

СПЕЦИАЛЬНЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ

М.С. Мошевикин

Научный руководитель – Н.Н. Горюнова

Специальные режимы налогообложения – представляют собой установление Налоговым кодексом Российской Федерации особого порядка исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определённого периода времени, а также возможность избежать уплаты отдельных сборов. Согласно пункту 2 статьи 18 НК РФ специальные налоговые режимы подразделяются на следующие виды: а) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); б) упрощенная система налогообложения; в) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; г) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; д) патентная система налогообложения [1].

Основной проблемой является выбор наиболее эффективного налогового режима в направлении развития малого и среднего бизнеса, зависящие от многих факторов, таких как особенности функционирования и вид деятельности.

Рассмотрим каждый из режимов по отдельности более подробно, используя определенную последовательность, а именно: понятие, условия перехода, расчет налога:

1) Упрощенная система налогообложения (УСН) – подразумевает особый порядок уплаты налогов и ориентирован на представителей малого и среднего бизнеса.

Для того, чтобы применить этот режим, нужно выполнить определенные условия: а) средняя численность работников не более 100 человек; б) по итогам (налогового) периода доходы налогоплательщика не превышают 60 млн. рублей (без учета коэффициента-дефлятора); в) остаточная стоимость не превышает 100 млн. рублей. Существуют и отдельные условия для организаций, например: доля участия в ней других организаций не может превышать 25 %; организации у которых есть филиалы и (или) представительства не имеют права переходить на УСН; если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе, ее доходы не превысили 45 млн. рублей (без учета коэффициента-дефлятора) [2].

Расчет налога производится по следующей формуле (1):

$$\begin{aligned} \text{Сумма налога} &= \text{Налоговая база} \\ & * \text{Ставка налога} \quad (1) \end{aligned}$$

Ставка налога равняется 6 % при объекте налогообложения «доходы» (снижение не предусматривается), при объекте налогообложения «доходы минус расходы» составляет 15% (региональными законами могут устанавливаться дифференцированные ставки налога по УСН в пределах от 5% до 15%)

2) Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) – налог

отдельных видов предпринимательской деятельности (розничная торговля, общественное питание, бытовые услуги, ветеринарные услуги, распространение рекламы и (или) размещение рекламы), который регулируется законами муниципальных районов, городских округов, городов Федерального значения.

Условия перехода на ЕНВД для юридических лиц трактуются следующими ограничениями: а) доля участия других юридических лиц не должно превышать 25%; б) средняя численность работников не более 100 человек; в) режим введен на территории муниципального образования; г) деятельность не осуществляется в рамках договора простого товарищества и договора доверительного; д) упомянут осуществляемый вид деятельности в местном нормативном правовом акте; е) налогоплательщик не является учреждением образования, здравоохранения и социального обеспечения в части деятельности по оказанию услуг общественного питания; ё) налогоплательщик не относится к категории «крупнейших»; ж) не оказываются услуги по сдаче в аренду автозаправочных и автогазозаправочных станций. Индивидуальные предприниматели подвергнуты меньшим количеством ограничений, все те же ограничения, но кроме таких вариантов как: а) налогоплательщик не относится к категории «крупнейших»; б) налогоплательщик не является учреждением образования, здравоохранения и социального обеспечения в части деятельности по

оказанию услуг общественного питания; в) доля участия других юридических лиц не должно превышать 25% [2].

Расчет производится по следующей формуле (2):

$$\text{ЕНВД} = (\text{Налоговая база} \times \text{Ставка налога}) - \text{Страховые взносы}, \quad (2)$$

Налоговая ставка составляет 15% от величины вмененного дохода.

3) Патентная система налогообложения (ПСН) – это специальный налоговый режим для индивидуальных предпринимателей (химическая чистка, ремонт мебели, услуги фотоателье, ремонт жилья, изготовление изделий народных художественных промыслов), который они могут применять наряду с общей системой, УСН или ЕНВД.

Имеют право применять ПСН индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых, не превышает за налоговый период, по всем видам предпринимательской деятельности, которая осуществляется индивидуальными предпринимателями, 15 человек. Не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, осуществляемых в рамках договора простого товарищества или договора управления имуществом [2].

Порядок расчета налога выполняется по следующей формуле (3):

$$\text{Размер налога} = \left(\frac{\text{Налоговая база}}{12 \text{ месяцев}} \times \text{Количество месяцев срока (патент)} \right) \times 6\%, \quad (3)$$

Таким образом, рассмотрев краткие характеристики каждого из специальных режимов налогообложения, выделим для каждого режима свои преимущества и недостатки, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Преимущества и недостатки специальных режимов налогообложения

| | Преимущества | Недостатки |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Единый сельскохозяйственный налог | 1) Минимальное количество отчетности 2) Упрощенный порядок ведения бухгалтерского учета 3) Возможность снижения налоговой нагрузки 4) Добровольность использования, а также возможность перехода на УСН 5) Оптимальные сроки уплаты ЕСХН, особенно для видов деятельности с ярко выраженной сезонностью | 1) Ограничение расходных статей 2) Необходимость соблюдения ряда условий по ведению деятельности 3) Низкая привлекательность для контрагентов |
| Упрощенная система налогообложения | 1) Существенная экономия на налогах 2) Заполняется и сдается всего лишь одна декларация по единому налогу 3) Выбор объекта налогообложения 4) Налоговым периодом является год | 1) Отсутствует обязанность платить НДС: риск потери контрагентов 2) Ограничения в открытии филиалов и представительств, заниматься некоторыми видами деятельности, а также продавать некоторые товары. 3) В условиях значительной прибыли происходит большая налоговая нагрузка по сравнению с ЕНВД |
| Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности | 1) Размер налога является фиксированным, в т.ч. в условиях значительного дохода 2) При розничной торговле позволяет работать без контрольно-кассовых аппаратов | 1) Сдача отчетов ежеквартально 2) Не позволяет работать с оптовыми продажами |
| Патентная система налогообложения | 1) Освобождение от уплаты НДФЛ и налога на имущество физических лиц, а также НДС 2) Возможность работы без | 1) Необходимость ведения книги доходов и расходов 2) Существует |

| | | |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | контрольно-кассовых аппаратов, при условии выдачи документа, подтверждающего внесение наличных денежных средств 3) Удобен для индивидуальных предпринимателей осуществляющих сезонную предпринимательскую деятельность | обязанность для индивидуального предпринимателя о заявлении в налоговый орган об утрате права на применение ПСН, а также о прекращении его предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется ПСН |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Для того чтобы осуществить выбор наиболее эффективного для предпринимательской деятельности режима налогообложения, рассмотрим пример с расчетом совокупной налоговой нагрузки на одних и тех же

данных для индивидуального предпринимателя занимающегося розничной торговлей в г. Томск, работа осуществляется без наемных кадров, имеет одну торговую точку, и сделаем вывод об эффективности этих специальных режимов.

Таблица 2 – Сравнительная эффективность специальных налоговых режимов для индивидуального предпринимателя без наемных кадров (тыс. руб.)

| Показатели | ОСНО | УСН | | ЕНВД (15%) | ПСН (6%) |
|------------------------------------|-------|-------|------|------------|----------|
| | | 6 % | 5% | | |
| Выручка | 1150 | 1150 | 150 | 1150 | 1150 |
| в том числе НДС | 175,5 | - | - | - | - |
| Материальные затраты | 914,3 | 914,3 | 14,3 | 914,3 | 914,3 |
| в том числе НДС | 139,5 | - | - | - | - |
| Социальные взносы | 35,7 | 35,7 | 5,7 | 35,7 | 35,7 |
| Предпринимательский доход | 164,1 | 200 | 200 | 200 | 200 |
| НДС к уплате | 36,0 | - | - | - | - |
| Налогооблагаемая база | 164,1 | 1150 | 00 | 235,8 | 200 |
| Налог с облагаемой базы (к уплате) | 21,3 | 33,3 | 0 | 0,0 | 12,0 |
| Чистый доход | 142,8 | 166,8 | 70,0 | 200 | 188,0 |
| Налоговое бремя | 93,0 | 69,0 | 5,7 | 35,7 | 47,7 |
| Налоговое бремя, % | 63% | 41% | 9% | 18% | 25% |

Таким образом, исходя из расчетов высокой налоговой нагрузкой обеспечивает такой режим, как ОСНО (63%) и УСНО с объектом налогообложения «доходы», который показывает 41%, что является не выгодным. Самая низкая налоговая нагрузка оказалась у режима ЕНВД. В данном расчете главную роль сыграли

социальные взносы, на которые были уменьшены ЕНВД и налоги, которые уплачивались по УСНО с объектом налогообложения «доходы», а ПСН нет. Не должен обнадёживать, тот факт, что налоговая нагрузка минимальная при специальном режиме ЕНВД, так как минимальная всего лишь при взятых в примере показателях, она будет еще

ниже в том случае, если деятельность будет более успешной, но она может оборачиваться высоким налоговым бременем. Идентично ведет себя ПСН, увеличивая или же снижая налоговую нагрузку в зависимости от результатов деятельности индивидуального предпринимателя.

Литература и источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»