

### 1.13. АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО БИЗНЕСА

Семенов В.А., соискатель

*Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты РФ*

В статье рассматривается эволюция отечественной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства вне зависимости от их организационно-правовой формы.

К настоящему времени деятельность субъектов малого бизнеса, определенных в качестве таковых согласно действующему законодательству, может облагаться налогами по четырем основным, параллельно действующим схемам налогообложения:

- общий налоговый режим, представляющий собой систему налогообложения, основанную на взимании федеральных, региональных и местных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13-15 Налогового кодекса РФ;
- упрощенная система налогообложения, связанная с заменой уплаты большинства бюджетных обязательств единым налогом по результатам хозяйственной деятельности;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, при которой базовая величина налога определяется законодательно на уровне местных органов власти;
- особая система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Каждый из представленных налоговых режимов имеет свою специфику, отдельные преимущества и недостатки в случае применения их малыми предприятиями и организациями.

Общая система налогообложения может применяться субъектами предпринимательства вне зависимости от их организационно-правовой формы в добровольном порядке. На общую налоговую систему могут быть также переведены отдельные направления деятельности малых предприятий, не входящих в перечень обязательных к уплате единого налога на вмененный доход (ЕНВД) согласно местному законодательству.

Общий режим налогообложения предусматривает для всех использующих его организаций и предприятий, в т.ч. и малых, необходимость уплаты определенной совокупности федеральных, региональных и местных налогов и сборов, предусмотренных НК РФ.

В ст. 13 НК РФ определен следующий перечень, обязательных к уплате федеральных налогов и сборов:

- налог на добавленную стоимость (НДС);
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- единый социальный налог (ЕСН) (данный пункт утратил силу с 1 января 2010 г.) [4];
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ);
- налог на наследование или дарение (данный пункт утратил силу с 1 января 2006 г.) [8];
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

Ст. 14 НК РФ устанавливает следующую совокупность региональных налогов, обязательных к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;

- транспортный налог.
- К местным налогам ст. 15 НК РФ относит:
- земельный налог;
- налог на имущество организаций.

Подробное рассмотрение специфики применения общего режима налогообложения, который на сегодняшний день достаточно редко применяется субъектами малого бизнеса<sup>1</sup>, не представляется возможным осуществить в рамках данной статьи в связи с ограничениями по его объему. Однако общая характеристика основных инструментов обычного режима налогообложения, используемых в рамках малого бизнеса, представлена в данном исследовании.

Упрощенная система налогообложения (УСН), система уплаты ЕНВД и особый режим налогообложения сельскохозяйственных предприятий на основе единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), как уже было указано, регулируются отдельным разделом НК РФ и отнесены к специальным налоговым режимам.

В соответствии нормами отечественного законодательства, если деятельность хозяйствующего субъекта не является обязательной к уплате ЕНВД, то налогоплательщик имеет возможность самостоятельно выбрать применять ли ему общую, или упрощенную систему налогообложения.

Необходимо отметить, что на протяжении последних лет, с момента введения соответствующего раздела в НК РФ, среди субъектов малого бизнеса неизменно росла популярность применения так называемых специальных налоговых режимов, предусматривающих отличный от общего режима порядок осуществления учета, а также льготный характер налогообложения.

В период с 2002 г. по 2009 г. количество налогоплательщиков УСН в Российской Федерации выросло в 9,7 раза, налогоплательщиков ЕНВД – в 1,52 раза (табл. 1).

Таблица 1

#### КОЛИЧЕСТВО НАЛОГПЛАТЕЛЬЩИКОВ, ПРИМЕНЯЮЩИХ СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ В ВИДЕ УСН, ЕНВД И ЕСХН (ПО СОСТОЯНИЮ НА 1 ЯНВАРЯ ГОДА) В РФ<sup>2</sup>

Показатель	Годы							
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Общее количество налогоплательщиков по УСН, тыс.	197,2	179,7	691,9	830,1	1059	1341,4	1602,1	1920,5
В % к предыдущему году		91,1	385,0	120,0	127,6	126,7	119,4	119,9
Общее количество налогоплательщиков по ЕНВД, тыс.	1811,9	2000,5	1847,3	1916,6	1996,0	2273,6	2553,8	2759,8
В % к предыдущему году	-	110,4	92,3	103,8	104,1	113,9	112,3	108,1
Общее количество налогоплательщиков по ЕСХН, тыс.	-	-	-	46,0	53,1	63,4	69,8	75,6
В % к предыдущему году					115,4	119,4	110,1	108,3

<sup>1</sup> Прежде всего общий режим налогообложения используют малые промышленные предприятия, оптовые фирмы и ряд других организаций, где крайне невыгодно освобождение от уплаты НДС.

<sup>2</sup> Таблица составлена по данным [18].

Отношение количества малых предприятий, применяющих УСН и ЕНВД к их общему количеству за период с 2002 г. по 2007 г. выросло с 24,1% до 75%.

По данным Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) на 1 января 2009 г. по налогу, уплачиваемому при применении УСН, отчиталось – 923 570 предприятий, что на 19,4% больше чем по итогам 2007 г., по ЕНВД предоставило декларации – 441 853 организаций, здесь рост составил – 5,3%.

Кроме того, УСН и ЕНВД пользовалось подавляющее большинство индивидуальных предпринимателей, и их число также неизменно росло. По данным на конец 2008 г. УСН применяло 996 883 индивидуальных предпринимателей, прирост относительно предыдущего года – 20,3%, на оплату ЕНВД было переведено 2 317 933 индивидуальных предпринимателей, прирост – 8,6%.

Что касается ЕСХН, то на 1 января 2009 г. его использовало 33 398 организаций и 42 228 индивидуальных предпринимателей. Динамика количества налогоплательщиков данного налога относительно предыдущего периода не имеет однозначной тенденции, если общее число индивидуальных предпринимателей, применяющих ЕСХН, также возросло на 18,2%, то количество организаций несколько сократилось (на 2%).

На наш взгляд, в целом впечатляющий рост популярности применения УСН, ЕНВД и ЕСХН является результатом общей совокупности государственных мер предпринятых с 2003 по 2010 гг. в области совершенствования специальных налоговых режимов, позволивших значительно сократить налоговую нагрузку на предприятия малого бизнеса.

Сегодня с полным основанием можно утверждать, что организации, перешедшие на «упрощенку», в отличие от фирм, находящихся на общем режиме налогообложения, платят значительно меньше налогов, тратят меньше времени на оформление бухгалтерской и налоговой отчетности и в целом рассматривают упрощенный режим налогообложения как более выгодный.

Таким образом, исходя из приведенных выше данных, можно сделать вывод о существенно возросшей за последние годы социальной значимости специальных налоговых режимов, предназначенных для малого бизнеса. Указанное обстоятельство лишний раз доказывает необходимость детального изучения и дальнейшего совершенствования данных налоговых механизмов.

Рассмотрим подробно особенности применения УСН, ЕНВД и ЕСХН в отечественной практике.

## УСН КАК ПЕРСПЕКТИВНЫЙ НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ДЛЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА

Упрощенная система налогообложения, как свидетельствуют данные официальной статистики, за последние годы стала наиболее привлекательным налоговым режимом для предприятий и организаций малого бизнеса. Переход на УСН носит добровольный характер, но не каждое малое предприятие может применять этот специальный налоговый режим. Современным законодательством предусмотрен ряд, рассмотренных в первой главе исследования, ограничений на его применение. Необходимо отметить, что последние поправки в статью 26.2 НК РФ существенным образом смягчили

эти ограничения<sup>3</sup>, в результате у большого дополнительного контингента предприятий и организаций появилась возможность применять УСН.

Однако для того чтобы сделать грамотный выбор между применением общего налогового режима и специального в виде упрощенной системы налогообложения, необходимо проанализировать целый ряд характеристик конкретного налогоплательщика.

В качестве одного основного преимущества применения УСН наиболее часто приводится тот факт, что современная система бухучета при УСН не требует ведения бухгалтерского учета в полном объеме [2]. В соответствии с действующим законодательством малые предприятия обязаны вести лишь Книгу учета доходов и расходов. Однако нередко на практике бухгалтерский учет приходится вести из-за выплаты доходов учредителям [15] учета основных средств и нематериальных активов [14] и др. Поэтому для определенного круга организаций данное преимущество не может быть реализовано, таким образом актуальной остается задача дальнейшего совершенствования системы бухучета на малых предприятиях, работающих по упрощенной системе налогообложения.

Другим важнейшим критерием, который необходимо учитывать при анализе выгоды перехода с общего режима на УСН является величина и характер доходов и расходов организации. Дело в том, что в случае применения упрощенной системы налогообложения порядок определения доходов и расходов имеет некоторые отличия от классической процедуры, используемой при расчете налога на прибыль.

Что касается процедуры определения доходов организации, то при упрощенной системе она в целом идентична используемой при налогообложении прибыли по общему режиму. Доходы от реализации учитываются в соответствии с положениями ст. 249 главы 25 НК РФ, внереализационные доходы в соответствии с положениями ст. 250 НК РФ. Учет доходов ведется кассовым методом, т.е. на дату поступления средств на расчетный счет или в кассу. Необходимо отметить, что кассовый метод в целом является более привлекательным для налогоплательщиков, чем метод начислений. В данном случае отгруженный, но не оплаченный товар не учитывается в доходах, а, следовательно, до факта оплаты не возникает необходимость уплачивать налог, однако с другой стороны авансовые платежи контрагентов сразу включаются в состав доходов. Следовательно, организация должна, исходя из обычного характера своей деятельности, учесть, что в случае выбора УСН, она сможет использовать только кассовый метод учета доходов.

Порядок определения расходов при УСН некоторым образом отличается от обычной схемы.

- Во-первых, на расходы относится вся сумма «входящего» НДС, так как при переходе на УСН организация освобождается от уплаты данного налога.
- Во-вторых, расходы на приобретение основных средств принимаются с момента их ввода в эксплуатацию. Т.е. в случае приобретения основных средств при УСН организация сразу относит всю сумму на расходы, минуя процедуру амортизации. По сути, в данном случае можно говорить об

<sup>3</sup> До 60 млн. руб. увеличена предельная величина доходов, ограничивающая переход на применение УСН, до 60 млн. руб. лимит доходов, превышение которого лишает права применения УСН, расширен перечень расходов возможных к учету для сокращения доходов, расширены возможности применения УСН на основе патента и др.

инвестиционной льготе для малого бизнеса, способствующей ускоренному наращиванию основных фондов и техническому перевооружению. Льготный характер предусмотрен и при учете в расходах основных средств, закупленных до перехода на упрощенную систему налогообложения: основные средства со сроком службы до трех лет списываются в течение года, со сроком службы 3-15 лет в течение трех лет, остальные – в течение 10 лет.

- В-третьих, перечень расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, при УСН является «закрытым», т.е. все его составляющие строго заданы законодательно. В данном случае, в отличие от налогообложения прибыли при обычном налоговом режиме, даже экономически обоснованные расходы не входящие в список, определенный ст. 346.16 НК РФ, не могут быть учтены для уменьшения налогооблагаемой базы.

Таким образом, можно сделать вывод, что переход на УСН, если и облегчает для налогоплательщиков ведение бухгалтерского учета, вместе с тем не освобождает их от ведения сложного налогового учета доходов и расходов практически в том же объеме, что в случае обычного режима налогообложения.

В качестве положительной характеристики УСН, способствующей ее применению малыми предприятиями, можно также назвать наличие альтернативной возможности выбора объекта налогообложения и соответствующей ему налоговой ставки: 6% – при налоговом объекте «доходы», или 15% – при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

В соответствии со ст. 346.14 НК РФ «выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком», исключением является ситуация, когда налогоплательщики числятся участниками договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, в данном случае в качестве объекта налогообложения применяются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Существует несколько вариантов определения наиболее выгодного варианта уплаты налога при УСН. Однако наибольшее распространение получил метод, основанный на расчете размера доли единого налога в доходах. Процедура в каждом конкретном случае сводится к выбору того варианта, при котором данная доля является наименьшей. Для расчета доли единого налога в доходах при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» предлагается исходить из предполагаемого уровня рентабельности.

При этом необходимо учитывать, что в случае уплаты налога по налоговой базе «доходы», сумма налога, «исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается ... 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, уплаченных за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%» [1].

Кроме того, с 1 января 2009 г. на определение объекта налогообложения влияет территориальное расположение организации. Согласно введенному в действие Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. №224-ФЗ дополнению в ст. 346.20 НК РФ «в случае,

если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков».

Не вдаваясь в детальное описание методики выбора объекта налогообложения при УСН, подробно рассмотренной многими авторами, занимающимися практическими исследованиями в области применения УСН, изобразим в несколько упрощенном и частном виде основную последовательность процедур схематически (рис. 1.)



**Рис. 1. Варианты выбора объекта налогообложения для малого предприятия при использовании специальных налоговых режимов**

В связи с тем, что предприятия, использующие УСН, не являлись плательщиками единого социального налога, а с 1 января 2010 г. соответствующих взносов в фонды, при убыточности деятельности на объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» возможно возникновение ситуации, когда источник поступлений в Пенсионный фонд РФ (ПФ РФ), Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ), федеральный (ФФОМС) и территориальный (ТФОМС) фонды обязательного медицинского страхования отсутствует. С учетом этого обстоятельства Гл. 26.2 НК РФ предусмотрен способ обеспечения минимальной суммы налоговых поступлений при УСН для исключения уклонения налогоплательщиков от уплаты единого налога. Налогоплательщики, использующие в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», обязаны уплачивать по итогам налогового периода минимальный налог, [1] который в соответствии со ст. 48 Бюджетного кодекса РФ зачисляется в бюджеты государственных внебюджетных фондов.

Минимальный налог, исходя из его сути, нельзя рассматривать отдельно от единого налога, по существу, он является лишь формой единого налога. Основной целью введения данного элемента в соответствующую главу НК РФ стала необходимость обеспечения минимальных гарантий для сотрудников малых организаций по их пенсионному, социальному и медицинскому обеспечению, в связи с этим вся сумма уплаченного

минимального налога поступает в соответствующие внебюджетные фонды, в пропорциях, заложенных в ст. 48 Бюджетного кодекса РФ. На данный момент данное соотношение выглядит следующим образом:

- в ПФ РФ – 60%;
- в ФФОМС – 2%;
- в ТФОМС – 18%;
- в ФСС РФ – 20%.

Возвращаясь к выбору организацией малого бизнеса между общим и специальными режимами налогообложения в зависимости от характеристик его деятельности, важно также отметить, что в случае перехода на «упрощенку» у некоторых категорий налогоплательщиков могут возникнуть специфические выгоды или потери при уплате определенных налогов.

Наиболее спорным и противоречивым является обязательное при переходе на УСН освобождение от уплаты НДС. С одной стороны малое предприятие освобождается от уплаты достаточно тяжелого налога, а с другой – одновременно лишается возможности производить зачет «входного» НДС. При этом необходимо отметить, что в некоторых случаях, например, когда организация занимается производственной деятельностью или оптовой торговлей, величина «входного» НДС, уменьшающего сумму налога, подлежащую к уплате в бюджет, может в разы превышать собственные налоговые обязательства. В данной ситуации, чтобы выстоять в конкурентной борьбе предприятие вынуждено будет снижать цену на свою продукцию, при этом оптимальным является ее уменьшение на величину, соответствующую величине НДС. Однако, на практике это далеко не всегда возможно. Ведь предприятие, применяющее УСН включает входящий НДС в расходы, тем самым увеличивая себестоимость продукции, что нередко делает некоторые виды деятельности нерентабельными. Кроме того, в определенных случаях уровень цен не может быть снижен из-за необходимости придерживаться ценовой политики организации-поставщика.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что освобождение от уплаты НДС выгодно лишь для тех малых предприятий, которые планируют реализовывать свою продукцию конечным потребителям, в случае же если, в качестве покупателей планируются организации-плательщики НДС, занимающиеся перепродажей, то малому предприятию необходимо серьезно проанализировать необходимость перехода на УСН. В первую очередь, при этом следует обратить внимание на предполагаемую величину доли добавленной стоимости. Как правило, чем выше доля добавленной стоимости в продукции малого предприятия, использующего УСН, тем меньше потери предприятия-покупателя от отсутствия «входного» НДС. Если доля добавленной стоимости у малого предприятия применяющего УСН сравнительно небольшая, то предприятие-покупатель, плательщик НДС, скорее всего воздержится от совершения сделок с такой организацией, так как в противном случае будет вынуждено переплачивать НДС.

Таким образом, освобождение от уплаты НДС, является наиболее спорной льготой связанной с переходом на УСН, более того обязательный характер ее применения нередко определяется в качестве одной из основных причин отказа малых предприятий от использования упрощенного режима налогообложения.

Завершая анализ специфики применения УСН, основных ее отличий от общего режима налогообложе-

ния и критериев, определяющих выбор в пользу упрощенного режима еще раз подчеркнем, что общий вывод об изменении совокупной налоговой нагрузки может быть получен только в результате комплексной оценки целого ряда показателей:

- рентабельность;
- отраслевая принадлежность бизнеса;
- категория покупателей и другие.

В конечном счете, решение о применении специального налогового режима должно быть подтверждено результатом сопоставления основных преимуществ и потенциальных потерь от применения УСН.

При этом, как показал анализ, преимущества от применения УСН в большинстве случаев преобладают. Очевидно, что налоговое бремя для предприятий, использующих УСН, значительно облегчается. Простое сравнение ставки единого налога в случае выбора налоговой базы в виде доходов, уменьшенных на величину расходов и ставки только одного аналогичного налога на прибыль при общем режиме налогообложения (15% и 20% соответственно) делает преимущество УСН по этому показателю неоспоримым.

Кроме того, в качестве другого важнейшего преимущества применения УСН необходимо отметить облегченный характер бухгалтерского и налогового администрирования – при использовании обычной системы налогообложения требуется предоставлять значительно большее количество отчетных форм и деклараций. Упрощение налоговых платежей позволяет печатать меньше платежных поручений, существенно реже обращаться в обслуживающий банк, не тратить время на изучение множества лишних кодов бюджетной классификации, экономить на использовании специальных бухгалтерских программ и обновлений к ним и т.д.

И все же, несмотря на внушительный список, перечисленных выше преимуществ упрощенной системы налогообложения, данный налоговый режим не лишен определенных уже частично рассмотренных выше недостатков. Обобщим наиболее существенные из них.

1. Уплата единого налога при использовании УСН полностью не заменяет прочие налоговые обязательства организации. Кроме единого налога по выбранной налоговой ставке малая фирма обязана учитывать и платить (ежемесячно) в качестве налоговых агентов за своих сотрудников налог на доходы физических лиц, а также страховые взносы в ПФ РФ, страховые взносы по профессиональному травматизму в ФСС РФ и др.
2. Налогоплательщики, переведенные на УСН, не освобождаются от необходимости ведения кассовых операций в соответствии с действующим порядком<sup>4</sup> и применения контрольно-кассовой техники [15].
3. Согласно действующему законодательству организации, использующие УСН, не освобождены от обязанности предоставлять статистическую отчетность в полном объеме в Федеральную службу государственной статистики, на определенные льготы могут рассчитывать только субъекты малого предпринимательства, отнесенные к таковым согласно критериям Федерального закона №209-ФЗ от 24 июля 2007 г. и занесенные в соответствующий государственный реестр.
4. Необходимость включения в налоговую базу по единому налогу полученных авансов, при этом датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу [1]. Возможность использования только кассового метода учета расходов, как уже упоминалось

<sup>4</sup> Решение Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 2003 г. №40.

выше, для налогоплательщиков, работающих на условиях предоплаты, может оказаться невыгодным.

5. Возникновение дополнительных сложностей и затрат при реализации основных средств или нематериальных активов в трехлетний период с момента их приобретения. В соответствии с п. 3 ст. 346.16 НК РФ в данном случае налогоплательщик «обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) ... и уплатить дополнительную сумму налога и пени» [1].
6. Отсутствие возможности в течение отчетного периода по собственной инициативе отказаться от использования УСН. В соответствии с п. 3 ст. 346.13 НК РФ налогоплательщик УСН не вправе до окончания года перейти на общий режим налогообложения.
7. Возможность отказа в праве применения УСН в случае обнаружения определенных законодательством нарушений определенных критериев. В этом случае налогоплательщик будет обязан пересчитать всю налоговую базу и исправить весь учет так, если бы он с начала квартала, в котором допущено превышение установленных критериев, перешел на обычную систему налогообложения [1].
8. Одним из главных недостатков применения УСН в сравнении с общим режимом, безусловно, является возможность потери клиентов-плательщиков НДС и отсутствие вычета «входного» НДС.

Существенно то, что любой хозяйствующий субъект, использующий упрощенную систему налогообложения рискует, поскольку государство оставляет за собой право решать, приносит ли использование УСН ущерб в рамках уклонения от налогов или выступает стимулирующим фактором предпринимательской деятельности. Цитом от неблагоприятных изменений в области налогообложения на сегодня служит ст.9 Закона о государственной поддержке малого бизнеса, в которой узаконено действие четырехлетнего (с момента регистрации) периода работы в условиях неизменного налогового законодательства.

## ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ УСН НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА

Глава 26.2 НК РФ, помимо рассмотренной выше упрощенной системы налогообложения предусматривает для отдельных субъектов малого предпринимательства возможность применения УСН на основе патента. Отечественное законодательство определяет УСН на основе патента как разновидность упрощенной системы налогообложения, а не самостоятельный налоговый режим.

В российской хозяйственной практике система налогообложения индивидуальных предпринимателей на основе патента первоначально была установлена Федеральным законом №222-ФЗ от 29 декабря 1995 г. «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»<sup>5</sup>. Согласно данному закону упрощенная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей предполагала возможность замены уплаты подоходного налога на доходы от предпринимательской деятельности уплатой стоимости патента. Стоимость патента для отдельного индивидуального предпринимателя опреде-

лялась вмененным образом, т.е. вне зависимости от конкретных результатов его хозяйственной деятельности, она могла иметь несколько значений и варьировалась исходя из вида предпринимательской деятельности, местонахождения индивидуального предпринимателя и численности персонала. С 1 января 2003 г. ФЗ №222-ФЗ от 29 декабря 1995 г. утратил силу в связи с введением в действие гл. 26.2 и 26.3 в НК РФ [5].

Современная форма упрощенного налогообложения индивидуальных предпринимателей на основе патента начала действовать с 1 января 2006 г. с принятием статьи 346.25.1. НК РФ «Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента» [3]. В дальнейшем в указанную статью было внесено множество изменений и дополнений, направленных на совершенствование данного налогового режима.

Рассматриваемый налоговый режим предусматривает приобретение патента, дающего право на осуществление определенной деятельности. Он может применяться исключительно индивидуальными предпринимателями, по ограниченному перечню видов деятельности, причем в первоначальном варианте законодательства УСН на основе патента могли использовать только те из них, которые не применяют наемный труд. Однако с 1 января 2009 г. в соответствии с вступившими в силу поправками перейти на эту разновидность УСН стало возможно при среднесписочной численности наемного персонала до пяти человек включительно<sup>6</sup>.

При этом, исходя из действующей редакции НК РФ, стоимость патента не зависит от фактического количества наемных работников, используемых конкретным индивидуальным предпринимателем в налоговом периоде (от одного до пяти). Данное обстоятельство на настоящий момент не устраивает представителей налоговых служб, которые считают необходимым внедрить механизм корректировок предельной величины базовой доходности в зависимости от количества работающих, о чем неоднократно упоминалось в соответствующих письмах ФНС [13].

Обобщая положения действующего законодательства можно сделать вывод, что для того чтобы индивидуальные предприниматели могли применять УСН на основе патента, должны быть выполнены следующие условия.

1. В течение года у предпринимателя среднесписочная численность наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, не должна превышать 5 человек.
2. Предприниматель должен заниматься одним из 69 видов деятельности, занесенных в перечень п.2. ст. 346.25.1 НК РФ.
3. Данный режим налогообложения должен быть разрешен к применению законодательством субъекта РФ, где оформлен предприниматель.
4. Предприниматель должен состоять на учете более одного месяца в той налоговой инспекции, куда он подает заявление на получение патента.

Кроме того, в соответствии с ст. 346.25.1. НК РФ индивидуальные предприниматели, решившие перейти на уплату патента, должны отвечать количественным критериям по параметрам деятельности, предусмотренным для перехода на УСН с уплатой единого налога. В данном случае речь идет о предельной величине дохода.

В соответствии с последней редакцией НК РФ предприниматели, превысившие размер дохода в 60 млн. руб. за период в девять месяцев лишаются патента и

<sup>5</sup> Данный ФЗ утратил силу с 1 января 2003 г. в связи с вступлением в силу гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения».

<sup>6</sup> В том числе по договорам гражданско-правового характера.

обязаны перейти на использование общего режима налогообложения. Для индивидуального предпринимателя утрата права использования патентной УСН связана с возникновением целого ряда проблем:

- во-первых, он должен немедленно перейти на общий режим налогообложения, причем с той даты, с которой был получен патент, это предусматривает необходимость пересчета всех налогов;
- во-вторых, уплаченная стоимость патента не подлежит возврату;
- в-третьих, снова вернуться на использование УСН на основе патента он сможет не ранее, чем по истечению трехлетнего периода.

Начать применять УСН на основе патента налогоплательщик вправе с первого числа любого месяца в году. При этом индивидуальный предприниматель может выбрать срок действия патента в пределах от одного до 12 месяцев. Никаких привилегий для тех, кто покупает патент на более длительный срок, нет – конкретная стоимость патента рассчитывается кратно от его годовой стоимости.

Упрощенная система налогообложения на основе патента обладает двойственным характером:

- с одной стороны, добровольный порядок применения и существенное упрощение бухгалтерского учета и отчетности делает данный налоговый режим схожим с УСН, на основе уплаты единого налога;
- с другой – вмененный характер определения результатов хозяйственной деятельности, на базе которых рассчитывается стоимость патента, сближает УСН на основе патента с механизмом функционирования ЕНВД.

На наш взгляд, в целом по своему внутреннему содержанию патентная система налогообложения в большей степени схожа с ЕНВД. Два этих налоговых режима помимо уже рассмотренного выше принципа вмененного расчета величины предполагаемого дохода, являющегося базой для расчета налога (стоимости патента), объединяет закрытый перечень разрешенных видов деятельности. Более того, значительная часть видов деятельности, перечисленных в НК РФ как возможные для применения при УСН на основе патента, содержатся и в аналогичном перечне видов деятельности, обязательных для перевода на ЕНВД.

До недавнего времени данное обстоятельство существенно ограничивало практические возможности применения УСН на основе патента. Из-за разного статуса перехода на два рассматриваемых режима налогообложения (обязательный при ЕНВД и добровольный при патентной системе) право индивидуальных предпринимателей со среднесписочной численностью персонала до пяти человек на использование УСН на основе патента по тем видам деятельности, которые подпадали в данном субъекте РФ под ЕНВД по сути имело декларативный характер. С 1 января 2010 г. указанная недоработка была устранена. Согласно пп. 3 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ, введенному Федеральным законом от 22 июля 2008 г. №155-ФЗ, на уплату единого налога на вмененный доход не переводятся «индивидуальные предприниматели, перешедшие в соответствии с главой 26.2 НК РФ на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдель-

ных видов деятельности». Т.е. начиная с 2010 г. у индивидуальных предпринимателей, занимающихся отдельными видами деятельности, появилась возможность выбирать между использованием ЕНВД и УСН на основе патента.

Некоторые виды деятельности, которые не подпадают под налогообложение ЕНВД, но в тоже время содержатся в перечне возможных для применения патентной системы встречаются достаточно редко у индивидуальных предпринимателей и в особенности у тех из них, которые используют труд до пяти наемных рабочих (например, предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств (мойка, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистка салона, буксировка). По другой части оставшихся видов деятельности входящих в УСН на основе патента, но не относящихся к ЕНВД, также существует ряд проблем, ограничивающих распространение данного налогового режима. К примеру, индивидуальных предпринимателей, занимающихся многими видами деятельностью из перечня п. 2. ст. 346.25.1 НК РФ, достаточно проблематично заставить официально зарегистрироваться и выплатить стоимость патента, так как они в нашей стране имеют традиционно нелегальный характер и с большим трудом подлежат выявлению и администрированию. В данном случае это касается, например, таких услуг как: «передача во временное владение и (или) в пользование гаражей, собственных жилых помещений, а также жилых помещений, возведенных на дачных земельных участках» [1].

Во многом схожим при патентной форме оплаты налога и ЕНВД является порядок введения данных налоговых режимов в действие, а также механизм определения размера потенциально возможного к получению годового дохода на календарный год и его корректировки. В обоих случаях решение о применении данных специальных налоговых режимов на определенной территории принимается местными законодательными органами. При этом использование УСН на основе патента закрепляется законами субъектов РФ, а ЕНВД – «нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга» [1].

Однако если в случае введения ЕНВД представительные органы местной власти имеют право выбрать конкретный набор видов деятельности из общего перечня к применению на своей территории, то при УСН на основе патента право субъектов РФ в определении видов деятельности, при осуществлении которых предприниматели могут применять УСН на основе патента ограничено. Согласно изменениям, внесенным в п. 3 ст. 346.25.1 НК РФ, с 1 января 2009 г. законом субъекта РФ определяются лишь возможности применения УСН на основе патента на соответствующей территории, т.е. во всех субъектах, применяющих патентную систему, действует полный перечень видов деятельности.

Налоговым кодексом РФ, в части регулирующей применение УСН на основе патента, установлено, что в своих законодательных актах органы власти субъектов РФ могут дифференцировать потенциально возможный годовой доход налогоплательщика по каждому виду деятельности «с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными

предпринимателями на территории соответствующего субъекта Российской Федерации». Т.е. в целом данный механизм также схож с тем, что используется для тех предприятий, что в соответствии с законодательством по ЕНВД перешли на его уплату (при ЕНВД базовая доходность регулируется специальным корректирующим коэффициентом *K<sub>2</sub>*, учитывающим совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности). Применяемая к потенциально возможному годовому доходу ставка, необходимая для расчета стоимости патента, равна 6% (налоговая ставка ЕНВД, применяемая к базовой доходности на 2010 г., равна 15%).

Если вид деятельности индивидуального предпринимателя, перешедшего на уплату УСН на основе патента, также содержится в перечне, установленном п. 2. ст. 246.26 НК РФ для ЕНВД, то согласно п. 7.1 ст. 346.25.1. НК РФ размер потенциально возможного к получению годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не должен превышать величину базовой доходности, установленной для ЕНВД в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности, умноженную на 30. При этом базовая доходность, согласно определению, данному в статье 346.27 НК РФ, представляет собой условную месячную доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, а не годовую доходность. Т.е. увеличение потенциально возможного годового дохода при УСН на основе патента на деле не может превышать годовую базовую доходность при ЕНВД больше чем в 2,5 раза.

Размер потенциально возможного к получению годового дохода существенным образом варьируется в зависимости от вида деятельности и субъекта РФ: от 763,3 тыс. руб. в Московской области за услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка), до 5 тыс. руб. по многим видам деятельности на территории сельских поселений в республике Марий Эл. При этом в некоторых субъектах Федерации установлен одинаковый размер возможного годового дохода налогоплательщиков для большинства видов предпринимательской деятельности (к примеру, в Кабардино-Балкарской республике годовой доход для 59 из 69 видов деятельности установлен в размере 90 тыс. руб.).

В законодательных документах субъектов РФ, регулирующих применение УСН на основе патента на их территории, сложилось несколько подходов к определению потенциально возможного годового дохода предпринимателей.

При соответствии видов деятельности, возможных к налогообложению на основе патента с направлениями деятельности, занесенными в список ЕНВД, региональное законодательство чаще всего исходит из величин базовой доходности, определенных для уплаты единого налога на вмененный доход в ст. 346.29 НК РФ. При этом сначала рассчитывается максимально допустимый предполагаемый уровень дохода за год путем умножения значения базовой доходности из ст. 246.29 НК РФ по определенному виду деятельности на 30, а затем происходит его корректировка за счет коэффициента базовой доходности. Как правило, при определении потенциального дохода индивидуальных предпринимателей в городах субъекта он колеблется в пределах значения 0,3-0,4. В результате применения такого меха-

низма в подавляющем большинстве субъектов РФ стоимость годового патента установлена на уровне значительно более низком, чем средняя годовая заработная плата в соответствующих сферах бизнеса.

Другая часть субъектов увязала стоимость патентов с суммами НДС, уплачиваемыми лицами, занимающимися аналогичными видами деятельности. При этом исходят из того чтобы стоимость патента на месяц соответствовала ежемесячной сумме налога на доходы физических лиц.

Такой подход, по мнению О.В. Медведевой и Т.Г. Лебединской [1], позволит региональным властям осуществлять корректировку стоимости патента не только в зависимости от уровня инфляции, но и в соответствии с изменяющимся уровнем средней заработной платы по видам деятельности на их территории.

Величина потенциально возможного к получению индивидуальными предпринимателями годового дохода в большинстве субъектов РФ дифференцируется в зависимости от места осуществления предпринимательской деятельности. При этом, как правило, уровень годового дохода для предпринимателей, работающих в районах центрах субъекта, составляет 80% от своего городского значения, для прочих населенных пунктов колеблется в пределах от 80% до 50%, в особо отдаленных и труднодоступных местностях – его значение, как правило, определено на уровне менее 50% от городского.

Как можно видеть, механизм расчета стоимости патента, применяемый в большинстве субъектов РФ, использующих данный вид УСН, достаточно сложен. При этом вся работа, связанная с определением потенциально возможного годового дохода индивидуальных предпринимателей, ложится на органы власти субъектов РФ. Во многом из-за этого некоторые субъекты РФ, до сих пор, не приняли законодательства, регламентирующего применение УСН на основе патента на их территории. Справедливости ради необходимо отметить, что количество таких год от года сокращается.

Анализ соответствующего налогового законодательства субъектов РФ по состоянию на начало 2010 г. показал, что нормативные правовые акты, разрешающие индивидуальным предпринимателям применять УСН на основе патента были приняты в 53 из 83 регионов РФ<sup>7</sup>.

В качестве основной причины, достаточно медленно распространения применения УСН на основе патента по регионам мы хотели бы отметить незаинтересованность муниципальных образований в развитии данного налогового режима на их территории. Дело в том, что поступления от уплаты стоимости патента полностью минуют местные бюджеты. Кроме того, по значительной части видов деятельности, возможных к налогообложению за счет приобретения патента, в субъектах РФ на протяжении многих лет действует отлаженный механизм ЕНВД, применение которого не требует дополнительных организационных усилий. По другой части видов деятельности, как уже упоминалось, достаточно сложно привлечь потенциальных налогоплательщиков к уплате стоимости патента в частности из-за временного характера их осуществления.

Субъекты предпринимательской деятельности, перешедшие на уплату стоимости патента, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное стра-

<sup>7</sup> Для сравнения, по состоянию на начало 2007 г. УСН на основе патента было разрешено к использованию в 41 субъекте РФ.

хование, тем самым обеспечивается формирования пенсионных прав индивидуальных предпринимателей и их наемных работников.

Исходя из пп. 2 п. 1 ст. 28 и пп. 2 п. 1 ст. 6 Закона №167-ФЗ индивидуальные предприниматели, применяющие УСН на основе патента, обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа.

Величина ежемесячного фиксированного платежа определяется на основе стоимости страхового года, который ежегодно утверждается Правительством РФ.<sup>8</sup>

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН на основе патента, имеют право уменьшить стоимость патента на сумму страховых взносов в ПФ РФ в порядке, изложенном в письме ФНС РФ от 14 января 2009 г. №ВЕ-17-3/5@. В соответствии с разъяснениями ФНС РФ, стоимость патента может быть уменьшена на сумму страховых взносов, уплаченных индивидуальным предпринимателем в виде фиксированного платежа [10], а также на сумму страховых взносов, уплаченных им за наемных работников. В связи с тем, что данный налоговый режим регулируется гл. 26.2 НК РФ, ФНС РФ считает необходимым применения к нему п. 3 ст. 346.21 НК РФ, в соответствии с которым стоимость налога (патента) за счет страховых взносов не может быть уменьшена более чем на 50% [16].

Также законодательством определен минимальный размер фиксированного платежа в бюджет ПФ РФ, он установлен в размере 150 руб. в месяц (100 руб. – направляется на финансирование страховой части трудовой пенсии, 50 руб. – на финансирование накопительной части трудовой пенсии) и обязателен к уплате.

В тоже время для индивидуальных предпринимателей и их наемных работников 1966 г. рождения и старше обязательной к уплате является только сумма, идущая на покрытие страховой части пенсии, т.е. 100 руб. в месяц. Безусловно, такая величина взносов не способна сформировать пенсионные права данной категории граждан в объеме достаточном для получения пенсии хотя бы на среднем уровне.

При решении вопроса о выгодности перехода к УСН на основе патента индивидуальный предприниматель, на наш взгляд, должен учитывать ряд факторов, связанных со спецификой предполагаемой деятельности.

Если индивидуальный предприниматель рассчитывает на активное развитие своего бизнеса и имеет все основания надеяться, что его реальная выручка значительно превысит установленный законодательством потенциально возможный годовой доход, естественно в пределах максимально допустимого (на 2010 г. он составляет 60 млн. руб.), то переход на патентный режим, безусловно, будет целесообразным. Использованию УСН на основе патента при подобном планируемом сценарии развития бизнеса в современных условиях также должен способствовать тот факт, что с 1 января 2009 г. индивидуальному предпринимателю разрешено привлекать до пяти наемных работников.

Напротив, невыгодно осуществлять переход на патентный режим налогообложения, если бизнес имеет мало перспектив к резкому развитию, в ближайшем времени планируемая выручка будет невелика (ниже потенциально возможного дохода по данному виду

деятельности). В данном случае сумма налогов по общему режиму налогообложения и в особенности при УСН на основе уплаты единого налога, скорее всего, окажется ниже стоимости патента.

## СПЕЦИФИКА ПРИМЕНЕНИЯ ЕНВД

Среди всех действующих в нашей стране специальных режимов налогообложения наиболее распространенным в течение ряда последних лет является система ЕНВД. Правовые основы применения единого налога на вмененный доход заложены гл. 26.3 НК РФ.

В соответствии со своим правовым содержанием ЕНВД является не налогом, а специальным налоговым режимом, существующим наряду с общим режимом налогообложения, при использовании которого в сфере малого бизнеса, по ограниченным видам деятельности уплата значительной части федеральных, региональных и местных налогов заменяется единым платежом.

В РФ, также как и в других странах, применяющих схожие схемы вмененного налогообложения, введение рассматриваемой налоговой системы преследовало две основные цели. С одной стороны, учитывались интересы отдельных категорий малых предприятий, за счет предоставления им льготного инструмента налогообложения, связанного, кроме того, с отсутствием необходимости ведения объемного учета и предоставления полной отчетности, а с другой – существенно облегчалась деятельность налоговых структур за счет упрощения налогового администрирования в сферах деятельности с высокой долей мобильности хозяйствующих субъектов, при реализации ими продукции за наличный расчет, а также в тех областях, где затруднен учет финансовых результатов деятельности. Принято считать, что при введении данного налогового режима законодатель прежде всего исходил из необходимости улучшения положения малых предприятий, снижения налогового бремени. Однако, кроме того, за счет введения ЕНВД предполагалось увеличить поступления в бюджет, а также во внебюджетные фонды от налогоплательщиков данных сфер деятельности за счет уменьшения возможностей занижать налоговую базу.

Введение режима ЕНВД на данный момент возложено на представительные органы муниципальных районов, городских округов, городов Москвы и Санкт-Петербурга<sup>9</sup>. Кроме того, в соответствии с НК РФ местные власти определяют виды деятельности из общего перечня, заложенного в п. 2 ст. 346.26 НК РФ.

ЕНВД имеет принципиальное отличие от большинства других налогов, размер которых связан с результатами хозяйственной деятельности (выручка, прибыль) – данный налог опирается на натуральные (физические) показатели. В соответствии с действующим законодательством в качестве налоговой базы по рассматриваемому налогу определен вмененный доход, рассчитываемый как произведение физического показателя конкретного предприятия и нормативной величины базовой доходности, значения которых для различных видов деятельности определены в НК РФ.

Механизм расчета налоговой базы ЕНВД по отдельному виду деятельности, заложенный в НК РФ можно представить в виде следующей формулы:

<sup>8</sup> Например, на 2009 г. постановлением Правительства РФ от 27 октября 2008 г. №799 утверждена стоимость страхового года в размере 7 274 руб. 40 коп.

<sup>9</sup> До 1 января 2006 г. ЕНВД вводился в действие законами субъектов РФ и был введен во всех субъектах РФ.



$$ВД = БД * ФП * К1 * К2,$$

где

**ВД** – величина вмененного дохода;

**БД** – базовая доходность, по виду деятельности согласно НК РФ;

**ФП** – количественное значение физического показателя;

**К1** – коэффициент-дефлятор;

**К2** – корректирующий коэффициент базовой доходности.

Для различных видов предпринимательской деятельности в п. 3. ст. 346.29 НК РФ определены различные величины базовой доходности. В настоящее время размер базовой доходности колеблется от 50 руб. в месяц при оказании услуг по предоставлению мест для стоянки автотранспортных средств до 12 000 руб. в месяц при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств [10].

При определении значений базовой доходности по отдельным видам деятельности государственные органы исходят из того чтобы у среднестатистического местного налогоплательщика (получение средней прибыли от данной деятельности в данной местности), использующего ЕНВД возник тот же объем налоговых обязательств, что и в случае использования им иных систем налогообложения. В соответствии с НК РФ по своему экономическому содержанию категория «базовая доходность» представляет собой условную месячную доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях. Так как расчет значения вмененного дохода по конкретному виду деятельности производится исходя из величины базовой доходности, представляющей собой условную доходность с одного физического показателя (прежде всего, количество работников) то и вмененный доход является, по сути, условной величиной, средней оценкой платежеспособности налогоплательщика.

Необходимо отметить, что величины базовой доходности по отдельным видам деятельности периодически меняются в сторону увеличения. К примеру, в 2005 г. базовая доходность для деятельности по оказанию бытовых и ветеринарных услуг, разностной (разной) торговле, розничной торговле, услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, по оказанию автотранспортных услуг была увеличена в 1,5 раза и на 42,8% по общественному питанию [14]. В 2006 г. на 25% была увеличена базовая доходность по такому виду деятельности как распространение и (или) размещение посредством световых и электронных табло наружной рекламы [13].

Физические показатели представляют собой внешние наиболее существенные признаки определенных видов деятельности, на основе которых производится расчет налогооблагаемой базы (вмененный доход).

Среди физических показателей, определяющих величину налогового бремени для конкретного налогоплательщика, переводящего свою деятельность на использование ЕНВД, НК РФ выделяет такие как:

- количество работников (оказание бытовых и ветеринарных услуг, услуг по ремонту техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, общественного питания и т.д.);
- площадь торгового места (розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы);

- количество торговых мест (розничная торговля, осуществляемая через объекты, не имеющие торговые залы);
- количество автотранспортных средств (оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов);
- площадь информационного поля (распространение наружной рекламы различными способами) и несколько других.

На наш взгляд, важнейшей задачей при определении конкретного набора физических показателей является соблюдение баланса в области решения двух противоречивых задач:

- с одной стороны необходимо выбрать только те из них, которые в большей степени способны охарактеризовать потенциальную доходность предпринимательской деятельности – что как правило, приводит к разнообразию показателей;
- с другой требуется по возможности свести их количество к оптимально допустимому минимуму.

В случае использования чрезмерно большого количества разнообразных физических показателей при определении вмененного дохода, система ЕНВД станет слишком сложной для применения налогоплательщиками и администрирования налоговыми структурами и во многом утратит свои преимущества в сравнении с общим режимом налогообложения.

Используемые при расчете вмененного дохода корректирующие коэффициенты, также как и физические показатели призваны учитывать специфику предпринимательской деятельности в конкретных условиях и тем самым обеспечить справедливый уровень налоговой нагрузки для конкретного хозяйствующего субъекта.

Коэффициент-дефлятор **К1** определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ, он учитывает изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации.

В соответствии с введенным с 1 января 2009 г. правилом значение коэффициента **К1** рассчитывается «как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ в предшествующем календарном году» [7]. Таким образом начиная с 2009 г. его величина ежегодно может только увеличиваться. Напомним, что до этого коэффициент-дефлятор отражал лишь изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) за предшествующий год и на практике в некоторые года не возрастал, а уменьшался. Так, к примеру, в 2007 г. значение коэффициента было установлено в размере 1,096 [11], а в 2008 г. – 1,081 [12], т.е. было меньше.

Коэффициент **К1** имеет единое значение и вносит одинаковые коррективы в налоговую базу с учетом уровня инфляции по всей территории России вне зависимости от видов деятельности, хотя в различных сферах осуществления бизнеса цены на товары (работы, услуги) растут неравномерно.

Корректирующий коэффициент базовой доходности **К2**, учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности на конкретной территории «в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых

и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности» [2]. Конкретное значение данного коэффициента в пределах от 0,005 до единицы определяется на период не менее одного года представительными органами муниципальных образований. Таким образом, местные власти имеют право за счет установления минимального значения коэффициента  $K_2$  в 200 раз сократить налоговую базу по ЕНВД.

В соответствии с НК РФ, если нормативный акт представительного органа муниципального района, городского округа, городов Москвы и Санкт-Петербурга о внесении изменений в значение корректирующего коэффициента не вступил в силу в установленном Кодексом порядке, то на следующий период продолжает применяться действующее до этого значение коэффициента  $K_2$ .

Существует два основных варианта введения корректирующего коэффициента. В первом случае муниципальные власти сами производят расчет коэффициента для отдельных видов деятельности, иногда в нескольких вариантах в зависимости от одного из параметров деятельности, прежде всего в данном случае учитывается территориальное расположение предпринимателя. Т.е. при этой схеме местные власти устанавливают сразу «готовые» значения  $K_2$ .

При втором варианте в местных нормативных правовых актах предлагается механизм расчета коэффициента, основывающийся на учете особенности ведения хозяйственной деятельности в соответствии с перечнем факторов, заложенных в ст. 346.27 НК РФ.

Второй вариант, на наш взгляд, является более предпочтительным, так как в данном случае потенциально можно учесть все факторы, перечисленные в ст. 346.27 и тем самым сделать налогообложение единым налогом на вмененный доход более справедливым.

Наиболее обоснованным нам представляется введение в муниципальное законодательство следующей схемы расчета коэффициента  $K_2$ .

$$K_2 = K_{2.1} * K_{2.2} * K_{2.3} * K_{2.n},$$

где

$K_2$  – коэффициент базовой доходности;

$K_{2.1}$  – коэффициент, учитывающий ассортимент реализованных товаров, перечень осуществляемых работ или услуг;

$K_{2.2}$  – коэффициент, учитывающий сезонность;

$K_{2.3}$  – коэффициент, учитывающий место ведения предпринимательской деятельности;

$K_{2.n}$  – иные возможные в соответствии с НК РФ факторы.

То есть при этом варианте предпринимателю необходимо самостоятельно определять значение  $K_2$  для своей деятельности как произведение соответствующих установленных подкоэффициентов.

В соответствии с общим правилом применение единого налога на вмененный доход на территории муниципального образования, при наличии соответствующего решения местной власти, является обязательным для организаций и индивидуальных предприятий, занимающихся определенными видами деятельности.

Однако существуют и определенные исключения из данного правила, в соответствии с последней редакцией законодательства ЕНВД не имеют право применять:

- крупнейшие налогоплательщики (в соответствии со ст. 83 НК РФ);
- хозяйствующие субъекты, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 чел. (пп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ);
- организации, в которых доля участия других юридических лиц более 25% (пп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ);
- индивидуальные предприниматели по тем видам деятельности, по которым ими получен патент на применение УСН (пп. 3 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ);
- учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания (пп. 4 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ);
- организации и индивидуальные предприниматели по таким видам деятельности, как оказание услуг по передаче в аренду автозаправочных станций и автогазозаправочных станций (пп. 5 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ).

Подводя итог анализу применения ЕНВД в российской хозяйственной практике, следует отметить, что данный налоговый режим обладает несомненными достоинствами, связанными, прежде всего с упрощением для налогоплательщиков процедур учета и отчетности перед налоговыми органами, снижением налогового бремени, что дает возможность хозяйствующим субъектам в рамках видов деятельности, переведенных на уплату ЕНВД извлекать больший доход и минимизировать расходы.

Также необходимо отметить и удобство уплаты ЕНВД. Во-первых, налоговый платеж в бюджет фиксирован, определяется заранее расчетным путем, который имеет достаточно простую методику. Во-вторых, контроль со стороны налоговых структур за сферами деятельности, связанными с уплатой ЕНВД сведен до минимума.

Переход хозяйствующих субъектов к применению ЕНВД, безусловно, способствует повышению их предпринимательской активности и хозяйственной инициативы, так как в данном случае у них возрастает заинтересованность в получении максимально возможного размера прибыли, так как вне зависимости от масштабов деятельности индивидуальные предприниматели и организации заранее знают какую сумму налога им придется уплатить. Это означает, что увеличение уровня доходов по видам деятельности, переведенным на уплату ЕНВД, будет снижать относительную долю налоговой нагрузки.

Внедрение механизма ЕНВД дало определенный положительный эффект и для государства, связанный не только со снижением затрат на налоговое администрирование, но и с увеличением поступлений в бюджеты от этой достаточно многочисленной категории налогоплательщиков.

## Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г № 146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса РФ и некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 июля 2005 г. №101-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) РФ в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования [Электронный ресурс] : федер. закон от 24 июля 2009 г. №213-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о налогах и сборах [Электронный ресурс] : федер. закон от 24 июля 2002 г. №104-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) РФ о налогах и сборах [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 июля 2004 г. №95-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 22 июля 2008 г. №155-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ в связи с отменой налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения [Электронный ресурс] : федер. закон от 1 июля 2005 г. №78-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт [Электронный ресурс] : федер. закон от 22 мая 2003 г. №54-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Об обязательном пенсионном страховании в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 15 дек. 2001 г. №167-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2007 г. [Электронный ресурс] : приказ М-ва экономического развития РФ от 3 нояб. 2006 г. №359. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2008 г. [Электронный ресурс] : приказ М-ва экономического развития РФ от 19 нояб. 2007 г. №401. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. О реализации отдельных положений Федерального закона от 22 июля 2008 г. №155-ФЗ [Электронный ресурс] : письмо Федеральной налоговой службы РФ от 1 нояб. 2008 г. №ШС-6-3/796@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Письмо М-ва финансов РФ от 29 янв. 2003 г. №04-02-05/3/1 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Письмо М-ва финансов РФ от 15 дек. 2005 г. №03-11-04/2/154 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. Письмо М-ва финансов РФ от 26 дек. 2008 г. №03-11-02/162 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
17. Медведева О.В. Налогообложение на основе патента: анализ законодательства [Текст] / О.В. Медведева, Т.Г. Лебединская // Налоговая политика и практика. – 2007. – №5.
18. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>.

## Ключевые слова

Малый бизнес; малое предпринимательство; налоги; налогообложение; налоговый режим; упрощенная система налогообложения.

Семенов Владимир Александрович  
E-mail: [v-semenov@list.ru](mailto:v-semenov@list.ru)

## РЕЦЕНЗИЯ

Рецензируемая научная статья, безусловно, является актуальной, так как малое предпринимательство составляет основу современной рыночной инфраструктуры. Об этом свидетельствует опыт передовых капиталистических держав, где на протяжении многих лет малый бизнес занимает ведущее положение в экономике, доказывает свою экономическую и социальную эффективность.

Анализ современного состояния мирового малого бизнеса свидетельствует о том, что в структуре экономики развитых стран малый бизнес отличается динамичность, гибкость производственных процессов, высокая степень приспособления к меняющимся условиям деятельности и запросам потребителей. По мнению автора в отечественной экономике малый и средний бизнес может заполнить те ниши, которые не в состоянии полностью занять крупный бизнес. Роль и значение малого бизнеса в стабильном и долговременном развитии России прекрасно осознается сегодня органами государственной власти, что неоднократно находило свое отражение в докладах и выступлениях высшего руководства страны.

Автор статьи, являющийся соискателем Государственного научно-исследовательского института системного анализа Счетной палаты РФ, верно поставил цель своего исследования, суть которого заключается в анализе действующих налоговых режимов малого бизнеса. Каждый из представленных налоговых режимов имеет свою специфику, отдельные преимущества и недостатки в случае применения их малыми предприятиями и организациями. Автор подробно раскрывает теоретико-методологические основы функционирования системы налогообложения организаций малого бизнеса, а также исследует основные изменения в отечественном налоговом законодательстве, регулирующем налогообложение малого предпринимательства.

Следует отметить, что в статье автором грамотно и умело используется методологический инструментарий исследования, позволивший ему дать объективную оценку теоретико-методологическим основам развития малого предпринимательства как субъекта налоговых отношений.

Структура статьи логически взаимосвязана. При этом свои исследования автор подтверждает статистическим материалом, который безусловно, заслуживает интерес как для специалистов, занимающихся налоговыми проблемами, так и научных работников.

В целом научная статья соответствует требованиям, предъявляемым к аналогичным работам, и может быть опубликована в научном журнале.

Гретченко А.И., д.э.н., профессор Всероссийской государственной налоговой академии Минфина РФ, заслуженный деятель науки РФ

## 1.13. ANALYSIS OF THE CURRENT TAXATION SYSTEM FOR SMALL-SCALE BUSINESS

V.A. Semenov, Ph.D Candidate in Economics

*State Research Institute of System Analysis of the Account Chamber of the Russian Federation*

The article considers the evolution of the domestic taxation system for small-scale enterprises independent of their organizational and legal form.

## Literature

1. O.V. Medvedeva and T.G. Lebedinskaya. Patent-based taxation: legislation analysis. – Tax policy and practice, №5 (53), 2007.
2. Tax Code of the Russian Federation. <http://base.garant.ru/1090200.htm>
3. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation №03-11-04/2/154 of December 15 2005. <http://www.kadis.ru/texts/index.phtml?id=15061>

4. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation №04-02-05/3/1 of January 29 2003. <http://www.valnet.ru/m7-252-1.phtml>
5. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation №03-11-02/162 of 26.12.08. [http://www.r42.nalog.ru/document.php?id=212613&topic=ul\\_upr42](http://www.r42.nalog.ru/document.php?id=212613&topic=ul_upr42)
6. Letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation №ShS-6-3/796@ of 01.11.2008 On the implementation of certain provisions of Federal Law №155-FZ of 22.07.2008. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=82740>
7. Order of the Ministry of Economic Development of the Russian Federation №359 of 03.11.2006. [http://www.nalogi-bezproblem.ru/aktualno\\_2/](http://www.nalogi-bezproblem.ru/aktualno_2/)
8. Order of the Ministry of Economic Development of the Russian Federation №401 of 19.11.2007. <http://www.klerk.ru/doc/94631/>
9. Federal Law №213-FZ of 24.07.2009 On introduction of amendments to certain legislative acts of the Russian Federation and on annulment of certain legislative acts (provisions of legislative acts) of the Russian Federation in regard to the approval of the Federal Law On insurance fees to the Pension Fund of the Russian Federation, Social Insurance Fund of the Russian Federation, Federal Fund for Obligatory Medical Insurance and territorial funds for obligatory medical insurance. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=89926>
10. Federal Law №155-FZ of 22.07.2008 On introduction of amendments to Part II of the Tax Code of the Russian Federation. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=78579> <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=57484;dst=100019>
11. Federal Law №129-FZ of November 21 1996 On accounting. <http://base.garant.ru/10136812.htm>
12. Federal Law №78-FZ of 01.07.2005 On annulment of certain legislative acts (provisions of legislative acts) of the Russian Federation and on introduction of amendments to certain legislative acts of the Russian Federation in regard to the annulment of tax on property which is inherited or obtained as a gift. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=57484;dst=100019>
13. Federal Law №101-FZ of 21.07.2005 On introduction of amendments to Chapters 26.2 and 26.3 of Part II of the Tax Code of the Russian Federation and certain legislative acts of the Russian Federation on taxes and charges, and on annulment of certain provisions of legislative acts of the Russian Federation. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=95432>
14. Federal Law №95-FZ of 29.07.2004 On introduction of amendments to Parts I and II of the Tax Code of the Russian Federation and on annulment of certain legislative acts (provisions of legislative acts) of the Russian Federation on taxes and charges. <http://nalog.consultant.ru/doc48676.html>
15. Federal Law №54-FZ of 22.05.2003 On application of control cash registers in case of cash payments and (or) in case of payments by bank cards. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=89810>
16. Federal Law №104-FZ of 24.07.2002 On introduction of amendments and supplements to Part II of the Tax Code of the Russian Federation and certain other legislative acts of the Russian Federation, and on annulment of certain legislative acts of the Russian Federation on taxes and charges. <http://www.kreditbusiness.ru/dokumenty/250-federalnyj-zakon-ot-24.07.2002-104-fz-o-vnesenii.html>
17. Federal Law №167-FZ of 15.12.01 On obligatory pension insurance in the Russian Federation. [http://mvf.klerk.ru/zakon/167fz\\_020809.htm](http://mvf.klerk.ru/zakon/167fz_020809.htm)

## Keywords

Small-scale business; small-scale enterprise; taxes; tax assessment; tax treatment; preferential tax treatment.