

Сайфиева Светлана Николаевна,
к.э.н., доцент, зав. лабораторией проблем
теории и практики рыночной трансформации
национальной экономики Федерального
государственного бюджетного учреждения
науки Института проблем рынка РАН

Sayfiyeva Svetlana N.,
PhD, Associate prof. Laboratory problems
in the theory and practice of market
transformation of the national economy
of the Federal State Organization Science
Institute of Market Problems, RAS

E-mail: ssn71@mail.ru

Особенности налогообложения единым налогом на вмененный доход (ЕНВД): практический аспект

Especially tax single tax on imputed income: practical aspects

Аннотация. Рассмотрены особенности и эффективность налогообложения единым налогом на вмененный доход (ЕНВД) на основе анализа финансово-экономической деятельности индивидуального предпринимателя в динамике. Предложены способы оценки налоговой нагрузки. Доказана необходимость совершенствования налогообложения субъектов малого предпринимательства.

Abstract. The features and the effectiveness of tax single tax on imputed income based on the analysis of financial and economic activities activity of the individual entrepreneur in the dynamics. Methods for assessment of the tax burden proposed. The necessity to improve the taxation of small businesses proved.

Ключевые слова: система налогообложения, единый налог на вмененный доход, малое предпринимательство, налоговая нагрузка.

Key words: taxation, single tax on imputed income, small business, the tax burden.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) устанавливается НК РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга. Создана как удобный механизм для взимания налога с организаций и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, налоговый контроль за которыми очень сложен, в сферах деятельности, где велика доля неучтенного денежного оборота (торговля, общественное питание, транспортное обслуживание). По мнению Т.А. Гусевой, «налогоплательщики попадают в более здоровую правовую обстановку, что позволяет избежать несознательных налоговых правонарушений, легализовать большую часть бизнеса»¹. С.Н. Рагимов и Б.В. Петров считают, что

при введении ЕНВД «обеспечивается простота исчисления налога, ...легализация полученного дохода в результате хозяйственной деятельности, поскольку данная система налогообложения позволяет налогоплательщику открыто осуществлять свою деятельность без «риска» уплаты дополнительных налогов в зависимости от объема дохода; позволяет упростить взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиком»².

Порядок исчисления и уплаты определен гл.26.3. НК РФ. Согласно ст. 346.26 НК РФ ЕНВД заменяет собой следующие налоги:

- Налог на прибыль (для индивидуальных предпринимателей – НДФЛ).
- НДС (за исключение НДС при ввозе товаров на территорию РФ).
- Налог на имущество.

¹ Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности//М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 189.

² Рагимов С.Н., Петров Б.В. Современные проблемы развития малого предпринимательства в России//Финансы, №11, 2001. С. 46–48.

Плательщики ЕНВД производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Отличительные особенности ЕНВД от других режимов:

- Привязка к определенным на местном уровне в рамках НК РФ видам деятельности.
- Применение в расчетах фиксированного предполагаемого дохода налогоплательщика, а не фактического³.
- Принцип усредненного налога для среднего налогоплательщика⁴.

По указанным выше признакам к системе ЕНВД близка УСН на основе патента. В п. 2 ст. 346.26 подробно указаны виды деятельности, в которых разрешено применение системы налогообложения в виде ЕНВД. Для наиболее полного раскрытия основного содержания ЕНВД в ст. 346.27 НК РФ приведены специфические понятия:

вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода;

базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности;

корректирующие коэффициенты базовой доходности К1 и К2 – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности.

Объект налогообложения – вмененный доход налогоплательщиков.

Налоговая база (ст. 346.29 НК РФ) – величина вмененного дохода, определяемая по формуле:

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times \text{К1} \times \text{К2}) \times \text{ФП}, \quad (1)$$

где

ВД – величина вмененного дохода;

БД – базовая доходность по определенному виду предпринимательской деятельности (п.3 ст. 346.29 НК РФ)⁵.

К1 – коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит

официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ⁶.

К2 – коэффициент, учитывающий совокупность прочих особенностей ведения предпринимательской деятельности (ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, площадь информационного поля световых и электронных табло и полиграфической наружной рекламы и др.). Значение К2 устанавливается на местном уровне для каждого плательщика на календарный год в пределах от 0,005 до 1. Его нельзя корректировать на фактический период осуществления деятельности.

ФП – величина физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (количество работников, площадь стоянки, площадь торгового зала или зала обслуживания, торговое место и др.)

Налоговый период – квартал. Согласно ст. 346.31 НК РФ, ставка единого налога устанавливается в размере 15 процентов величины вмененного дохода. Порядок и сроки уплаты единого налога определяются ст. 346.32 НК РФ.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Величина единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается (но не более чем на 50%) налогоплательщиками на суммы:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за тот же период при выплате вознаграждений своим работникам, занятым деятельностью, облагаемой ЕНВД;
- страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование;
- выплаченным работникам пособий по временной нетрудоспособности.

Налоговая нагрузка и ЕНВД

В работе⁷ на практическом примере доказано, что налоговую нагрузку на субъекты малого предпринимательства целесообразно определять, применяя комплексную методику, согласно которой следует рассчитывать отношение совокупной налоговой нагрузки к выручке, добавленной стоимости, вновь созданной добавленной стоимости, заработной плате, заработной плате и чистой при-

³ Викторова Н.Г. Налоговое право//СПб.: Питер, 2010. С. 215

⁴ Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности//М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 189.

⁵ Например, при оказании бытовых услуг она составляет 7500 руб. на одного работника (включая индивидуального предпринимателя) в месяц, при розничной торговле через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов – 1800 руб. на 1 кв. м площади торгового зала в месяц.

⁶ На 2007 г. К1 составил 1,096 (Приказ № 359 Министерства экономического развития России от 03.11.2006); на 2008 – 1,081 (Приказ № 401 Министерства экономического развития России от 19.11.2007); на 2009 г. К1 составил 1,148; на 2010 г. – 1,295 (приказы № 392 и № 465 Министерства экономического развития России соответственно от 12.11.2008 и от 13.11.2009), на 2011 – 1,372 (Приказ № 519 Министерства экономического развития России от 27.10.2010).

⁷ Сайфиева С.Н. Особенности налогообложения российского малого предпринимательства: практический аспект// Финансы, №10, 2012. С. 47–51.

Таблица 1

Годы	Выпуск товаров и услуг в основных ценах, млн руб.	Выпуск товаров и услуг в ценах покупателей, млн руб. (с учетом чистых налогов на продукты)	Материальные затраты в ценах покупателей, млн руб.	Доля материальных затрат в выпуске в ценах покупателей, %
2000 («Затраты – Выпуск»), ОКОНХ	2672227,1	2684015,3	685789,7	25,6
2003 («Затраты – Выпуск»), ОКОНХ	4943023,5	4980224,8	1395848,2	28,0
2003 (СНС), ОКВЭД	3602366,0	Чистые налоги на продукты приведены по экономике в целом и по секторам; в отраслевом разрезе информация только по налогам на производство	1030145,2	-
2010 (СНС), ОКВЭД	11229140,2		4164948,0	-

были, наконец, прибыли после налогообложения. Основываясь на реальных данных малого предприятия, применяющего упрощенную систему налогообложения, автор делает вывод о наибольшей целесообразности применения для оценки налоговой нагрузки последнего из указанных выше показателей. Для предприятий торговли, по нашему мнению, не имеет смысла определять долю совокупной налоговой нагрузки в валовой и вновь созданной стоимости, поскольку материалоемкость и фондоемкость таких организаций невысока. Система таблиц «Затраты – Выпуск»⁸, являясь неотъемлемой частью Системы национальных счетов (СНС), содержит подробные характеристики производства и использования товаров и услуг, позволяет осуществить макроэкономический анализ на более детальном уровне, проследить связь между показателями в основных ценах (ценах производителей) и в ценах покупателей (ценах конечного потребления). Поэтому выход в свет сборника «Национальные счета в 2002–2009 годах», в котором, наконец, выполнена *детализированная* разработка валовой добавленной стоимости в отраслевом раз-

И.Д. Масакова: «Мы не знаем, например, какова в цене конечного покупателя доля торговой наценки, транспортной наценки, налогов, не знаем структуры конечного спроса по видам товаров и услуг»

резе⁹, не смог восполнить колоссальный информационный пробел, предоставляемый таблицами «Затраты – Выпуск». По мнению заместителя руководителя Федеральной службы государственной статистики И.Д. Масаковой, «на сегодня наша экономика, с точки зрения отраслевых взаимодействий, очень слабо изучена... Мы не знаем, например, какова в цене конечного покупателя доля торговой наценки, транспортной наценки, налогов, не знаем структуры конечного спроса по видам товаров и услуг» (см. табл. 1)¹⁰. Исключительная важность метода и необходимость его применения в современной экономике России обоснованы в тематической подборке журнала ЭКО¹¹ и других научных публикациях¹².

⁸ Российские таблицы «Затраты – Выпуск» были изданы с 1995 г. по 2003 г. включительно. Сейчас принято официальное решение о разработке базовых таблиц за 2011 г. Методологические принципы их составления, информационное обеспечение, программа работ по проведению выборочного федерального статистического наблюдения размещены в рубрике «Разработка базовых таблиц «Затраты – Выпуск» на 2011 г.» на официальном сайте Росстата.

⁹ Более подробно см. Сайфиева С.Н. О некоторых отраслевых макроэкономических проблемах//ЭКО, №3, 2011 С. 102–114.

¹⁰ Масакова И.Д. Нашей экономике нужно посмотреть на себя в зеркало//ЭКО, № 5, 2011. С. 17.

¹¹ «Затраты-Выпуск»: анатомия российской экономики//ЭКО, №5, 2011. С. 5–67; ЭКО, №6, 2011. С. 103–138; ЭКО, №8, 2011. С. 44–52.

¹² Например, Михеева Н. Таблицы «Затраты – выпуск»: новые возможности экономического анализа//Вопросы экономики, №7, 2011. С. 140–148; Савчишина К.Е., Сутягин В.С. Сфера услуг в современном воспроизводственном процессе российской экономики//Проблемы прогнозирования, № 4, 2009; Михеева Н.Н. Ресурсный сектор российской экономики: масштабы и межотраслевые взаимодействия// Проблемы прогнозирования, № 2, 2006; Михеева Н.Н. Сервисный сектор в российской экономике: межотраслевой анализ//Проблемы прогнозирования, № 1, 2005 и др.

Таблица 2

Расчет единого налога на вмененный доход ИП за 1-й квартал 2007–2011 годов

Показатель	2007	2008	2009	2010	2011
Величина базовой доходности по оказанию услуг розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров, за исключением реализации товаров с использованием торговых автоматов, составляет 9000 руб. за торговое место в месяц (ст. 346.29 НК РФ)	1	1	1	1	1
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров, – 1800 руб. в месяц (ст. 346.29 НК РФ)	93	95	95	97	98
Значение коэффициента К2	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
Значение К1	1,096	1,081	1,148	1,295	1,372
Величина вмененного дохода за квартал	29592+ 550411	29187+ 554553	30996+ 588924	34965+ 678321	37044+ 726062
	580003	583740	619920	713286	763106
Размер начисленного ЕНВД, руб.	87000	87561	92988	106993	114467
Фонд заработной платы, руб.	128700	135500	140000	142941	144838
Сумма страховых взносов за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ	33462	35230	36400	48600	49245
Норматив для определения предельного размера уменьшения ЕНВД, руб.	43500	43781	46494	53497	57419
ЕНВД к уплате в бюджет	53538	52331	56588	58393	65222

Таблица 3

Основные показатели деятельности ИП за 1-й квартал 2007–2011 годов

Показатель	2007	2008	2009	2010	2011
Выручка от реализации, тыс. руб.	3825	4165	4200	4400	4525
Себестоимость, тыс. руб.	3060	3204	3240	3520	3620
Заработная плата, тыс. руб.	128,7	135,5	140,0	142,9	144,8
Доля заработной платы в с/с, %	4,2	4,2	4,3	4,1	4,0
Прибыль, тыс. руб.	765	961	960	880	905
Рентабельность продаж, %	20,0	23,1	22,8	20,0	20,0
Совокупная налоговая нагрузка, тыс. руб.	87,0	87,6	93,0	107,0	114,5
Доля налоговой нагрузки в выручке, %	2,3	2,1	2,2	2,4	2,5
Доля налоговой нагрузки в заработной плате, %	40,3	39,3	39,9	42,8	44,2
Доля налоговой нагрузки в заработной плате и чистой прибыли, %	9,4	7,7	8,2	10,0	10,4
Доля налоговой нагрузки в прибыли после налогообложения, %	10,9	8,8	9,3	11,5	12,0

В 2004 г. произошел переход от Общесоюзного классификатора отраслей народного хозяйства (ОКОНХ) к Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД) в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 17.02.2003 г. № 108. Поскольку ОКОНХ и ОКВЭД имеют различные объекты классификации, в большинстве случаев нет возможности установить однозначное соответствие между кодовыми позициями двух классификаторов. Например, в таблицах «Затраты – Выпуск» торговля входит в раздел «Торгово-посреднические услуги (включая услуги общественного питания)», код 020; по классификатору ОКОНХ к указанному разделу относятся: торговля и общественное питание (код 70000), материально-техническое снабжение и сбыт (код 80000), заготовки (код 81000), операции с недвижимым имуществом (код 83000), общая коммерческая деятельность по обеспечению функционирования рынка (код 84000), заготконторы по сбору металлолома и утиля (код 87300)¹³. Разделу G ОКВЭД «Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования» соответствуют следующие коды видов экономической деятельности:

50-50.5 Торговля автотранспортными средствами и мотоциклами, их техническое обслуживание и ремонт; 51 Оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; 52+50.5 Розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования; розничная торговля моторным топливом¹⁴.

Как видно из приведенных в таблице 1 данных, в 2000–2003 годах торговлю нельзя отнести к материалоемким секторам экономики, поэтому для определения тяжести налогового бремени применение таких индикаторов как доля совокупной налоговой нагрузки в валовой добавленной и вновь созданной стоимости, считаем нецелесообразным.

ЕНВД: практическое применение

Рассмотрим механизм налогообложения ЕНВД на основе реальных данных индивидуального предпринимателя в 2007–2011 гг., занимающегося реализацией печатной продукции и сопутствующих товаров в г. Подольске и Подольском районе Московской области. Согласно п.п. 6 п. 2 ст. 346.26 НК РФ ИП имеет право применять ЕНВД. Определена базовая доходность, к которой применены К1 и К2¹⁵ и получена величина вмененного дохода за квартал, ЕНВД для выплаты в бюджет и рассчитаны суммы страховых взносов (см. табл. 2).

Поскольку в 2007–2011 годах уплаченные за налоговый период страховые взносы меньше 50% суммы начисленного налога (см. табл. 2), ЕНВД к уплате в бюджет уменьшается на всю сумму взносов.

Рассчитаем величину налоговой нагрузки малого предприятия (см. табл. 3).

Расчеты произведены в текущих ценах и ценах 2007 г., чтобы исключить влияние инфляции. Так, если выручка в текущих ценах в 2011 г. по сравнению с уровнем 2007 г. выросла на 18,3 п.п., то в ценах 2007 г. составила только 84,5% к уровню 2007 г. Единый налог на вмененный доход, в текущих ценах увеличился на 21,8%, в ценах 2007 г. – 87,0% к уровню 2007 г. Совокупная налоговая нагрузка существенно выросла в 2011 г. (131,6% в текущих ценах и 94,0% в ценах 2007 г.). Совокупная налоговая нагрузка на индивидуального предпринимателя автономна и не зависит от полученной выручки.

Налоговая нагрузка малого предприятия в реальном выражении сократилась на 6 п.п., несмотря на повышение ставки страховых взносов с 2010 г. Налогоемкость выручки малого предприятия после повышения ставки страховых взносов с 2010 г. возросла на 0,2 п.п. при ее сокращении в реальном выражении за указанный период на 15,5 п.п.

Совокупная налоговая нагрузка на индивидуального предпринимателя автономна и не зависит от полученной выручки

¹³ Система таблиц «Затраты – Выпуск» России за 2003 год: Стат. Сб./Росстат. – М., 2006. С. 116.

¹⁴ Национальные счета России в 2003–2010 годах: Стат. Сб./Росстат. – М., 2011. С. 332.

¹⁵ К 2 на 2012 г. = 1,0, Решение Совета депутатов городского округа Подольск МО от 17.11.2011 № 13/2 «Об установлении корректирующего коэффициента базовой доходности К2 по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности на 2012 г.»; К 2 на 2011 г. = 1,0, Решение Совета депутатов городского округа Подольск МО от 20.10.2010 г. № 55/4; К 2 на 2010 г. = 1,0, Решение Совета депутатов городского округа Подольск МО от 17.11.2009 № 46/9; К 2 на 2009 г. = 1,0, Решение Совета депутатов городского округа Подольск МО от 12.11.2008 № 36/1; К 2 на 2008 г. = 1,0, Решение Подольского городского Совета депутатов МО от 31.10.2007; К 2 на 2007 г. = 1,0, Решение Подольского городского Совета депутатов МО от 07.12.2006 № 16/3.

Таблица 4

Поступление ЕНВД от основных округов РФ

	2006			2008			2011		
	Налоговая база, млн руб.	Начисленный ЕНВД, млн руб.	Кол-во нал-ков, чел.	Налоговая база, млн руб.	Начисленный ЕНВД, млн руб.	Кол-во нал-ков, чел.	Налоговая база, млн руб.	Начисленный ЕНВД, млн руб.	Кол-во нал-ков, чел.
Российская Федерация, в т.ч.	474550,2	71225,4	н.д.	616754,9	92517,2	2759786	797729,3	119658,8	2717120
Центральный федеральный округ, в т.ч.:	110100,4	16520,2	н.д.	147344,7	22102,3	569316	192539,7	28880,8	572170
г. Москва	4695,1	704,3	н.д.	4947,2	741,8	381	2240,3	336,2	274
Московская область	37077,1	5561,6	н.д.	55056,4	8259,0	114131	69723,2	10458,5	130982
Северо-Западный федеральный округ, в т.ч.:	57992,2	8703,1	н.д.	71964,1	10795,9	249305	88362,2	13254,4	250207
г. Санкт-Петербург	19993,4	3002,1	н.д.	23670,8	3551,2	72357	26560,2	3984,0	76497
Ленинградская область	4581,5	687,2	н.д.	7257,7	1088,6	28367	8466,3	1269,9	31493
Южный* федеральный округ	55486,8	8330,2	н.д.	74193,9	11129,2	569558	104075,8	15611,6	529456
Приволжский федеральный округ	97667,7	14667,6	н.д.	127001,7	19051,1	596650	157227,2	23583,4	586176
Уральский федеральный округ	49951,2	7492,9	н.д.	65631,5	9845,2	242754	80914,9	12137,3	252471
Сибирский федеральный округ	68507,8	10276,7	н.д.	87027,5	13054,2	393752	114138,6	17120,8	393125
Дальневосточный федеральный округ	34844,0	5224,7	н.д.	43591,5	6539,3	138451	60471,0	9070,5	133515

*С 2010 г. из состава Южного федерального округа выделен Северо-Кавказский федеральный округ

Доля заработной платы в себестоимости продаж минимальна, поэтому налоговая нагрузка на предприятие после увеличения процентной ставки страховых взносов практически не изменилась. По нашему мнению, применение показателя по заработной плате абсолютно неэффективно: малые предприятия стремятся предельно сокращать расходы по «белой» заработной плате, чтобы выплачивать страховые взносы в минимальном размере. На наш взгляд, расчет доли налоговой нагрузки в заработной плате позволяет только оценить уровень трудоемкости фирмы. При одинаковой напряженности налоговых обязательств у трудоемких организаций такой показатель будет выше. По указанным причинам считаем нецелесообразным использовать индикатор «расчет доли налоговой нагрузки по ЗП и прибыли».

Наиболее объективным показателем оценки уровня налогообложения, по нашему мнению, является расчет доли налоговой нагрузки в прибыли после налогообложения, который позволяет срав-

нивать налоговую нагрузку у предприятий, имеющих разную структуру затрат и относящихся к разным видам экономической деятельности. Повышение ставки страховых взносов в 2010 и 2011 годах привело к снижению рентабельности до уровня 2007 г.

Анализ налогообложения и финансово-экономической деятельности индивидуального предпринимателя (ИП) в 2007–2011 гг., показал, что специальный режим, основанный на выплате ЕНВД, делает абсолютно непрозрачными экономическую деятельность налогоплательщиков. По мнению Л.Н. Лыковой, ЕНВД «представляет собой паллиатив – в условиях, когда оценить налоговую базу для исчисления налога на прибыль сложно (чрезмерно трудоемко и для налогоплательщика, и для налоговых органов), предлагается уплата налога, требующего минимальной трудоемкости при расчетах и простого в контроле»¹⁶.

¹⁶ Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное//Институт экономики РАН, М.: Наука, 2005. С. 275

Налоговая декларация по ЕНВД лишена важнейших показателей предприятия, поскольку они не участвуют в расчете налога¹⁷. Величина налога абстрактна, максимально усреднена, его расчет выполняется автономно, совсем не связан с экономической деятельностью предприятия. Физические показатели базовой доходности, указанные по видам предпринимательской деятельности в п.3 ст. 346.29 НК РФ, – инструмент довольно грубой настройки по доходу. Понятно, что применение такой методики во многом обусловлено желанием законодателей вывести «из тени» сектор малого предпринимательства, в ее основе – принцип «собрать налогов столько, сколько дадут».

В такой ситуации каждому субъекту Федерации в решениях представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга необходимо подробнейшим образом учитывать специфику деятельности малого предпринимательства на его территории с помощью сложного определения К2 в целях максимизации платежей по ЕНВД. Например, в Законе Иркутской области от 25.02.2003 г. № I – ОЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Иркутской области от 27.11.2002 № 60-ОЗ «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» значения корректирующего коэффициента К2 учитывают ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности и определяются по:

$$K2 = A * B * C * D.$$

ЕНВД: региональный аспект

Анализ отчета по форме № 5-ЕНВД за 2006–2011 годы в разрезе субъектов Российской Федерации позволяет сделать выводы о неравномерности распространения ЕНВД на территории Российской Федерации¹⁸. По расчетам автора, указанная система налогообложения применяется преимущественно: в Центральном федеральном округе (удельный вес налоговой базы составил 23,2 пп. в 2006 г. от налоговой базы по РФ в целом и 24,1 пп. в 2011 г.) и в Приволжском федеральном округе (соответственно 20,6 и 19,7 пп.). В остальных регионах РФ доля налоговой базы от налоговой базы в целом по РФ

в динамике составила: в Сибирском федеральном округе в 2006 г. 14,4 пп., в 2011 – 14,3; в Северо-Западном Федеральном округе, соответственно, 12,2 пп. и 11,1 пп.; в Южном федеральном округе 11,7 пп. и 13,0 пп.; в Уральском федеральном округе 10,5 пп. и 10,1 пп.; наконец, в Дальневосточном Федеральном округе 7,3 пп. и 7,6 пп. Таким образом, рост налогообложения единым налогом на вмененный доход происходит только в Центральном, Южном и Дальневосточном Федеральных округах. В остальных регионах при небольшом удельном весе ЕНВД его популярность сокращается.

Поскольку ЕНВД вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга (п. ст. 346.26 НК РФ), представляет интерес сопоставление указанного налога в г. Москва и Московской области и в г. Санкт-Петербург и Ленинградской области. Если разница в налоговой базе налога между Москвой и Московской областью в 2006 г. составила почти 8 раз, то в 2011 г. – 31, в количестве налогоплательщиков в 2011 г. – около 480 раз; налоговая база по начислению ЕНВД в г. Санкт-Петербург в 2006 г. в 4,4 раза превысила налоговую базу по Ленинградской области, в 2011 г. – только в 3,1 раза, количество налогоплательщиков в 2011 г. – в 2,4 раза (см. табл. 4). Попробуем разобраться в столь масштабной дифференциации.

В г. Москва ЕНВД введен только в отношении предпринимательской деятельности по распространению наружной рекламы с использованием рекламных конструкций¹⁹. Иные виды деятельности облагаются налогами в рамках общего или упрощенного режима²⁰. Скорее всего, относительно выгодная система налогообложения в виде ЕНВД нецелесообразна для богатого московского предпринимателя. Например, законопроект «О переходе на ЕНВД московских компаний розничной торговли, предприятия общепита и автотранспорта» был внесен в Мосгордуму в конце февраля 2011 г., но до сих пор не принят. По мнению разработчиков проекта, ЕНВД поможет увеличить поступления в бюджет, как это получилось, к примеру, в Подмосковье. В целом перевод на ЕНВД может быть выгоден компаниям, ведь это более льготный налоговый режим и на нем можно не применять кассы²¹.

¹⁷ Приложение №1 к Приказу ФНС РФ от 23.01.2012 № ММВ-7-3/13@ «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности в электронном виде» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 02.03.2012 № 23395).

¹⁸ Федеральная налоговая служба. Электронный ресурс: http://www.nalog.ru/nal_statistik/statistic/otchet_svod/3874411/

¹⁹ Закон г. Москва от 29.10.08 № 53 «О едином налоге на вмененный доход для предпринимательской деятельности по распространению наружной рекламы с использованием рекламных конструкций». Закон г. Москва от 07.12.01 № 68, который вводил ЕНВД в отношении деятельности по розничной торговле горюче-смазочными материалами, отменен с 2003 года.

²⁰ Письмо Минфина России от 13.11.09 № 03-11-06/3/267.

²¹ Самед А. В Москве больше компаний смогут работать на «вмененке»// Учет. Налоги. Право. №7, 2010.

Согласно Закону Санкт-Петербурга²², в северной столице действует обширный перечень видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД. Значение К2 – коэффициента базовой доходности, учитывающего особенности ведения предпринимательской деятельности определено Законом Санкт-Петербурга от 17.06.2003 № 299-35. Коэффициент базовой доходности определяется с учетом разграничений, установленных Законом Санкт-Петербурга от 30 июня 2005 года № 411-68 «О территориальном устройстве Санкт-Петербурга». Имеют место особенности и льготы.

Законодательство Ленинградской области, регламентирующее ЕНВД, несколько отличается. Поскольку областной Закон Ленинградской области от 09.06.2011 № 35-оз отменил Областной закон Ленинградской области от 21.11.2002 № 49-оз (ред. от 28.11.2005) «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территории Ленинградской области» (принят ЗС ЛО 12.11.2002), то коэффициент К2 устанавливается каждым районом области свой.

Местное законодательство во многом обусловило распространение налогообложения ЕНВД. Количество налогоплательщиков ЕНВД в Москве в 2011 г. по сравнению с 2008 г. сократилось на 28,1%, в Московской области – возросло на 14,8%. Начисленный налог в 2011 г. по сравнению с уровнем 2006 г.: в Москве сократился практически вдвое, в Московской области – возрос на 88,0%. Количество налогоплательщиков ЕНВД в Санкт-Петербурге в 2011 г. по сравнению с 2008 г. увеличилось на 5,7%, в Ленинградской области – возросло на 11,0%. Начисленный налог в 2011 г. по сравнению с уровнем 2006 г.: в Санкт-Петербурге вырос на 32,7%, в Ленинградской области – увеличился на 84,8%.

Иными словами, предприниматели, виды экономической деятельности которых входят в перечень работ и услуг, утвержденных п.2. ст. 346.26 НК РФ, но располагаемых на граничащих территориях, подведомственных разным муниципальным органам, поставлены в различные условия ведения бизнеса.

Согласно п.2 ст.61.1. Федерального закона Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ

²² Закон Санкт-Петербурга от 17.06.2003 № 299-35 (ред. от 21.11.2008) «О введении на территории Санкт-Петербурга системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (принят ЗС СПб 04.06.2003).

«Бюджетный кодекс Российской Федерации»²³ (далее – БК РФ), наряду с другими налоговыми доходами от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, в бюджеты муниципальных районов подлежат зачислению налоговые доходы от единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности – по нормативу 100 процентов. Согласно п.2 ст.61.2. БК РФ в бюджеты городских округов, наряду с другими налоговыми доходами от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, зачисляются налоговые доходы от единого налога на вмененный доход для от-

дельных видов деятельности – по нормативу 100 процентов. Следовательно, местные власти заинтересованы во введении ЕНВД на вверенной им территории, но, как показывает практика, распространение указанного налога весьма дифференцировано.

Выводы

Специальный режим, основанный на выплате ЕНВД, делает абсолютно непрозрачной экономическую деятельность налогоплательщиков. Величина налога абстрактна, максимально усреднена, его расчет выполняется автономно, совсем не связан с экономической деятельностью предприятия. Физические показатели базовой доходности, указанные по видам предпринимательской деятельности в п.3 ст. 346.29. НК РФ – инструмент довольно грубой настройки по доходу.

Поскольку налоговая декларация по ЕНВД лишена важнейших показателей деятельности предприятия, т.к. они не участвуют в расчете налога, невозможно на ее основе оценить объем производства значительного сектора малого бизнеса.

Анализ налогообложения ЕНВД в разрезе субъектов Российской Федерации позволяет сделать выводы о неравномерности распространения ЕНВД на территории Российской Федерации, что во многом обусловлено несовершенством местного налогового законодательства, несмотря на то, что налог в размере 100% зачисляется в бюджеты муниципальных районов и городских округов.

Вопросы налогообложения малого предпринимательства стали предметом обсуждения на

²³ Федеральный закон Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ «Бюджетный кодекс Российской Федерации» // Российская газета. 1998. № 153-154. с изм. и доп. в ред. от 03.12.2011.

парламентских слушаниях, организованных Комитетом по бюджету и налогам в Государственной думе 30 мая 2012 года. Там отмечалось, что в идеале малый бизнес должен обеспечивать в России занятость 50% населения, а не 23–25%, как сегодня; указывалось на необходимость найти способы поощрения малых и средних предприятий, соблюдающих высокие экологические стандарты; ввести привлекательный для населения «простейший патент» на ведение предпринимательской деятельности. Констатировалось, что муниципальные органы «злоупотребляют» с коэффициентами, которые применяются при расчете ЕНВД»²⁴.

Федеральным законом от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ раздел VIII.1 Налогового кодекса дополнен главой 26.5, вступившей в силу с 1 декабря 2012 г. «Патентная система налогообложения» для индивидуальных предпринимателей выделена из главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» в самостоятельный специальный налоговый режим. Субъектами Российской Федерации до конца 2012 года были приняты законы о введении с 1 января 2013 года на своих территориях патентной системы налогообложения по 47 видам деятельности, указанным в главе 26.5 Кодекса.

На основе проведенного анализа целесообразности применения ЕНВД и в соответствии с предложениями Министерства финансов РФ в сфере реформирования налогообложения субъектов малого предпринимательства, считаем целесообразным перейти на добровольный характер налогообложения ЕНВД. В соответствии с новой формулировкой п.2. ст. 346.26 НК РФ изменится следующим образом: «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее в настоящей главе – единый налог) может применяться добровольно в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:...» и далее по тексту. По мере расширения сферы применения патентной системы налогообложения, считаем целесообразным с 2018 г. отменить главу 26.3 Налогового кодекса «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

Литература:

1. Федеральный закон Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ «Бюджетный кодекс Российской Федерации» // Российская газета. 1998. № 153-154. с изм. и доп. в ред. от 03.12.2011.
2. Закон г. Москва от 29.10.08 № 53 «О едином налоге на вмененный доход для предпринимательской деятельности по распространению наружной

рекламы с использованием рекламных конструкций».

3. Закон Санкт-Петербурга от 17.06.2003 № 299-35 (ред. от 21.11.2008) «О введении на территории Санкт-Петербурга системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (принят ЗС СПб 04.06.2003).
4. Викторова Н.Г. //Налоговое право//СПб.: Питер, 2010.
5. Гусева Т.А. //Налоговое планирование в предпринимательской деятельности//М.: Волтерс Клувер, 2007.
6. «Затраты – Выпуск»: анатомия российской экономики//ЭКО//2011, №5, №6, №8.
7. Лыкова Л.Н. //Налоговая система России: общее и особенное//Институт экономики РАН. – М.: Наука, 2005.
8. Масакова И.Д. // ЭКО // 2011, №5 «Нашей экономике нужно посмотреть на себя в зеркало».
9. Михеева Н.Н.//Проблемы прогнозирования// 2005, № 1 «Сервисный сектор в российской экономике: межотраслевой анализ».
10. Михеева Н.Н. //Проблемы прогнозирования// 2006, №2 «Ресурсный сектор российской экономики: масштабы и межотраслевые взаимодействия».
11. Михеева Н. //Вопросы экономики// 2011, №7 «Таблицы «Затраты – выпуск»: новые возможности экономического анализа».
12. Налоговая тема на парламентских слушаниях//Финансы//2012, № 6.
13. Национальные счета России в 2003–2010 годах: Стат. сб./Росстат. – М., 2011.
14. Рагимов С.Н., Петров Б.В. //Финансы// 2001, №11 «Современные проблемы развития малого предпринимательства в России».
15. Савчишина К.Е., Сулягин В.С. //Проблемы прогнозирования//2009, №4 «Сфера услуг в современном воспроизводственном процессе российской экономики».
16. Самед А. //Учет. Налоги. Право.// 2010, № 7 «В Москве больше компаний смогут работать на «вмененке»».
17. Сайфиева С.Н.//ЭКО// 2011, №3 «О некоторых отраслевых макроэкономических проблемах»
18. Сайфиева С.Н. // Финансы//2012, №10 «Особенности налогообложения российского малого предпринимательства: практический аспект».
19. Система таблиц «Затраты – Выпуск» России за 2003 год: Стат. сб./Росстат. – М., 2006.
20. Федеральная налоговая служба//Электронный ресурс: http://www.nalog.ru/nal_statistik/statistic/otchet_svod/3874411/



Статья поступила в редакцию 25.01.2012.

²⁴ Налоговая тема на парламентских слушаниях//Финансы, № 6, 2012. С. 34.