

Из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 3 августа 2018 года № 39К (1260) «О результатах экспертно-аналитического мероприятия «Мониторинг внедрения в Российской Федерации патентной системы налогообложения»:

*Утвердить отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия.
Направить информационное письмо в Правительство Российской Федерации.
Направить информацию об основных итогах и отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.*

ОТЧЕТ

о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Мониторинг внедрения в Российской Федерации патентной системы налогообложения»

Основание для проведения мероприятия: пункт 3.1.0.2 Плана работы Счетной палаты на 2018 год (переходящее из Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2017 год, пункт 3.1.0.7).

Предмет мероприятия

Деятельность федеральных, региональных органов власти в части администрирования патентной системы налогообложения.

Цель мероприятия

Определить влияние на формирование доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами, внедрения и развития патентной системы налогообложения и принятых в связи с этим законодательных, нормативных правовых актов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

Объекты экспертно-аналитического мероприятия

Федеральная налоговая служба (г. Москва); органы исполнительной власти 85 субъектов Российской Федерации.

Исследуемый период: 2013 год - текущий период 2018 года (при необходимости - более ранние периоды).

Сроки проведения мероприятия: декабрь 2017 - сентябрь 2018 годов.

Результаты экспертно-аналитического мероприятия

1. Законодательные, нормативные правовые акты Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, устанавливающие патентную систему налогообложения

Федеральным законом от 21 июля 2005 года № 101-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» были внесены изменения в главу 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс), согласно которым упрощенная система налогообложения дополнена системой налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента, особенности применения которой были установлены статьей 346.25.1 Налогового кодекса.

Упрощенная система налогообложения на основе патента действовала в период с 1 января 2006 года до 1 января 2013 года.

В соответствии с Федеральным законом от 25 июня 2012 года № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее - Федеральный закон от 25 июня 2012 года № 94-ФЗ) с 1 января 2013 года статья 346.25.1. Налогового кодекса утратила силу, а перечень специальных налоговых режимов был дополнен налоговым режимом «Патентная система налогообложения», применение которого установлено новой главой 25 части второй Налогового кодекса.

Сведения о поступлении доходов от выдачи патентов на осуществление предпринимательской деятельности при применении упрощенной системы налогообложения, а также о ежегодных темпах роста поступлений в 2006-2012 годах представлены в таблице:

	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Доходы от выдачи патентов на осуществление предпринимательской деятельности при применении упрощенной системы налогообложения, млн. руб.	2,7	5,9	13,0	59,1	149,5	292,6	412,4
Темп к предыдущему году, %		218,5	220,3	454,6	252,9	149,4	140,9

Согласно статье 346.25.1. Налогового кодекса применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешалось индивидуальным предпринимателям, осуществляющим один или несколько видов деятельности из 69 видов предпринимательской деятельности.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения (далее - УСН) на основе патента на территориях субъектов Российской Федерации принималось законами соответствующих субъектов Российской Федерации. Патент выдавался по выбору налогоплательщика на период от одного до двенадцати месяцев. Налоговым периодом считался срок, на который выдан патент.

Патент действовал только на территории того субъекта Российской Федерации, на территории которого он выдан. Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливался на календарный год законами субъектов Российской Федерации по каждому виду предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускалась дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Оплачиваемая сумма патента подлежала уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

К концу 2012 года из 83 регионов Российской Федерации поступление налога, взимаемого в виде стоимости патента в связи с применением УСН, обеспечено в доход консолидированных бюджетов 66 субъектов Российской Федерации. Только в 9 субъектах Российской Федерации объем поступления налога в 2012 году составлял более 10 млн. рублей, от налогоплательщиков, получивших патенты в г. Москве, поступления указанного налога составили 108,3 млн. рублей, или 26,3 % в общем объеме. Сведения представлены в таблице:

(млн. руб.)

	2012 г.	Доля в общем поступлении налога, %
Российская Федерация	412,4	100,0
г. Москва	108,3	26,3
Республика Башкортостан	30,1	7,3
Московская область	27,4	6,7
Республика Саха (Якутия)	20,9	5,1

	2012 г.	Доля в общем поступлении налога, %
Республика Татарстан	14,4	3,5
Свердловская область	17,8	4,3
Удмуртская Республика	11,6	2,8
Ханты-Мансийский АО - Югра	11,2	2,7
Республика Бурятия	11,0	2,7

В период с 2010 по 2012 год количество выданных патентов на право применения УСН ежегодно увеличивалось в 1,9 и 1,7 раза, соответственно.

Сведения о количестве выданных патентов в рамках УСН в соответствии с данными статистической налоговой отчетности по форме № 1-Патент «Отчет о количестве выданных патентов на право применения упрощенной системы налогообложения на основе патента в разрезе видов предпринимательской деятельности» в период с 2010 по 2012 год приведены в таблице:

	2010 г.	2011 г.	2012 г.	Темпы роста, %	
				2011 г. к 2010 г.	2012 г. к 2011 г.
Выдано патентов, тыс. ед.	36,1	67,9	113,9	188,0	167,8

При этом наиболее востребованными видами предпринимательской деятельности, в отношении которых применялась УСН на основе патента, являлись автотранспортные услуги, всего таких патентов было выдано: в 2010 году - 11,3 тыс. единиц, в 2011 году - 22,8 тыс. единиц, в 2012 году - 47,6 тыс. единиц, что составляет от 31 % всех выданных патентов в 2010 году до 41,8 % в 2012 году.

Также заметную долю в общем количестве патентов в 2010-2012 годах занимали патенты, выданные по таким видам деятельности, как:

- предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты (от 6,3 % до 6,4 %);
- техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств (от 5,1 % до 4,7 %);
- изготовление и ремонт мебели (от 5,6 % до 3,9 %);
- услуги по обучению, в том числе в платных кружках, студиях, на курсах, и услуги по репетиторству (от 5,1 % до 3,9 процента).

Таким образом, количество выданных патентов за три года, предшествующих отмене патентов на осуществление предпринимательской деятельности при применении УСН (2010-2012 годы), а также общая сумма поступления налога, взимаемого в виде стоимости патента в связи с применением УСН, в консолидированный бюджет Российской Федерации за весь период (2006-2012 годы) характеризуются стабильным приростом.

Действующая в настоящее время патентная система налогообложения введена с 1 января 2013 года Федеральным законом от 25 июня 2012 года № 94-ФЗ и является одним из видов специальных налоговых режимов, установленных статьей 18 части 1 Налогового кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.43 Налогового кодекса патентная система налогообложения вводится в действие в соответствии с Налоговым кодексом законами субъектов Российской Федерации и применяется индивидуальными предпринимателями на территориях указанных субъектов Российской Федерации.

Налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения, зачисляется в доходы по нормативу 100 % в:

- бюджеты муниципальных районов (абзац 17 пункта 2 статьи 61.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - Бюджетный кодекс);
- бюджеты городских округов (абзац 6 пункта 2 статьи 61.2 Бюджетного кодекса);
- бюджеты городских округов с внутригородским делением (абзац 6 пункта 2 статьи 61.3 Бюджетного кодекса).

Пунктами 7 и 8 статьи 346.43 Налогового кодекса к полномочиям органов государственной власти субъектов Российской Федерации отнесено определение конкретного перечня видов предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения в рамках перечня, установленного пунктом 2 указанной статьи, а также установление по ним размера потенциально возможного к получению годового дохода в пределах, установленных Налоговым кодексом.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 8 статьи 346.43 Налогового кодекса субъекты Российской Федерации вправе устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от:

- средней численности наемных работников;
- количества транспортных средств, грузоподъемности транспортного средства, количества посадочных мест в транспортном средстве;
- количества обособленных объектов (площадей) в отношении некоторых видов предпринимательской деятельности;
- территории действия патентов.

Также субъекты Российской Федерации наделены правом в целях установления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода дифференцировать территорию субъекта Российской Федерации по территориям действия патентов по

муниципальным образованиям (группам муниципальных образований), за исключением патентов на осуществление некоторых видов деятельности, устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.

Указанные права были предоставлены субъектам Российской Федерации федеральными законами от 21 июля 2014 года № 244-ФЗ «О внесении изменений в статьи 346.43 и 346.45 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Федеральный закон от 21 июля 2014 года № 244-ФЗ), от 3 июля 2016 года № 248-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

В настоящее время право дифференцировать территорию субъекта Российской Федерации по территориям действия патентов по муниципальным образованиям (группам муниципальных образований) реализовали 29 субъектов Российской Федерации: с 2015 года - Республика Хакасия, Ярославская область, Ставропольский край, Саратовская область, Оренбургская область, Курская область, Волгоградская область, Томская область, Ульяновская область, Кемеровская область, Ненецкий автономный округ, Краснодарский край, Республика Тыва, Удмуртская Республика, Воронежская область, Курганская область, Республика Коми, Костромская область, Орловская область, с 2016 года - Кировская область, Владимирская область, Новосибирская область и Республика Алтай, с 2017 года - Смоленская область, Приморский край, Республика Адыгея, Забайкальский край, Республика Татарстан, с 2018 года - Еврейская автономная область.

В соответствии с пунктом 2 закона Республики Татарстан от 29 сентября 2012 года № 65-ЗРТ «О введении на территории Республики Татарстан патентной системы налогообложения» (в редакции от 31 мая 2016 года) с 2017 года размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам деятельности (за исключением оказания автотранспортных услуг) устанавливается в зависимости от группы муниципальных образований. В Республике Татарстан установлено 5 таких групп.

В соответствии с приложением 1 к закону Республики Тыва от 24 ноября 2014 года № 5-ЗРТ «О применении патентной системы налогообложения на территории Республики Тыва» с 2015 года на территории республики муниципальные образования разбиты на 5 групп, по которым дифференцирован размер потенциально возможного к получению инди-

видуальным предпринимателем годового дохода по видам деятельности (за исключением оказания автотранспортных услуг).

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.44 Налогового кодекса налогоплательщиками патентной системы налогообложения признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения в порядке, установленном главой 26.5 Налогового кодекса.

Не могут применять патентную систему налогообложения индивидуальные предприниматели, привлекающие наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера), средняя численность которых превышает за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем (пункт 5 статьи 346.43 Налогового кодекса).

Патентная система налогообложения не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности в случае их осуществления в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом (пункт 6 статьи 346.43 Налогового кодекса), а также если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн. рублей (пункт 6 статьи 346.45 Налогового кодекса).

В соответствии с пунктом 10 статьи 346.43 Налогового кодекса применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

- налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 Налогового кодекса «коммерческая недвижимость»). Данное исключение введено Федеральным законом от 29 ноября 2014 года № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», который вступил в силу с 1 января 2015 года.

Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов

предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения (пункт 1 статьи 346.45 Налогового кодекса). Индивидуальный предприниматель вправе получить несколько патентов. Форма патента утверждена приказом ФНС России от 26 ноября 2014 года № ММВ-7-3/599@.

Для налогоплательщика переход на патентную систему налогообложения в случае ее введения на территории соответствующего субъекта Российской Федерации является добровольным (пункт 2 статьи 346.44 Налогового кодекса). В соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 346.45 Налогового кодекса индивидуальный предприниматель за 10 рабочих дней до начала планируемого применения патентной системы налогообложения должен подать в налоговый орган по месту жительства или по месту планируемого осуществления облагаемой деятельности заявление. Налоговый орган, в свою очередь, обязан в течение 5 рабочих дней со дня получения заявления выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Форма заявления на получение патента была утверждена приказом ФНС России от 18 ноября 2014 года № ММВ-7-3/589@. С 29 сентября 2017 года данный приказ утратил силу в связи с изданием приказа ФНС России от 11 июля 2017 года № ММВ-7-3/544@ «Об утверждении формы заявления на получение патента, порядка ее заполнения и формата представления заявления на получение патента в электронной форме».

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1 статьи 346.43 Налогового кодекса). Осуществление налогоплательщиком сразу нескольких видов деятельности как облагаемых, так и не облагаемых по патентной системе налогообложения, означает, что соответствующий налог может уплачиваться только в отношении видов деятельности, применяемых в рамках патентной системы. Иные виды деятельности будут облагаться по общей системе налогообложения (например, по решению налогоплательщика - по УСН или системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД), при соблюдении ограничений по данным специальным налоговым режимам).

Виды предпринимательской деятельности, в отношении которых предусмотрено применение патентной системы налогообложения, установлены в пункте 2 статьи 346.43 Налогового кодекса. В первоначальной редакции указанной статьи (редакция от 25 июня 2012 года) было предусмотрено

47 видов деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, в том числе: ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий; парикмахерские и косметические услуги; оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов и пассажиров автомобильным транспортом; ремонт жилья и других построек; проведение занятий по физической культуре и спорту; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли; услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 кв. м по каждому объекту организации общественного питания и др.

В дальнейшем Федеральным законом от 13 июля 2015 года № 232-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в пункт 2 статьи 346.43 Налогового кодекса внесены изменения, согласно которым перечень видов предпринимательской деятельности был дополнен еще 16 видами деятельности, в том числе такими, как: услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей; сушка, переработка и консервирование фруктов и овощей; производство хлебобулочных и мучных кондитерских изделий; оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации и др.

В соответствии со статьей 346.47 Налогового кодекса объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 7 статьи 346.43 Налогового кодекса законами субъектов Российской Федерации устанавливаются размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. При этом максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может превышать 1 млн. рублей, если иное не установлено пунктом 8 указанной статьи, в соответ-

ствии с которым максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода может быть увеличен не более чем в три, пять или десять раз в зависимости от вида деятельности (подпункт 4 пункта 8 статьи 346.43 Налогового кодекса).

Максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год (пункт 9 статьи 346.43 Налогового кодекса).

Следует отметить, что пункт 9 статьи 346.43 Налогового кодекса в редакции, действовавшей до 2015 года, предусматривал, что индексации на коэффициент-дефлятор подлежали как максимальный, так и минимальный размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. Сведения о коэффициентах-дефляторах представлены в таблице:

Период, на который установлен коэффициент-дефлятор	Размер коэффициента-дефлятора	Подлежащий индексации минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, руб.	Подлежащий индексации максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, руб.	Нормативный правовой акт, которым установлен коэффициент-дефлятор
2013 г.	1	100000	1000000	Федеральный закон от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ (часть 4 статьи 8)
2014 г.	1,067	100000	1000000	Приказ Минэкономразвития России от 7 ноября 2013 г. № 652
2015 г.	1,147		1000000	Приказ Минэкономразвития России от 29 октября 2014 г. № 685
2016 г.	1,329		1000000	Приказ Минэкономразвития России от 20 октября 2015 г. № 772
2017 г.	1,425		1000000	Приказ Минэкономразвития России от 3 ноября 2016 г. № 698
2018 г.	1,481		1000000	Приказ Минэкономразвития России от 30 октября 2017 г. № 579

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.48 Налогового кодекса налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения в соответствии с главой 26.5 Налогового кодекса, устанавливаемого на календарный год законом субъекта Российской Федерации.

В соответствии со статьей 346.50 Налогового кодекса ставка налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения,

составляет 6 %. Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации для всех или отдельных категорий налогоплательщиков:

- в отношении 2015-2016 годов - до 0 %;
- в отношении 2017-2021 годов - до 4 процентов.

Законом Республики Крым от 29 декабря 2014 года № 62-ЗРК/2014 «Об установлении ставки налога, уплачиваемого при применении патентной системы налогообложения на территории Республики Крым» в отношении периодов:

- 2015-2016 годов налоговая ставка установлена для всех категорий налогоплательщиков в размере 1 %;
- 2017-2021 годов налоговая ставка установлена для всех категорий налогоплательщиков в размере 4 процентов.

Патентная система налогообложения в г. Севастополе введена с 1 января 2015 года законом г. Севастополя от 14 августа 2014 года № 57-ЗС «О патентной системе налогообложения на территории города федерального значения Севастополя».

На 2015-2016 годы налоговая ставка была установлена для всех категорий налогоплательщиков в размере 1 процента.

Законом г. Севастополя от 30 ноября 2016 года № 294-ЗС «О внесении изменений в закон города Севастополя от 14 августа 2014 года № 57-ЗС «О патентной системе налогообложения на территории города федерального значения Севастополя» ставка налога была увеличена с 1 % до 4 % на период с 2017 до 2021 года в соответствии с требованиями абзаца третьего пункта 2 статьи 346.50 Налогового кодекса.

По данным статистической налоговой отчетности по форме № 1-Патент «Отчет о количестве индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и выданных патентов на право применения патентной системы налогообложения в разрезе видов предпринимательской деятельности» (далее - Отчет по форме № 1-Патент), количество индивидуальных предпринимателей, избравших патентную систему налогообложения в Республике Крым в 2017 году составляет 23,0 тыс. человек, что на 9,8 тыс. человек, или на 30 % меньше, чем в 2016 году.

Согласно Федеральному закону от 29 декабря 2014 года № 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Федеральный закон от 29 декабря 2014 года № 477-ФЗ) с 1 января 2015 года по 1 января 2021 года законами субъектов Российской

Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 % для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, - с 2016 года (в соответствии с Федеральным законом от 13 июля 2015 года № 232-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»).

Кроме того, последним вышеназванным федеральным законом предусмотрено, что виды предпринимательской деятельности в сфере бытовых услуг населению, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 %, устанавливаются субъектами Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 3 статьи 346.50 Налогового кодекса индивидуальные предприниматели вправе применять налоговую ставку в размере 0 % со дня их государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя непрерывно не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет.

В настоящее время «налоговые каникулы» были введены практически во всех субъектах Российской Федерации, за исключением Республики Крым, республик Ингушетия и Татарстан, а также Нижегородской области.

В 3 субъектах Российской Федерации (Краснодарском крае, республиках Адыгея и Чувашия) правом на «налоговые каникулы» можно было воспользоваться до 31 декабря 2017 года включительно.

Сведения о датах введения «налоговых каникул» в субъектах Российской Федерации представлены в приложении 1 к настоящему отчету (приложения в Бюллетене не публикуются).

В соответствии со статьей 346.49 Налогового кодекса налоговым периодом по патентной системе налогообложения признается календарный год, если патент выдан на срок менее календарного года - срок, на который выдан патент, если индивидуальный предприниматель прекратил предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента - период с начала действия патента до даты прекращения такой деятельности, указанной в заявлении, представленном в налоговый орган.

Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, установлен пунктом 2 статьи 346.51 Налогового кодекса.

Причем с 1 января 2015 года в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2014 года № 477-ФЗ сроки уплаты налога были продлены.

Так, в соответствии с действующей редакцией пункта 2 статьи 346.51 Налогового кодекса, если патент получен на срок до шести месяцев, налог уплачивается в полной сумме в срок не позднее срока окончания действия патента (в соответствии с законодательством, действовавшим до 1 января 2015 года - в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента).

Если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года, налог уплачивается:

- в размере одной трети суммы налога - в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента (до 1 января 2015 года - в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента);

- в размере двух третей суммы налога - в срок не позднее срока окончания действия патента (до 1 января 2015 года - в срок не позднее тридцати календарных дней до дня окончания налогового периода).

Таким образом, с момента введения в 2013 году патентной системы налогообложения основные изменения законодательства, регулирующего патентную систему налогообложения, были связаны с увеличением видов предпринимательской деятельности, по которым возможно применение патентной системы налогообложения, расширением прав субъектов Российской Федерации, включая право дифференцировать территорию действия патентов по муниципальным образованиям (группам муниципальных образований), и правила устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам. Кроме того, предусмотрено право субъектов Российской Федерации вводить «налоговые каникулы» для индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению и продлены сроки уплаты налога по патентной системе налогообложения.

В совокупности указанные изменения были направлены на повышение привлекательности патентной системы налогообложения, расширение возможностей субъектов Российской Федерации по корректировке ее параметров.

В настоящее время на рассмотрении в Государственной Думе находится ряд законодательных инициатив, направленных на совершенствование патентной системы налогообложения. Это проект федерального за-

кона № 485530-7 «О внесении изменений в статьи 346.43 и 346.45 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (в части расширения видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения (растениеводство, животноводство) и проект федерального закона № 493870-7 «О внесении изменения в статью 346.43 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (об установлении размера потенциально возможного к получению годового дохода в отношении групп видов деятельности, являющихся бытовыми услугами).

2. Ставки, размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, и их влияние на количество выданных патентов и количество индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения

В соответствии с Отчетом по форме № 1-Патент количество индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, в 2017 году увеличилось по сравнению с 2014 годом в 2,9 раза и составило 287766 человек, количество выданных патентов - в 3,1 раза и составило в 2017 году 383256 патентов. Данные представлены в таблице:

	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Количество индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, чел.	99037	182198	243671	287766
Темп роста к предыдущему году, %	-	184,0	133,7	118,1
Темп роста к 2014 г., %	100,0	184,0	246,0	290,6
Выдано патентов, ед.	122098	241135	321606	383256
Темп роста к предыдущему году, %	137,7	197,5	133,4	119,2
Темп роста к 2014 г., %	100,0	197,5	263,4	313,9

Наибольшее увеличение количества индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и выданных патентов в 2017 году по сравнению с 2014 годом наблюдается в г. Санкт-Петербурге, республиках Дагестан и Алтай, Чеченской Республике, Алтайском крае, Ленинградской, Воронежской, Тюменской, Владимирской и Саратовской областях. Вместе с тем в Республике Бурятия, Ханты-Мансийском автономном округе - Югре, Республике Саха (Якутия), Республике Тыва, Забайкальском крае, Республике Коми и Томской области увеличение указанных показателей незначительно, и темп роста не пре-

вышает 150 % (данные представлены в таблице ниже). Сведения о количестве индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и выданных патентов в 2014-2017 годах в разрезе субъектов Российской Федерации представлены в приложении 2.

Субъект Российской Федерации	Количество индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, чел.			Количество выданных патентов, ед.		
	2014 г.	2017 г.	темп роста, %	2014 г.	2017 г.	темп роста, %
г. Санкт-Петербург	667	4322	648,0	860	5571	647,8
Республика Дагестан	31	279	900,0	38	309	813,2
Ленинградская область	84	742	883,3	96	854	889,6
Воронежская область	159	1352	850,3	204	1648	807,8
Тюменская область	122	760	623,0	154	953	618,8
Владимирская область	343	2223	648,1	457	3104	679,2
Чеченская Республика	55	482	876,4	57	519	910,5
Саратовская область	201	1170	582,1	302	1926	637,7
Республика Алтай	18	118	655,6	25	169	676,0
Алтайский край	58	351	605,2	68	416	611,8
Республика Бурятия	640	955	149,2	773	1128	145,9
Ханты-Мансийский АО - Югра	6042	8230	136,2	7689	10239	133,2
Республика Саха (Якутия)	2645	3040	114,9	3005	3522	117,2
Республика Тыва	566	624	110,2	665	750	112,8
Забайкальский край	1994	2057	103,2	2261	2504	110,7
Республика Коми	1704	1681	98,7	2024	2141	105,8
Томская область	323	427	132,2	488	500	102,5

На увеличение количества патентов в частности повлияло изменение федерального законодательства в части увеличения перечня видов деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. В 2016 году по «новым» видам деятельности выдано 6097 патентов, в 2017 году - 16026 патентов.

Наиболее востребованными «новыми» видами деятельности являются «оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации», «услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей», «ремонт компьютеров и коммуникационного оборудования», «производство хлебобулочных и муч-

ных кондитерских изделий» и «деятельность по письменному и устному переводу», данные представлены в таблице:

(ед.)

	2016 г.	Доля в общем количестве патентов, %	2017 г.	Доля в общем количестве патентов, %
Выдано патентов по «новым» видам деятельности	6097	100,0	16026	100,0
в том числе по видам деятельности: услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей	923	15,1	1999	12,5
производство хлебобулочных и мучных кондитерских изделий	678	11,1	1428	8,9
деятельность по письменному и устному переводу	596	9,8	1195	7,5
оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации	2591	42,5	7877	49,2
ремонт компьютеров и коммуникационного оборудования	687	11,3	1905	11,9

Без учета патентов, выданных по «новым» видам деятельности, общее количество выданных в 2017 году патентов к 2014 году увеличилось в 3 раза (данные представлены в таблице). Сведения о количестве выданных патентов без учета патентов, выданных по «новым» видам деятельности, в 2014-2017 году в разрезе субъектов Российской Федерации представлены в приложении 3.

(ед.)

	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста, %			
					2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.	2017 г. к 2014 г.
Российская Федерация	122098	241135	315509	367230	197,5	130,8	116,4	300,8
в том числе: г. Санкт-Петербург	860	1648	2970	4876	191,6	180,2	164,2	567,0
Республика Дагестан	38	83	124	305	218,4	149,4	246,0	802,6
Ленинградская область	96	165	329	719	171,9	199,4	218,5	749,0
Воронежская область	204	346	691	1362	169,6	199,7	197,1	667,6
Тюменская область	154	262	446	859	170,1	170,2	192,6	557,8
Владимирская область	457	837	2014	2943	183,2	240,6	146,1	644,0
Чеченская Республика	57	81	161	502	142,1	198,8	311,8	880,7
Саратовская область	302	677	1209	1696	224,2	178,6	140,3	561,6
Республика Алтай	25	45	91	126	180,0	202,2	138,5	504,0
Алтайский край	68	95	199	341	139,7	209,5	171,4	501,5
Республика Бурятия	773	815	880	1042	105,4	108,0	118,4	134,8

	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста, %			
					2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.	2017 г. к 2014 г.
Ханты-Мансийский АО - Югра	7689	9130	9562	9996	118,7	104,7	104,5	130,0
Республика Саха (Якутия)	3005	2968	3134	3315	98,8	105,6	105,8	110,3
Республика Тыва	665	687	721	711	103,3	104,9	98,6	106,9
Забайкальский край	2261	2330	2422	2447	103,1	103,9	101,0	108,2
Республика Коми	2024	1852	1887	2063	91,5	101,9	109,3	101,9
Томская область	488	337	307	340	69,1	91,1	110,7	69,7

Одной из причин увеличения количества выданных патентов является использование субъектами Российской Федерации прав, предусмотренных Налоговым кодексом, по установлению потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, а именно: дифференцирование годового дохода в зависимости от территории осуществления предпринимательской деятельности, численности наемных работников, количества обособленных объектов (площадей), количества транспортных средств, грузоподъемности транспортного средства, количества посадочных мест в транспортном средстве.

Например, во Владимирской области с момента введения патентной системы налогообложения было предусмотрено установление размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от численности наемных работников, количества обособленных объектов (площадей), количества транспортных средств.

С 1 января 2016 года в соответствии с Законом Владимирской области от 29 мая 2015 года № 63-ОЗ «О патентной системе налогообложения во Владимирской области и признании утратившим силу Закона Владимирской области «О введении патентной системы налогообложения на территории Владимирской области» также введена дифференциация потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по территориям действия патентов (группам муниципальных образований). Указанная дифференциация привела к снижению стоимости патента для отдаленных от областного центра муниципальных районов, что позволило привлечь индивидуальных предпринимателей к приобретению патента. Так, количество выданных патентов по виду деятельности «розничная торговля, осуществляемая через

объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли» увеличилось в 2016 году по сравнению с 2015 годом в 4 раза (потенциально возможный доход для отдаленных муниципальных районов снижен в 2 раза). Динамика количества выданных патентов представлена в таблице:

(ед.)

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста (снижения), %			
						2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
Выдано патентов	273	457	837	2083	3104	167,4	183,2	248,9	149,0
в том числе по видам деятельности: сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности	85	167	260	385	509	196,5	155,7	148,1	132,2
доля в общем количестве патентов, %	31,1	36,5	31,1	18,5	16,4				
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли	28	55	162	652	912	196,4	294,5	402,5	139,9
доля в общем количестве патентов, %	10,3	12,0	19,4	31,3	29,4				
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети	19	15	43	305	451	78,9	286,7	709,3	147,9
доля в общем количестве патентов, %	7,0	3,3	5,1	14,6	14,5				

Аналогичная ситуация наблюдается и в Саратовской области. В соответствии с Законом Саратовской области от 27 ноября 2014 года № 138-ЗСО «О внесении изменения в Закон Саратовской области «О введении на территории Саратовской области патентной системы налогообложения» с 2015 года введена дифференциация потенциально возможного дохода в зависимости от территории осуществления деятельности, также снижен потенциально возможный доход по виду деятельности «сдача в наем собственного нежилого недвижимого имущества». Кроме того, в соответствии с Законом Саратовской области от 25 ноября 2015 года

№ 151-ЗСО «О внесении изменения в Закон Саратовской области «О введении на территории Саратовской области патентной системы налогообложения» с 2016 года по ряду видов деятельности снижен потенциально возможный доход и увеличена градация по численности наемных работников. Например, по виду деятельности «парикмахерские и косметические услуги» с 2016 года снижен потенциально возможный годовой доход в диапазоне от 1,2 раза до 2 раз в зависимости от количества наемных работников. Если до 2016 года по виду деятельности «услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ» максимальный потенциально возможный годовой доход в размере 1 млн. рублей устанавливался для индивидуальных предпринимателей, привлекающих от 4 до 15 наемных работников, то с 2016 года он установлен при привлечении от 7 до 15 работников (в случае привлечения 4 работников годовой доход снижен по сравнению с 2015 годом в 1,6 раза, 5 работников - в 1,3 раза, 6 работников - в 1,14 раза). Динамика количества выданных патентов представлена в таблице:

(ед.)

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста (снижения), %			
						2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
Выдано патентов	182	302	677	1267	1926	165,9	224,2	187,1	152,0
в том числе по видам деятельности: парикмахерские и косметические услуги	2	1	6	27	59	50,0	600,0	450,0	218,5
доля в общем количестве патентов, %	1,1	0,3	0,9	2,1	3,1				
услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ	7	19	37	67	140	271,4	194,7	181,1	209,0
доля в общем количестве патентов, %	3,8	6,3	5,5	5,3	7,3				
сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности	51	128	191	287	368	251,0	149,2	150,3	128,2
доля в общем количестве патентов, %	28,0	42,4	28,2	22,7	19,1				

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста (снижения), %			
						2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети	8	22	183	394	419	275,0	831,8	215,3	106,3
доля в общем количестве патентов, %	4,4	7,3	27,0	31,1	21,8				

В Республике Дагестан с 2016 года снижен потенциально возможный годовой доход по всем видам деятельности, за исключением розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли, что повлияло на увеличение количества выданных патентов. Динамика количества выданных патентов представлена в таблице:

(ед.)

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста (снижения), %			
						2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
Выдано патентов	18	38	83	125	309	211,1	218,4	150,6	247,2
в том числе по видам деятельности: парикмахерские и косметические услуги	1	4	19	24	31	400,0	475,0	126,3	129,2
доля в общем количестве патентов, %	5,6	10,5	22,9	19,2	10,0				
оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом	2	2	3	12	31	100,0	150,0	400,0	258,3
доля в общем количестве патентов, %	11,1	5,3	3,6	9,6	10,0				
ремонт жилья и других построек	1	0	0	7	49	0,0			700,0
доля в общем количестве патентов, %	5,6	0,0	0,0	5,6	15,9				
сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности	3	16	22	19	32	533,3	137,5	86,4	168,4

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста (снижения), %			
						2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
доля в общем количестве патентов, %	16,7	42,1	26,5	15,2	10,4				
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли	0	1	16	32	50		1600,0	200,0	156,3
доля в общем количестве патентов, %	0,0	2,6	19,3	25,6	16,2				
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети	1	0	13	7	39	0,0		53,8	557,1
доля в общем количестве патентов, %	5,6	0,0	15,7	5,6	12,6				

В Ленинградской области в соответствии с законом Ленинградской области от 27 ноября 2015 года № 123-оз «О внесении изменений в областной закон «О патентной системе налогообложения на территории Ленинградской области» с 2016 года в несколько раз (в зависимости от количества наемных работников) снижен потенциально возможный годовой доход по видам деятельности «техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования» (от 6 до 8 раз), «услуги по производству монтажных, электро-монтажных, санитарно-технических и сварочных работ» (от 2 до 2,4 раза), «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли» и «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети» (от 2 до 3 раз), что повлияло на значительное увеличение количества выданных патентов по указанным видам деятельности. Динамика количества выданных патентов представлена в таблице:

(ед.)

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста (снижения), %			
						2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
Выдано патентов	55	96	165	364	854	174,5	171,9	220,6	234,6
в том числе по видам деятельности: техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования	1	1	2	15	30	100,0	200,0	750,0	200,0
доля в общем количестве патентов, %	1,8	1,0	1,2	4,1	3,5				
услуги по производству мон- тажных, электромонтажных, санитарно-технических и сва- рочных работ	1	3	12	33	96	300,0	400,0	275,0	290,9
доля в общем количестве патентов, %	1,8	3,1	7,3	9,1	11,2				
розничная торговля, осущест- вляемая через объекты стацио- нарной торговой сети с площа- дью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли	0	1	0	5	21		0,0		420,0
доля в общем количестве патентов, %	0,0	1,0	0,0	1,4	2,5				
розничная торговля, осущест- вляемая через объекты стацио- нарной торговой сети, не име- ющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети	0	1	1	3	35		100,0	300,0	1166,7
доля в общем количестве патентов, %	0,0	1,0	0,6	0,8	4,1				

Правительство Республики Коми активно использует право изменять потенциально возможный годовой доход, но только в сторону увеличения. Так, потенциально возможный доход по виду деятельности «оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом» в 2014 году увеличился в 1,5 раза, в 2015 году - от 0,7 % до 2,5 раза, по виду деятельности «ремонт жилья и других построек» с 2015 года увеличен для городских округов от 1,1 раза до 2,8 раза (в зависимости от количества наемных работников), по виду деятельности «услуги по остеклению балконов и лоджий, нарезке стекла и зеркал, художественной обработке стекла» - от 1,1 раза до 1,7 раза, по видам деятельности «услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественно-

го оформления» и «услуги поваров по изготовлению блюд на дому» - в 5 раз и т.д.

Кроме того, в Республике Коми отсутствует дифференцирование ряда видов деятельности по количеству наемных работников («ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий», «ремонт, чистка, окраска и пошив обуви», «ветеринарные услуги», «услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления» и т.д.).

Указанные изменения негативно отразились на количестве выданных патентов. Данные представлены в таблице:

(ед.)

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Темп роста (снижения), %			
						2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
Выдано патентов	2412	2024	1852	1919	2141	83,9	91,5	103,6	111,6
в том числе по видам деятельности: оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом	346	229	119	88	74	66,2	52,0	73,9	84,1
доля в общем количестве патентов, %	14,3	11,3	6,4	4,6	3,5				
оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом	725	275	200	183	160	37,9	72,7	91,5	87,4
доля в общем количестве патентов, %	30,1	13,6	10,8	9,5	7,5				
ремонт жилья и других построек	144	138	85	73	80	95,8	61,6	85,9	109,6
доля в общем количестве патентов, %	6,0	6,8	4,6	3,8	3,7				
услуги по остеклению балконов и лоджий, нарезке стекла и зеркал, художественной обработке стекла	29	22	15	9	7	75,9	68,2	60,0	77,8
доля в общем количестве патентов, %	1,2	1,1	0,8	0,5	0,3				
услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления	10	11	6	1	1	110,0	54,5	16,7	100,0
доля в общем количестве патентов, %	0,4	0,5	0,3	0,1	0,0				

В то же время ряд субъектов Российской Федерации не использует право изменять потенциально возможный годовой доход. Так, в Чуваш-

ской Республике с момента установления патентной системы налогообложения законом Чувашской Республики от 23 июля 2001 года № 38 «О вопросах налогового регулирования в Чувашской Республике, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации» изменения в указанный закон в части изменения потенциально возможного дохода не вносились. Аналогичная ситуация в Забайкальском крае.

В Республике Тыва в связи с дифференциацией территории действия патентов в зависимости от численности населения с 2015 года по отношению к 2014 году снижен потенциально возможный доход во всех населенных пунктах, за исключением столицы республики - г. Кызыла. Однако с 2015 года потенциально возможный доход или градация его установления не изменялись.

В указанных регионах динамика увеличения количества индивидуальных предпринимателей и выданных патентов не отличается высокими темпами роста. Данные представлены в таблице:

(ед.)

	Всего выдано патентов				
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Чувашская Республика	508	547	625	740	1031
Темп роста (снижения) к предыдущему году, %		107,7	114,3	118,4	139,3
Забайкальский край	2359	2261	2330	2422	2504
Темп роста (снижения) к предыдущему году, %		95,8	103,1	103,9	103,4
Республика Тыва	727	665	687	746	750
Темп роста (снижения) к предыдущему году, %		91,5	103,3	108,6	100,5

Таким образом, субъекты Российской Федерации, активно использующие возможности федерального законодательства по установлению потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, а также его дифференцированию, способствуют большему распространению патентной системы налогообложения (увеличение количества индивидуальных предпринимателей и выданных патентов), чем субъекты Российской Федерации, существенно не изменявшие размер потенциально возможного годового дохода и не вводившие дополнительную дифференциацию. Вместе с тем значительное увеличение потенциально возможного годового дохода негативно отражается на популяризации патентной системы налогообложения.

Кроме того, на динамику количества индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и выданных патентов влияет установление законодательством субъектов Российской Федерации ставки 0 % («налоговые каникулы»), дополнительного перечня видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.

В ходе анализа показателя «Количество индивидуальных предпринимателей, применяющих в 2017 году патентную систему налогообложения с налоговой ставкой в размере 0 %», отраженного в Отчете по форме № 1-Патент, установлено, что в Еврейской автономной области, республиках Дагестан и Северная Осетия - Алания указанная налоговая ставка осталась невостребованной, в 11 субъектах Российской Федерации доля индивидуальных предпринимателей, применяющих в 2017 году налоговую ставку в размере 0 %, в общем количестве индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, не превышает 1 %, тогда как в Удмуртской Республике указанный показатель более 50 %, а в еще 4 регионах - 18 % (данные представлены в таблице ниже). Сведения о количестве индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и количестве выданных патентов с налоговой ставкой в размере 0 % в 2017 году представлены в приложении 4.

	Дата, с которой в субъекте Российской Федерации установлены налоговые каникулы для ИП, применяющих патентную систему налогообложения	Количество ИП, применяющих патентную систему налогообложения, чел.	В том числе с налоговой ставкой в размере 0 %, чел.	Доля в общем количестве ИП, %	Количество выданных патентов, ед.	В том числе с налоговой ставкой в размере 0 %, ед.	Доля в общем количестве выданных патентов, %
Воронежская область	06.05.2015 г.	1352	9	0,7	1648	9	0,7
Костромская область	20.05.2015 г.	1051	3	0,3	1859	3	0,3
Республика Карелия	31.08.2017 г.	1083	1	0,1	1585	1	0,1
Вологодская область	01.01.2017 г.	2197	15	0,7	2631	20	0,7
Чеченская Республика	01.01.2016 г.	482	2	0,4	519	2	0,4
Краснодарский край	01.01.2016 г.	4232	20	0,5	5657	20	0,5
Чувашская Республика	01.01.2015 г.	866	3	0,3	1031	3	0,3
Оренбургская область	01.05.2015 г.	8228	59	0,7	11000	60	0,7
Самарская область	01.01.2016 г.	4124	33	0,8	5177	34	0,8
Курганская область	29.05.2015 г.	1504	12	0,8	2656	12	0,8

	Дата, с которой в субъекте Российской Федерации установлены налоговые каникулы для ИП, применяющих патентную систему налогообложения	Количество ИП, применяющих патентную систему налогообложения, чел.	В том числе с налоговой ставкой в размере 0 %, чел.	Доля в общем количестве ИП, %	Количество выданных патентов, ед.	В том числе с налоговой ставкой в размере 0 %, ед.	Доля в общем количестве выданных патентов, %
Алтайский край	01.07.2016 г.	351	3	0,9	416	3	0,9
Псковская область	01.01.2015 г.	857	316	36,9	964	319	36,9
Удмуртская Республика	01.01.2015 г.	6454	3314	51,3	7450	3668	51,3
Пензенская область	17.03.2015 г.	444	81	18,2	560	86	18,2
Тюменская область	31.03.2015 г.	760	169	22,2	953	177	22,2
Красноярский край	01.07.2015 г.	2186	653	29,9	2622	766	29,9

В соответствии с подпунктом 2 пункта 8 статьи 346.43 Налогового кодекса субъекты Российской Федерации вправе устанавливать дополнительные виды предпринимательской деятельности, относящиеся к бытовым услугам, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. С 2013 года количество выданных патентов по указанным видам деятельности ежегодно увеличивалось и в 2017 году составило 3750 патентов. Данные отражены в таблице:

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Количество выданных патентов по дополнительным видам деятельности, ед.	2719	2748	2850	3263	3750
Темп роста (снижения), %		101,1	103,7	114,5	114,9
Доля в общем количестве выданных патентов	3,1	2,3	1,2	1,0	1,0
Количество субъектов Российской Федерации, в которых выданы патенты по дополнительным видам деятельности, ед.	27	34	36	34	35

Несмотря на незначительную долю патентов, выданных по дополнительным видам деятельности, в общем количестве выданных патентов, в ряде субъектов Российской Федерации указанная доля в 2017 году превышает 11 %. Данные представлены в таблице:

	Выдано патентов по дополнительным видам деятельности, ед.					Темп роста (снижения), %			
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
Орловская область	33	33	34	56	101	100,0	103,0	164,7	180,4
доля в общем количестве патентов, %	5,5	5,3	4,1	5,5	7,9				

	Выдано патентов по дополнительным видам деятельности, ед.					Темп роста (снижения), %			
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.
Вологодская область	0	18	19	60	405		105,6	315,8	675,0
доля в общем количестве патентов, %	0,0	3,1	2,5	4,0	15,4				
Карачаево-Черкесская Республика	2	1	2	2	4	50,0	200,0	100,0	200,0
доля в общем количестве патентов, %	12,5	5,6	9,1	8,0	11,1				
Республика Саха (Якутия)	428	401	391	423	420	93,7	97,5	108,2	99,3
доля в общем количестве патентов, %	11,6	13,3	13,2	13,0	11,9				

Значительное увеличение патентов в Вологодской области в 2017 году обусловлено увеличением видов деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, в частности, добавлены виды деятельности по отделке зданий («производство штукатурных, малярных и стекольных работ» и т.д.).

Сведения о динамике выданных патентов по дополнительным видам предпринимательской деятельности, относящимся к бытовым услугам, согласно Перечню кодов услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, не указанным в пункте 2 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, в разрезе субъектов Российской Федерации представлены в приложении 5.

Несмотря на увеличение количества индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, количество человек, занятых в неформальном секторе, по-прежнему велико и ежегодно растет. В 2016 году данный показатель составлял 15369,9 тыс. человек, что на 3,7 % больше уровня 2015 года. Соотношение количества индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и численности неформального сектора также ежегодно растет, и в 5 субъектах Российской Федерации (Московская область, г. Москва, Республика Крым, г. Севастополь, Ханты-Мансийский АО - Югра) в 2017 году превышает 11 %. Вместе с тем в г. Санкт-Петербурге, Республике Саха (Якутия), Амурской области указанное соотношение снижено в 2016 году по сравнению с 2015 годом, а в Республике Ингушетия соотношение снижается ежегодно. Данные представлены в таблице:

	Неформальная занятость, тыс. чел.			Количество ИП, применяющих патентную систему налогообложения, тыс. чел.			Соотношение ИП, применяющих патентную систему налогообложения, и неформальной занятости, %		
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Российская Федерация	14386,6	14827,0	5369,9	99,04	182,20	243,67	0,69	1,23	1,59
Московская область	381,4	387,2	400,8	20,91	32,78	46,43	5,48	8,47	11,58
г. Москва	317,6	270,3	293,2	13,99	23,66	38,11	4,40	8,75	13,00
Республика Крым		361,1	293,7		30,17	32,83		8,36	11,18
г. Севастополь		51,0	51,6		10,58	11,90		20,74	23,08
Ханты-Мансийский АО - Югра	74,4	77,9	69,4	6,04	7,20	7,81	8,12	9,23	11,26
г. Санкт-Петербург	83,7	148,8	403,8	0,67	1,25	2,47	0,80	0,84	0,61
Республика Саха (Якутия)	88,9	77,4	85,1	2,65	2,62	2,85	2,98	3,38	3,35
Амурская область	71,7	74,6	73,3	0,21	0,85	0,68	0,30	1,13	0,92
Республика Ингушетия	75,7	79,0	80,8	1,99	1,87	1,85	2,63	2,37	2,29

Показатели, приведенные в настоящей таблице, свидетельствуют о большом потенциале легализации деятельности самозанятых граждан через патентную систему налогообложения в большинстве субъектов Российской Федерации.

3. Поступление налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения

Поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации характеризуются их ежегодным приростом. Так, в 2014 году по сравнению с 2013 годом (первым годом применения патентной системы налогообложения) поступления налога возросли на 76,3 %, в 2015 году - на 54,0 %, в 2016 году - на 43,0 %, в 2017 году - на 48,1 %, за I полугодие 2018 года поступления возросли на 19,9 % по сравнению с аналогичным периодом 2017 года. Данные представлены в таблице:

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	I полугодие 2018 г.
Поступление налога, млн. руб.	1946,8	3432,6	5285,2	7558,9	11193,6	5922,4
Темп роста (снижения) к аналогичному периоду предыдущего года, %	-	176,3	154,0	143,0	148,1	119,9

Рост поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, во всех рассматриваемых периодах наблюдается в 60 субъектах Российской Федерации, в том числе в Воро-

нежской, Калужской, Липецкой и Ленинградской областях, Республике Дагестан и Чеченской Республике отмечается ежегодное увеличение поступления налога более чем на 30 %. Данные представлены в таблице:

(млн. руб.)

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	I полугодие 2018 г.
Воронежская область	2,3	6,9	10,2	17,3	34,3	20,4
темп роста (снижения) к аналогичному периоду предыдущего года, %		292,4	149,1	169,4	198,4	146,3
Калужская область	6,0	11,4	15,5	23,6	31,4	20,2
темп роста (снижения) к аналогичному периоду предыдущего года, %		191,6	135,6	152,0	133,5	141,4
Липецкая область	5,0	8,2	13,2	19,1	33,4	20,6
темп роста (снижения) к аналогичному периоду предыдущего года, %		162,5	161,4	145,0	174,5	137,5
Ленинградская область	1,8	3,7	5,4	8,7	20,0	14,0
темп роста (снижения) к аналогичному периоду предыдущего года, %		203,8	145,7	159,9	230,2	186,0
Республика Дагестан	1,0	1,6	3,0	5,6	8,7	6,0
темп роста (снижения) к аналогичному периоду предыдущего года, %		155,3	190,4	185,3	153,9	147,2
Чеченская Республика	0,5	0,7	1,2	1,7	2,3	2,0
темп роста (снижения) к аналогичному периоду предыдущего года, %		131,5	175,6	140,0	140,3	150,5

За 5 лет существования патентной системы налогообложения (2013-2017 годы) поступления налога, взимаемого в связи с ее применением, возросли в 5,75 раза.

Следует отметить, что в 2013 году отсутствуют поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в г. Санкт-Петербурге и Республике Калмыкия, поскольку в 2013 году патентная система налогообложения в указанных регионах не введена, также отсутствуют поступления в Республике Ингушетия в связи с неостребованностью данного режима налогообложения в 2013 году (в соответствии с данными Отчета по форме № 1-Патент, в 2013 году на территории республики не выдано ни одного патента). На территории г. Санкт-Петербурга и Республики Калмыкия патентная система введена с 2014 года, в Республике Крым - с 1 июля 2014 года, в г. Севастополе - с 2015 года.

Вместе с тем в разрезе субъектов Российской Федерации динамика поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, имеет разнонаправленный характер.

Поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в 2017 году по сравнению с 2013 годом возросли более чем в 7 раз в 10 субъектах Российской Федерации. Данные представлены в таблице:

(млн. руб.)

	2013 г.	2017 г.	Темп роста, %
Российская Федерация	1946,8	11193,6	575,0
в том числе:			
Владимирская область	9,3	73,9	790,6
Воронежская область	2,3	34,3	1464,8
Курская область	1,0	7,7	805,3
г. Москва	488,4	4655,0	953,2
Ленинградская область	1,8	20,0	1093,4
Республика Дагестан	1,0	8,7	843,6
Краснодарский край	17,8	130,7	733,2
Саратовская область	7,3	52,5	715,2
Тюменская область	1,2	14,0	1193,6
Амурская область	6,7	55,6	826,6

Вместе с тем в 2 субъектах Российской Федерации поступления налога в 2017 году ниже аналогичного показателя 2013 года, а в 5 регионах темп роста поступлений не достигает 150 %. Данные представлены в таблице:

(млн. руб.)

	2013 г.	2017 г.	Темп роста, %
Карачаево-Черкесская Республика	0,5	0,3	65,2
Томская область	8,2	7,3	89,2
Республика Бурятия	15,3	19,0	124,3
Республика Саха (Якутия)	48,7	61,9	127,1
Республика Мордовия	7,5	10,8	143,8
Республика Тыва	9,0	13,0	144,3
Еврейская автономная область	1,6	2,3	144,6

Сведения о поступлении налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в 2013-2017 годах в разрезе субъектов Российской Федерации представлены в приложении 6.

Для подробного анализа влияния роста количества индивидуальных предпринимателей, изменения потенциально возможного годового дохода и количества видов деятельности на поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, выбраны 4 субъекта Российской Федерации из 10 регионов с наибольшими по-

ступлениями налога (Владимирская, Воронежская и Ленинградская области, г. Москва) и 4 субъекта Российской Федерации из 7 регионов с наименьшими темпами поступлений налога (республики Саха (Якутия) и Бурятия, Томская область и Еврейская автономная область).

В ходе анализа поступлений налога в разрезе видов деятельности выявлено, что увеличение поступлений в целом по Владимирской области произошло за счет роста количества индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и, как следствие, количества выданных патентов по следующим видам деятельности: «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли», «сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности» и «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети». Данные представлены в таблице:

	Количество ИП, применяющих ПСН, чел.				Всего выдано патентов, ед.				Поступило, млн. руб.			
	2013 г.	2017 г.	отклонение	темпа роста, раз	2013 г.	2017 г.	отклонение	темпа роста, раз	2013 г.	2017 г.	отклонение	темпа роста, раз
Владимирская область	214	2223	2009	10,4	273	3104	2831	11,4	9,35	73,90	64,55	7,9
в том числе по видам деятельности: сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих ИП на праве собственности	71	290	219	4,1	85	509	424	6,0	5,82	25,34	19,52	4,4
доля в общем количестве, %	33,2	13,0	10,9		31,1	16,4	15,0		62,2	34,3	30,2	
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли	18	705	687	39,2	28	912	884	32,6	0,86	23,66	22,80	27,6
доля в общем количестве, %	8,4	31,7	34,2		10,3	29,4	31,2		9,2	32,0	35,3	

	Количество ИП, применяющих ПСН, чел.				Всего выдано патентов, ед.				Поступило, млн. руб.			
	2013 г.	2017 г.	отклонение	темпа роста, раз	2013 г.	2017 г.	отклонение	темпа роста, раз	2013 г.	2017 г.	отклонение	темпа роста, раз
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети	10	317	307	31,7	19	451	432	23,7	0,61	11,63	11,02	19,0
доля в общем количестве, %	4,7	14,3	15,3		7,0	14,5	15,3		6,6	15,7	17,1	

Значительный прирост поступлений в суммовом значении по виду деятельности «сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности» (19,52 млн. рублей, или 30,2 % от общей суммы прироста) при умеренном увеличении количества выданных патентов относительно вида деятельности «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли» (прирост поступлений 22,8 млн. рублей, или 35,3 % от общей суммы прироста, при увеличении количества выданных патентов в 32,6 раза) обусловлено более высоким потенциально возможным годовым доходом при сдаче имущества в аренду (одной из причин является востребованность розничной торговли в отдаленных от центра муниципальных районах, где применяется пониженный коэффициент, тогда как сдача в аренду имущества более распространена в областном центре и близлежащих районах).

Увеличение поступлений в Ленинградской области обусловлено ростом поступлений по виду деятельности «сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности» с 50 тыс. рублей в 2013 году до 9974 тыс. рублей в 2017 году. На рост поступлений повлияло снижение с 2015 года потенциально возможного годового дохода при сдаче в аренду (наем) жилых помещений, дач и земельных участков (от 1,2 раза до 2 раз).

На рост поступления налога в г. Москве повлияло увеличение поступлений налога по виду деятельности «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли» (в 2017 году доля

выданных патентов в общем количестве выданных патентов составила 45,3 %, доля потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, исчисленного исходя из срока, на который выдан патент, в общей сумме дохода - 56,3 %), основными причинами которого являются увеличение количества выданных патентов в связи с дифференциацией с 2015 года потенциально возможного годового дохода в зависимости от территории осуществления деятельности, а также увеличение с 2017 года на 35 % потенциально возможного годового дохода по данному виду деятельности. Данные представлены в таблице:

(тыс. руб.)

	2013-2014 гг.	2015 г.	Темп роста (снижения), %	2017 г - н.в.	Темп роста (снижения), %
Размер потенциально возможного к получению годового дохода на один обособленный объект торговли, расположенный в: районах, входящих в Центральный административный округ г. Москвы	2000	4000	200,0	5400	135,0
районах и поселениях, входящих в Зеленоградский, Троицкий и Новомосковский административные округа г. Москвы, а также в районах Молжаниновский Северного административного округа г. Москвы, Северный Северо-Восточного административного округа г. Москвы, Восточный, Новокошино и Косино-Ухтомский Восточного административного округа г. Москвы, Некрасовка Юго-Восточного административного округа г. Москвы, Северное Бутово и Южное Бутово Юго-Западного административного округа г. Москвы, Солнцево, Ново-Переделкино и Внуково Западного административного округа г. Москвы, Митино и Куркино Северо-Западного административного округа г. Москвы		1400	70,0	1890	135,0
районах, входящих в Северный (за исключением района Молжаниновский), Северо-Восточный (за исключением района Северный), Восточный (за исключением районов Восточный, Новокошино и Косино-Ухтомский), Юго-Восточный (за исключением района Некрасовка), Южный, Юго-Западный (за исключением районов Северное Бутово и Южное Бутово), Западный (за исключением районов Солнцево, Ново-Переделкино и Внуково), Северо-Западный (за исключением районов Митино и Куркино) административные округа г. Москвы		2000	100,0	2700	135,0

По данным отчета по форме 1-Патент, по состоянию на 1 января 2018 года в Воронежской области более 50 % размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, исчисленного исходя из срока, на который выдан патент, приходится на виды деятельности «сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности» (21,4 %) и «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли» (33 %).

В 2017 году по сравнению с 2013 годом количество выданных патентов по указанным видам деятельности возросло в 7,5 раза и 15,7 раза, соответственно, в связи с введением с 2015 года дифференциации потенциально возможного годового дохода в зависимости от территории осуществления деятельности, что повлияло на рост поступлений налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в целом по Воронежской области.

Незначительный рост поступлений налога в Республике Саха (Якутия) обусловлен снижением поступлений по видам деятельности «оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом» в 2 раза и «оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом» - в 1,5 раза, что обусловлено снижением количества индивидуальных предпринимателей и выданных патентов в 3,2 раза и 1,8 раза, соответственно, в связи с утратой права применения патентной системы налогообложения, в результате несвоевременной уплаты налога, а также переходом на применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (по данным Правительства Республики Саха (Якутия)).

Снижение поступлений в Томской области обусловлено увеличением с 2015 года потенциально возможного годового дохода по виду деятельности «сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества» (например, для нежилого помещения площадью от 100 до 200 кв. м до 2015 года потенциально возможный годовой доход составлял 426,8 тыс. рублей, с 2015 года - от 3 до 6 млн. рублей в зависимости от площади объекта), что привело к резкому сокращению количества индивидуальных предпринимателей в 2015 году по отношению к 2014 году в 6,7 раза и выданных патентов в 7,8 раза.

Незначительный темп роста поступлений в Республике Бурятия обусловлен сокращением с 2014 года количества индивидуальных предпринимателей и выданных патентов по виду деятельности «оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом» (снижение указанных показателей в 2017 году по отношению к 2013 году в 3,2 раза и 3,8 раза, соответственно) в связи с переходом на единый налог на вмененный доход и возможностью уменьшать сумму налога на сумму страховых взносов (по данным Правительства Республики Бурятия).

В Еврейской автономной области, несмотря на снижение с 2014 года потенциально возможного дохода по виду деятельности «сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принад-

лежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности», количество индивидуальных предпринимателей и выданных патентов сократилось в 2017 году по отношению к 2013 году в 4,2 раза и 5,6 раза, соответственно, что отразилось на снижении поступлений по данному виду деятельности в 1,47 раза (доля в общей сумме поступлений в 2013 году - 92,0 %, в 2017 году - 43,3 процента).

Следует отметить, что в соответствии со статьями 61.1-61.3 Бюджетного кодекса налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения, зачисляется по нормативу 100 % в бюджеты муниципальных районов, городских округов и бюджеты городских округов с внутригородским делением. При этом доля налога в налоговых и неналоговых доходах вышеперечисленных бюджетов незначительна и не превышает 5,3 %. Так, в 2017 году в 5 субъектах Российской Федерации указанная доля в налоговых и неналоговых доходах бюджетов муниципальных районов - более 1 % (Московская область, Смоленская область, Республика Крым, Республика Ингушетия, Курганская область). В налоговых и неналоговых доходах бюджетов городских округов доля налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в 14 регионах находится в диапазоне от 1 % до 4,9 %. В 2017 году в бюджеты городских округов с внутригородским делением зачислялся налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения, в двух регионах - Республике Дагестан (доля в налоговых и неналоговых доходах 0,2 %) и Самарской области (0,3 %). Данные представлены в таблице:

(млн. руб.)

	Бюджеты городских округов			Бюджеты городских округов с внутригородским делением			Бюджеты муниципальных районов		
	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %
Российская Федерация	769844,8	4340,2	0,6	28085,5	47,2	0,2	397139,0	1493,8	0,4
Ивановская область	4051,1	63,6	1,6	0,0	0,0		1585,7	11,0	0,7
Тверская область	5698,5	68,2	1,2	0,0	0,0		4794,0	31,6	0,7
Московская область	61074,8	518,3	0,8	0,0	0,0		47606,4	635,9	1,3
Рязанская область	4956,5	55,9	1,1	0,0	0,0		4080,7	11,6	0,3
Смоленская область	3039,7	56,2	1,9	0,0	0,0		2557,9	52,7	2,1

	Бюджеты городских округов			Бюджеты городских округов с внутригородским делением			Бюджеты муниципальных районов		
	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %
Республика Карелия	2923,6	29,0	1,0	0,0	0,0		2675,1	12,2	0,5
Республика Крым	8253,3	404,9	4,9	0,0	0,0		3075,2	143,3	4,7
Республика Дагестан	1768,1	1,9	0,1	2295,0	5,2	0,2	3536,9	1,6	0,0
Республика Ингушетия	709,5	23,6	3,3	0,0	0,0		259,8	13,8	5,3
Республика Марий Эл	1958,1	28,7	1,5	0,0	0,0		1487,8	4,3	0,3
Кировская область	7326,7	74,8	1,0	0,0	0,0		3220,1	12,9	0,4
Самарская область	10934,9	33,2	0,3	13978,8	42,0	0,3	3708,6	21,4	0,6
Курганская область	2859,6	46,6	1,6	0,0	0,0		1765,6	20,4	1,2
Ханты-Мансийский АО - Югра	31150,1	304,9	1,0	0,0	0,0		13819,6	35,6	0,3
Республика Тыва	765,8	7,6	1,0	0,0	0,0		877,7	5,4	0,6
Забайкальский край	3034,1	35,0	1,2	0,0	0,0		5120,5	10,0	0,2
Амурская область	5301,6	54,1	1,0	0,0	0,0		3027,9	1,5	0,0

Вместе с тем в ряде регионов доля налога в доходах местных бюджетов составляет менее 0,05 %. Данные представлены в таблице:

(млн. руб.)

	Бюджеты городских округов			Бюджеты муниципальных районов		
	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %
Белгородская область	9253,02	21,32	0,23	7043,7	2,5	0,04
Воронежская область	9286,76	30,85	0,33	7887,2	3,5	0,04
Курская область	4327,91	7,14	0,16	3667,4	0,5	0,01
Ненецкий АО	588,49	1,90	0,32	750,4	0,2	0,03
Республика Дагестан	1768,15	1,90	0,11	3536,9	1,6	0,04
Кабардино-Балкарская Республика	1890,58	2,88	0,15	1859,0	0,4	0,02
Карачаево-Черкесская Республика	1166,68	0,17	0,01	807,2	0,2	0,02

	Бюджеты городских округов			Бюджеты муниципальных районов		
	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %	налоговые и неналоговые доходы	патентная система налогообложения	доля, %
Чеченская Республика	1263,01	1,23	0,10	2599,5	1,1	0,04
Тюменская область	13034,20	12,69	0,10	5167,7	1,4	0,03
Ямало-Ненецкий АО	11193,36	19,23	0,17	8841,3	3,7	0,04
Томская область	8430,16	6,57	0,08	2152,6	0,7	0,03
Еврейская автономная область	736,93	2,22	0,30	571,3	0,1	0,01

Таким образом, в большинстве субъектов Российской Федерации поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, для доходов бюджетов муниципальных районов, городских округов незначительны и не превышают 3 %, за исключением Республики Крым (4,9 % в налоговых и неналоговых доходах городских округов и 4,7 % - муниципальных районов) и Республики Ингушетия (3,3 % и 5,3 процента).

4. Порядок взимания страховых взносов при применении патентной системы налогообложения

В соответствии с нормами законодательства Российской Федерации индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, являются плательщиками страховых взносов.

До 1 января 2017 года регулирование порядка исчисления и уплаты страховых взносов по налоговым периодам осуществлялось в соответствии с положениями Федерального закона от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее - Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ), с 1 января 2017 года в связи с передачей функций по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование налоговым органам регулируется положениями главы 34 «Страховые взносы» Налогового кодекса.

В качестве страхователей индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, являются плательщиками страховых взносов по двум основаниям:

- в качестве лиц, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (в случае применения труда наемных работников);
- в качестве плательщиков, не производящих таких выплат и вознаграждений, то есть «за себя».

В отношении индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения и производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, занятым в видах экономической деятельности, указанных в патенте, на период с 2013 по 2018 год действуют пониженные тарифы для исчисления страховых взносов по соответствующему виду страхования, за исключением видов деятельности, указанных в таблице:

	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Выдано патентов в Российской Федерации	88,7	122,1	241,1	321,6	383,3
в том числе: сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности	11,8	18,2	25,8	30,9	36,2
доля в общем количестве патентов, %	13,3	14,9	10,7	9,6	9,4
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли	19,6	40,4	91,0	123,3	138,0
доля в общем количестве патентов, %	22,1	33,18	37,7	38,3	36,0
розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети	2,9	5,4	32,8	35,8	31,3
доля в общем количестве патентов, %	3,2	4,4	13,6	11,1	8,2
услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 кв. м по каждому объекту организации общественного питания	1,7	2,5	5,9	7,7	9,2
доля в общем количестве патентов, %	1,9	2,1	2,5	2,4	2,4
услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей	-	-	-	0,9	2,0
доля в общем количестве патентов, %	-	-	-	0,3	0,5

Так, в отношении 5 вышеуказанных видов предпринимательской деятельности из 63 (общего количества, в отношении которых возможно применение патентной системы налогообложения, в соответствии с пунктом 2 статьи 346.43 Налогового кодекса), в период с 2013 по 2017 год занимавших наибольший удельный вес по количеству выданных патентов, согласно данным Отчета по форме № 1-Патент, пониженные тарифы применению не подлежат, и размер страховых взносов, подлежащих уплате, определяется в соответствии с основным тарифом.

Ставки тарифов страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, установленные для индивидуальных предпринимателей, приме-

няющих патентную систему налогообложения с выплат, производимых наемным работникам, представлены в таблице:

(тыс. руб.)

Вид тарифа	Фонд	Ставка, %	Размер предельной величины базы для исчисления страховых взносов на ОПС и ФСС на ВНиМ, устанавливаемый постановлением Правительства Российской Федерации на очередной год						
			2013 г. * (№ 1101 от 30.11.2013 г.)	2014 г. (№ 1316 от 04.12.2014 г.)	2015 г. (№ 1265 от 26.11.2015 г.)	2016 г. (№ 1255 от 29.11.2016 г.)	2017 г. (№ 1378 от 15.11.2017 г.)	2018 г.	2019 г.
Основной тариф (применяется в отношении 5 видов деятельности)	ПФР	22 %	до 568	до 624	до 711	до 796	до 876	до 1021	х
		10 %	> 568	> 624	> 711	> 796	> 876	> 1021	х
	ОМС	5,1 %	х	х	х	х	х	х	х
	ФСС на ВНиМ	2,9 %	до 568	до 624	до 670	до 718	до 755	до 815	х
		0,0 %	> 568	> 624	> 670	> 718	> 755	> 815	х
Пониженный тариф	ПФР	20 %	до 568	до 624	до 711	до 796	до 876	до 1021	х
	ОМС	0 %							
	ФСС на ВНиМ	0 %							

* 2013-2016 годы - в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ, с 2017 года - в соответствии с главой 34 Налогового кодекса Российской Федерации.

Действующая редакция статьи 427 главы 34 Налогового кодекса, введенная Федеральным законом от 3 июля 2016 года № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование», предусматривает поэтапный рост тарифов страховых взносов на обязательное страхование: пониженные тарифы действуют до 2018 года включительно, основные тарифы с учетом устанавливаемой предельной величины базы до 2020 года включительно (статья 426 Налогового кодекса). Начиная с 2021 года в соответствии со статьей 425 Налогового кодекса тариф на обязательное пенсионное страхование должен составить 26 % в границах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Вместе с тем Правительством Российской Федерации в рамках пакета налоговых инициатив 16 июня 2018 года на рассмотрение в Государственную Думу Российской Федерации внесен проект федерального закона № 489169-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, статью 9 Федерального закона «О внесении изменений в части

первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации», предусматривающий сохранение действующей в настоящее время ставки страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на уровне 22 % с сумм выплат физическим лицам, не превышающих предельную величину базы для исчисления страховых взносов, на бессрочный период.

Помимо обязанности исчислить и уплатить страховые взносы за наемных работников, индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (далее - ОПС) и обязательное медицинское страхование (далее - ОМС) в фиксированном размере «за себя».

В 2013 году общий размер страховых взносов для индивидуального предпринимателя, уплачивающего взносы «за себя», определялся в части взносов на обязательное пенсионное страхование исходя из двукратного размера минимального размера оплаты труда (далее - МРОТ), установленного федеральным законом на начало финансового года, в части взносов на обязательное медицинское страхование - исходя из одного МРОТ, увеличенного в 12 раз и умноженного на тариф (26 % и 5,1 %, соответственно), и составлял 35665,66 рубля, в том числе: на обязательное пенсионное страхование - 32479,20 рубля, на обязательное медицинское страхование - 3185,46 рубля.

С 1 января 2014 года Федеральным законом от 23 июля 2013 года № 237-ФЗ «О внесении изменений в статью 22 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и статьями 14 и 16 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» был изменен порядок расчета фиксированных страховых взносов и установлен дифференцированный подход к определению индивидуальными предпринимателями размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование при определении размера фиксированного взноса «за себя» исходя из величины потенциально возможного к получению годового дохода по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленного законом субъекта Российской Федерации, в размере 300000 рублей.

Вместе с тем для годового дохода в размере менее 300000 рублей размер страховых взносов с 2014 года исчисляется исходя из однократного

размера МРОТ и составлял 20727,53 рубля (исходя из МРОТ - 5554 рубля), что на 42 %, или на 14937 рублей ниже уровня 2013 года.

При величине дохода свыше 300000 рублей размер взноса увеличивается на 1 % от суммы превышения фактических доходов над суммой 300000 рублей. Максимальный размер страхового взноса ограничен взносом, исчисленным исходя из восьмикратного размера МРОТ.

После принятия вышеуказанного Федерального закона в 2014-2015 годах наблюдалась положительная динамика количества полученных патентов индивидуальными предпринимателями: прирост за 2014 год к показателю предыдущего года составлял 33,4 тыс. единиц (или на 37,7 %), за 2015 год - 119,0 тыс. единиц (или на 97,5 процента).

Динамика размера страховых взносов для налогоплательщиков, применяющих патентную систему налогообложения, уплачивающих взносы «за себя» в 2013-2019 годах, представлена в таблице:

Фонд*	Ставка, %	Налоговая база	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.
			Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ				глава 34 Налогового кодекса Российской Федерации		
Сумма потенциально возможного годового дохода < 300000 руб.									
ПФР	26,0	Минимальный платеж 2013 г. - 12 * 2 * МРОТ; с 2014 по 2017 г. - 12 * МРОТ; с 2018 по 2020 г. - фиксированный размер в ПФР и ОМС	35665	20728	22261	23153	27990	32385	36238
ОМС	5,1								
Сумма потенциально возможного годового дохода > 300000 руб.									
ПФР	26,0	ПФР: минимальный платеж + 1 % с суммы превышения дохода, но не выше 8 * МРОТ * 12 * 26 %; ОМС: минимальный платеж	35665	Максимальный размер фиксированного платежа при величине потенциально возможного к получению годового дохода по соответствующему виду деятельности > 300000 руб.					
ОМС	5,1			142027	152537	158649	191790	264788	296788
Справочно: МРОТ на 1 января			5205	5554	5965	6204	7500	-	-

*Обязанность по исчислению и уплате страховых взносов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством для данной категории налогоплательщиков не установлена.

Таким образом, в период с 2014 по 2017 год размеры фиксированных платежей на обязательное пенсионное и медицинское страхование, под-

лежащие уплате индивидуальными предпринимателями с суммой годового дохода выше 300000 рублей, применяющими патентную систему налогообложения, существенно увеличились по отношению к показателю 2013 года и находились в диапазоне:

- в 2014 году - от 20727,53 рубля до 142026,89 рубля;
- в 2015 году - от 22261,38 рубля до 152536,98 рубля;
- в 2016 году - от 23153,33 рубля до 158648,69 рубля;
- в 2017 году - от 27990,0 рубля до 191790,0 рубля.

Федеральным законом от 28 декабря 2017 года № 421-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части повышения минимального размера оплаты труда до прожиточного минимума трудоспособного населения» с 1 января 2018 года установлено увеличение размера МРОТ до величины прожиточного минимума 2019 года.

В целях сохранения экономически обоснованного уровня фискальной нагрузки размеры страховых взносов для индивидуальных предпринимателей, уплачивающих взносы «за себя», не зависят от размера МРОТ и установлены в фиксированных размерах на период 2018-2020 годов (статья 430 Налогового кодекса).

Размер страховых взносов, установленный Федеральным законом от 27 ноября 2017 года № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», плательщиков, не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, в 2018-2020 годах представлен в таблице:

(руб.)				
Фонд	Взнос	2018 г.	2019 г.	2020 г.
Сумма потенциально возможного годового дохода < 300000 руб.				
ПФР	ОПСфикс	26545	29354	32448
ОМС	ОМСфикс	5840	6884	8426
Всего		32385	36238	40874
Сумма потенциально возможного годового дохода > 300000 руб.				
ПФР (ограничен размерами восьми-кратного размера фиксированного размера ОПС)		26545 + 1 % Σ > 300000 руб.	29354 + 1 % Σ > 300000 руб.	32448 + 1 % Σ > 300000 руб.
	ОПСмах	212360	234832	259584
ОМС	ОМСфикс	5840	6884	8426
Всего (max)		218200	241716	268010

Важно отметить, что глава 26.5 «Патентная система налогообложения» Налогового кодекса не предусматривает возможности уменьшения суммы налога, уплачиваемого в связи с применением данного вида специального налогового режима, на сумму страховых взносов.

В общем виде сравнение различных налоговых режимов приведено в приложении 7.

Применительно к вопросу привлекательности патентной системы налогообложения для самозанятой категории граждан в качестве режима, который мог бы способствовать легализации доходов данной категории граждан для целей налогообложения, сопоставление уровня налоговой нагрузки в условиях применения различных специальных режимов налогообложения показывает, что применение патентной системы налогообложения несет наименьшую налоговую нагрузку, что видно из следующего примера.

Условия примера. Период - 2016 год, вид деятельности - розничная торговля, расположение магазина - Московская область (МКАД), площадь - 50 кв. м, выручка за год - 56 млн. рублей, в том числе НДС - 8542373 рубля, себестоимость проданного товара - 40 млн. рублей, в том числе НДС - 6101694 рубля. Для упрощения расчетов считаем, что весь товар оплачен поставщикам и продан. Денежные средства от покупателей также все получены. Количество сотрудников - 5 человек, общий фонд оплаты труда (далее - ФОТ) за год - 1700000 рублей. Взносы с ФОТ за год - 513400 рублей, в том числе ФСС - 0,2 %. Считаем, что взносы начислены и уплачены в течение 2016 года. Арендная плата - 1120000 рублей в год, в том числе НДС - 170848 рублей (начислена и уплачена в течение 2016 года). Общехозяйственные расходы - 160000 рублей в год, в том числе НДС - 24407 рублей. Стоимость патента при данных условиях в Московской области составит 3947276 рублей.

Налоговая нагрузка и «чистый» доход при применении различных специальных налоговых режимов в условиях 2016 года приведены в таблице:

(руб.)

	ПСН	УСН		ЕНВД
	потенциально возможный годовой доход	доходы	доходы за минусом расходов	вмененный доход (базовая доходность * физический показатель * K1 * K2 * количество дней деятельности/количество дней в месяце * 4)
Ставка, %	6	6	15	15
Налоги (взносы) в год	809862,65	3360000,00	2544241,84	813889,84

	ПСН	УСН		ЕНВД
	потенциально возможный годовой доход	доходы	доходы за минусом расходов	вмененный доход (базовая доходность * физический показате- ль * K1 * K2 * коли- чество дней деятель- ности/количество дней в месяце * 4)
в том числе: налог с дохода	$3947276 * 6\% = 236836,56$	$(56000000 * 6\%) - (513400 + 23153,33 + 131698,51) = 2691748,16 (> 1/2 * 56000000 * 6\% = 1680000)$	$(56000000 - 40000000 - 1700000 - 513400 - 1120000 - 160000) * 15\% = 1875990$	$1800 * 50 * 1,798 * 1 * 31/31 * 3 \text{ месяца} * 4 \text{ квартала} * 15\% = 145638$ (так как $668251,84 (513400 + 23153,33 + 131698,51) > 145638 (1/2 * 1800 * 50 * 1,798 * 1 * 31/31 * 3 \text{ месяца} * 4 \text{ квартала} * 15\%)$)
налоги и взносы с ФОТ	$1700000 * 30,2\% = 513400,00$	$1700000 * 30,2\% = 513400,00$	$1700000 * 30,2\% = 513400,00$	$1700000 * 30,2\% = 513400,00$
взнос в ПФР фиксиро- ванный	23153,33	23153,33	23153,33	23153,33
взнос в ПФР 1 % с суммы превышения дохода в размере 300000 руб., но не более чем 154851,84 в 2016 г.	$(3947276 - 300000) * 1\% = 36472,76$	$154851,84 - 23153,33 = 131698,51$ (так как $56000000 * 1\% = 560000$)	$154851,84 - 23153,33 = 131698,51$ (так как $56000000 * 1\% = 560000$)	$154851,84 - 23153,33 = 131698,51$ (так как $56000000 * 1\% = 560000$)
«Чистый» доход ИП в год	$56000000 - 40000000 - 1700000 - 1120000 - 160000 - 809862,65 = 12210137,35$	$56000000 - 40000000 - 1700000 - 1120000 - 160000 - 3360000 = 9660000$	$56000000 - 40000000 - 1700000 - 1120000 - 160000 - 2544241,84 = 10475758,16$	$56000000 - 40000000 - 1700000 - 1120000 - 160000 - 813889,84 = 12206110,16$
Соотношение налоговой нагрузки к доходу, %	6,22	25,81	19,54	6,25

Таким образом, «чистый» доход от применения патентной системы налогообложения индивидуального предпринимателя фактически равен «чистому» доходу при использовании системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, однако выше аналогичных показателей при использовании упрощенной системы налогообложения, когда объектом налогообложения являются доходы, так и при налогообложении доходов, уменьшенных на величину расходов. Соответственно, налоговая нагрузка значительно ниже при патентной системе налогообложения и ЕНВД (6,2 процента).

Вместе с тем соотношение показателей «чистого» дохода при применении различных специальных налоговых режимов изменяется не в пользу патентной системы налогообложения в случае невысокого дохода, т.к. сумма страховых взносов занимает основную долю налоговой нагрузки

индивидуального предпринимателя, собственно как при упрощенной системе налогообложения.

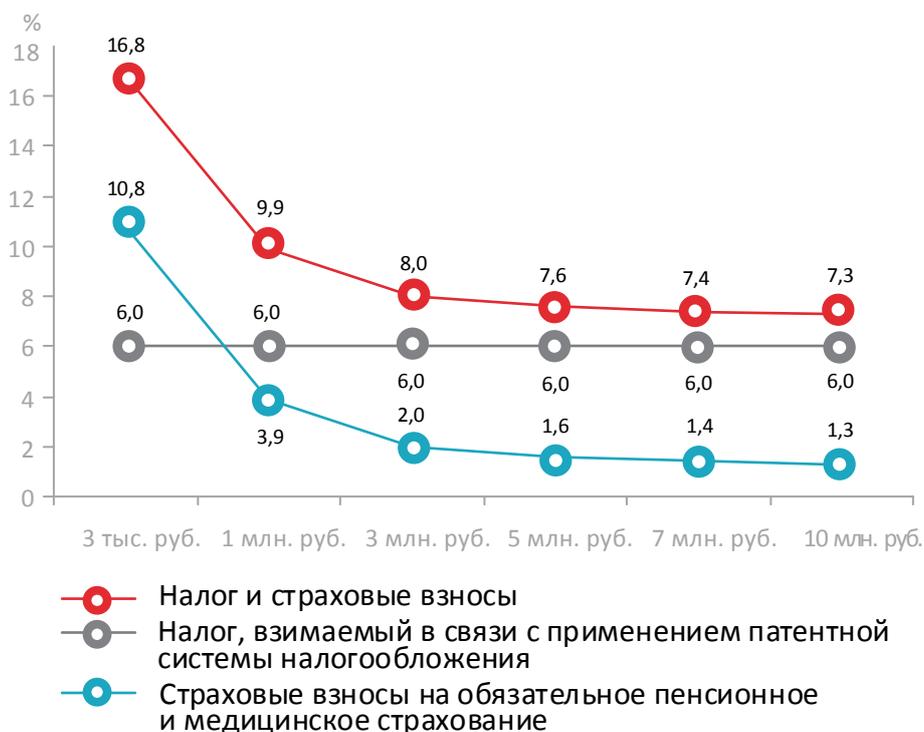
При прочих равных условиях сократим в нашем примере торговые площади до 17 кв. м и избавимся от наемных рабочих, что повлечет изменение следующих ключевых условий примера: годовая выручка составит 5,6 млн. рублей, себестоимость - 4 млн. рублей, общехозяйственные расходы - 53 тыс. рублей, арендная плата - 380,8 тыс. рублей, отпадет необходимость уплаты налогов с фонда оплаты труда.

При данных условиях налоговая нагрузка и «чистый» доход в условиях применения различных специальных режимов налогообложения претерпят существенные изменения: уровень налоговой нагрузки индивидуальных предпринимателей на патенте значительно возрастет и составит 25,4 %, и будет существенно проигрывать иным специальным режимам, что наглядно видно в таблице:

(руб.)

	ПСН	УСН		ЕНВД
	потенциально возможный к получению доход	доходы	доходы за минусом расходов	вмененный доход (базовая доходность * физический показатель * К1 * К2 * количество дней деятельности/количество дней в месяце * 4)
Ставка, %	6	6	15	15
Налоги (взносы) в год	296462,65	168000,00	251083,33	125670,25
в том числе: налог с дохода	$3947276 * 6\% = 236836,56$	$(5600000 * 6\%) - (23153,33 + 53000) = 91846,67 (> 1/2 * 5600000 * 6\% = 168000)$	$(5600000 - 4000000 - 380800 - 53000) * 15\% = 174930$	$1800 * 17 * 1,798 * 1 * 31/31 * 3 \text{ месяца} * 4 \text{ квартала} * 15\% * 1/2 = 49516,92$ (так как $54851,84 (23153,33 + 31698,51) > 49516,92 (1/2 * 1800 * 17 * 1,798 * 1 * 31/31 * 3 \text{ месяца} * 4 \text{ квартала} * 15\%)$)
взнос в ПФР фиксированный	23153,33	23153,33	23153,33	23153,33
взнос в ПФР 1 % с суммы превышения дохода в размере 300000 руб., но не более чем 154851,84 в 2016 г.	$(3947276 - 300000) * 1\% = 36472,76$	$(5600000 - 300000) * 1\% = 53000$	$(5600000 - 3000000) * 1\% = 53000$	$(5600000 - 300000) * 1\% = 53000$
Доход ИП в год	$5600000 - 4000000 - 380800 - 53000 - 296462,65 = 869737,35$	$5600000 - 4000000 - 380800 - 53000 - 168000 = 998200,00$	$5600000 - 4000000 - 380800 - 53000 - 251083,33 = 914996,67$	$5600000 - 4000000 - 380800 - 53000 - 125670,25 = 1040529,75$
Соотношение налоговой нагрузки к доходу, %	25,42	14,51	21,52	10,77

Доля налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, и страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование в доходе в зависимости от размера потенциально возможного дохода представлена на графике:



Выборочный анализ начисленных трудовых пенсий по старости в 22 субъектах Российской Федерации гражданам, являющимся индивидуальными предпринимателями (в том числе применяющими патентную систему налогообложения), показал, что у 25,5 % индивидуальных предпринимателей величина начисленной пенсии не достигает величины прожиточного минимума пенсионера, установленного в субъекте Российской Федерации, а у остальных - превышает его в среднем в 1,4 раза, или на 4,2 тыс. рублей. Также средний размер пенсии по старости указанных индивидуальных предпринимателей по состоянию на 1 мая 2018 года составлял 12078,62 рубля, тогда как средний размер страховых пенсий по старости в Российской Федерации по состоянию на указанную дату составлял 14153,19 рубля.

Более низкий показатель среднего размера пенсии индивидуальных предпринимателей обусловлен следующими причинами.

С 1 января 2015 года в соответствии с Федеральным законом от 28 декабря 2013 года № 400-ФЗ «О страховых пенсиях» величина индивидуального пенсионного коэффициента (ИПК), необходимая для исчисления размера страховой пенсии, определяется за каждый календарный год с

учетом ежегодных отчислений страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации (далее - ПФР) по формуле, предусмотренной частью 18 статьи 15 указанного Федерального закона.

Вместе с тем сумма ежегодных отчислений страховых взносов в ПФР на страховую пенсию у лиц, осуществляющих деятельность в качестве индивидуального предпринимателя (уплачивается ими самостоятельно), гораздо ниже, чем у «наемных» работников (уплачивается работодателем), при этом формируется она также по-разному.

Например, фиксированный размер платежа индивидуального предпринимателя, имеющего в 2018 году доход в сумме, не превышающей 300000 рублей, составит 26545 рублей, при этом 16335,38 рубля (индивидуальная часть тарифа страховых взносов - 16 %) учитываются при исчислении величины ИПК.

Таким образом, индивидуальный предприниматель с доходом, не превышающим 300000 рублей, при уплате указанного фиксированного платежа сможет заработать за 2018 год ИПК_и в размере $1 * (16335,38 \text{ рубля} / 163360 \text{ рублей} * 10)$, где 163360 рублей - 16 % от предельной величины базы для начисления страховых взносов в ПФР (1021000 рублей).

За «наемного» работника с таким же годовым доходом работодатель в 2018 году должен уплатить страховые взносы в ПФР в сумме 66000 рублей ($300000 * 22 \%$), при этом 48000 рублей (индивидуальная часть тарифа страховых взносов - 16 %) учитываются при исчислении величины ИПК. Размер ИПК_и за 2018 год составит $2,94 * (48000 \text{ рублей} / 163360 \text{ рублей} * 10)$.

Смоделировав с использованием пенсионного калькулятора на сайте Пенсионного фонда Российской Федерации модельную пенсию для мужчины 1979 года рождения со стажем 20 лет, работающего наемным рабочим или являющимся самозанятым, при условии их одинакового дохода получаем следующий результат.

Для наемного рабочего с официальной зарплатой в 83000 рублей в месяц до вычета НДФЛ количество индивидуальных пенсионных коэффициентов составит 193,24 балла, размер страховой пенсии - 20729,8 рубля (приложение 8).

Для самозанятого гражданина с доходом 1 млн. рублей в год ($83000 * 12$ месяцев) количество индивидуальных пенсионных коэффициентов составит 62,7 балла, размер страховой пенсии - 10094,54 рубля (приложение 9).

Таким образом, столь существенная разница в пенсионном обеспечении наемных работников и самозанятых граждан при условии их одинакового дохода и стажа не способствует их легализации.

5. Меры, принятые исполнительными органами власти субъектов Российской Федерации, для создания в регионе благоприятного климата, способствующего развитию бизнеса посредством использования патентной системы налогообложения с целью вовлечения самозанятых граждан

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации в целях увеличения количества индивидуальных предпринимателей, использующих патентную систему налогообложения, а также привлечения к данной системе самозанятых граждан проводят различные мероприятия, в том числе совместно с общественными организациями и органами местного самоуправления.

Так, администрацией Владимирской области совместно с инфраструктурой поддержки малого и среднего предпринимательства, общественными организациями и органами местного самоуправления проводятся встречи с предпринимателями региона, на которых освещается применение патентной системы налогообложения (только с начала 2018 года проведено более 15 встреч с предпринимателями области). Кроме того, совместно с Владимирским областным отделением «Опора России» организуются деловые встречи предпринимателей, на которых освещается привлекательность патентной системы налогообложения. На базе ГАУ «Бизнес-инкубатор» реализуется обучающая программа «Азбука предпринимателя», в рамках которой рассматривается применение патентной системы налогообложения с начинающими предпринимателями.

В Ивановской области проводится соответствующая информационно-разъяснительная работа, в том числе в рамках организованных «круглых столов», информационных встреч с предпринимателями и гражданами, планирующими начать предпринимательскую деятельность. Аналогичные мероприятия осуществляются правительством г. Москвы.

В Костромской области ежегодно в рамках проводимых экономических форумов, семинаров, «круглых столов» с участием представителей налоговой службы функционирует консультационный центр («прямая линия») для предпринимателей, на котором разъясняются преимущества применения патентной системы налогообложения в сравнении с ЕНВД, УСН и ЕСХН.

В Рязанской области в рамках мероприятий по вовлечению молодежи в предпринимательскую деятельность проводится обучение молодых людей в «Школе молодежного предпринимательства», где они получают знания по разным аспектам предпринимательской деятельности, в том числе по налогообложению в рамках патентной системы, и о применении «налоговых каникул».

В ряде регионов популяризация патентной системы налогообложения осуществляется с непосредственным участием центров поддержки предпринимательства.

Так, департаментом инвестиционного развития Смоленской области совместно с налоговыми органами, органами местного самоуправления, центром поддержки предпринимательства Смоленской области проведено 41 выездное совещание по различным аспектам предпринимательской деятельности, в том числе по вопросу применения положений областного закона Смоленской области от 19 ноября 2012 года № 90-з «О введении в действие патентной системы налогообложения и применении ее индивидуальными предпринимателями на территории Смоленской области».

Тульским региональным фондом «Центр поддержки предпринимательства» проводятся обучающие семинары для начинающих предпринимателей, на которых анонсируется информация о налоговых преференциях и возможности оформления патента.

В Республике Коми создан центр поддержки предпринимательства «Шонді», на базе которого субъекты малого и среднего предпринимательства, а также граждане, решившие начать предпринимательскую деятельность, имеют возможность в рамках утвержденных образовательных программ изучить особенности налогообложения и бухгалтерского учета в малом бизнесе.

Распространению патентной системы налогообложения в Волгоградской области способствует проведение разъяснительной работы среди молодежи в рамках проведения мероприятий по повышению финансовой грамотности, использования дискуссионных площадок Молодежного парламента области, пленарных заседаний Всероссийской научно-практической конференции «Инновационное развитие территорий».

В г. Санкт-Петербурге государственным бюджетным учреждением «Центр развития и поддержки предпринимательства» на постоянной основе осуществляется консультирование представителей малого и среднего бизнеса о возможностях применения различных систем налогообложения,

проводятся специализированные семинары, тренинги «Азбука предпринимателя». Общественным советом по развитию малого предпринимательства при губернаторе Санкт-Петербурга организована серия семинаров по актуальным вопросам налогообложения.

НКО «Севастопольский фонд поддержки предпринимательства» в рамках государственной программы развития малого и среднего предпринимательства в г. Севастополе проводит тренинги для субъектов малого и среднего предпринимательства и физических лиц, заинтересованных в начале осуществления предпринимательской деятельности, обучающие курсы на тему «Актуальные вопросы бухгалтерского и налогового учета», семинары на тему «Основы бухгалтерского и налогового учета», на которых рассматриваются, в том числе, и вопросы о применении патентной системы налогообложения и ее преимуществах.

В некоторых регионах в целях развития и популяризации патентной системы налогообложения изданы соответствующие справочные материалы.

Так, в Республике Северная Осетия - Алания фондом поддержки предпринимательства Республики Северная Осетия - Алания в 2017 году издан справочник «В помощь предпринимателю», описывающий, в том числе, преимущества патентной системы налогообложения.

В Рязанской области в 2017 году разработан буклет «Патентная система налогообложения для физических лиц», который распространяется во всех МФЦ Рязанской области.

Кроме того, в ряде муниципалитетов субъектов Российской Федерации посредством местных средств массовой информации или в администрациях муниципальных образований и МФЦ размещается информация, касающаяся вопросов патентной системы налогообложения (г. Москва, Ивановская, Владимирская, Костромская, Смоленская, Тульская, Волгоградская области).

Отдельные регионы осуществляют мероприятия, направленные на заинтересованность патентной системой налогообложения, в том числе самозанятых граждан.

Так, в Новосибирской области проводится работа разъяснительного характера с индивидуальными предпринимателями о переходе на патентную систему налогообложения. Совместно с центрами занятости населения проводятся обучающие семинары по предоставлению организационно-консультационных услуг безработным гражданам по вопросам организации самозанятости.

В Челябинской области на базе Фонда развития малого и среднего предпринимательства Челябинской области функционируют центр поддержки предпринимательства и Многофункциональный центр для бизнеса, которые оказывают информационно-консультационные услуги по всем вопросам, связанным с ведением предпринимательской деятельности, в том числе с применением патентной системы налогообложения, с целью легализации самозанятых граждан.

Кроме того, для развития патентной системы налогообложения субъекты Российской Федерации также реализуют права, предоставленные Налоговым кодексом, по установлению дифференциации видов и территорий осуществления предпринимательской деятельности, численности наемных работников, количества обособленных объектов (площадей), количества транспортных средств, грузоподъемности транспортного средства, количества посадочных мест в транспортном средстве в целях установления размеров потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

По результатам анализа информации исполнительных органов власти субъектов Российской Федерации о принятых мерах, направленных на популяризацию развития патентной системы налогообложения, включая меры по легализации самозанятых граждан, установлено, что в большинстве случаев работа по популяризации патентной системы налогообложения проводится при непосредственном участии налоговых органов субъектов Российской Федерации (проведение ежегодного «Дня открытых дверей», разъяснения преимуществ систем налогообложения специальных налоговых режимов и т.д.). В ряде субъектов Российской Федерации развитие патентной системы налогообложения является прерогативой налоговых органов (Ярославская область, Чеченская Республика, Республика Крым).

Несмотря на меры, принимаемые органами власти регионов для побуждения использовать патентную систему налогообложения, существует ряд проблем, отрицательно влияющих на принятие решений индивидуальными предпринимателями и самозанятыми гражданами о применении указанного режима налогообложения.

Одной из наиболее актуальных проблем, влекущих осуществление физическими лицами коммерческой деятельности без регистрации в налоговом органе в качестве индивидуальных предпринимателей и потери платежей в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации, является высокий размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование при невысоком годовом доходе (потенциально возможный к

получению годовой доход). При этом по патентной системе налогообложения уменьшение расчетной суммы налога на взносы на обязательное пенсионное страхование аналогично упрощенной системе налогообложения (при объекте налогообложения «доходы») и при уплате единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности законодательно не предусмотрено.

Большинство субъектов Российской Федерации, представивших в Счетную палату Российской Федерации свои предложения в части совершенствования патентной системы налогообложения, считает целесообразным рассмотреть вопрос по уменьшению расчетной суммы налога на сумму уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50 % от расчетной суммы страховых взносов, а в целях выведения предпринимателей «из тени» рассмотреть возможность введения «налоговых каникул» на уплату страховых взносов или снижения страховых взносов для вновь зарегистрированных предпринимателей на период становления бизнеса.

Так, основная причина не востребоваемости патентной системы налогообложения в Республике Алтай обусловлена наличием преимуществ иных специальных налоговых режимов (УСН, ЕНВД), а именно: возможность уменьшения исчисленного к уплате единого налога на вмененный доход на сумму уплаченных страховых взносов во внебюджетные фонды.

Также проблемой применения патентной системы налогообложения является фиксированное количество сотрудников (до 15 человек), а при увеличении количества нанятых работников или объема прибыли индивидуальный предприниматель теряет право применения патентной системы налогообложения. При этом размер налога определяется с даты приобретения патента, а сумма, уплаченная за патент, возврату не подлежит.

Кроме того, при ведении разных видов деятельности или в случае работы в разных субъектах Российской Федерации приходится получать несколько патентов на каждый вид деятельности или в каждом регионе.

Следует отметить, что в силу положений, предусмотренных главой 26.5 Налогового кодекса, патентная система налогообложения вводится законом субъекта Российской Федерации в отношении видов деятельности, указанных в статье 346.43 Налогового кодекса. На обращение правительства г. Москвы в отношении невостребованных налогоплательщиками (нехарактерных для г. Москвы) видов деятельности из Минфина России получены разъяснения о необходимости установления патентной системы

налогообложения в отношении всех видов деятельности, поименованных в вышеназванной статье Налогового кодекса.

В этой связи целесообразно предоставить субъектам Российской Федерации полномочия по введению патента только для востребованных видов деятельности в регионе.

При применении патентной системы налогообложения отмечается проблема отсутствия привязки перечня видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения, кодам видов деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (далее - ОКВЭД). Данная проблема может быть решена путем издания нормативного правового акта Правительства Российской Федерации, определяющего перечень кодов видов деятельности в соответствии с ОКВЭД, относящихся к видам предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения (по аналогии с распоряжением Правительства Российской Федерации от 24 ноября 2016 года № 2496-р).

Согласно пункту 8 статьи 346.43 Налогового кодекса субъекты Российской Федерации вправе устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам и не указанных в пункте 2 статьи 346.43 Налогового кодекса, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, и размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода исходя из конкретного кода вида деятельности в соответствии с ОКВЭД и конкретного кода услуг, относящихся к бытовым услугам, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности (далее - ОКПД).

До 1 января 2017 года виды предпринимательской деятельности, относящиеся к бытовым услугам, для применения патентной системы налогообложения дифференцировались согласно ОКВЭД или Общероссийскому классификатору услуг населению (ОКУН).

С 1 января 2017 года введен в действие новый Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД 2).

Коды видов деятельности в соответствии с ОКВЭД 2 и ОКПД, относящиеся к бытовым услугам, определены распоряжением Правительства Российской Федерации от 24 ноября 2016 года № 2496-р.

В соответствии с ОКУН был установлен такой вид предпринимательской деятельности, как «строительство жилья и других построек» (016200), ко-

торый включал в себя порядка 25 подвигов деятельности, сопутствующих строительству. В отношении данного вида деятельности устанавливался один размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, и предпринимателем приобретался один патент.

Согласно ОКВЭД 2 с 1 января 2017 года вид предпринимательской деятельности «строительство жилых и нежилых зданий» существует обособленно. Каждому из сопутствующих строительству видов деятельности присвоен отдельный код вида экономической деятельности.

Налоговый кодекс обязывает устанавливать для каждого вида деятельности размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. Это приводит к необходимости оформлять предпринимателю несколько патентов, чтобы осуществлять работы в прежнем объеме. Данное обстоятельство ухудшает положение налогоплательщика и может способствовать снижению поступлений от применения патентной системы налогообложения.

Несовершенство законодательной и нормативно-правовой базы патентной системы налогообложения приводит и к злоупотреблениям, о которых сообщено правительствами Ставропольского края и Архангельской области.

В Архангельской области установлены факты, когда индивидуальные предприниматели владеют на праве собственности сдаваемыми в аренду объектами недвижимости площадью более 1000 кв. м. Фактический доход от сдачи в аренду у данных предпринимателей приближается к 60 млн. рублей, при этом налог уплачивается с суммы потенциально возможного дохода в размере 10 млн. рублей (без учета коэффициента-дефлятора). В связи с чем министерством финансов Архангельской области предлагается увеличить максимальный размер потенциально возможного к получению годового дохода по виду предпринимательской деятельности «сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности» или исключить данный вид деятельности из патентной системы в части сдачи в аренду имущества организациям и индивидуальным предпринимателям.

Правительство Ставропольского края с целью пресечения злоупотреблений, связанных с использованием патентной системы налогообложения, для минимизации налогов по указанному виду деятельности предлагает установить ограничения общей площади сдаваемых в аренду объектов.

Для решения указанных проблем целесообразно рассмотреть вопрос о возможности:

- уменьшения расчетной суммы патента на дифференцированную сумму уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;
- введения «налоговых каникул» на уплату страховых взносов;
- более гибкого подхода к количеству нанятых работников исходя из вида деятельности;
- принятия нормативного правового акта Правительства Российской Федерации, определяющего перечень кодов видов деятельности в соответствии с ОКВЭД, относящихся к видам предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения;
- введения законодательной нормы, предусматривающей выдачу упрощенного патента без регистрации физического лица как индивидуального предпринимателя с установлением фиксированной региональной ставки платежа;
- взвешенного подхода к определению максимального дохода в зависимости от региона и вида деятельности.

6. Зарубежный опыт по применению патентной системы налогообложения

Анализ зарубежного опыта установления и применения упрощенных или сходных систем налогообложения показывает, что многие страны, в первую очередь принявшие британскую правовую систему (Новая Зеландия, Сингапур, Южная Африка), а также и иные (Азербайджан, Германия, Польша, Словения), устанавливают упрощенные режимы налогообложения в виде налога на доход.

В этом случае малый бизнес может вести упрощенный учет и подавать упрощенную отчетность, но подоходный налог будет уплачиваться, как правило, по стандартным ставкам с суммы валового дохода, в некоторых случаях - за вычетом расходов в размере определенного процента от дохода. Определенная минимальная сумма дохода может быть освобождена от налога и/или взносов на социальное страхование (например, в Сингапуре - 6000 сингапурских долларов), иногда новым компаниям малого бизнеса предоставляют «налоговые каникулы» (например, в Южной Корее - снижение налога на 50 % на 4 года, следующие за регистрацией бизнеса, и на 100 % на срок до 7 лет, если малый бизнес перенесет свою деятельность из столичного региона Сеула за его пределы).

Также отдельные страны используют специальные режимы налогообложения, схожие с патентной системы налогообложения, применяемой в Российской Федерации.

Режимы в данных странах различаются: Бразилия, Венгрия и Казахстан (фиксированный налог) используют ставки налога, фиксированные в национальной валюте, а в Сербии и Чехии сумма налога определяется налоговым органом с учетом ряда критериев.

Так, в Бразилии микропредприниматели уплачивают налог фиксированными месячными платежами в размере 51,65 реала (~ 909 рублей) независимо от полученного дохода.

В Венгрии ставка налога для малых налогоплательщиков составляет: для предпринимателей - ежемесячно 50000 форинтов (11100 рублей) или 75000 форинтов (16650 рублей) в зависимости от желаемого покрытия социальной защитой. Для «предпринимателей по совместительству» (если человек занят не менее 36 часов в неделю на работе по найму) - ежемесячно 25000 форинтов (5550 рублей). Если превышен лимит в 12 млн. форинтов (2664000 рублей) в год, к сумме превышения применяется ставка 40 процентов.

Если также обратиться к опыту государств - участников Евразийского экономического союза, то определенный интерес представляет специальный налоговый режим на основе патента, действующий в Республике Казахстан.

Режим применяется на всей территории Казахстана, применять его могут физические лица - индивидуальные предприниматели, не имеющие наемных работников, имеющие объекты налогообложения только в одном населенном пункте, с годовым доходом не более 300-кратного минимального размера заработной платы на 1 января соответствующего года (в 2018 году - $28284 * 300 = 8485200$ тенге (~ 1465148 рублей)).

Налоговые ставки: 2 % - для дохода от торговли за наличный расчет, 1 % - для дохода от торговли за безналичный расчет и иных видов деятельности.

При этом в стоимость патента включаются подлежащие уплате суммы индивидуального подоходного налога (кроме индивидуального подоходного налога, удерживаемого у источника выплаты) и социальных платежей.

В Республике Беларусь применяется единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (далее - единый налог). Базовые ставки единого налога зависят от вида деятельности налогоплательщика и населенных пунктов, в которых осуществляется такая деятельность.

Для индивидуальных предпринимателей уплата единого налога по сравнению с другими режимами налогообложения имеет ряд преимуществ, а именно:

- упрощенный учет - ведение учета в одной книге (книга учета валовой выручки от реализации товаров (работ, услуг), учета товаров, ввозимых на территорию Республики Беларусь из государств - членов Евразийского экономического союза);

- простота исчисления - сумма единого налога исчисляется и уплачивается исходя из фиксированных ставок налога (ставки зависят от вида деятельности налогоплательщика и населенных пунктов, в которых осуществляется такая деятельность (например, минимальные базовые ставки установлены при сдаче в аренду (субаренду), наем (поднаем) машино-мест в городах Минске, Бресте, Витебске, Гомеле, Гродно, Могилеве и Минском районе - в сумме 1,69 белорусского рубля (~ 53 рубля) в месяц, максимальные ставки - при предоставлении мест для краткосрочного проживания (предоставление жилых помещений, садовых домиков, дач по заключенным в календарном году двум и более договорам, продолжительность каждого из которых не превышает 15 дней (за каждое жилое помещение, садовый домик, дачу) в городах Минске, Бресте, Витебске, Гомеле, Гродно, Могилеве и Минском районе - в сумме 1418,76 белорусского рубля (~ 44667 рублей) в месяц;

- уплата единого налога заменяет уплату ряда налогов (подходного налога с физических лиц на доходы, получаемые плательщиками при осуществлении видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единым налогом; налога на добавленную стоимость по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь; экологического налога; налога за добычу (изъятие) природных ресурсов; местных налогов и сборов, уплачиваемых при осуществлении видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единым налогом);

- наличие льгот для отдельных категорий плательщиков (например, ставки единого налога снижаются на 25 % для индивидуальных предпринимателей в первые 3 месяца после начала предпринимательской деятельности, на 20 % - для плательщиков, достигших пенсионного возраста, плательщиков - инвалидов, плательщиков родителей (усыновителей) в многодетных семьях с тремя и более детьми и т.д.).

С целью развития экономической активности населения, стимулирования легального осуществления и упрощения ведения отдельных видов дея-

тельности налоговым законодательством Республики Беларусь установлены специальные режимы налогообложения для лиц, занимающихся ремесленной деятельностью, оказанием услуг в сфере агроэкотуризма, реализацией отдельных видов товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

При этом в данных случаях не требуется регистрации в качестве субъекта предпринимательства, не предусмотрено ведение налогового учета. Порядок исчисления и уплаты налогов (сборов) максимально упрощен. Так, для осуществления ремесленной деятельности, оказания услуг в сфере агроэкотуризма необходимо 1 раз в год уплатить сбор в размере одной базовой величины (24,5 белорусского рубля (~ 775 рублей)).

В Республике Армения по действующему с 1 января 2018 года Налоговому кодексу патентный налог установлен в качестве отдельного вида налога, выплачиваемого в государственный бюджет. Плательщиками патентного налога считаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность (виды деятельности), считающиеся объектом обложения патентным налогом. Патентный налог заменяет для организаций налог на прибыль и (или) НДС, а для индивидуальных предпринимателей - только НДС. Для расчета патентного налога по части каждого вида деятельности установлены отдельные исходные данные, которые принимаются в качестве основы при расчете патентного налога.

Величина патентного налога рассчитывается как производная исходных данных месячной ставки патентного налога, количества месяцев, включенных в отчетный период, и соответствующих коэффициентов. При этом патентный налог рассчитывается в соответствии с местом осуществления каждого вида деятельности с применением коэффициентов и ставок патентного налога, установленных для данных мест. При этом для самозанятых лиц по части видов деятельности установлены налоговые льготы. Налоговая льгота применяется в отношении самозанятых лиц:

- у которых в течение прошлого календарного года по товарам, поставленным по всем видам деятельности, по предоставленным услугам и выполненным работам прибыль от реализации не превышает 9,0 млн. драмов (~ 1200 тыс. рублей);

- которые для осуществления своей деятельности не используют труд других физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;

- которые не являются стороной договора совместной деятельности (за исключением производства сельскохозяйственной продукции);

- которые свою деятельность осуществляют с использованием одного места (за исключением видов деятельности, не имеющих по своему характеру постоянного места исполнения).

Частные предприниматели по видам деятельности, облагаемым патентным налогом, выплачивают социальные выплаты в размере 5000 драмов (~ 650 рублей) в месяц, а за месяцы, в течение которых деятельность не осуществлялась, социальные выплаты не рассчитываются. Согласно мнению Аудиторской палаты Республики Армения, по своему экономическому эффекту патентный налог от других видов налогообложения особо не отличается. Скорее всего, он решает вопросы учета самозанятых граждан и, в определенном смысле, налогообложения некоторых трудноконтролируемых сфер экономической деятельности.

Анализ зарубежного опыта установления и применения упрощенных или сходных систем налогообложения, в первую очередь в государствах - участниках Евразийского экономического союза, показывает наличие широких возможностей для субъектов малого предпринимательства, как являющихся индивидуальными предпринимателями, так и не имеющих такого статуса, для ведения своего бизнеса, в том числе и на основе налоговых систем, предполагающих наличие вмененного дохода.

Указанные системы характеризуются наличием упрощенного учета и упрощенной отчетности, заменой большинства налогов единым налогом, простотой исчисления и уплаты по единым (иногда пониженным) ставкам, а также включением в стоимость патента или иного обязательного платежа взносов на социальное страхование.

Выводы

1. Мониторинг внедрения в Российской Федерации патентной системы налогообложения показывает, что в рассматриваемом периоде (2013 год - текущий период 2018 года) увеличивается количество лиц, применяющих патентную систему налогообложения, и, соответственно, поступления сумм налога в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации.

В соответствии с данными Отчета по форме № 1-Патент количество индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, в 2017 году увеличилось по сравнению с 2014 годом в 2,9 раза и составило 287,8 тыс. человек, количество выданных патентов - в 3,1 раза и составило 383,3 тыс. патентов.

Наибольшее увеличение количества индивидуальных предпринимателей и выданных патентов в 2017 году по сравнению с 2014 годом наблюдается в г. Санкт-Петербурге (в 6,5 раза), Республике Дагестан (в 9,0 раза и 8,1 раза, соответственно), Республике Алтай (в 6,55 раза и 6,76 раза), Чеченской Республике (в 8,76 раза и 9,1 раза), Алтайском крае (в 6,05 раза и 6,1 раза), Ленинградской области (в 8,8 раза и 8,9 раза), Воронежской области (в 8,5 раза и 8,1 раза), Тюменской области (в 6,2 раза), Владимирской области (в 6,5 раза и 6,8 раза) и Саратовской области (в 5,8 раза и 6,4 раза).

Вместе с тем выявлены регионы, в которых увеличение количества индивидуальных предпринимателей и выданных патентов незначительно и не превышает 50 %: в Республике Бурятия (на 49,2 % и 45,9 %, соответственно), Ханты-Мансийском автономном округе - Югре (на 36,2 % и 33,2 %), Республике Саха (Якутия) (14,9 % и 17,2 %), Республике Тыва (10,2 % и 12,8 %), Забайкальском крае (3,2 % и 10,7 %), Республике Коми (количество индивидуальных предпринимателей снижено на 1,3 % при росте выданных патентов на 5,8 %) и Томской области (32,2 % и 2,5 процента).

Поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации характеризуются их ежегодным приростом. Так, в 2014 году по сравнению с 2013 годом (первым годом применения патентной системы налогообложения) поступления налога возросли на 76,3 %, в 2015 году - на 54 %, в 2016 году - на 43 %, в 2017 году - на 48,1 %. За I полугодие 2018 года поступления возросли на 19,9 % по сравнению с аналогичным периодом 2017 года.

За 5 лет существования патентной системы налогообложения (2013-2017 годы) поступления налога, взимаемого в связи с ее применением, в целом по Российской Федерации возросли в 5,75 раза.

Поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в 2017 году по сравнению с 2013 годом возросли более чем в 7 раз в 10 субъектах Российской Федерации (Владимирская область (7,9 раза), Воронежская область (14,6 раза), Курская область (8,05 раза), г. Москва (9,5 раза), Ленинградская область (10,9 раза), Республика Дагестан (8,4 раза), Краснодарский край (7,3 раза), Саратовская область (7,15 раза), Тюменская область (11,9 раза) и Амурская область (8,3 раза).

Вместе с тем в 2 субъектах Российской Федерации поступления налога в 2017 году ниже аналогичного показателя 2013 года (Карачаево-Черкесская Республика (65,2 %) и Томская область (89,2 %), а в 5 регионах темп роста поступлений не достигает 150 % (Республика Бурятия (124,3 %),

Республика Саха (Якутия) (127,1 %), Республика Мордовия (143,8 %), Республика Тыва (144,3 %), Еврейская автономная область (144,6 процента).

В большинстве субъектов Российской Федерации поступления налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, для доходов местных бюджетов незначительны и не превышают 3 %, за исключением Республики Крым (4,9 % - в налоговых и неналоговых доходах городских округов и 4,7 % - муниципальных районов) и Республики Ингушетия (3,3 % и 5,3 процента).

2. За период 2013-2017 годов основные изменения законодательства в сфере патентной системы налогообложения были связаны с увеличением видов предпринимательской деятельности, по которым возможно применение патентной системы налогообложения, расширением прав субъектов Российской Федерации при установлении на своей территории патентной системы налогообложения, включая право дифференцировать территорию действия патентов по муниципальным образованиям (группам муниципальных образований) и право устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам. Кроме того, было предусмотрено право субъектов Российской Федерации вводить «налоговые каникулы» для индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, и продлены сроки уплаты налога по патентной системе налогообложения.

В совокупности указанные изменения были направлены на повышение привлекательности патентной системы налогообложения, расширение возможностей субъектов Российской Федерации по корректировке ее параметров.

3. По сравнению с упрощенной системой налогообложения на основе патента, применяемой с 1 января 2006 года до 1 января 2013 года, действующая патентная система охватывает гораздо больше видов предпринимательской деятельности, в отношении которых предусмотрено ее применение, предоставляет больше прав субъектам Российской Федерации в части дифференцированного подхода к установлению размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система, а также право на установление налоговой ставки в размере 0 процентов для индивидуаль-

ных предпринимателей, впервые зарегистрированных и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, непрерывно не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет («налоговые каникулы»).

Однако действующая система не предполагает уменьшение стоимости патента на величину страховых взносов, уплачиваемых индивидуальным предпринимателем «за себя», что является серьезным препятствием на пути ее массового применения и не позволяет использовать патентную систему как надежный инструмент легализации самозанятых граждан.

4. Выборочный анализ по субъектам Российской Федерации показал, что в регионах, активно реализующих установленное главой 26.5 Налогового кодекса право по установлению потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, а также его дифференциации в зависимости от видов деятельности, по территориям действия патентов, способствует большему распространению патентной системы налогообложения (увеличение количества индивидуальных предпринимателей и выданных патентов), чем в субъектах Российской Федерации, существенно не изменявших размер потенциально возможного годового дохода и не введших дополнительную дифференциацию. Вместе с тем значительное увеличение потенциально возможного годового дохода негативно отражается на популяризации патентной системы налогообложения.

5. В большинстве случаев работа по популяризации патентной системы налогообложения в субъектах Российской Федерации проводится при непосредственном участии налоговых органов посредством проведения разъяснительной работы в рамках ежегодного «Дня открытых дверей», в центрах поддержки предпринимательства, МФЦ, муниципальных образованиях. В ряде субъектов Российской Федерации развитие патентной системы налогообложения является прерогативой налоговых органов (Ярославская область, Чеченская Республика, Республика Крым).

Несмотря на меры, принимаемые органами власти регионов для побуждения использовать патентную систему налогообложения, существует ряд проблем, которые, по мнению субъектов Российской Федерации, отрицательно влияют на принятие решений индивидуальными предпринимателями о применении указанного режима налогообложения:

- высокий размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;
- ограниченная численность (15 человек) наемных работников;
- необходимость получать несколько патентов на каждый вид деятельности или в каждом регионе;
- отсутствие привязки перечня видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения, к кодам видов деятельности в соответствии с ОКВЭД;
- необходимость регистрации в налоговых органах в качестве индивидуальных предпринимателей.

Для решения указанных проблем целесообразно рассмотреть вопрос о внесении изменений в главу 26.5 Налогового кодекса, предусматривающих:

- установление дифференцированного подхода к количеству наемных работников в зависимости от видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения;
- принятие нормативного правового акта Правительства Российской Федерации, определяющего перечень кодов видов экономической деятельности в соответствии с ОКВЭД, относящихся к видам предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения;
- предоставление субъектам Российской Федерации права объединять несколько видов предпринимательской деятельности в единый патент.

6. Анализ привлекательности патентной системы налогообложения для самозанятой категории граждан в качестве режима, который мог бы способствовать легализации доходов данной категории граждан посредством сопоставления уровня налоговой нагрузки в условиях применения различных специальных режимов налогообложения, показывает, что при высоком годовом доходе налоговая нагрузка по единому налогу на вмененный доход и патентной системе минимальна, что позволяет говорить о некоторой конкуренции данных систем применительно к индивидуальным предпринимателям.

Однако в случае невысокого дохода соотношение показателей «чистого» дохода при применении различных специальных налоговых режимов изменяется не в пользу патентной системы налогообложения, т.к. сумма

страховых взносов занимает основную долю налоговой нагрузки индивидуального предпринимателя.

Кроме того, при сравнении модельной пенсии (с использованием пенсионного калькулятора на сайте Пенсионного фонда Российской Федерации) для мужчины 1979 года рождения со стажем 20 лет, работающего наемным рабочим или являющегося самозанятым, выявлена разница в страховой пенсии в 2 раза не в пользу самозанятого. Столь существенная разница в пенсионном обеспечении наемных работников и самозанятых лиц при условии их одинакового дохода и стажа не способствует их легализации.

С учетом изложенного, в целях легализации самозанятых граждан полагаем возможным модернизировать патентную систему налогообложения исходя из следующего:

- получение патента для самозанятых граждан должно осуществляться без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, в уведомительном порядке, в том числе с использованием электронных сервисов ФНС России, обеспечивающих идентификацию заявителя, или в многофункциональных центрах;

- ставка налога по патенту для самозанятых граждан должна находиться в диапазоне от 2 % до 4 % с обязательным включением в стоимость патента величины страховых взносов на медицинское и пенсионное обеспечение;

- объем сформированных пенсионных прав лица, работающего на патенте, для самозанятого гражданина должен быть выше величины прожиточного минимума пенсионера в конкретном регионе;

- периодичность уплаты налога должна выбираться самозанятым гражданином самостоятельно в удобной для него форме (ежемесячно или ежеквартально).

Также при создании подходящих условий для легализации граждан следует в первую очередь исходить не из фискальных интересов, а из того, что патент для самозанятых граждан должен быть инструментом их максимальной легализации.

7. Анализ зарубежного опыта установления и применения упрощенных или сходных систем налогообложения, в первую очередь в государствах - участниках Евразийского экономического союза, показывает наличие широких возможностей для субъектов малого предпринимательства, как являющихся индивидуальными предпринимателями, так и

не имеющих такого статуса, для ведения своего бизнеса, в том числе и на основе налоговых систем, предполагающих наличие вмененного дохода. Указанные системы характеризуются наличием упрощенного учета и упрощенной отчетности, заменой большинства налогов единым налогом, простотой исчисления и уплатой по единым (иногда пониженным) ставкам, а также включением в стоимость патента или иного обязательного платежа взносов на социальное страхование.

Предложения

1. Направить информационное письмо в Правительство Российской Федерации.
2. Направить отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

С.И. ШТОГРИН