налоговые риски индивидуальных предпринимателей при замене **енвд** *патентной системой*

Аннотация

Статья посвящена налоговым рискам, которые несет индивидуальный предприниматель при применении таких специальных налоговых режимов, как единый налог на вмененный доход и патентная система налогообложения. Дана сравнительная характеристика этих спецрежимов. Констатируется, что введение патентной системы налогообложения является одним из важнейших шагов на пути упрощения деятельности индивидуальных предпринимателей.

Ключевые слова: патентная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, специальные налоговые режимы, предпринимательство, налоговые риски, двойное налогообложение

Шахов Сергей Александрович
аспирант кафедры налогов и налогообложения, Финансовый университет при Правительстве РФ, г. Москва
SAShahov-88@yandex.ru

Одной из приоритетных задач государства на сегодняшний день является стимулирование деятельности частного предпринимательства. По данным ФНС России, число зарегистрированных индивидуальных предпринимателей (ИП) ежегодно возрастает, хотя и снижающимися темпами, (*см. табл. 1 на с. 141*).

Как видно из табл. 1, число ИП ежегодно увеличивается, хотя и прослеживается тенденция к замедлению этого роста. С одной стороны, это связано со снижением деловой активности из-за кризиса, с другой стороны, это может свидетельствовать о неблагоприятных институциональных условиях для частного предпринимательства. В этой связи был принят ряд федеральных законов, направ-

Таблица 1

Количество индивидуальных предпринимателей в России в 2007–2012 гг.

Год	Кол-во ИП	Изменение в % к предыдущему году
2007	2 934 400,00	–
2008	3 348 052,00	14,10%
2009	3 670 659,00	9,64%
2010	3 853 871,00	4,99%
2011	3 955 208,00	2,63%
2012	3 957 324,00	0,05%

ленных на содействие развитию индивидуального предпринимательства. На региональном уровне принимаются соответствующие программы, создаются специализированные территориальные фонды и агентства, объекты инфраструктуры для поддержки предпринимательства.

Приоритетность данной задачи стимулирования обусловлена тем, что с частным предпринимательством связаны большие надежды в решении ключевых проблем российской экономики, таких, как развитие производства и торговли, создание новых рабочих мест, обеспечение налоговых поступлений в бюджет страны. Данное стимулирование заключается как в реализации всевозможных целевых программ по развитию частного предпринимательства, так и в облегчении их деятельности посредствам уменьшения налоговой нагрузки на малый бизнес. В качестве одного из инструментов такого стимулирования Налоговым кодексом РФ предусмотрены специальные налоговые режимы, в частности единый налог на вмененный доход (ЕНВД) и патентная система налогообложения (Патент). Планируется, что патентная система налогообложения в будущем заменит собой ЕНВД[1]. Конструкция и того и другого налога практически идентичная – сумма налога не зависит от фактических результатов деятельности, а определяется расчетным путем, исходя из установленных показателей деятельности. С этим и связано

...число индивидуальных предпринимателей ежегодно увеличивается, хотя и прослеживается тенденция к замедлению этого роста

[1] ЕНВД будет отменен с 2018 г. (п. 8 ст. 5 Федерального закона от 29.06.2012 № 97-ФЗ). – *Прим. ред.*

планируется, что патентная система налогообложения в будущем заменит собой единый налог на вмененный доход

решение о постепенном переходе к Патенту. У каждого из этих спецрежимов имеются свои преимущества и недостатки, как с точки зрения налогоплательщиков, так и налоговых органов. Рассмотрим их подробнее.

Плюсы и минусы системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход

На наш взгляд, одним из основных минусов ЕНВД была обязательность его применения. Плательщики, осуществляющие определенные виды деятельности на территории муниципального образования, где действует данный режим, обязаны уплачивать ЕНВД. Однако с 1 января 2013 года этот спецрежим стал добровольным[2].

Вторым существенным минусом, на наш взгляд, является необходимость ведения раздельного учета при осуществлении нескольких видов деятельности, один из которых подпадает под обложение ЕНВД, а другой нет. Это связано с тем, что приходится разделять расходы и доходы по ЕНВД и доходы и расходы по остальным видам деятельности. Основная трудность здесь возникает с разделением расходов. Кроме расходов, которые можно однозначно отнести к тому или иному виду деятельности, существуют общепроизводственные и общехозяйственные расходы, которые невозможно однозначно отнести к какому-либо одному виду деятельности. В НК РФ порядок разделения расходов между видами деятельности закреплен в абз. 3 и 4 п. 9 ст. 274 НК РФ (пропорционально доле доходов организации от «вмененной» деятельности в ее общем доходе по всем видам деятельности). Однако плательщики могут выбрать иной способ распределения расходов, указав это в учетной политике[3]. В этой связи неоднократно возникали конфликты между плательщиками и налоговыми органами[4].

---

[2] Это следует из п. 1 ст. 246.28 НК РФ в действующей редакции. – *Прим. ред.*

[3] Письмо Минфина России от 04.10.2006 № 03-11-04/3/431.

[4] См., например, Постановление ФАС Московского округа от 07.12.2009 № КА-А41/13288-09; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.05.2012 № А42-5489/2010.

Таблица 2

Сумма начисленного ЕНВД у индивидуальных предпринимателей и юридических лиц в 2007–2011 гг.

Годы	Юридические лица	Индивидуальные предприниматели	разница в %
2007	37 334 097	41 355 350	9,72%
2008	43 081 450	49 435 724	12,85%
2009	39 103 767	57 303 511	31,76%
2010	44 671 500	66 235 069	32,56%
2011	46 587 647	73 071 121	36,24%

Несравненным плюсом ЕНВД является отсутствие ограничения по доходам и высокая среднесписочная численность – до 100 человек.

В целях снижения налоговых рисков государства ЕНВД специально сконструирован таким образом, чтобы охватить малый бизнес, осуществляющий деятельность в сферах с преимущественным применением наличных расчетов (например, оказание бытовых услуг, розничная торговля, общественное питание и т.п.). Именно в таких сферах, с точки зрения бизнеса, целесообразно ведение деятельности без образования юридического лица, то есть в форме ИП. В этой связи плательщики – индивидуальные предприниматели обеспечивают более половины всех поступлений по налогу (*см. табл. 2 выше*).

Из данных *табл. 2* видно, что разница между объемами налога, уплачиваемого ИП и организациями начиная с 2007 года ежегодно возрастает, что может быть связано с внесением корректив в налоговое законодательство, ограничивающих применение ЕНВД более крупными формами бизнеса.

В *табл. 3* (*см. на с. 144*) приведены данные по исчисленному налогу на вмененный доход у ИП в период с 2007 по 2011 гг. и его динамике.

Несмотря на то, что кризис, безусловно, затронул предпринимателей, вмененная конструкция налога обеспечила абсолютный прирост поступлений, достигших более 73 млрд руб. в 2011 г.

...одним из основных минусов единого налога на вмененный доход была обязательность его применения ... Однако с 1 января 2013 года этот спецрежим стал добровольным

Преимущества патентной системы налогообложения

Хотя уплата налога на основе патента существуют уже достаточно давно, поскольку является составной частью упрощенной системы налогообложе-

Таблица 3

Сумма исчисленного ЕНВД у индивидуальных предпринимателей в 2007–2011 гг. (тыс. руб.)

Год	Сумма в тыс. руб.	% к предыдущему году
2007	41 355 350	–
2008	49 435 724	19,54%
2009	57 303 511	15,92%
2010	66 235 069	15,59%
2011	73 071 121	10,32%

Таблица 4

Количество индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения с использованием патента

Год	Количество индивидуальных предпринимателей	изменение в % к предыдущему году
2007	6193	–
2008	3213	–92,75%
2009	18 617	82,74%
2010	32 371	42,49%
2011	59 282	45,39%

ния, с 1 января 2013 года с вступлением в силу главы 26.5 НК РФ Патент выделен в отдельный режим налогообложения. Рассмотрим статистику о количестве выданных патентов в период с 2007 по 2011 годы (*см. табл. 4 выше*).

В *табл. 4* отчетливо прослеживается увеличение количества индивидуальных предпринимателей, имеющих патенты на право применения УСН на основе патента. Наибольший прирост происходит в 2009 году, когда количество ИП, перешедших на патент, увеличилось более чем на 80%.

Несравненным плюсом Патента перед ЕНВД является то, что он может выдаваться на короткий срок – от одного месяца. Таким образом, для ИП значительно снижаются риски, связанные с началом ведения бизнеса или высокой сезонностью того или иного вида деятельности. В случае неудачи, его потери будут минимальным по сравнению с ЕНВД, налоговым периодом по которому является квартал. Еще одним преимуществом является простота процедуры получения патента, которая состоит в подаче заявления в налоговой орган по месту осу-

ществления деятельности ИП за 10 дней до начала осуществления деятельности. Также к преимуществам патента можно отнести то, что ИП может его получить в том регионе, где он планирует вести деятельность и не обязательно по месту регистрации его в качестве ИП. Помимо этого, несравненным преимуществом патентной системы налогообложения для ИП является простота учета. У ИП отсутствует необходимость предоставления в налоговые органы декларации, чего нельзя сказать о ЕНВД. Они лишь должны вести книгу учета доходов для ИП. Правда, закон обязывает вести книгу учета доходов индивидуального предпринимателя по каждому выданному патенту отдельно.

Риски индивидуальных предпринимателей при применении патентной системы налогообложения

По результатам вышепроведенного сравнительного анализа представляется, что Патент является более благоприятным режимом обложения для ИП, по сравнению с ЕНВД, так как максимально позволяет минимизировать организационные издержки, а также автоматически снять возможные административные барьеры, связанные с предоставлением отчетности в налоговые органы. Представляется, что большинству индивидуальных предпринимателей будет однозначно легче оплачивать налог по патентной системе, чем оставаться в системе ЕНВД.

В рамках применения патента ИП не должен самостоятельно рассчитывать налог[5], как в случае с ЕНВД, и подавать декларацию. Единственное, что требуется – соответствовать условиям применения данного режима и в установленные сроки оплатить стоимость патента.

При всех этих преимуществах применение патентной системы сопровождается и некоторыми налоговыми рисками с точки зрения ИП, такими, как возможность утраты права на применение патента

...риск двойного налогообложения является наиболее существенным, так как несет в себе максимально неблагоприятные налоговые последствия для индивидуального предпринимателя

[5] Это не вполне точно: индивидуальный предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 346.51 НК РФ) по ставке 6% (ст. 346.50 НК РФ), рассчитывая его в порядке, установленном ст. 346.51 НК РФ. – *Прим. ред.*

и уплата всех налогов по общему режиму налогообложения, а также риск двойного налогообложения.
На наш взгляд, из этих двух рисков риск двойного налогообложения является наиболее существенным, так как несет в себе максимально неблагоприятные налоговые последствия для индивидуального предпринимателя. Рассмотрим пример его возникновения.
Например, в летний период ИП оказывает услуг по уборке сельскохозяйственных культур. Услуги он оказывает в разных регионах юга России к примеру Ростовской и Астраханской области. Данный вид деятельности входит в перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложений (пп. 35, п.2, ст. 346.43 «услуги, связанные с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы)». Так как деятельность ИП ведется в двух регионах, то и патент на занятие данным видом деятельности он обязан приобретать в каждом регионе, то есть может возникнуть ситуация двойного налогообложения.

Риски налоговых органов при применении патентной системы налогообложения

Помимо предпринимателей, налоговым рискам при ЕНВД при применении патентной системы подвержены также и налоговые органы. Возникнуть такие риски могут в случаях, если ИП создается с целью минимизации или уклонения от уплаты тех или иных налогов. При этом не важно, будет ли он приобретать патент или же будет платить ЕНВД.
Рассмотрим пример.
ООО «Рога и Копыта», находится на общем режиме налогообложения, ему для осуществления своей деятельности необходимо приобрести нежилое помещение общей стоимостью 5 000 000 руб. Если ООО приобретет это помещение, то оно будет иметь обязанность ежегодно начислять и уплачивать налог на имущество в сумме 110 000 руб. (5 000 000 × 2,2%[6]). Для ухода этого налога возмож-

...налоговым рискам подвержены все субъекты экономических отношений, складывающихся при использовании патентной системы

[6] Закон г. Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций».

на следующая схема: создается ИП (не является плательщиком налога на имущество), приобретается патент на следующий вид деятельности: сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности и заключается договор аренды между ИП и ООО на это нежилое помещение. Потенциально возможный доход в г. Москве в 2013 году от данного вида деятельности составляет 1 000 000 руб. Стоимость патента рассчитывается по следующей формуле:

патент = потенциально возможный доход × 6%.

В данном случает стоимость патента будет составлять 60 000 руб. При реализации такой схемы, в бюджет будет недоначислено 50 000 руб. (110 000 – 60 000).

И это один лишь простой пример, а таких может быть множество. Отсюда следует, что налоговым рискам подвержены все субъекты экономических отношений, складывающихся при использовании патентной системы. ИП рискуют заплатить патент дважды, налоговые органы рискуют потерять часть доходов.

Вывод

Целью создания патентной системы налогообложения является упрощение деятельности и развития ИП. Но у крупных организаций наверняка возникнет соблазн воспользоваться данным спецрежимом, в целях минимизации или уклонения от уплаты тех или иных налогов. Поэтому необходим такой налоговый механизм, который исключал бы возможность применения схем ухода от налогов и создавал условия для развития частного предпринимательства.

...необходим такой налоговый механизм, который исключал бы возможность применения схем ухода от налогов и создавал условия для развития частного предпринимательства

Литература

1. Федеральный закон от 25.06.2012 № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

2. Предварительные итоги сплошного наблюдения субъектов малого и среднего предпринимать-

ства. Таблицы № 3 и № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/prom/small_business/pred_itog.htm.
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.03.2012) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
4. Письмо Минфина РФ от 13.10.2009 № 03-11-09/348 «О применении индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента».
5. Патентная система расширяет охват [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.kommersant.ru/doc/1541798?stamp=634720759517804189.
6. Яковлева М. Патентная система налогообложения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://rosinvest.com/page/patentnaja-sistema-nalogooblozhenija.
7. Мельников К.В. Патентная система налогообложения. Риски и проблемы ведения // Экономика. Государство. Общество. – 2012. – № 2 (9).
8. Манюков Л.Е. Упрощенная система налогообложения как один из стимулирующих элементов малого бизнеса // Человек: преступление и наказание. – 2009. – № 4.

pn

Sergey A. Shakhov
Postgraduate Student of the Chair of Taxes and Taxation, the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

Tax Risks of Individual Businessmen in Replacement of Single Tax on Imputed Income to Patent System

Abstract

The Article is devoted to tax risks, which an individual businessman bears in application of such special tax regimes as a single tax on an imputed income and a patent system of taxation. A comparative analysis of these special regimes is given. It is stated that implementation of the patent system of taxation is one of the most important steps on the way of simplification of the individual businessman activity.

Keywords: patent system of taxation, single tax on imputed income, special tax regimes, small business, tax risks, double taxation