

Санкт-Петербургский Государственный Университет
Экономический факультет

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
по направлению 080100 – «Экономика»

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Выполнил:
Бакалавриant __ курса,
Харченко Кристина Александровна
_____ /Подпись/

Научный руководитель:
(ученое звание, ученая степень, Ф.И.О)

Ценжарик Мария Казимировна
_____ /Подпись/

Санкт-Петербург
2017
Содержание

Введение	3
Глава 1: Малый бизнес, как элемент экономики государства	
1.1. Понятие и критерии субъекта малого предпринимательства	6
1.2. Система налогообложения малого бизнеса в РФ	15
1.3. Специальные налоговые режимы, применяемые в малом бизнесе и их особенности	22
1.3.1. Система налогообложения ЕНВД	22
1.3.2. ЕСХН	26
1.3.3. Патентная система налогообложения	29
1.3.4. Налогообложение субъектов предпринимательства, использующих упрощенную систему налогообложения	31
Глава 2: Анализ хозяйственной деятельности и эффективности применения упрощенной системы налогообложения на примере индивидуального предпринимателя Говорова С.А.	
2.1. Характеристика деятельности ИП Говоров С.А.	36
2.2. Анализ способа налогообложения ИП Говоров С.А. и выявление существующих проблем	38
2.3. Определение оптимального способа налогообложения в ИП Говоров и расчет налоговой нагрузки при различных системах налогообложения	44
2.4. Предложения по совершенствованию существующей системы налогообложения	49
Заключение	53
Список использованной литературы	56
Приложения	59

Введение

Государство посредством развития налоговой системы, как одного из факторов, повышающих эффективность производства и оказывающих стимулирующее влияние на экономический рост, создает стимулы для осуществления хозяйственной деятельности, поощряет развитие различных форм предпринимательства и производственной деятельности. В настоящее время одним из важных направлений государственной политики выбрано развитие сферы малого и среднего предпринимательства. И это не случайно, поскольку малый и средний бизнес имеет ряд преимуществ, которые постепенно сделали его опорой стабильной экономики многих развитых стран. Так, к достоинствам малых предприятий можно отнести высокую способность к быстрой переориентации своей деятельности в соответствии с колебаниями экономической конъюнктуры, гибкость к изменениям потребительского спроса, восприимчивость к новым технологиям и научным разработкам. Это, в конечном итоге, позволяет оперативно внедрять инновации в производство, создавать рабочие места для трудоспособного населения и нивелировать социальное неравенство. Малый бизнес в силу своей специфики имеет ярко выраженную региональную ориентацию. Малые предприятия обычно строят свою деятельность, исходя из потребностей и возможностей насыщения местного рынка, объема и структуры локального спроса. В условиях развития хозяйственной самостоятельности регионов малый бизнес может рассматриваться как важное средство оптимизации структуры региональной экономики. Ввиду этого, развитие малого предпринимательства невозможно без поддержки со стороны государства. В настоящее время государство контролирует политику по отношению к малому бизнесу в России, определяет ее цели, направления, механизмы реализации. И совершенствование политики в области налогообложения и неналоговых платежей выбрано одним из приоритетных направлений «Стратегии развития малого и среднего бизнеса в России до 2030 года». Налоговое регулирование выполняет особую роль в сфере малого и среднего бизнеса. В налоговом кодексе (НК РФ) отсутствуют понятия «малый и средний бизнес» соответственно, и не существует на законодательном уровне особого подхода к налогообложению данных направлений предпринимательства. Однако в НК РФ выделены специальные режимы налогообложения (ЕСХН, УСН, ЕНВД, патентная система), которые при соблюдении определенных условий могут быть применены субъектами малого и

среднего бизнеса. Наиболее востребованной в среде малого бизнеса является упрощенная система налогообложения. Она же приносит наибольшие поступления в бюджет в структуре налоговых поступлений от организаций, находящихся на специальных налоговых режимах.

Актуальность выбранной темы связана с тем, что оптимизация налогообложения является важным фактором, который повышает эффективность деятельности малого предприятия. Поэтому выбор правильного режима налогообложения, мониторинг изменений законодательства и в области налогообложения, создает возможность конкуренции для малых предприятий с крупными предприятиями. В этой связи изучение проблем налогообложения субъектов малого предпринимательства позволяет проанализировать и оценить влияние налоговой политики государства на субъекты малого предпринимательства и определить пути решения данных проблем. При этом использование упрощенной системы налогообложения субъектами малого предпринимательства оценивается в сравнении с другими способами налогообложения с целью выбрать наиболее предпочтительный способ налогообложения, поскольку неверный выбор хозяйствующим субъектом налогового режима может обернуться для него большими финансовыми убытками.

Цель и задачи исследования.

Целью работы является теоретическое и практическое исследование применения упрощенной системы налогообложения для предприятия малого бизнеса.

Задачами работы являются:

1. Рассмотреть определение малого бизнеса и критериев отнесения предприятий к категории малых.
2. Провести сравнительный анализ существующих систем налогообложения, применяемых в сфере малого бизнеса в РФ.
3. Выявить положительные и отрицательные стороны наиболее распространенных систем налогообложения в сфере малого бизнеса.
4. Проанализировать применение упрощенной системы налогообложения у субъекта малого бизнеса на примере индивидуального предпринимателя Говорова (далее – ИП Говоров) за период 2013-2015 годы.
5. Определить пути совершенствования налогообложения предприятия малого бизнеса на примере ИП Говорова.

Объектом исследования является действующая система налогообложения субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации и пути её совершенствования.

Предметом исследования являются региональные особенности применения специальных режимов субъектов малого предпринимательства, на примере упрощенной системы налогообложения индивидуального предпринимателя.

Практическая значимость исследования определяется в оптимальности выбора системы налогообложения при ведении малого бизнеса.

Структура и объём работы. Дипломная работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы. Объём дипломной работы составляет 59 страниц и содержит 9 графиков, 12 таблиц, 3 диаграммы.

Первая глава – теоретические аспекты существующих налоговых режимов, сущность и особенности, их достоинства и недостатки, раскрываются основные элементы упрощенной системы налогообложения. Во второй главе – практической, проводится основная характеристика представителя малого бизнеса, проводится анализ существующей системы налогообложения, представлены основные предложения по совершенствованию системы налогообложения у ИП Говоров С.А.

Глава 1: Малый бизнес как элемент экономики государства

1. Понятие и критерии субъекта малого предпринимательства

Российские и зарубежные экономисты и политики уже несколько десятилетий предупреждают о том, что стране нужно диверсифицировать экономику.

Согласно оценке Минфина, доходы бюджета сформированные за счет поступлений от нефтяных и газовых компаний в 2014 году, составили 7,48 трлн. из общей суммы 14,328 трлн. рублей доходов бюджета. Причем нефтяной сектор составляет 90% всех нефтегазовых доходов.¹ При таком положении падение мировых цен на нефть и введение западных санкций против России критически сказалось на национальном бюджете, который более, чем на половину зависит от нефтегазового сектора. Последующая девальвация рубля и кризис всего банковского сектора привели к тому, что нынешнее состояние экономики страны по самым осторожным высказываниям оценивается как стагнация. Однако, сложившаяся ситуация, по некоторым оценкам, может служить стимулом для экономического реформирования.² В настоящее время правительством принимаются меры по совершенствованию экономической сферы, в частности по улучшению бизнес-среды. Следуя направлениям государственной экономической политики развитых стран, правительство организует поддержку малого предпринимательства. И это неудивительно, поскольку малый бизнес имеет множество неоспоримых преимуществ и позволит решить проблемы не только экономического, но и социального характера.

Значительная доля малого и среднего бизнеса в ВВП присуща большинству развитых стран. В США, стране с наиболее диверсифицированной экономикой, доля малого и среднего бизнеса составляет 62% ВВП и обеспечивает 42% занятых.³ При этом доля малого бизнеса без оплачиваемых работников (nonemployers) составляет 79,9% всего сектора малого бизнеса.⁴ В России те же показатели значительно скромнее: доля малого и

¹<http://www.gazeta.ru/business/2015/02/02/6397213.shtml>

²<http://ria.ru/economy/20110930/446513981.html>

³<http://www.vestifinance.ru/infographics/5333>

⁴рассчитано по данным https://www.sba.gov/sites/default/files/advocacy/SB_Profiles_2014-15.pdf

среднего бизнеса 21%, доля занятых 25%.⁵

Однако, несмотря на развернутую государственную компанию по поддержке малого бизнеса, результаты опросов демонстрируют неизменное недовольство представителей малого бизнеса уровнем налоговой нагрузки. Из более, чем 17 тыс. респондентов, 55% высказались, что высокие налоги являются основным препятствием для нормального развития малого предпринимательства и, именно в этой сфере предприниматели ждут улучшений в первую очередь.⁶

Приступая к рассмотрению особенностей налогообложения на малых предприятиях, нужно определить, что такое малый бизнес. Понятия «субъект малого предпринимательства», «малое предприятие», «предприятия малого и среднего бизнеса», «малые формы хозяйствования» и другие появились с 90х годов, когда было принято Постановление Совета Министров СССР №790 «О мерах по созданию и развитию малых предприятий» от 8 августа 1990 года. В дальнейшем оно несколько раз трансформировалось. И на сегодняшний момент, содержание понятия субъекта малого предпринимательства раскрыто в ст. 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» №209-ФЗ. Этот же закон внес некоторые изменения в понятие «малое предприятие». Также впервые были введены такие понятия, как «среднее предприятие» и «микропредприятие». Важным нововведением Федерального закона №209-ФЗ, по сравнению с действовавшим ранее Федеральным законом №88-ФЗ, стало то, что он установил практически универсальные требования к предприятиям, соблюдение которых позволяет отнести их к субъектам малого или среднего бизнеса. В силу ст. 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» №209-ФЗ к числу субъектов малого предпринимательства относятся внесенные в Единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (индивидуальные предприниматели), крестьянские (фермерские) хозяйства. Следует обратить внимание, что потребительский кооператив - единственная на сегодняшний день организационно-правовая форма некоммерческих организаций, которая

⁵<http://www.vestifinance.ru/infographics/5333>

⁶ http://www.rbc.ru/own_business/02/02/2015/54cb31509a7947b17069995d

допустима для приобретения статуса субъекта малого бизнеса. А акционерное общество может получить статус малого предприятия, только если у него есть особый статус. Например, участники проекта «Сколково».

Законом определены три группы условий (ограничений) для получения компаниями статуса субъекта малого предпринимательства, причем в отношении индивидуальных предпринимателей применяются только показатели второй и третьей групп.

Критерии (ограничения), по которым фирмы относят к субъектам малого бизнеса, перечислены в статье 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» и постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 №265 (табл.1).

Таблица 1

Критерии (ограничения)	Нормативная величина		
	Микро-предприятия	Малые предприятия	Средние предприятия
Доля участия государственных образований (РФ, субъектов РФ, муниципальных образований), общественных и религиозных организаций и фондов	25%	25%	25%
Доля участия обычных юридических лиц (в том числе иностранных)	49%	49%	49%
Численность сотрудников	до 15 (включительно)	от 16 до 100 (включительно)	от 101 до 250 (включительно)
Доходы	120 млн.	800 млн.	2 млрд.

Источник: СПС «Консультант плюс». <https://www.consultant.ru/>

1) Ограничения при формировании имущества (для юридических лиц).

Организация может считаться малой при условии, что в ее уставном капитале суммарная доля участия:

1. Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований — не более 25 процентов;

По данным Росстата по состоянию на 2015 год, зарегистрировано всего 4 312 предприятий малого и среднего бизнеса с долей участия Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований (при общем количестве зарегистрированных малых и средних предприятий 1 467 476: из них российские 1 441 221). Интересно, что из всего количества таких организаций 49,2% приходится на МСП с федеральным участием и участием субъектов, остальные 50,8% это иная российская смешанная собственность.

2. Общественных и религиозных организаций (объединений), фондов (кроме доли, входящей в состав активов инвестиционных фондов) — не более 25 процентов;
3. Иностранных организаций и юридических лиц, которые не относятся к малым и средним предприятиям, — не более 49 процентов. В настоящее время рассматривается проект Минэкономразвития о снятии ограничения (49%) по участию в уставном капитале субъектов МСП в отношении иностранных юридических лиц, являющихся по своим экономическим показателям малыми или средними предприятиями. Следует отметить, что доля иностранных организаций в 2015 году составила всего 1,066% от общего количества предприятий малого и среднего бизнеса (это 15 645 организаций, суммарная выручка которых составила 598 953 млн. рублей). И предполагается, что снятие ограничения на участие иностранных компаний направлено на привлечение дополнительных инвестиций в экономику России.

Исключением для ограничения суммарной доли участия являются общества с ограниченной ответственностью, которые:

- внедряют результаты интеллектуальной деятельности, исключительные права на которые принадлежат участникам таких обществ - бюджетным, автономным научным учреждениям, организациям высшего образования;
- имеют статус участника проекта «Сколково»;
- состоят из участников - компаний, предоставляющих государственную поддержку инновационной деятельности. При этом компании, которые поддерживают инновационную деятельность, должны быть:
 - либо публичными акционерными обществами (ПАО), не менее 50 процентов акций которых находятся в собственности РФ;
 - либо хозяйственными обществами, в которых ПАО имеют право распоряжаться более чем 50 процентами голосов, приходящихся на их акции (доли), или назначать единоличный исполнительный орган, более половины состава коллегиального, избирать более половины совета директоров;
 - либо государственными корпорациями;
 - либо созданы согласно Федеральному закону от 27 июля 2010 г. №211-ФЗ «О реорганизации Российской корпорации нанотехнологий». Их перечень утвержден распоряжением Правительства РФ от 25 июля 2015 г. №1459-р, а порядок

включения в такой организации в список определяет постановление Правительства РФ от 8 декабря 2014 г. №1335.

Если же учредители-юрлица — сами малые предприятия, то учрежденная ими фирма тоже будет считаться малой организацией даже при доле участия более 50%. Но следует учесть, что, к примеру, у организаций, применяющих упрощенную систему не может быть такой ситуации, когда юридические лица имеют долю в уставном капитале более чем 25%. Исключением являются те, что перечислены в подпункте 14 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ. Например, те фирмы на УСН, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов. Но тогда такие «упрощенцы» уже не будут субъектами малого предпринимательства.

2) Предельные значения среднесписочной численности работников.

Среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год, не должна превышать предельных значений, установленных для каждой категории субъекта. При этом в некоторых работах ошибочно приводят показатель средней численности работников, который определяется как все работники предприятия, включая совместителей и работающих по договорам гражданско-правового характера с учетом реально отработанного времени. В то время, как среднесписочная численность за год определяется путем суммирования численности работников списочного состава за каждый календарный день периода, включая праздничные и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней года. В рабочие дни она равна количеству всех работников, с которыми заключены трудовые договоры, с учетом всех сотрудников не явившихся на работу из-за временной нетрудоспособности, а также с учетом всех сотрудников, находящихся в командировках и отпусках. Среднесписочную численность работников необходимо определять по организации в целом. При этом в расчет не надо включать: внешних совместителей; сотрудников, которые находятся в отпуске по беременности и родам или находятся в отпуске по уходу за ребенком; работников, которые находятся в неоплачиваемом учебном отпуске и других категорий работников.

3) Финансовые показатели.

Для предприятий малого и среднего бизнеса установлены предельные значения дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год. Лимиты доходов для субъектов МСП установлены в Постановлении Правительства от 04.04.2016 № 265. Теперь для того, чтобы понять, соответствует ли

компания критериям малого бизнеса или нет, нужно брать в расчет не только выручку от продаж, но все доходы по налоговому учету. До 1 августа 2016 года, для определения того, подходит ли компания под критерии такого предприятия, оценивалась выручка от реализации. Теперь используется более широкое понятие "доход от предпринимательской деятельности", то есть потребуются учитывать не только поступления от реализации (выручку), но и внереализационные доходы так, как это перечислено в ст.250 НК РФ.

Для отнесения к категории малого бизнеса обязательно соблюдение вышеперечисленных критериев в совокупности. Однако, если, к примеру, компания перестала соответствовать критериям малого предприятия в календарном году по выручке и численности персонала, то это еще не значит, что льготы малых предприятий ей больше не положены. Статус субъекта малого предпринимательства компания потеряет лишь в том случае, если предельные значения по выручке и численности персонала будут превышать установленные три года подряд. Ранее период, в течение которого предприятие относилось к категории малых, даже если оно превысило лимит по доходам или численности работников, составлял два года. Так, если лимит был превышен в 2016-2018 году, то компания изменяет статус или утрачивает право считаться малой только в 2019 году. Однако, следует отметить, что в любом случае официально изменить или потерять статус малого предприятия возможно только с 10 августа 2019 года. Поскольку уточненные критерии отнесения экономических субъектов к категории субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП) будут учитываться при внесении в Единый реестр субъектов малого и среднего бизнеса (находится в ведении Федеральной налоговой службы) за период с 2016 по 2018 годы. Поэтому первые изменения в реестр, связанные с этим будут внесены только при очередном формировании Реестра 10 августа 2019 года по состоянию на 1 июля 2019 года.⁷

Таким образом, для подтверждения статуса малого предприятия никаких дополнительных документов подавать не нужно. Организация относится к категории малых при соблюдении вышеперечисленных критериев, отражении их в отчетности (и данных ЕГРЮЛ и ЕГРИП), а также автоматически попадает в Единый реестр субъектов малого и среднего бизнеса.

Политика государства, его экономическая структура, правовая база, а также отношение государства к роли малого бизнеса отражается на удельном весе субъектов

⁷ Письмо ФНС от 18.08.2016г. №14-2-04/0870@

малого предпринимательства.⁸ Проанализируем основную статистику, связанную с деятельностью субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации. По данным Росстата, по состоянию на 1 января 2015 года зарегистрировано и действует 4,5 млн. субъектов малого и среднего бизнеса, у которых занято более 18 млн. человек, что составляет 25% от общего числа занятых в экономике (численность занятых в экономике по состоянию на конец 2014 года составляла 71539 тыс., на конец 2015г. 72323,6 тыс.чел.). В 2015 году уже зарегистрировано и действует 5 млн. субъектов малого и среднего бизнеса (при этом данные по количеству занятых практически не изменились). Сравнительные показатели деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства по состоянию за 2014 и 2015 годы представлены в табл.2.

«Основу сектора МСП по количеству хозяйствующих субъектов составляют ИП –2,4 млн. или 53,3% всех МСП и микропредприятия –1,9 млн. или 41% всех МСП. Малые предприятия составляют 5,2%, а средние – 0,3% от общего количества субъектов МСП. При этом на микропредприятиях и в сегменте ИП трудится более половины всех занятых в секторе МСП -55%».⁹

Значительное увеличение количества МСП в 2015 году по сравнению с 2014 годом, в основном из-за прироста предприятий среднего бизнеса, можно объяснить изменением критериев отнесения к МСП, в части увеличения численных показателей по доходам. Действующие в настоящий момент показатели были приняты Постановлением от 13.07.2015г. №702 (отменен), до этого действовали более низкие лимиты по доходам: микропредприятия - 60 млн. рублей; малые предприятия - 400 млн. рублей; средние предприятия - 1000 млн. рублей.¹⁰

Таблица 2

	Микро-предприятия		Малые предприятия		Средние предприятия		ИП		Всего по МСП	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015

⁸ Никулкина, И. В. Общая теория налогообложения / И. В. Никулкина.– М.: Эксмо, 2015. с.119

⁹ Статистический сборник «Малое и среднее предпринимательство в России. 2015. Росстат. - М., 2015.

¹⁰ Постановление Правительства от 9 февраля 2013 г. №101 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ,услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» // СПС «Консультант плюс». // <https://www.consultant.ru/>.

Количество субъектов МСП, тыс.	1 868,2	1 990	235,6	232,3	13,7	19,3	2 413,8	2 791	4 531,3	5 033
Доля МСП, %	41,2	39,5	5,2	4,6	0,3	0,4	53,3	55,5	100%	100%
Среднесписочная численность работников, тыс. чел.	4 431,1	4 609,2	6 358,4	6 728,8	1 585,8	2 179,2	5 645,7	4 932,3	18 021	18 449,6
Оборот (выручка) субъектов МСП от реализации товаров (работ и услуг), млрд. рублей	9 699,3	18 656,5	16 692,9	25 620,7	5 027,8	10 370,6	10 447,5	7 699	41 867,5	62 346,9

Источник: nalog.ru

Подобная ситуация, но только с почти двукратным уменьшением количества средних предприятий уже возникала в 2013 году по сравнению с 2010 годом. Тогда значительная часть предприятий малого бизнеса попала в разряд микробизнеса, а часть среднего бизнеса была отнесена к малому, по причине изменения классификации и уточнения перечня предприятий с учетом критериев отнесения к категории МСП по доле капитала. Наиболее сложный критерий - доля в уставном капитале. Иногда этот критерий уточнялся не только по непосредственным учредителям среднего предприятия, но и по организациям, создавшим его учредителей.

Если рассматривать сектор МСП в динамике за 2010-2014 годы, то можно отметить положительный рост по количеству предприятий малого и микробизнеса, и замедление их роста за последние два года, а по малым предприятиям уже отмечается уменьшение количества к 2015 году. Основные показатели деятельности МСП в Российской Федерации за 2010-2014гг. представлены в Приложении 1.

По этим данным можно сделать следующие выводы. Количество микро- и малых предприятий за 5 лет выросло на 28% - с 1644,3 тыс. в 2010 году до 2103,8 тыс. в 2014 году. Количество микропредприятий в 2014 году увеличилось по сравнению с 2010 годом почти на треть и достигло 1868,2 тыс. Вместе с тем, прирост микропредприятий в 2014

году по сравнению с 2013 годом составил 40 тыс., что составляет лишь 2,2%. Рост количества малых и микропредприятий отмечен на фоне снижения количества средних предприятий. Их количество по итогам 2014 г. составило 13,7 тыс., как и в 2013 году.

Отраслевая структура малых и средних предприятий – юридических лиц - в 2015 году практически не отличалась от структуры МСП за предшествующие годы. По-прежнему велика доля предприятий, занимающихся торговлей и ремонтом, она составила 35% от общего количества МСП (Диаграмма 1). Пятая часть всех МСП – 23% - ведет деятельность в сфере операций с недвижимостью, аренды и предоставления услуг. Третий по величине сегмент – строительные предприятия, их доля составляет 12%. Доля промышленных МСП в 2015 году составляла 10%. Что касается сегмента малых предприятий, то среди них доля других незначительна (Диаграмма 2).

Согласно данным Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства, опубликованным на сайте Федеральной налоговой службы, сейчас в России зарегистрировано суммарно 6 019 798 предприятий. Большая их часть относится к микробизнесу — 5 732 426. Данные по малому бизнесу расходятся с подсчетами Росстата: Согласно данным Федеральной налоговой службы (по состоянию на 10 апреля 2017г.) на территории РФ зарегистрировано 266 948 субъектов малого предпринимательства. По составу субъектов: 28 270 индивидуальных предпринимателей и 238 678 юридических лиц (Приложение 2). Организаций среднего бизнеса всего 20 424.

Ожидается, что в последующие годы не будет столь высокой динамики роста субъектов хозяйствования. И все меры господдержки бизнеса должны быть направлены на сохранение положительного прироста и недопущение уменьшения числа МСП.

Диаграмма 1

Малые и средние предприятия 2015г.

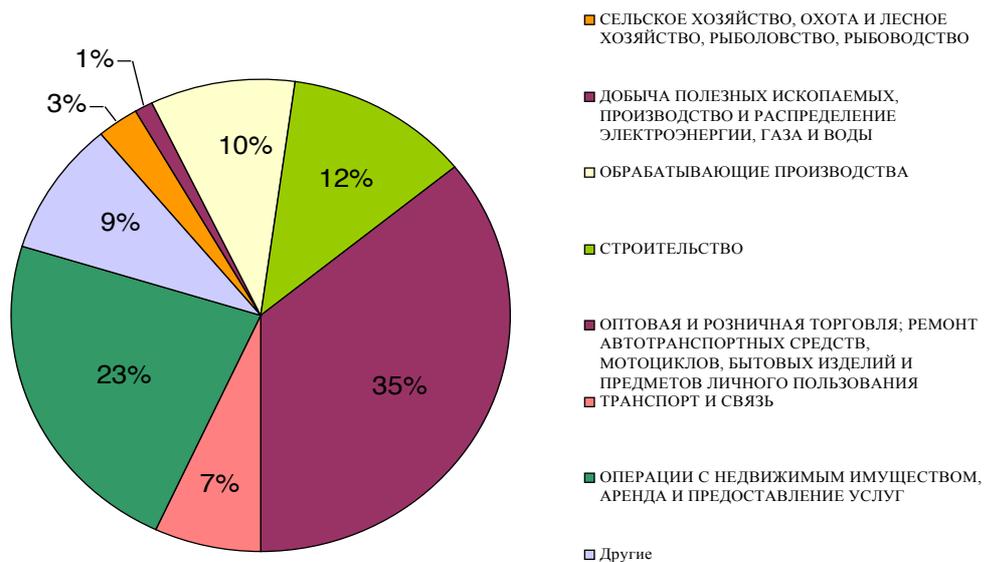
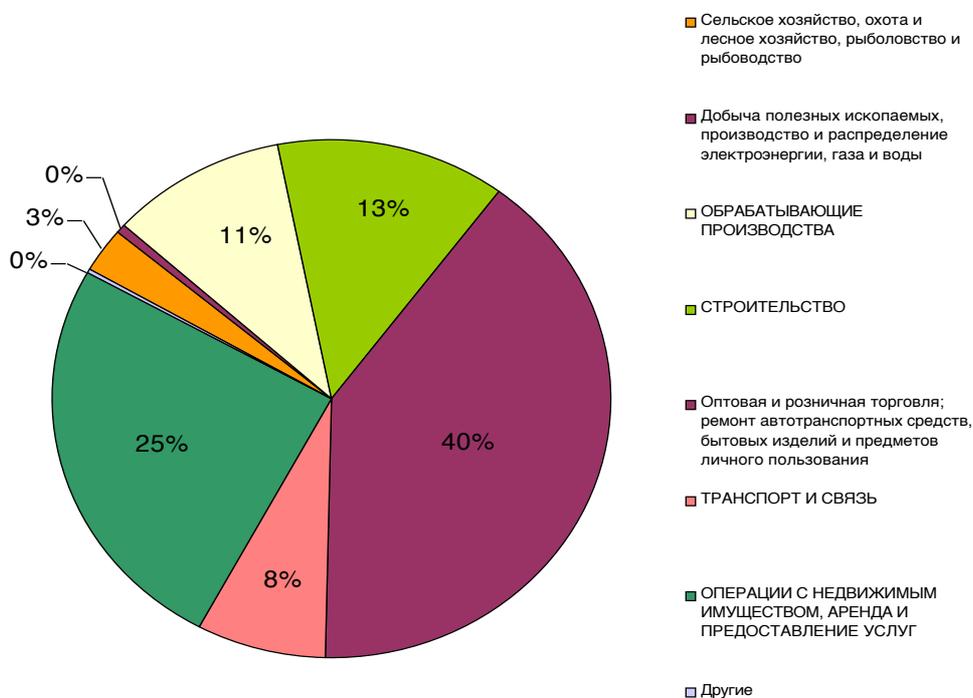


Диаграмма 2

Малые предприятия 2015г.



1.2. Система налогообложения малого бизнеса в РФ

Существуют различные меры государственной поддержки малого предпринимательства. Одной из них является установление более благоприятного режима налогообложения. Действующее законодательство Российской Федерации установило несколько различных систем по налогообложению субъектов, относящихся к малому бизнесу.

Во-первых, это обычная (традиционная) или общая система налогообложения. На данной системе все организации и индивидуальные предприниматели обязаны вести бухгалтерский учет, установленный Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ (далее по тексту - Федеральный закон №402-ФЗ), налоговый учет, который установлен Налоговым кодексом Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) и, соответственно уплачивают все налоги, по существующему у них объекту налогообложения. При этом, для субъектов малого бизнеса порядок исчисления и уплаты налогов такой же, как и у других хозяйствующих субъектов.

Следующая система – это применение специальных налоговых режимов, которые предполагает уплату одного определенного налога, размер которого устанавливается в упрощенном порядке, вместо нескольких основных налогов и бухгалтерский учет ведется в упрощенной форме. На сегодняшний день, малые предприятия имеют возможность выбора одной из нескольких налоговых систем, наиболее подходящую для планируемой деятельности компании. Субъектами малого предпринимательства общая система налогообложения (ОСН) практически не используется. Вместо этого, в зависимости от различных показателей выбирается один из четырех или сразу несколько специальных налоговых режимов:

- Единый налог на вмененный доход (ЕНВД);
- Упрощенная система налогообложения (УСН);
- Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН);
- Патентная система налогообложения (ПСН). Возможна только для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих свою деятельность в определенных сферах.

В основном малый бизнес использует два вида специальных налоговых режимов: единый налог на вмененный доход и упрощенная система налогообложения.

Сравнение специальных налоговых режимов с общей системой налогообложения можно представить следующим образом (таблица 3):

Таблица 3

	Налог	Объект налогообложения	Ставка	Налоговый период
ОСН	Налог на прибыль организаций	Прибыль	20%	Календарный год
	Налог на имущество организаций	Движимое и недвижимое имущество организации (основные средства)	не более 2,2 %)	Календарный год
	НДС	реализация товаров (работ, услуг)	0%; 10%; 18%	Квартал
УСН	УСН	Доходы	6 %	Календарный год
		Доходы, уменьшенные на величину расходов	15 %	
ЕНВД	Единый налог на вмененный доход	Вмененный доход	15 %	Квартал
ЕСХН	Единый сельскохозяйственный налог	доходы, уменьшенные на величину расходов	6 %	Календарный год
Патентная	Патент	денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности	6 %	Календарный год

Источник: СПС «Консультант плюс». <https://www.consultant.ru/>

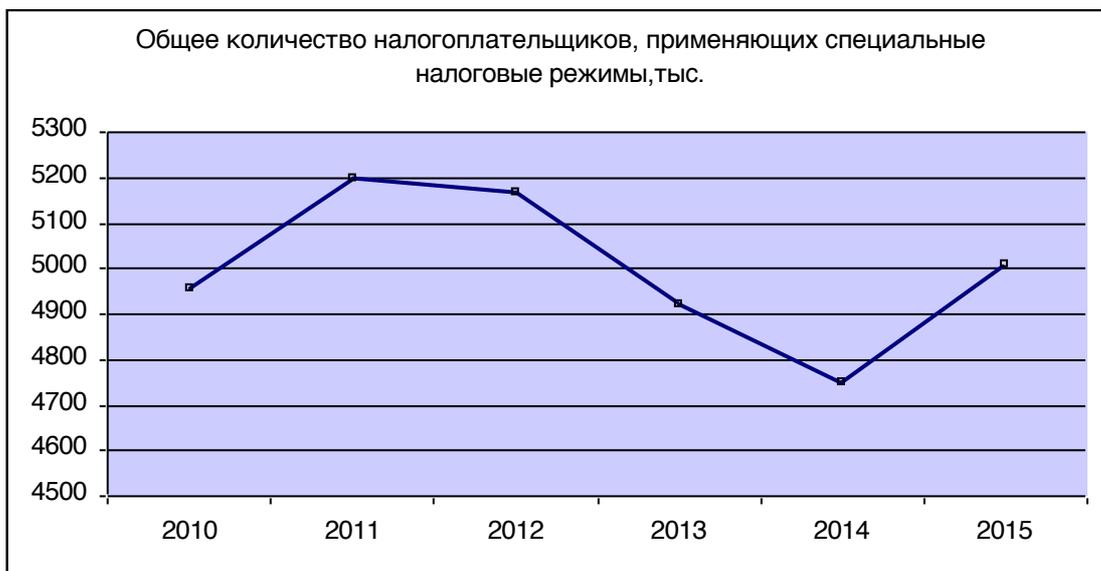
Хотя налоговый кодекс прямо не предусматривает это, но общепринято, что субъектами специальных налоговых режимов в первую очередь являются малые предприятия и индивидуальные предприниматели, хотя перейти на специальные налоговые режимы, при соблюдении нормативов, могут и другие категории налогоплательщиков. Вместе с тем, следует отметить, что критерии, по которым должны соответствовать организации, желающие применять установленные режимы налогообложения или сохранить право на их использование, по налоговому законодательству не совпадают с критериями, установленными Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». То есть не все малые предприятия имеют право воспользоваться преимуществами специальных

налоговых режимов, так как многие из них не отвечают установленным НК РФ критериям. В частности, на уплату единого налога на вмененный доход могут претендовать субъекты, которые занимаются определенными видами предпринимательской деятельности. А единый сельскохозяйственный налог установлен исключительно для поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей, поэтому не все малые предприятия могут перейти на его уплату.

Согласно положениям Налогового кодекса РФ и Закона №209-ФЗ совпадает только один критерий: средняя численность работников малого предприятия, претендующего на применение упрощенной системы налогообложения, не может превышать 100 человек. Поэтому далеко не все малые предприятия могут рассчитывать на снижение налогового бремени, упрощение учета и отчетности, которые предусматривает, к примеру, упрощенная система налогообложения. Эффективное развитие субъектов малого предпринимательства вряд ли возможно, если их регулирование будет осуществляться путем законов, иных нормативных правовых актов, которые не совпадают по содержанию, и не позволяют воспользоваться совокупностью всех провозглашенных государством мер поддержки, имеющих налоговую и неналоговую направленность.

Чтобы оценить привлекательность спецрежимов для налогоплательщиков следует проанализировать динамику количества налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы. Данные по количеству представлены в приложении 4. Наглядно динамику можно представить на графике 1.

График 1



Как следует из данных приложения 4 ежегодно количество налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, за период с 2011-2014 снижалось и незначительно увеличилось только к концу 2015 года. Причем снижение количества налогоплательщиков происходит по всем спецрежимам, за исключением упрощенной системы, показатели которой демонстрируют более менее стабильный, хотя и незначительный рост. К примеру, число налогоплательщиков, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход, за этот же период уменьшилось с 2 718,3 до 2 094,2 тыс., т.е. в 1,2 раза, что указывает на то, что спецрежимы в целом непривлекательны для субъектов малого предпринимательства.

Тем не менее, на фоне снижения общего количества налогоплательщиков, происходит ежегодное увеличение поступления сумм налогов в бюджетную систему (таблица 4). Сумма поступивших налогов при применении упрощенной системы налогообложения за 2010-2016 годы возросла более чем в 2 раза, а налоговые поступления по единому сельхозналогу увеличились более чем в 4 раза. Вообще система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее ЕСХН) показывает стабильный рост с 2013 по 2015 года по налоговым поступлениям, как в абсолютном выражении, так и в долях консолидированного бюджета. Объяснить это явление можно только последствиями импортозамещения продукции сельского хозяйства, которое обусловлено внешними и внутренними экономическими и политическими факторами (санкциями, ответными санкциями). Однако доля налоговых поступлений от ЕСХН в консолидированный бюджет по-прежнему мала – около 0,05% в 2015 году.¹¹ Наибольшую собираемость по налогу показывает объем налоговых поступлений от организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, в 2016 году в 3,5 раза превышает поступления по единому налогу на вмененный доход.

Таблица 4

Поступление налогов от специальных налоговых режимов в бюджет, млн. руб.

Специальные налоговые режимы	ГОДЫ						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016

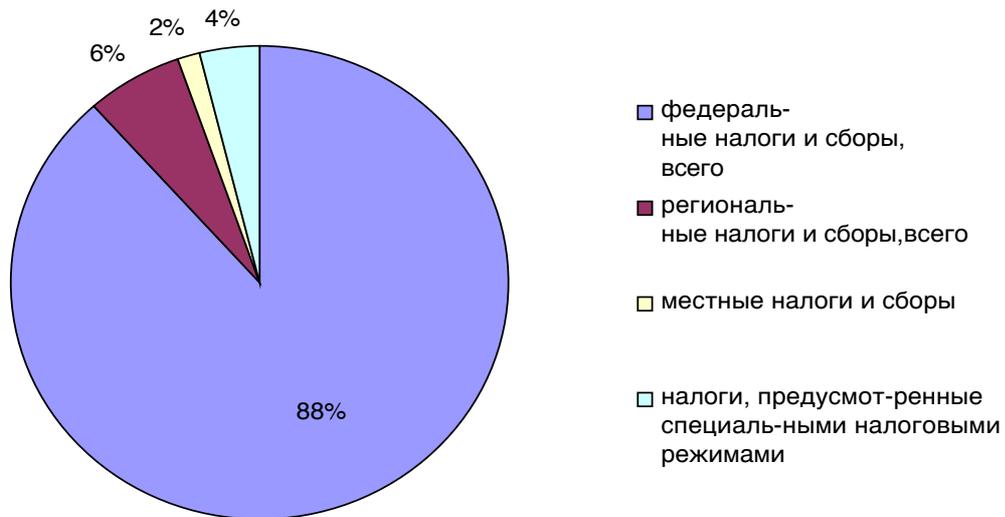
¹¹ И. В. Вачугов, П. В. Седаев. Несовершенство законодательного регулирования специальных налоговых режимов как одна из ключевых проблем поддержки малого бизнеса в России// Налоги и налогообложение. – 2016. - №11(149).

Упрощенная система налогообложения (УСН)	134 366,3	158 992,8	188 810,2	212 287,0	229 316,3	254 163,7	287 067,7
Доходы	97 584,6	113 140,6	133 147,7	150 266,4	162 473,5	177 684,9	200 006,8
Доходы, уменьшенные на величину расходов	27 682,0	33 444,4	40 408,4	45 519,1	48 680,3	61 884,8	71 174,2
Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)	70 609,6	71 249,8	78 574,1	74 471,3	76 630,8	78 507,4	74 327,2
Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)	2 678,8	3 878,8	3 835,4	4 041,2	4 712,8	7 430,6	11 437,7
Всего	207 654,7	234 121,4	271 219,7	290 799,5	310 659,1	340 101,1	372 832,6

Развитие субъектов малого предпринимательства находит отражение в формировании финансовой базы государства. Уплата малым бизнесом применяемых в России льготных систем налогообложения формирует в настоящее время около 3,8 % налоговых доходов всей бюджетной системы РФ. При этом поступления от местных налогов составляют 1,5%, а от региональных 6,1%. Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ по данным Федеральной налоговой службы РФ за 2014 году приведена на диаграмме 3. В общей структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РФ, специальные налоговые режимы занимают всего 4%, в то время как основную часть доходов составляют федеральные налоги.

При применении традиционной системы налогообложения субъекты малого бизнеса, являющиеся юридическими лицами, уплачивают налог на прибыль организаций, а являющиеся индивидуальными предпринимателями – налог на доходы физических лиц. Особенностью современного налогообложения прибыли является установление открытого перечня расходов, учитываемых при определении налоговой базы. При этом применяется

Диаграмма 3



новый механизм амортизации имущества, позволяющий быстрее возмещать средства и нематериальные активы:

- нелинейный метод начисления амортизации;
- повышающие коэффициенты к нормам амортизации;
- амортизационная премия.

Достаточно обременительным с точки зрения веса в совокупном объеме налоговых отчислений субъекта малого бизнеса, работающего по общепринятой системе налогообложения, является налог на добавленную стоимость (далее-НДС). Он является косвенным налогом и влияет на процесс ценообразования и структуру потребления. В рамках использования данного налога имеется определенный перечень льгот, такие как налоговые вычеты и освобождение отдельных операций налогоплательщика от НДС.

Также малые предприятия обязаны исчислять и уплачивать налог на имущество организаций. Устанавливая данный налог, субъекты РФ могут сами определять ставки налога на имущество организаций, но не более 2,2%, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы, а также особенности определения налоговой базы. При этом, в противоречие к возможности установления более низких ставок, в 2014 году проводится корректировки налогового законодательства, которые увеличили налоговую нагрузку на малый бизнес. Так, была введена обязанность организаций, применяющих УСН или ЕНВД, уплачивать налог на имущество в отношении недвижимости, облагаемой налогом

исходя из кадастровой стоимости. Прежде они были освобождены от уплаты налога на имущество организаций. Изменения были внесены в ст. 346.11 НК РФ, для плательщиков УСН вступили с 1 января 2015 года, ЕНВД – еще в третьем квартале 2014 года. Речь идет о таком имуществе организаций, как торговые центры и помещениях в них, нежилых помещениях, используемых для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания, бытового обслуживания (ст. 378.2 НК РФ).

Законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками. Кроме того, с 2015 года в рамках мероприятий по поддержке малого бизнеса субъекты РФ и муниципальные образования получили право снижать ставки по основным спецрежимам (УСН, ЕНВД и ПСН). Конечно, следует учесть, что снижение ставок единого налога происходит только по приоритетным видам деятельности и приоритетным категориям налогоплательщиков. Также, для стимулирования перехода на патентную систему налогообложения законодатель увеличил количество разрешенных видов деятельности до 63-х (ранее было 47 – см. п.2 ст.346.43 НК РФ).

В 2015-2020 годах субъектами могут приниматься законы о налоговых каникулах для индивидуальных предпринимателей. Главное условие их предоставления – переход на УСН или патентную систему налогообложения течение двух лет после введения такого закона. Ставка по данным налогам составит 0% на два налоговых периода (2 года) со дня регистрации предпринимателя. Существует мнение, что «проблемой применительно к данной мере поддержки является тот факт, что решение о введении налоговых каникул отдается на откуп регионам, далеко не все из которых решатся применять эту льготу, так как это влечет потерю доходов региональных и муниципальных бюджетов. Правда Правительство РФ планирует заинтересовать органы местного самоуправления в поддержке малого и среднего бизнеса. Так, к марту Минфин России должен разработать меры, направленные на увеличение доли отчислений в муниципальные бюджеты по всем налоговым поступлениям, уплачиваемым малым и средним бизнесом (прирост может составить до 75%)».¹² Еще один недостаток налоговых каникул состоит в том, что воспользоваться ими смогут только индивидуальные предприниматели, работающие в научной, производственной или социальной сфере (это около 15% от их общего числа).

¹² Чотчаева М.З. Налоговое регулирование развития малого бизнеса //Финансы, денежное обращение и кредит – 2015. - № 9 (130). С.84-85.

Юридические лица, даже, если они являются малыми предприятиями, пока под налоговые каникулы не попадают вовсе.

Таким образом, общий режим налогообложения субъектов малого предпринимательства основан на общеустановленной системе в большей степени соответствует принципу нейтральности и в меньшей степени направлен на стимулирование развития малого предпринимательства. И как следствие менее эффективен при проведении целенаправленной государственной политики в области регулирования деятельности субъектов малого предпринимательства.¹³ Характерной особенностью современной налоговой системы России является наличие специальных налоговых режимов, представляющих собой особый порядок исчисления и уплаты налогов.

Специальные налоговые режимы имеют ряд характерных признаков:

- подразумевают замену ряда налогов единым налогом;
- максимально упрощают взаимоотношения налогоплательщиков с бюджетом и на этой основе создают заинтересованность в добровольном и объективном декларировании своих доходов;
- упрощают порядок расчета налоговых обязательств субъектов малого предпринимательства; делают более прозрачным механизм учета доходов и расходов;
- позволяют налогоплательщикам получать значительную экономию за счет снижения налогового бремени;
- направлены на стимулирование развития деятельности субъектов малого предпринимательства;
- позволяют привлечь к уплате налога организации, где налоговый контроль значительно затруднен.¹⁴

Таким образом, особенность налогообложения малого бизнеса в России - наличие разных моделей их налогообложения. Субъектам малого предпринимательства достаточно сложно разобраться в преимуществах каждого из них и принять рациональное решение, снижающее налоговую нагрузку.

Рассмотрим более подробно существующие условия для использования различных систем льготного налогообложения.

¹³ Карманова Н. Малый бизнес - немалая проблема. // ЭКО. - 2014. - №1. с.11

¹⁴ Алещенко В. Малый бизнес: пространственное развитие и приоритеты госполитики // ЭКО. - 2014. - №11. с.17.

3. Специальные налоговые режимы, применяемые в малом бизнесе и их особенности

1.3.1. Единый налог на вмененный доход

Специальные налоговые режимы отличаются от общего режима налогообложения тем, что они являясь активным действенным инструментом государственной фискальной политики, позволяют налогам и налоговой системе страны в целом реализовать свою регулирующую функцию.

При этом следует помнить о такой важной сущности особенности налогов, которая состоит в том, что «налоги составляют общее условие хозяйствования и не могут быть инструментом оперативного управления. Эффективность дискреционной фискальной политики в части налогов не слишком высока в силу временных запаздываний, объективно существующих между возникновением проблемы и ее осознанием, между осознанием и принятием решения, между решением и его результатом».¹⁵

Специальный налоговый режим, получивший название системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) для отдельных видов деятельности, установлен для определенной группы плательщиков, он применяется с целью стимулирования развития малого предпринимательства. Изначально планировалось, что ЕНВД будет заменен на патентную систему налогообложения. Такая идея вызывает неоднозначную реакцию, в частности, некоторые авторы предлагают не отменять ЕНВД, а реформировать его таким образом, чтобы он стал удобным для применения налогоплательщиками.¹⁶ Применение этого налогового режима требует выполнения определенных условий:

- ЕНВД применяется только на тех территориях, где он введен;
- этот налоговый режим можно применять по одному или нескольким видам деятельности, которые указаны в НК РФ. Местные органы самоуправления вправе выбирать из перечня те виды деятельности, которые они считают нужными;
- деятельность должна вестись на территории, где в отношении вида деятельности введен ЕНВД;

¹⁵ Гурьянов П.А. Критерии определения размеров малого и среднего бизнеса // Экономика, предпринимательство и право. — 2011. — № 10 (10). — с. 3-12.

¹⁶ Кошель Д.Е. К вопросу об эффективности реформы специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства // Сибирский торгово-экономический журнал. 2013. №1(17). с. 35.

- данный вид деятельности ведется на территории, где в отношении него введен ЕНВД;
- деятельность не осуществляется в рамках договора простого товарищества и в рамках договора доверительного управления;
- налогоплательщик не является крупнейшим;
- доля участия других организаций в совокупности не превышает 25%;

средняя численность работников организации — не более 100 человек.

При исчислении и уплате ЕНВД налогоплательщики ориентируются на размер вмененного им дохода, установленный Налоговым кодексом РФ, а размер реально полученного дохода роли в данном случае не играет. Этот налоговый режим применяется в отношении отдельных видов предпринимательской деятельности, названных в п.2 ст. 346.26 НК РФ: это розничная торговля, общественное питание, бытовые, ветеринарные услуги, услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, распространение и (или) размещение рекламы, услуги по временному размещению и проживанию и другие. Перечень видов деятельности является закрытым. Причем даже некоторые из заявленных видов услуг имеют ограничения, так например, розничная торговля и услуги по общественному питанию должны осуществляться без зала (торгового или для обслуживания посетителей) либо с залом до 150 м².

Как правило, вмененный налог устанавливается относительно низким, чтобы снизить его возможное неблагоприятное влияние на экономическую активность организаций и предпринимателей с относительно низкой фактической доходностью. Поэтому специальный налоговый режим выполняет не только фискальную функцию, но и регулирующую, и таким образом, сочетает две важнейшие налоговые функции.

Размер единого налога на вмененный доход является фиксированным и неоспоримым. Вмененным доходом является потенциально возможный доход плательщика единого налога за вычетом потенциально необходимых затрат, определяемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода. Он рассчитывается на основе данных, получаемых путем статистических исследований и в ходе налоговых проверок. Сумма единого налога рассчитывается с учетом ставки, значения базовой доходности, числа физических показателей, влияющих на результаты предпринимательской деятельности, а также повышающих (понижающих) коэффициентов

базовой доходности. Поэтому все чаще возникает вопрос об экономической обоснованности данного налога. Алгоритм расчета налога выглядит следующим образом:

$$\text{ВД (база)} = (\text{БД} * (\Phi_1 + \Phi_2 + \Phi_3) * K_1 * K_2) * \text{ставка налога, где}$$

ВД – вмененный доход,

БД – базовая доходность,

Φ – физический показатель бизнеса за конкретный месяц (3 значения = 3 месяца в квартале),

K1 – дефлятор, установленный для ЕНВД;

K2 – коэффициент для корректировки БД.

Размер базовой доходности (БД) установлен по видам деятельности и перечень содержится в п. 3 ст. 346.29 НК РФ. Коэффициенты K1 и K2 - это корректировочные параметры. K1 устанавливает Министерство экономического развития, по сути — это дефлятор. Срок его действия – год. В 2017 этот коэффициент равен 1,798.¹⁷ Таким же он был в 2015 и 2016 году (в 2014 году значение для ЕНВД составляло 1,672).

Коэффициент K2 утверждают власти субъекта РФ с учетом особенностей ведения бизнеса на территории субъекта. Отличаться могут не только коэффициенты между субъектами РФ, но и коэффициенты между районными территориями внутри одного региона. Установить K2 возможно в границах — от 0,005 до 1.

Налоговая база также может быть уменьшена на величину страховых взносов и пособий, которые были уплачены в пользу работников, занятых в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог. При этом сумма такого уменьшения не может быть больше, чем 50 % исчисленного налога.

Ставка установлена в размере 15 процентов величины вмененного дохода. При этом местным властям предоставлено право снижать ставку до 7,5%.

Система налогообложения вмененного дохода служит преимущественно фискальным целям и упрощению налогового администрирования со стороны налоговых органов, а не целям снижения налоговой нагрузки, упрощения налогового и бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Переход на уплату единого налога на вмененный доход не освобождает организации от обязанности по представлению в налоговые органы и иные государственные органы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности.

¹⁷ Приказ Минэкономразвития России от 03.11.2016 №698// СПС «Консультант Плюс».

Реальным упрощением можно назвать только замену расчета совокупности основных налогов одним. Как представлено в таблице 7 ЕНВД освобождает от уплаты следующих налогов:

Таблица 7

Организации	Индивидуальные предприниматели
- на прибыль (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности)	- на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности)
- налога на имущество организаций в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности (за исключением недвижимости по кадастровой стоимости)	- на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности (за исключением недвижимости по кадастровой стоимости)
НДС (за исключением импортного НДС)	НДС (за исключением импортного НДС)

Источник СПС «Консультант Плюс».

Исходя из анализа данных (приложение 4) о количестве налогоплательщиков, применяющих систему ЕНВД, представленных на графике 3, можно сделать вывод о том, что данный режим не пользуется популярностью. Наблюдается устойчивая тенденция к ежегодному снижению количества налогоплательщиков ЕНВД. А, учитывая, что данный режим в основном используют индивидуальные предприниматели (более, чем на 85%), то соответственно, можно сделать вывод, что микробизнесу он невыгоден. По мнению некоторых авторов, одной из причин такой невостребованности является тот факт, что этот спецрежим лидер по количеству неоднозначностей и противоречий.¹⁸ Но, тем не менее правительством было принято решение о продлении его применения до 1 января 2021 года, хотя от ЕНВД хотели отказаться с 1 января 2018 года.

График 3

¹⁸ И. В. Вачугов, П. В. Седаев. Несовершенство законодательного регулирования специальных налоговых режимов как одна из ключевых проблем поддержки малого бизнеса в России// Налоги и налогообложение. – 2016. - №11(149).с863.



Основной целью введения данного специального налогового режима все же является не снижение налоговой нагрузки, не упрощение процедуры налогообложения и отчетности, а привлечение к уплате налогов лиц, контроль за которыми затруднен. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности подразумевает стимулирование развития субъектов малого предпринимательства, так как право применения данного налога в настоящее время является добровольным.¹⁹

1.3.2. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН) уплачивается российскими организациями и ИП, являющимися сельскохозяйственными товаропроизводителями и добровольно перешедшими на уплату ЕСХН. Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются:

- предприятия и ИП, которые производят, перерабатывают и продают сельхозпродукцию, причем доля дохода от реализации такой продукции должна составлять не менее 70 % дохода от продажи всех товаров и услуг. Перейти на спецрежим

¹⁹ Чотчаева М.З. Налоговое регулирование развития малого бизнеса // Финансы, денежное обращение и кредит – 2015. - № 9 (130).с.36

вправе только та компания, которая сама производит сельхозпродукцию. Списки продуктов утверждаются постановлением Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458. В приложении № 1 перечислена продукция, которую относят к сельскохозяйственной. А в приложении № 2 – продукты первичной переработки.

- сельскохозяйственные потребительские кооперативы, у которых доля дохода от продажи сельхозпродукции собственного производства не менее 70 % дохода от реализации всех товаров и услуг;

- рыбохозяйственные организации и предприниматели, соответствующие ряду условий (доля дохода от продажи улова не менее 70 % от всего дохода, рыболовные суда принадлежат им на праве собственности или по договорам фрахтования и другие.

С 1 января 2017 года расширено понятие "сельскохозяйственный производитель" для целей налогообложения. К их числу отнесены организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям и имеющие от этого не менее 70% дохода. Теперь к сельскохозяйственным производителям относят работы по подготовке полей к посевам, возделыванию сельхозкультур, обрезке фруктовых деревьев и виноградной лозы, пересаживанию риса, рассаживанию свеклы. В сфере животноводства льготное налогообложение распространяется на услуги по выпасу и перегонке скота, содержанию сельскохозяйственных животных и уходу за ними.²⁰

В общем случае организации, начисляющие единый сельхозналог, освобождаются от налога на прибыль и налога на имущество; ИП - от НДФЛ и налога на имущество физических лиц. Кроме того, и те, и другие не платят НДС (за исключением НДС при импорте). Прочие налоги и сборы нужно платить в общем порядке. В частности, с зарплаты сотрудников необходимо делать страховые платежи во внебюджетные фонды, удерживать и перечислять НДФЛ.

Для расчета сельхозналога необходимо определить налоговую базу, то есть разность между доходами и расходами, и умножить ее на ставку ЕСХН (6 %). Налоговая база рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода, который равен одному календарному году. Иным словами, базу определяют в течение периода с 1 января по 31 декабря текущего года, затем расчет налоговой базы начинается с нуля. Налогооблагаемыми доходами при системе ЕСХН является выручка по основному виду деятельности (доходы от реализации), а также суммы, полученные от прочих видов

²⁰ Основные изменения налогового законодательства в 2017 году (обзор КонсультантПлюс, 2017) // СПС «Консультант Плюс».

деятельности (внереализационные доходы). Список расходов строго ограничен. В него входят все наиболее распространенные затраты, в частности, заработная плата, стоимость основных средств, издержки на рекламу и другие. Но при этом в перечне отсутствует такой пункт как «прочие расходы». Налогоплательщики ЕСХН применяют кассовый метод признания доходов и расходов. Это значит, что доходы в общем случае признаются в момент поступления денег на расчетный счет или в кассу, а расходы - в момент, когда предприятие или ИП погасили обязательство перед поставщиком.

Минусы ЕСХН:

- выполнение определенных условий для перехода на уплату единого сельхозналога;
- обязательная регистрация путем подачи уведомления в налоговую инспекцию не позднее 31 декабря (с января следующего года можно применять ЕСХН);
- обязательность начисления ЕСХН до конца налогового периода (до этого времени отказаться от ЕСХН или сменить систему налогообложения по собственному желанию нельзя);
- возможен принудительный возврат с ЕСХН на другие системы налогообложения по некоторым причинам, и тогда налогоплательщику ЕСХН следует задним числом пересчитать налоги за предыдущий год и заплатить их в январе наступившего года;
- обязательность ведения бухгалтерского учета в полном объеме; причем помимо общих требований, должны соблюдаться и отраслевые рекомендации по ведению учета;
- учет доходов по кассовому методу делает предприятиям на режиме ЕСХН не выгодным отсрочку платежей; в результате чего, покупатели могут выбрать другую компанию для сотрудничества;
- ограничение расходов, признаваемых при ЕСХН;
 - отсутствие права предъявить к вычету из бюджета НДС. Если сельхозпроизводитель работает на ОСН, то большую часть своей продукции он реализует по ставке 10%, а закупает материалы, технику, ГСМ со ставкой НДС 18%. Получается, что сумма НДС, уплаченная поставщикам и подрядчикам, оказывается выше, чем полученная от его покупателей и подлежащая уплате в бюджет. Поэтому такой плательщик вместо уплаты НДС имеет право на получение возмещения налога из бюджета в сумме этой разницы. При системе ЕСХН компания «скрыто» платит НДС поставщику (НДС включен в цену товара), а согласно НК РФ не имеет права предъявить к вычету из бюджета.

Фактически сельхозпроизводитель платит данный налог и находится не в выигрыше, поскольку увеличиваются его затраты.²¹

Плюсы ЕСХН:

- отчитываться по ЕСХН нужно один раз в год;
- вновь созданные предприятия и вновь зарегистрированные ИП вправе стать плательщиками ЕСХН с даты постановки на учет в налоговой инспекции, подав уведомление не позднее 30 календарных дней с даты постановки на налоговый учет; (Для «новичков» действует правило: если в год подачи заявления доходы от сельскохозяйственной деятельности равны нулю, то в отношении следующего года 70-ти процентный лимит не применяется);
- замещение совокупности налогов (налог на прибыль, НДС, налог на имущество) на один (ЕСХН) позволяет облегчить налоговую нагрузку;
- отвлечение из оборота денежных средств, расходуемых на оплату авансовых платежей и налогов, возникает в 2 раза реже;
- основные средства, приобретённые в период применения ЕСХН, списываются единовременно с момента их ввода в эксплуатацию;
- нет обязанности выписывать счета-фактуры, вести журнал полученных и выданных счетов-фактур, а также книг покупок и продаж, по причине освобождения от уплаты НДС;
- авансы от покупателей включены в доход (кассовый метод учета).

1.3.3. Патентная система налогообложения

²¹ Малый бизнес: учебное пособие/коллектив авторов; под редакцией В.Я.Горфинкеля. – 2-е изд.,стер. – М.:КНОРУС, 2014. – с. 316-317.

С 1 января 2013 года вступила в действие патентная система налогообложения (далее – ПСН) для индивидуальных предпринимателей, которая в виде главы 26.5 «Патентная система налогообложения» Кодекса выделена в самостоятельный специальный налоговый режим.

Применение ПСН предусматривает освобождение индивидуальных предпринимателей от обязанности по уплате:

- 1) НДФЛ;
- 2) налога на имущество физических лиц.
- 3) НДС, за исключением НДС при ввозе товаров на территорию РФ и при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со статьей 174.1 НК РФ.

Иные налоги ИП, применяющие ПСН, уплачивают в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а также исполняют обязанности налоговых агентов, предусмотренные НК РФ.

Для стимулирования перехода на ПСН законодатель увеличил количество разрешенных видов деятельности до 63-х (ранее было 47 – см. п.2 ст.346.43 НК РФ). Кроме того, субъекты Российской Федерации смогли ввести указанный специальный налоговый режим по дополнительному перечню видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам населению.

Были установлены минимальные и максимальные размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, являющегося базой для исчисления налога, которые субъекты Российской Федерации вправе увеличивать от трех до десяти раз в зависимости от вида и места осуществления предпринимательской деятельности. Индивидуальным предпринимателям, применяющим патентную систему налогообложения, разрешено использовать наемных работников, средняя численность которых не должна превышать 15 человек. При этом 100% поступлений от патентной системы налогообложения направляется в местные бюджеты.

Субъектам РФ предоставлено право принимать решение о введении в действие законов о налоговых каникулах для индивидуальных предпринимателей. Главное условие их предоставления – переход в течение двух лет после вступления в силу таких законов на УСН или патентную систему налогообложения. Ставка по данным налогам составит 0% на два налоговых периода со дня регистрации предпринимателя. Некоторые авторы считают, что основной проблемой применительно к данной мере поддержки является тот

факт, что решение о введении налоговых каникул отдается на откуп регионам, далеко не все из которых решатся применять эту льготу, так как это влечет потерю доходов региональных и муниципальных бюджетов. Правда Правительство РФ планирует заинтересовать органы местного самоуправления в поддержке малого и среднего бизнеса. Так, Минфин России должен разработать меры, направленные на увеличение доли отчислений в муниципальные бюджеты по всем налоговым поступлениям, уплачиваемым малым и средним бизнесом. Еще один недостаток налоговых каникул состоит в том, что воспользоваться ими смогут только индивидуальные предприниматели, работающие в научной, производственной или социальной сфере (это около 15% от их общего числа). Юридические лица, даже, если они являются малыми предприятиями, пока под налоговые каникулы не попадают.²²

²² Гринкевич А.М. «Новая» патентная система налогообложения: причины и последствия введения// Вестник томского государственного университета. – 2013. - №1(21).с.91-92.

1.3.3. Налогообложение субъектов предпринимательства, использующих упрощенную систему налогообложения

Упрощенная система налогообложения - это специальный налоговый режим, введенный в действие начиная с 1 января 2003 года, наряду с общепринятой системой налогообложения. Переход к упрощенной системе налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями в добровольном порядке. Упрощенная система налогообложения предусматривает замену нескольких налогов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

Для организаций, применяющих данный налоговый режим, единый налог заменяет:

- 1) налог на прибыль организаций,
- 2) налог на имущество организаций (без налога, который должен исчисляться по кадастровой стоимости)
- 3) налог на добавленную стоимость. (но уплачивается «ввозной» НДС)

Для индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, единый налог заменяет:

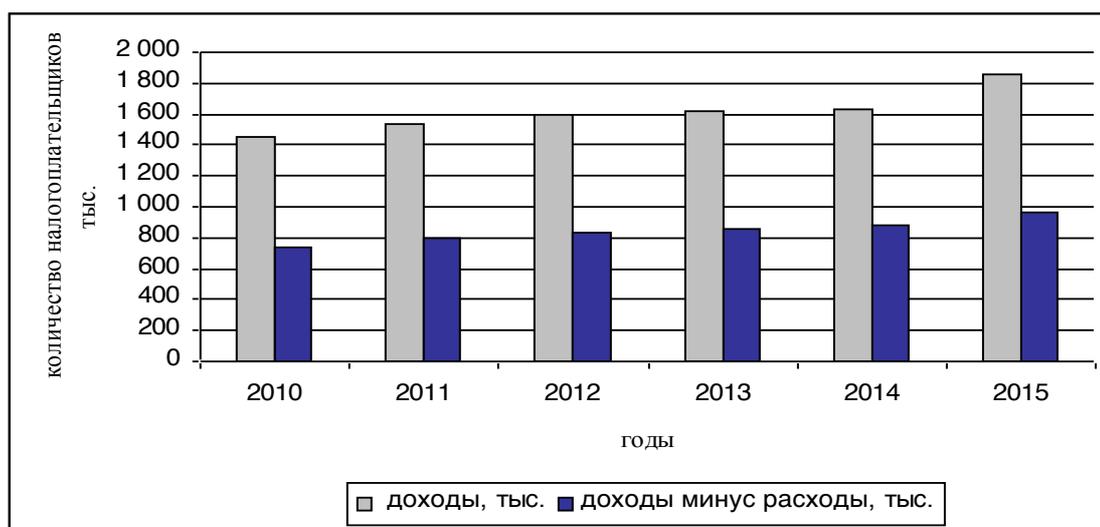
- 1) налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности),
- 2) налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности),
- 3) налог на добавленную стоимость.

В рамках упрощенной системы налогообложения (УСН) с 1 января 2016 г. субъектам РФ предоставляется право снижать ставку по объекту «доходы» до 1% в отношении отдельных категорий налогоплательщиков. Упрощенная система налогообложения идеально подходит для таких видов деятельности, как розничная торговля и оказание услуг, выполнение работ населению. Объектом обложения для лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения, являются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налогоплательщик самостоятельно выбирает объект налогообложения. Упрощенная система налогообложения с объектом налогообложения «доходы» является одной из наиболее простых, так как необходимость вести учет расходов для целей налогообложения у хозяйствующего субъекта отсутствует.²³ Согласно анализу данных по количеству налогоплательщиков на спецрежимах (Приложение 4) именно эта система является наиболее популярной у налогоплательщиков и приносит большую сумму дохода в бюджет, что представлено на графике 2.

График 2



Что касается налога на добавленную стоимость, то в соответствии с положениями главы 26.2 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ, при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. А также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ. Таким образом, упрощенцы с 1 января 2008 года уплачивают не только так называемый «таможенный НДС» при ввозе импортных товаров на территорию РФ, но и НДС при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории Российской Федерации. При этом они должны уплачивать НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Кроме того, контрагенты организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, теряют входной налог на

²³ Овсяйчук М.Ф. Бухгалтерский учет и контроль деятельности малого бизнеса: учебное пособие/ М.Ф. Овсяйчук, А.В. Шохнех. – 2-е изд. перераб. – М.: КНОРУС, 2014. – с. 68-69.

добавленную стоимость, что делает невыгодным сотрудничество с предприятием, находящимся на этой системе.²⁴

Следует особо отметить, что и организации и индивидуальные предприниматели, работающие по упрощенной системе налогообложения, уплачивают:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.
- страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
- другие обязательные платежи. Например, платежи за квотирование рабочих мест согласно «Положению о квотировании рабочих мест в городе Москве».

Кроме того, упрощенцы уплачивают все налоги, не поименованные выше, в соответствии с общепринятым режимом налогообложения. То есть, в случае, если налогоплательщик, перешедший на УСН, является, например, плательщиком транспортного налога, то он обязан представлять в налоговую инспекцию соответствующую налоговую отчетность по этим налогам, исчислять и уплачивать эти налоги в соответствии с общепринятым режимом налогообложения.²⁵

Условия для применения УСН юридическими лицами и ИП несколько различаются. Общими являются ограничения по числу сотрудников (до 100 человек), остаточной стоимости ОС (до 150 млн. руб.) и условие неосуществления ряда видов деятельности, при которых применение УСН является невозможным (п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Чтобы начать применение УСН юридическим лицам потребуются соблюдения условия, как указано в таблице 6. Как известно, плательщики УСН утрачивают право применять этот спецрежим, если по итогам отчетного или налогового периода их доходы оказались больше предельной величины. С 2017 года она увеличена до 150 млн. руб. (абз. 1 п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Рост предельной величины дохода выгоден для бизнеса, ведь для 2016 года она была гораздо меньше - 79,74 млн. руб. На 2017 - 2019 годы действие нормы об индексации предельной величины доходов приостановлено, а на 2020 год коэффициент-дефлятор

²⁴ Рудольф Курт, Хачатурян Ашот Ардавасович. Малый бизнес: как не ошибиться в выборе пути при открытии собственного дела. Методические рекомендации по созданию малого предприятия/ Предисл. С.В.Емельянова, А.П.Кулешова. Изд.2-е.М.:Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2012.-с.180-181.

²⁵ Манюков Л.Е. Упрощенная система налогообложения как один из 25 стимулирующих элементов малого бизнеса// Человек: преступление и наказание. 2009. №4. с. 131 – 132.

будет равен 1. Ограничение по выручке не распространяется на индивидуальных предпринимателей. Они могут перейти на УСН независимо от дохода.²⁶

С 2017 года предельная величина остаточной стоимости основных средств составляет 150 млн. руб. (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Это на 50% больше той величины, что действовала в 2016 году. Превышения лимита остаточной стоимости основных средств достаточно, чтобы утратить право на "упрощенку".

Также с 2017 года организация вправе перейти на УСН, если ее доходы за девять месяцев года, в котором подается уведомление о переходе на спецрежим, не превышают 112,5 млн. руб. (абз. 1 п. 2 ст. 346.12 НК РФ).

Таблица 6

показатель	Предельное значение	Способ расчета
Размер полученного дохода за отчетный (налоговый) период	150 млн. руб. умноженные на коэффициент-дефлятор.	этот показатель рассчитывается исходя из всех поступлений от бизнеса на «упрощенке». При этом учитываются выручка от реализации и внереализационные доходы. Статья 346.15 НК РФ.
Средняя численность работников за отчетный (налоговый) период	Не более 100 человек	Средняя численность состоит из: суммы среднесписочной численности работников, средней численности внешних совместителей, средней численности сотрудников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, п. 77 Указаний, утвержденных приказом Росстата от 28.10.2013 № 428). При расчете не учитываются граждане, работающие на основании авторских договоров.
Остаточная стоимость основных средств	предельная величина остаточной стоимости основных средств составляет 150 млн. руб. (в 2016 году лимит составлял 100 млн.руб.)	Рассчитывается как стоимость по данным бухучета: разница между первоначальной ценой основных средств и суммой начисленной амортизации. Необходимо брать во внимание объекты со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью больше 150 000 руб. (подп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).
Актуально только для организаций		

²⁶ письмо Минфина России 01.03.2013 № 03-11-09/6114// СПС «Консультант Плюс».

Доля участия в уставном капитале других организаций в уставном капитале компании на УСН	25%	Должно можно определить на основании выписки из Единого реестр юрлиц (п. 8 ст. 11 и ст. 31.1 Федерального закона от 08.02.98 № 14-ФЗ). Данное ограничение не распространяется на компании, перечисленные в подпункте 14 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ. Например, на общественные организации инвалидов, НКО, в том числе на организации потребительской кооперации и хозобщества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы
Наличие филиалов	нет	информация о наличии филиалов содержится в уставе организации. Представительства с 2016 года иметь можно

Увеличенный лимит в размере 112,5 млн. руб. применим для тех, кто в 2017 году подает уведомления о переходе на УСН с 1 января 2018 года. На тех, кто начал использовать УСН с 1 января 2017 года, увеличение не распространяется, для них лимит с учетом индексации составляет 59,805 млн. руб. (45 млн. руб. \times 1,329).

В предыдущие годы коэффициенты, утвержденные приказами Минэкономразвития составляли в 2015 году (1,147) и в 2016 (1,329), предельная величина дохода, полученного на УСН, составлял в 2015 году 68,82 млн. руб., а в 2016 году – 79,74 млн. руб.²⁷ Норму об индексации порогового значения пока не планируют исключать из НК РФ. Однако на 2017 - 2019 годы ее действие приостановили, а на 2020 год коэффициент-дефлятор будет равен 1.

²⁷ Основные изменения налогового законодательства в 2017 году (обзор КонсультантПлюс, 2017) // СПС «Консультант Плюс».

Глава 2: Анализ хозяйственной деятельности и эффективности применения упрощенной системы налогообложения на примере индивидуального предпринимателя Говорова С.А.

2.1. Характеристика деятельности ИП Говоров С.А.

Объектом исследования выпускной квалификационной работы является хозяйственная деятельность индивидуального предпринимателя Говорова С.А. (далее по тексту -ИП Говоров, Говоров С.А., предприниматель).

Говоров Сергей Александрович, зарегистрирован в качестве предпринимателя без образования юридического лица в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России №5 по Вологодской области 18.04.2012 года (свидетельство о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя №3050686).

ИП Говоров нанимает работников в соответствии с трудовым законодательством и на основании заключения трудового договора. Также дополнительно с работниками заключается договор о полной материальной ответственности, поскольку в должностные обязанности работников входит хранение и реализация товарно-материальных ценностей.

Штат предпринимателя составляет 4 человека: директор, главный бухгалтер, водитель и менеджер.

ИП Говоров С.А. использует упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов». Основным видом деятельности ИП

является сдача в аренду складских и торговых помещений, принадлежащих ему на праве собственности. Сдача в аренду нежилого помещения арендаторам оформляется договорами аренды. ИП Говоров уплачивает коммунальные услуги за сдаваемые помещения, также за услуги связи и прочие расходы, связанные с содержанием помещений.

Отношения с поставщиками товарно-материальных ценностей оформляются заключением договоров на поставку. При безналичных расчетах платежи производятся по платежным поручениям. У предпринимателя ведется кассовая книга, открыт один расчетный счет, который используется для уплаты налогов и расчетов с поставщиками за полученные товары.

При выплате своим работникам заработной платы Говоров С.А. оформляет табель учета рабочего времени, расчетные ведомости, платежную ведомость на выдачу заработной платы.

Для целей исчисления «упрощенного» налога доходы ИП Говоров считает по кассовому методу. То есть, доходы считаются полученными на дату, когда предприятие фактически получило деньги (на банковский счет или в кассу). Именно на эту дату отражается полученный доход в графе 4 раздела I Книги учета доходов и расходов. При этом методе необходимо отражать все полученные авансы независимо от даты фактического исполнения обязательств по договору.

ИП Говоров ведет учет доходов и расходов в Книге учета доходов и расходов (далее – КУДиР). На основе данных Книги учета доходов и расходов заполняется налоговая декларация по УСН. В Книгу учета доходов и расходов заносятся данные обо всех хозяйственных операциях за отчетный (налоговый) период.

Хозяйственные операции отражаются в Книге учета доходов и расходов в хронологической последовательности и каждая операция отражена отдельной строкой. Каждая запись подтверждается первичным документом. В качестве таких документов предпринимателем используются первичные документы бухгалтерского учета, которые служат основанием для перечисления денежных средств.

Суммы доходов, отраженные по строкам «Итого за I (II, III или IV) квартал», бухгалтер рассчитывает, сложив все значения по графе 4 в каждой из таблиц раздела I в отдельности. Суммы доходов, отраженные по строке «Итого за полугодие», рассчитываются путем сложения значения строк «Итого за I квартал» и «Итого за II

квартал» по графе 4. Значение по строке «Итого за 9 месяцев» получено путем суммирования показателей строк «Итого за полугодие» и «Итого за III квартал» по графе4.

Сумма кредита, полученного на производственные цели, не отражена в Книге учета доходов и расходов. Такие поступления не облагаются «упрощенным» налогом на основании НК РФ (пп. 1 п. 1.1 ст. 346.15, пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ).

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что у ИП Говоров порядок определения доходов (расходов) и исчисления налога по упрощенной системе производится в полном соответствии с нормами действующего законодательства РФ.

2.2. Анализ способа налогообложения ИП Говоров С.А. и выявление существующих проблем

ИП Говоров С.А., как субъект малого бизнеса, работает по упрощенной системе налогообложения, где объектом выступают доходы за минусом расходы. В налоговые органы по истечении налогового периода, которым является календарный год, предоставляется налоговая декларация по УСН.

ИП Говоров является работодателем и привлекает сотрудников с последующим их трудоустройством. Соответственно, к его расходам добавляется не только выплата заработной платы, но и определенные взносы за каждого нанятого работника. Это НДФЛ, который удерживается из заработной платы сотрудников и составляет 13%. То есть ИП Говоров играет роль налогового агента. Сумма удержанного налога в данном случае не влияет на размер налоговой нагрузки. И страховые взносы. Страховые взносы - это дополнительные расходы предпринимателя, которые неизбежны при найме сотрудников.

Обязательные страховые отчисления во внебюджетные фонды:

ПФР –22 % от заработной платы;

ФФОМС –5,1 % от заработной платы;

ФСС –2,9 % от заработной платы.

В целях налогообложения ИП Говоров учитывает расходы из перечня, приведенного в п.1 ст.346.16 НК РФ. При этом единый налог (авансовый платеж) им уменьшается на следующие суммы:

- страховые взносы, уплаченные за работников;
- пособия, выплаченные за первые три дня болезни;
- платежи (взносы) по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями.

В таблице 8 содержатся показатели, для расчета взносов во внебюджетные государственные фонды.

Таблица 8

показатели	годы		
	2013	2014	2015
Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	3	4	4
Фонд оплаты труда, тыс.руб.	428,00	590,40	600,00

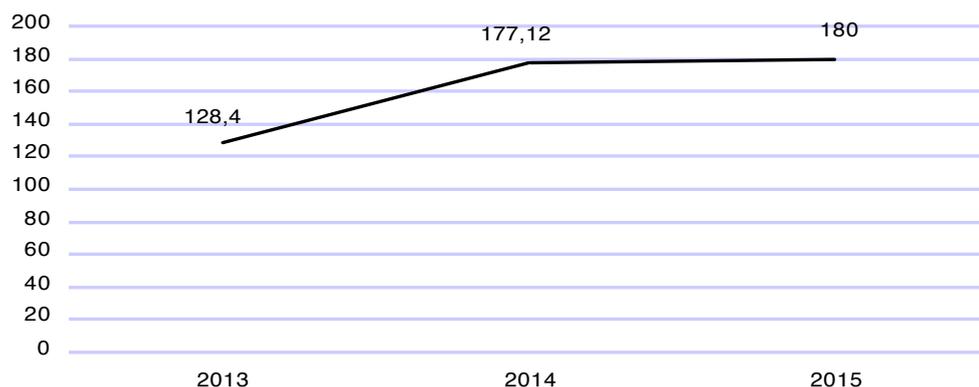
Размер взносов во внебюджетные фонды, уплачиваемых ИП Говоров в 2013-2015 годах приведены в таблице 9 (в тыс.руб.):

Таблица 9

Внебюджетные фонды	годы		
	2013	2014	2015
ПФ РФ, 22%	94,16	129,888	132,00
ФСС, 2,9%	12,41	12,398	17,40
ФФОМС, 5,1%	21,83	34,834	30,60
Итого взносов	128,4	177,12	180,00

Для наглядности информации, графически представим динамику взносов во внебюджетные фонды за 2013-2015 годы на графике (тыс.руб.).

График 4



Как свидетельствуют данные, представленные в таблице 9 и на графике 4, размер взносов во внебюджетные фонды за период вырос, хотя и неравномерно. В 2014 году по сравнению с 2013 года рост составляет 48,72 тыс. руб. или 37,94%, в 2015 году по сравнению с 2014 годом рост составляет 2,88 тыс. руб. или 1,63%, а по сравнению с 2013 годом – 51,6 тыс. руб. или 40,19%. Рост связан с ростом заработной платы на каждого работника.

В течении трех лет предприниматель уплачивает единый налог по упрощенной системе, ставке в 15%. Согласно п.6 ст.346.18 НК РФ уплата налога по минимальной ставке возможна только в том случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Проанализируем динамику доходов и расходов ИП Говоров за 2013-2015 годы, данные представим в таблице 10. Отметим, что в состав расходов включены взносы во внебюджетные фонды, размер которых указан в таблице 9.

Таблица 10

Доходы и расходы ИП за 2013-2015 год:

показатели	годы			отклонение					
	2013	2014	2015	абсолютное (+,-)			относительное (%)		
				2014/ 2013	2015/ 2014	2015/ 2013	2014/ 2013	2015/ 2014	2015/ 2013
Сумма доходов, в тыс. руб.	899,146	987,419	1373,722	88,273	386,303	474,576	9,82	39,12	52,78

Сумма расходов, в тыс. руб.	661,642	834,464	1280,481	172,822	446,017	618,839	26,12	53,45	93,53
Удельный вес суммы расходов в сумме доходов, в %	73,56	84,5	93,21	-	-	-	-	-	-

Для более точного отражения информации, графически представим динамику доходов и расходов ИП Говоров за 2013-2015 годы (графики 5 и 6):

График 5

Динамика доходов ИП Говоров за 2013-2015 годы, в тыс. руб.:

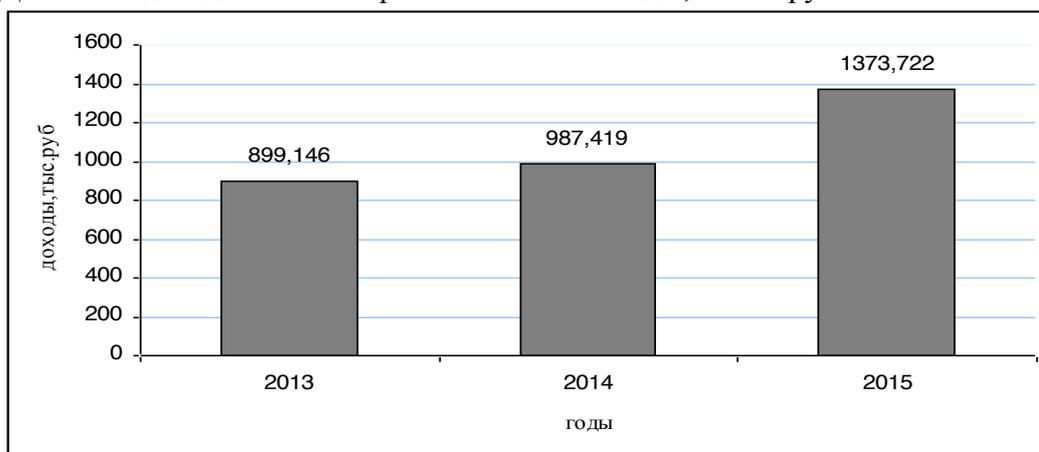
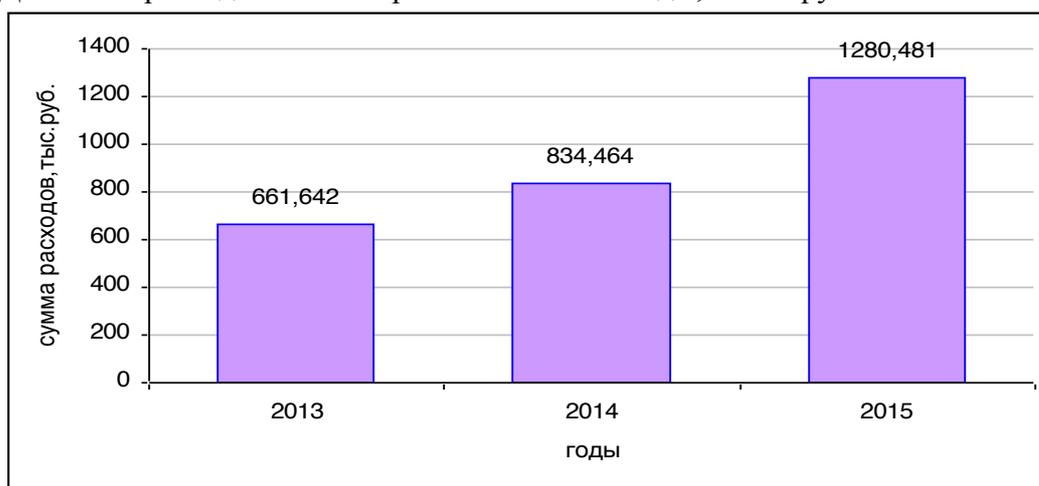


График 6

Динамика расходов ИП Говоров за 2013-2015 годы, в тыс. руб.:



Как показывают данные таблицы 10 и графиков 5 и 6, доходы предпринимателя, как и расходы, имеют тенденцию к увеличению. Если в 2013 году предприниматель получил доход на общую сумму 889,146тыс. руб., то в 2014 году его доход составил уже 987,419

тыс. руб., что на 88,273 тыс. руб. или на 9,82% больше, чем в 2013 году. В 2015 году сумма дохода по сравнению с 2014 годом выросла значительно и составила 1373,722 тыс. руб., что на 474,576тыс. руб. или на 39,12% больше показателя 2014 года и больше показателя 2013 года на 474,576тыс. руб. или на 52,78%. Расходы ИП в 2013 году составили 661,642 тыс. руб., в 2014 году эта сумма составила уже 834,464 тыс. руб., что на 172,822тыс. руб. или на 26,12% больше показателя 2013 года. В 2015 году сумма расходов составила 1280,481 тыс. руб., что больше показателя 2014 года на 446,017 тыс. руб. или на 53,45% и больше показателя 2013 года на 618,839 тыс. руб. или на 93,53%.

Увеличение объема доходов и расходов вызвано как инфляционными процессами, происходящими в стране, так и управлением финансам ИП Говоровым. При этом следует отметить, что темпы роста расходов значительно выше, чем темпы роста доходов, а это свидетельствует о негативной тенденции.

Рассмотрим динамику налоговых выплат ИП Говоров за 2013-2015 годы. ИП не исчисляет налог на имущество физических лиц, транспортный и земельный налоги, поэтому налоговую нагрузку составляют только сумма единого налога и взносы во внебюджетные фонды. Что касается суммы НДС, то в отношении данного налога ИП Говоров выступает в качестве налогового агента и не несет как таковой налоговой нагрузки. Представим данные по суммам единого налога, подлежащего уплате в бюджет, ИП Говоров С.А. за 2013-2015 годы в таблице 11.

Таблица 11

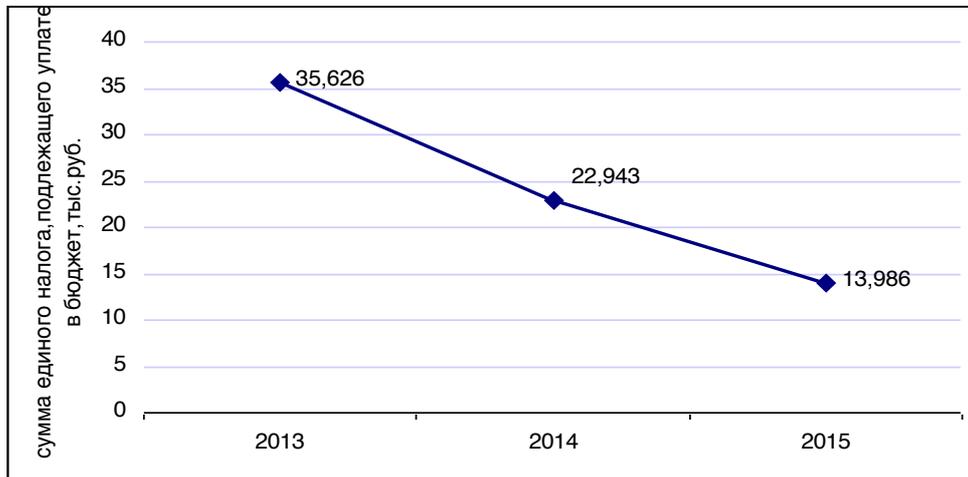
показатели	годы		
	2013	2014	2015
Налогооблагаемая база	237,504	152,955	93,241
Сумма исчисленного единого налога за налоговый период по ставке 15%	35,626	22,943	13,986
Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период по ставке 1%	2,375	1,530	13,737
Сумма единого налога, подлежащая к уплате за налоговый период	35,626	22,943	13,986

Представим динамику единого налога, подлежащего уплате в бюджет ИП Говоров за 2013-2015 годы графически (график 7).

Как показывают данные таблицы 11 и графика 7 сумма единого налога, подлежащего уплате ИП Говоров, имеют тенденцию к уменьшению. Если в 2013 году предприниматель уплатил налог в сумме 35,626 тыс. руб., то в 2014 году эта сумма составила уже 22,943тыс. руб., что на 12,683тыс. руб. или на 35,6% меньше, чем в 2013 году. В 2015 году

сумма налога по сравнению с 2014 годом также уменьшилась и составила 13,986 тыс. руб., что на 8,957 тыс. руб. или на 39,04% меньше показателя 2014 года и меньше показателя 2013 года на 21,64 тыс. руб. или на 60,74%. Уменьшение налога связано с ростом удельного веса расходов в сумме доходов.

График 7



В анализе финансово-хозяйственной деятельности любого субъекта хозяйствования важную роль играет оценка налоговых обязательств, которая позволяет определить, насколько обременительна применяемая налоговая система для предпринимателя и какую долю ресурсов привлекают на себя платежи в бюджет, то есть определить налоговую нагрузку. Кроме того, определение налоговой нагрузки может иметь еще одну цель – это прогнозирование налогового бремени на будущий период. Для любого хозяйствующего субъекта важно предусмотреть налоговую нагрузку в будущих периодах, важно оценить, какой объем налогов он должен будет уплачивать, например, за счет расширения своей деятельности.²⁸ Расчет налоговой нагрузки произведем по методике, разработанной М. И. Литвиным. Показатель налоговой нагрузки М. И. Литвин связывает с числом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов и механизмом их взимания. В качестве источника уплаты налогов, по его мнению, может быть выбран доход экономического субъекта в различных формах.²⁹ Налоговая нагрузка по методике Литвина рассчитывается как:

$$НН = \sum НП + \sum ВП / \sum ИС * 100\%, \text{ где} \quad (1)$$

²⁸ Ефимов О.Н., Тагирова Н.Р. Методы оптимизации налоговой нагрузки // Экономические науки. - 2014. - №28-1. URL: <http://novainfo.ru/article/2648/> (Дата обращения: 04.05.2017).

²⁹ Кашутина М.В. Методы расчета налоговой нагрузки. URL: <https://www.scienceforum.ru/2015/1143/10106/> (Дата обращения: 04.05.2017).

Σ НП – сумма начисленных налоговых платежей;

Σ ВП – платежи во внебюджетные фонды;

Σ ИС – сумма источников уплаты налогов.

Поскольку сумма взносов во внебюджетные фонды уже включена в расходы ИП, при расчете налоговой нагрузки данный показатель учитываться не будет и формула (1) примет следующий вид:

$$\text{НН} = \Sigma \text{ НП} / \Sigma \text{ ИС} * 100\%,$$

Используя данную формулу, рассчитаем налоговую нагрузку за исследуемый период:

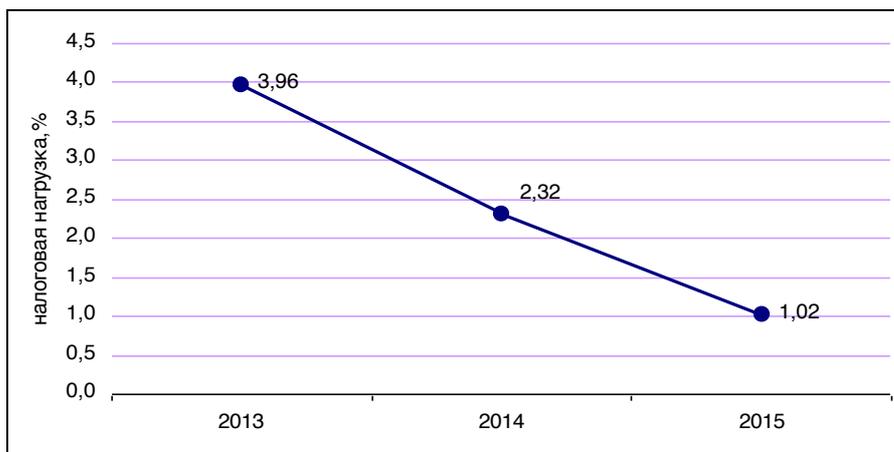
$$\text{НН (2013г.)} = 35,626 / 899,146 * 100\% = 3,96$$

$$\text{НН (2014г.)} = 22,943 / 987,419 * 100\% = 2,32$$

$$\text{НН (2015г.)} = 13,986 / 1373,722 * 100\% = 1,02$$

Для наглядного отражения информации, графически представим динамику налоговой нагрузки предпринимателя за 2013-2015 годы (график 8).

График 8



Минимальное значение уплачиваемого налога, в связи с применением УСН говорит о минимальной налоговой нагрузке на ИП Говорова. Но необходимо обратить внимание на тот факт, что средняя налоговая нагрузка по России для заявленного кода ОКВЭД (70.20.2«Сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества») в 2015 году составляет 17,20%.³⁰ Поскольку значения налоговой нагрузки ИП Говорова за 2013-2015 годы значительно ниже средней по России, финансово-хозяйственная деятельность ведётся с высоким налоговым риском. При наличии существенных отклонений от этих цифр в невыгодную для налогоплательщика сторону необходимо проверить данные,

³⁰ Приказ ФНС России от 26.02.2016 года №ММВ-7-3/99@// СПС «Консультант Плюс».

задействованные в расчете, на наличие ошибок и при их правильности подготовить для ИФНС аргументы, объясняющие причины низкой налоговой нагрузки.

2.3. Определение оптимального способа налогообложения ИП Говоров и расчет налоговой нагрузки при различных системах налогообложения

Минимальное значение уплачиваемого налога, в связи с применением УСН говорит о минимальной налоговой нагрузке на ИП Говорова. Проведем сравнительный анализ и оценку эффективности применения различных систем налогообложения исходя из данных предпринимателя. Для этого проанализируем четыре способа налогообложения:

- 1) общая (обычная) система налогообложения.
- 2) Упрощенная система налогообложения с объектом «доходы».
- 3) Упрощенная система налогообложения с объектом «доходы минус расходы»
- 4) Патентная система налогообложения.

На основе проведенного сравнения выявим, какой из вариантов предпочтительнее с точки зрения налоговой нагрузки. Для расчетов используем данные, представленные в таблицах 10 и 11.

1) Расчет по общей (обычной) системе налогообложения:

При применении общей системы налогообложения ИП будет выплачивать взносы во внебюджетные фонды, а также будет выполнять обязанности налогового агента по НДФЛ с заработной платы работников. При этом Говоров С.А. не несет налоговой нагрузки по уплате НДФЛ с заработной, а сумма взносов во внебюджетные фонды включается в состав расходов, уменьшающих налоговую базу. Доход ИП за 2015 год составил 1373,722 тыс. руб., расходы –1280,481 тыс. руб.

Сумма налога составит: $(1373,722 - 1280,481) * 13\% = 12,121$ тыс. руб.

Кроме этого, налогоплательщик не освобождается от уплаты НДС. Рассчитаем сумму НДС (при условии, что все расходы осуществлены с включенным в стоимость НДС):

Сумма начисленного НДС: $1373,722 * 18\% = 247,27$ тыс. руб.

Сумма налогового вычета по НДС (из суммы расходов вычтем сумму взносов во внебюджетные фонды и фонд оплаты труда): $(1280,481 - 600,0 - 180,0) * 18\% = 90,087$ тыс. руб. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет: $(247,27 - 90,087) * 18\% = 28,293$ тыс. руб.

Рассчитаем сумму налога на имущество физических лиц. Кадастровая стоимость помещения, сдаваемого в аренду, составляет 14789,2 тыс. руб. Ставка налога в 2015 году для указанных объектов равна 0,9%. Сумма налога, таким образом, составит:

$$14789,2 * 0,9\% = 133,1 \text{ тыс. руб.}$$

Отметим, что в 2016 году ставка составит 1,2%, в 2017 году 1,5%, в 2018 году -1,8%, в 2019 году и в последующие годы -2%. Сумма налога за 2015 год подлежит уплате ИП Говоровым в 2016 году, но условно учтем ее при расчете налоговой нагрузки за 2015 год. Таким образом, общая сумма налога при общей системе налогообложения будет равна:

$$12,121 + 28,293 + 133,1 = 173,514 \text{ тыс. руб.}$$

2) Расчет по упрощенной системе налогообложения с объектом «доходы»:

При применении данной системы ИП Говоров будет исчислять единый налог по ставке 6%, при этом сумма исчисленного налога будет им уменьшена на сумму взносов во внебюджетные фонды, но не более, чем на 50%. Сумма исчисленного единого налога:

$$1373,722 * 6\% = 82,42 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма взносов во внебюджетные фонды в 2015 году равна 180,0 тыс. руб., значит уменьшить сумму исчисленного единого налога можно уменьшить только на 50%:

$$82,42 * 50\% = 41,21 \text{ тыс. руб.}$$

3) Расчет по упрощенной системе налогообложения с объектом «доходы минус расходы»:

Расчет по данному варианту – это собственная система налогообложения, применяемая ИП Говоровым. Расчет был приведен ранее, при этом сумма исчисленного налога составила 13,986 тыс. руб.

5) Расчет по патентной системе налогообложения.

При применении патентной системы налогообложения ИП будет освобожден от уплаты таких налогов, как НДС, НДФЛ, налог на имущество физических лиц. Законом Вологодской области от 27.11.2012 года N№117-ГД «О патентной системе налогообложения на территории Вологодской области» при сдаче в аренду (наем) нежилых помещений, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности (подклассы ОКВЭД 55.1, 55.2, подгруппа ОКВЭД 70.20.2) размер потенциально возможного к получению индивидуальными предпринимателями годового дохода на территории Вологодской области установлен в размере 10,200 тыс. руб. за квадратный метр площадей по каждому обособленному объекту.

Площадь нежилых помещений, сдаваемых в аренду ИП Говоров равна 84,0 м².

Потенциально возможный доход ИП в данном случае будет исчислен следующим образом:

$$84,0 \text{ м}^2 * 10,200 \text{ тыс. руб./м}^2 = 856,800 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма налога, при применении патентной системы налогообложения для данного вида предпринимательской деятельности на 12 месяцев составит:

$$856,800 \text{ руб.} * 6\% = 51,408 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма налога оплачивается двумя платежами: первый платеж равен 17,136 тыс.руб. в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента; второй платеж равен 34,272 тыс. руб. в срок не позднее срока окончания действия патента.

Используя формулу (2), рассчитаем налоговую нагрузку для ИП Говоров по всем способам налогообложения:

$$\text{НН (1)} = 173,514 / 1373,722 * 100 = 12,63$$

$$\text{НН (2)} = 41,21 / 1373,722 * 100 = 3,0$$

$$\text{НН (3)} = 1,02$$

$$\text{НН (4)} = 51,498 / 1373,722 = 3,74$$

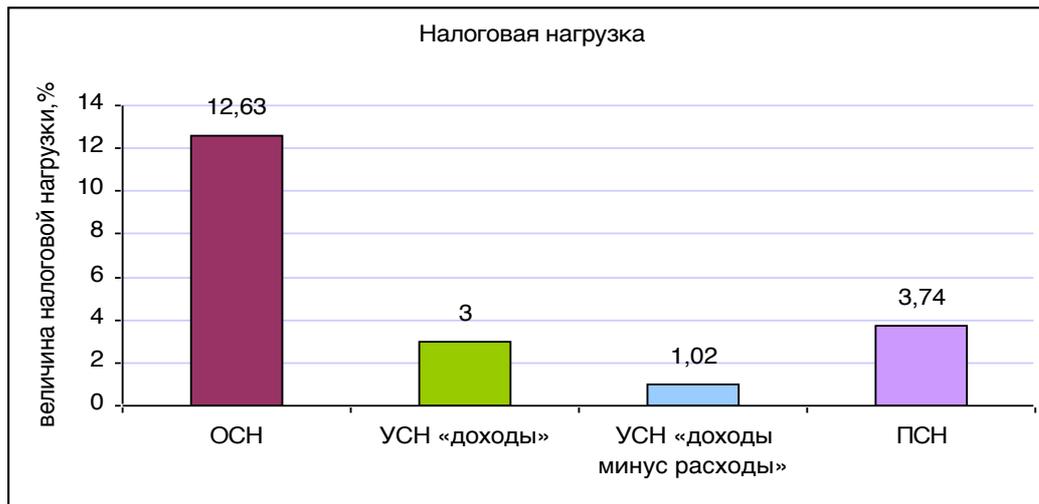
Полученные данные произведенных расчетов налоговой нагрузки ИП Говоров за 2015 год применительно к разным системам налогообложения представим в таблице 12 (тыс.руб.):

Таблица 12

Показатель	ОСН	УСН «доходы»	УСН «доходы минус расходы»	ПСН
Сумма налога к уплате	173,514	41,21	13,986	51,408
Налоговая нагрузка	12,63	3,0	1,02	3,74

Представим данные таблицы 12 в виде графика сравнения налоговой нагрузки ИП Говорова за 2015 год (график 9):

График 9



Как показывают данные таблицы 12 и графика 9, сумма налога, подлежащего уплате, ИП за 2015 год при применении различных систем налогообложения существенно различается, соответственно, различается и размер налоговой нагрузки. Самая большая налоговая нагрузка возникает при применении общей системы налогообложения – 173,514 тыс. руб. или 12,63%. Минимальная сумма налога подлежит уплате при применении упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы минус расходы» - 13,986 тыс. руб. или 1,02%.

В результате проведенного анализа можно сделать вывод, что при ИП Говоров применяет наиболее эффективную систему налогообложения, так как сумма уплачиваемого им налога минимальная.

В заключение данной главы можно сделать следующие выводы. ИП Говоров применяет упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы минус расходы». Разница между доходами и расходами образует объект налогообложения по налогу при упрощенной системе налогообложения предпринимателя. Учет, для целей исчисления налоговой базы по «упрощенному» налогу, ведется в Книге учета доходов и расходов. На основе данных Книги учета доходов и расходов заполняется налоговая декларация по УСН. По результатам проведенного анализа и оценки эффективности применения различных систем налогообложения было определено следующее.

Если учитываемые при налогообложении расходы превышают 75% от дохода, то предпринимателю можно применять обычную схему налогообложения, но при этом можно попасть в зону налогового риска и под пристальное внимание налоговых органов. Если расходы ИП будут составлять меньше 60% от полученных доходов, то выгоднее

применять упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы». Если же расходы предпринимателя будут составлять менее 75% от дохода, но более 60%, то ИП Говоров выгоднее применять упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы минус расходы». Приведенные расчеты и их анализ позволяют более осмысленно оценивать преимущества и недостатки указанных способов налогообложения и использовать их в реальных условиях с целью снижения налоговой нагрузки исследуемого субъекта для оптимизации его финансовых результатов. Ознакомившись с деятельностью ИП Говоров, проведя анализ его деятельности, оценив налоговую нагрузку предпринимателя, можно сделать выводы, что предприниматель работает вполне удовлетворительно. За последние три года предприятие выплачивало единый налог по УСН по ставке 15%. Минимальное значение уплачиваемого налога, в связи с применением УСН говорит о минимальной налоговой нагрузке на предпринимателя. Но необходимо обратить внимание на тот факт, что средняя налоговая нагрузка по России для заявленного кода ОКВЭД составляет 17,2%. Поскольку значения налоговой нагрузки ИП в 2013-2015 годы значительно ниже средней по России, финансово-хозяйственная деятельность ведётся с высоким налоговым риском. При наличии существенных отклонений от этих цифр в невыгодную для налогоплательщика сторону и при необходимости подготовить для ИФНС аргументы, объясняющие причины низкой налоговой нагрузки.

Так как ИП Говоров работает по наиболее подходящему ему режиму налогообложения и налоговая нагрузка у него вполне соизмеримая, то в дальнейшем вносить предложения по оптимизации налоговой нагрузки не представляется целесообразным, но, можно обратить внимание на общие финансовые показатели и предложить пути повышения экономической эффективности функционирования ИП Говоровым, которые помогут предпринимателю увеличить получаемый доход, а также снизить налогов

2.4. Предложения по совершенствованию существующей системы налогообложения

Проанализировав деятельность предприятия ИП Говоров, оказывающего услуги по предоставлению в аренду производственных и офисных помещений, можно сделать вывод, что функционирование предпринимателя как субъекта микробизнеса достаточно эффективно. Но ИП Говоров имеет достаточно высокий уровень расходов. Поэтому можно внести ряд организационных мер по повышению экономической эффективности деятельности ИП. Возможно, вносимые предложения увеличат налоговые выплаты, но посредством увеличения доходности.

Сокращение расходов влечет за собой увеличение доходов предпринимателя, соответственно экономической эффективности его функционирования. У ИП Говорова удельный вес расходов в доходах составляет в 2013 году -73,56%, в 2014 году -84,5%, в 2015 году -93,21%. Одним из источников снижения расходов ИП могут быть следующие: заработная плата наемного персонала; отчисления на социальные нужды с зарплаты персонала; средства материально го стимулирования и т.д.

У ИП наибольший объем в расходах составляют расходы на оплату труда и на уплату взносов во внебюджетные фонды. В таблице 13 представим расчет удельного веса вышеперечисленных расходов в общем объеме расходов.

Таблица 13

показатели	годы		
	2013	2014	2015
Сумма расходов, в тыс. руб.	661,642	834,464	1280,481
Количество работников, чел.	3	4	4
Фонд оплаты труда (ФОТ), в тыс. руб.	428,00	590,40	600,00
Сумма взносов во внебюджетные фонды (ВВФ), тыс. руб.	128,4	177,12	180,00
Сумма ФОТ и ВВФ, в тыс. руб.	556,4	767,52	780,00
Удельный вес суммы ФОТ и ВВФ в сумме расходов, в %	84,1	91,98	60,9

По данным таблицы 13 видно, что наибольший удельный вес расходов на оплату труда и на уплату взносов во внебюджетные фонды пришелся на 2014 год –91,98% (в 2013 году –84,1%), но уже в 2015 году произошло значительное снижение. Средняя заработная плата в 2013 году составила 11,889 тыс. руб., в 2014 году –12,292 тыс. руб. и в 2015 году –12,500 тыс. руб. Для уменьшения расходов, предложено провести сокращение штата сотрудников и высвобождение 1 единицы персонала. В штате ИП Говоров числятся директор, главный бухгалтер, водитель и менеджер. Если ведение учета перепоручить директору, то освобождается 1 единица. Ввиду значительного упрощения учета совмещение функций бухгалтера и директора не предполагает быть обременительным.

Рассчитаем экономический эффект предложенного мероприятия (расчет произведем по данным 2015 года):

ФОТ: 12 500 руб. *1 ед.персонала * 12 месяцев = 150 000 руб.

Взносы во внебюджетные фонды: 150 000 руб.*30% = 45 000 руб.

Сумма расходов составит: 1 280 481–150 000 –45 000 = 1 085 481

Налогооблагаемая база по УСН составит: $1373,722 - 1085,481 = 288,241$ тыс. руб.

Сумма единого налога по УСН с учетом уменьшения налоговой базы составит: $288,241 * 15\% = 43,236$ тыс. руб. Разница между фактической суммой налога и суммой налога с учетом предложения равна: $43,236 - 13,986 = 29,25$ тыс. руб.

Экономический эффект от предложенного мероприятия составит: $390,000 - 29,25 = 360,75$ тыс. руб.

Эффективное управление невозможно без современных технологий, которые позволяют вне зависимости от объема работ, точно и быстро рассчитать заработную плату или спланировать финансовые затраты, сформировать различные виды отчетности, провести мониторинг и анализ показателей деятельности предпринимателя, управлять продажами и закупками. Кроме того, все полученные данные в работе ИП необходимо не только обрабатывать, но и хранить, и в решении данных задач целесообразнее всего использовать современные автоматизированные системы управления. Современные системы для автоматизации управления ИП способны упростить выполнение не только привычных процедур налогового и кадрового учета, но также позволяют отслеживать и оптимизировать процесс управления в целом, учитывать денежные средства, регламентировать управление, упростить взаимодействие и взаиморасчеты с потребителями услуг. Как один из вариантов успешного решения целого ряда вопросов автоматизации в ИП Говоров, предлагается внедрение системы «1С:Предприниматель 2015». При внедрении системы основной задачей является максимальное упрощение и оптимизация процессов управления деятельностью ИП. «1С:Предприниматель 2015» хорошо подходит как начинающим предпринимателям, которым важно сократить затраты времени и средств на рутину ведения учета и отчетности.

Следующий вариант снижения расходов – это сбережение ресурсов, электроэнергии, теплоснабжения и других, что дает снижение затрат на оплату коммунальных услуг. Альтернативный вариант – включение суммы коммунальных услуг в стоимость аренды помещений. При внедрении предлагаемых мероприятий следует обратить внимание на следующий момент: налогоплательщик не может увеличить свои расходы настолько, чтобы свести единый налог к нулю и совсем не платить его. Размер единого налога для субъектов, которые считают его с разницы между доходами и расходами, не может быть меньше минимального налога. Он составляет 1% от доходов по итогам года. Этот налог придется заплатить предпринимателям, у которых небольшой доход, а также в том случае,

если получен убыток. Тем не менее, для таких налогоплательщиков схема «доходы минус расходы» все равно выглядит привлекательнее, т.к. минимальный налог в любом случае будет ниже, чем единый налог с доходов.

Организация, применяющая УСН и использующая схемы оптимизации налогов, может попасть под пристальное внимание налоговых органов. Например, ФНС России рекомендует проверять следующих налогоплательщиков, применяющих УСН: предпринимателей, выбравших в качестве объекта налогообложения «доходы за вычетом расходов», если расходы превысили 90% от доходов, или если в налоговой отчетности показываются убытки, или если размер налога почти равен 1% от доходов (размер налога приближен к размеру минимального налога); предпринимателей, несвоевременно выполняющих требования налоговых органов о представлении документов; предпринимателей, работающих в высокодоходных отраслях (туризм, торговля), у которых темп роста выручки меньше темпа роста потребительских цен; предпринимателей, выписывающих счета-фактуры налогоплательщикам, применяющим общий режим налогообложения. По результатам расчетов выявлено, что ИП Говоров подвержен налоговому риску. Для снижения или исключения рисков рекомендуется самостоятельно провести оценку рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, утверждёнными приказом ФНС России от 30.05.2007 №ММ-3-06/333@; исключить сомнительные операции при расчёте налоговых обязательств за соответствующий период; уведомить налоговые органы о мерах, предпринятых для снижения данных рисков. Уведомление производится путём подачи в налоговый орган, по месту нахождения ИП, уточнённых налоговых деклараций по налогам за те периоды, в которых осуществлялась деятельность с высоким налоговым риском. Для идентификации цели подачи данных уточнённых декларации (снижение/исключение рисков) ИП Говоров необходимо по пунктам №1-11 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков предлагается одновременно с уточнённой декларацией представлять Пояснительную записку по форме, рекомендуемой УФНС России.

Таким образом, зная о том, что предприниматели, совершающие рискованные операции, подлежат особому контролю со стороны ФНС России, следует проверять все положения

договоров и характеристики участников хозяйственных операций, с тем, чтобы обеспечить себе защиту от налоговых претензий.

По второму мероприятию пока трудно оценить экономический эффект, но оно напрямую связано с первым предложением, поэтому рассчитаем необходимые расходы.

Ориентировочная стоимость системы в зависимости от конфигурации 3 300p (версия для одного компьютера). Для отправки отчетности в ФНС, ПФР, ФСС, Росстат и другие контролирующие органы предназначен сервис «1С:Отчетность». Годовая стоимость сервиса «1С:Отчетность», включая предоставление электронной подписи, составляет от 3,900 до 5,900 тыс. руб. в год в зависимости от региона. Если остановить свой выбор на конфигурации «1С:Предприниматель 2015» с подключением сервиса «1С:Отчетность» то расходы составят:

стоимость поставки -3,300тыс. руб. (единовременный расход);

затраты в размере от 3,900 до 5,900 тыс. руб. (ежегодно).

Если необходимо обучение пользователя системы, то стоимость полного курса в объеме 80 часов «Учет и налогообложение с нуля» в фирме «ПрограмМастер» (как пример) составляет 11,200 тыс. руб. Учитывая, что компьютеры у ИП имеются в наличии, значит расходы на автоматизацию составят:

первый год: $3,300 + 11,200 + 5,900$ (по если учитывать по максимальной стоимости) = 20,400 тыс.руб.; последующие годы: 5,900 тыс. руб. Вложения в систему окупаются повышением эффективности работы, снижением издержек и удобством использования. Общий эффект в первый год (с учетом расходов на установку системы автоматизации) составит: $331,500 - 20,400 = 311,100$ (тыс. руб.)

В последующие годы: $331,500 - 5,900 = 325,600$ (тыс. руб.)

Таким образом, экономический эффект от предложенных нами мероприятий в первый год составит 311,100 тыс. руб., в последующие годы –325,600 тыс. руб.

Предложенные мероприятия повысят эффективность деятельности ИП Говоров, увеличат доход. Но так как увеличение доходности напрямую связано с увеличением налоговых выплат, то предпринимателю необходимо разработать эффективную налоговую политику, опираясь на законные методы оптимизации налогов.

Заключение

В заключение можно сделать следующие выводы.

В первой главе были рассмотрены основные вопросы, касающиеся деятельности малого бизнеса. Проанализированы критерии отнесения к субъектам малого, среднего и микробизнеса. Проанализированы последствия изменения критериев, в частности повышения уровня доходов и изменения определения критерия «выручка» на «доход». На основании статистических данных можно сделать вывод о незначительном реальном приросте количества малых предприятий, в основном скачки роста связаны с законодательным повышением уровня ограничений для отнесения к малому бизнесу.

Рассмотрены различные налоговые режимы и взаимосвязь субъектов малого бизнеса со льготными налоговыми режимами. Отмечено, что многие меры государственного регулирования деятельности малых предприятий носят противоречивый характер. Например, введение упрощенной системы налогообложения для микропредприятий - с тенденцией к общей отмене налоговых льгот для малого предпринимательства. Кроме того, существует противоречие между заявленными планами правительства и реальной ситуацией. Например, несмотря на поручение Президента правительству обеспечить в период с 2015 по 2018 годы неизменность условий налогообложения и уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды, установленные до 1 января 2015 года, уже было принято решение (находится на согласовании) об увеличении страховых взносов на 0,8 (с 30% до 30,8%).

Однако, одновременно нельзя не отметить, что за последние пару лет практически все наиболее глобальные инициативы (налоговые каникулы, экономическая амнистия, надзорные каникулы) все-таки были государством поддержаны и реализованы, хотя и не полностью. Это позволяет говорить о некотором прогрессе в отношениях власти с бизнесом, который в перспективе нескольких лет, возможно, позволит переломить тенденцию к уменьшению количества малых и средних предприятий.

Малый бизнес представляет самый многочисленный слой мелких собственников, которые в силу своей массовости в значительной мере определяют социально-экономический и отчасти политический уровень развития страны. Малый и средний бизнес имеет неоспоримые преимущества перед крупным. К таким преимуществам, в частности, относятся большая мобильность, возможность дифференциации условий труда, приспособляемость к конъюнктурным потребностям рынка. Однако малые предприятия,

индивидуальные предприниматели и более уязвимы, им подчас сложнее выходить победителями в конкурентной борьбе, особенно в странах, где велика монополизация многих видов экономической деятельности. Не является исключением в этой связи и Российская Федерация, о чем красноречиво свидетельствуют такие программные документы, как Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года и Прогноз долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года.

Малый бизнес без поддержки государства не способен успешно противостоять в конкурентной борьбе крупному капиталу, отстаивать свои экономические, политические и социальные интересы.

Среди всех, принимаемых государством мер по поддержке малого бизнеса, в значительной степени преобладают меры административного характера, в частности упрощение бухгалтерского и налогового учета. Что касается реальных изменений в налогообложении, то максимальные мероприятия приняты только в части фиксирования ставок налогов на определенный период. И наиболее значимыми в этот период мерами можно считать предоставление субъектам права законодательно уменьшать налоговые ставки по спецрежимам. В дальнейшем эта мера требует дополнительного внимания со стороны государства, поскольку субъекты РФ не всегда заинтересованы в снижении ставок, а соответственно и уменьшении поступления доходов в местные бюджеты. Здесь требуется дальнейшее совершенствование бюджетного законодательства с тем, чтобы эффективно распределять налоги от спецрежимов между бюджетами.

Наиболее провальной на настоящий момент можно считать систему страховых взносов. Ни один спецрежим не освобожден от уплаты страховых взносов, размер нагрузки по которым порой нивелирует все положительные моменты от использования льгот на специальных налоговых режимах.

Во второй главе проведен анализ практики применения и оценка эффективности использования упрощенной системы налогообложения на примере ИП Говоров. По результатам проведенного анализа были сделаны следующие выводы. ИП Говоров применяет упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы минус расходы», ведет в Книге учета доходов и расходов налоговый учет. В целом, ИП Говоровым порядок определения доходов и расходов, а также исчисления налога по упрощенной системе производится в полном соответствии с нормами действующего законодательства РФ.

В результате изучения и анализа налоговых выплат у ИП выяснилось, что налоговая нагрузка в суммарном отношении находится на приемлемом уровне, но, однако, экономическая эффективность предприятия довольно невысокая. Кроме этого, ИП находится в зоне высокого налогового риска. Далее было рассмотрено возможное снижение налогового бремени ИП исходя из данных предпринимателя путем смены режима налогообложения. Для этого было проанализировано четыре варианта налогообложения. Результат напрямую зависит от величины и структуры денежного потока, генерируемого предпринимателем, в том числе и от его налоговой составляющей. Также были определен и предложен комплекс мер по повышению экономической эффективности функционирования предпринимателя. Разработанные мероприятия, требуя единовременных вложений, позволят ИП улучшить доходность деятельности. Так как мер по оптимизации налоговой нагрузки у ИП не требуется, были предложены рекомендации по оптимизации применяемого налогового режима упрощенной системы налогообложения и рекомендации по уменьшению степени налогового риска. Предложенные мероприятия носят рекомендательный характер, и решение об их практической реализации остается за ИП Говоровым.

Список литературы

Нормативно-правовые акты

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года №146-ФЗ (ред. от 28 декабря 2016г. // СПС «Консультант плюс».
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 №117-ФЗ (ред. от 03 апреля 2017 // СПС «Консультант плюс».
3. Федеральный закон №209-ФЗ от 24.07.2007г. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» // СПС «Консультант плюс». <https://www.consultant.ru/>.
4. Федеральный закон от 28 июня 2014 года №172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации». // СПС «Консультант плюс». <https://www.consultant.ru/>.
5. Постановление Правительства РФ от 04.04.2016 №265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» // СПС «Консультант плюс». // СПС «Консультант плюс». <https://www.consultant.ru/>.
6. Распоряжение Правительства РФ от 02.06.2016 №1083-р (ред. от 08.12.2016) «Об утверждении Стратегии развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации на период до 2030 года» (вместе с "Планом мероприятий ("дорожной картой") по реализации Стратегии развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации на период до 2030 года"). // СПС «Консультант плюс». // СПС «Консультант плюс». // СПС «Консультант плюс». <https://www.consultant.ru/>.
7. Основные направления бюджетной политики на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов // <http://council.gov.ru/media/files>.
8. Приказ ФНС России от 26.02.2016 года №ММВ-7-3/99@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в электронной форме» // СПС «Консультант плюс». // СПС «Консультант плюс». <https://www.consultant.ru/>.

Монографии, учебники, учебные пособия

1. Александров И. М. Налоги и налогообложение: учебник / И.М. Александров. -10-е изд., перераб. и доп. -М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2011. 228 с.
2. Валдайцев С.В. Малое инновационное предпринимательство: учеб. пособие/ С.В.Валдайцев, Н.Н. Молчанов, К. Пецольтд.- Москва: Проспект, 2013.- 536 с.
3. Ершова И.В. Малое и среднее предпринимательство: правовое обеспечение: Монография / И.В. Ершова, Л.В. Андреева, А.Г.Бобкова. – М.: ЗАО «Издательство «Юриспруденция», 2014. – 460 с.
4. Карсетская Е.В. Упрощенка 6%: Практическое пособие для малых предприятий.- М.: АйСи Групп, 2015. 120 с. // СПС «Консультант Плюс»
5. Малый бизнес: учебное пособие/коллектив авторов; под редакцией В.Я.Горфинкеля. – 2-е изд.,стер. – М.:КНОРУС, 2014. – 336 с.

6. Никулкина, И. В. Общая теория налогообложения / И. В. Никулкина.– М.: Эксмо, 2015. - 176 с.
7. Овсийчук М.Ф. Бухгалтерский учет и контроль деятельности малого бизнеса: учебное пособие/ М.Ф. Овсийчук, А.В.Шохнех. – 2-е изд.перераб.-М.:КНОРУС,2014.-296с.
8. Пархоменко М.Б., Дерябин М.А., Кошечев В.В. Налоги, учет, отчетность и ответственность – 2016. Справочное пособие для руководителей и бухгалтеров предприятий, 22 изд., перераб. Екатеринбург: изд. Дом «Ажур», 2016, 194с.
9. Рудольф Курт, Хачатурян Ашот Ардавасович. Малый бизнес: как не ошибиться в выборе пути при открытии собственного дела. Методические рекомендации по созданию малого предприятия/ Предисл. С.В.Емельянова, А.П.Кулешова. Изд.2-е.М.:Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2012.-248с.
10. Управление малым бизнесом: Учеб.пособие/Под общ.ред. В.Д.Свирчевского. – М.; ИНФРА-М, 2014. – 256с.

Статьи в журналах и других периодических изданиях

1. Алешенко В. Малый бизнес: пространственное развитие и приоритеты госполитики // ЭКО. - 2014. - №11.
2. Ажинова, Е. Ф. Методики исчисления величины налоговой нагрузки предприятия // Аудит и финансовый анализ. –2014. -№2.
3. И. В. Вачугов, П. В. Седаев. Несовершенство законодательного регулирования специальных налоговых режимов как одна из ключевых проблем поддержки малого бизнеса в Россию// Налоги и налогообложение. – 2016. - №11(149).
4. Громов В.В. Патентная система налогообложения: реформировать, но как? // Налоговая политика и практика. - 2014. - № 6.
5. Гурьянов П.А. Критерии определения размеров малого и среднего бизнеса // Экономика, предпринимательство и право. - 2011. - № 10 (10).
6. Гринкевич А.М. «Новая» патентная система налогообложения: причины и последствия введения// Вестник томского государственного университета. – 2013. - №1(21).
7. Дюкина Т.О. ЕНВД и УСН: выбор на макроуровне // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 104–108.
8. Ефремова В.В., Починок В.В. Налоговые льготы для сферы инноваций – инвестиции в будущее. // Налоговая политика и практика. – 2014. - №6 (138).
9. Ефимов О.Н., Тагирова Н.Р. Методы оптимизации налоговой нагрузки//Экономические науки.- 2014. - №28-1. URL: <http://novainfo.ru/article/2648/>(Дата обращения: 04.05.2017).
10. Егорова Н.Е. Проблемы налогообложения малых предприятий и анализ схем уклонения от налогов // Аудит и финансовый анализ. - 2012. - № 6. - С. 12-18.
11. Иризепова М. Ш. Региональные особенности систем налогообложения малого и среднего бизнеса // Налоги и налогообложение. - 2015. - № 2. - С. 134-145.
12. Кашутина М.В.Методы расчета налоговой нагрузки. URL:<https://www.scienceforum.ru/2015/1143/10106/> (Дата обращения: 04.05.2017).
13. Кемаева С.А., Бондаренко В.В. Анализ упрощенных форм бухгалтерской отчетности малых предприятий // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 26.
14. Кемаева С.А. Особенности формирования учетной политики в малых инновационных предприятиях / С. А. Кемаева, В. С. Кравченко., рец. А. С. Кокина // Аудит и финансовый анализ. - 2014. - № 2.

15. Кошель Д.Е. К вопросу об эффективности реформы специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства // Сибирский торгово-экономический журнал. 2013. №1(17).
16. Кононкова Н. П., Ширяева С. В. Малый бизнес как источник экономического роста // Проблемы теории и практики управления. — 2014. — № 9.
17. Карманова Н. Малый бизнес - немалая проблема. // ЭКО. - 2014. - №1.
18. Мамбетова А.А. Исследование налоговой нагрузки на микроуровне // Налоговая политика и практика. - 2014. - № 6 (138).
19. Манюков Л.Е. Упрощенная система налогообложения как один из 25 стимулирующих элементов малого бизнеса// Человек: преступление и наказание. 2009. №4. с. 131 – 132.
20. Мешкова, Д. А. Развитие малых предприятий в Российской Федерации по результатам сплошного обследования деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства за 2000 и 2010 гг. / Д. А. Мешкова // Экономический анализ: теория и практика. - 2013. - № 27. - С. 18-22.
21. Петров О. Бухотчетность субъектов малого предпринимательства, применяющих УСН// Налоговый вестник.- №7.- июль 2013 г.
22. Сидорова Н.И. Индикаторы эффективности специальных режимов налогообложения предпринимательства //Международный бухгалтерский учет.-2012.-№23(221).
23. Туфетулов А. Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса /А. Туфетулов, Т. Давлетшин, С. Салмина // Налоговый вестник.- № 10.- октябрь 2014.
24. Чкалова О.В. Управление развитием малого бизнеса на региональном уровне: организационно-экономический аспект // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 21.
25. Чотчаева М.З. Налоговое регулирование развития малого бизнеса //Финансы, денежное обращение и кредит – 2015. - № 9 (130).
26. Шахов С.А. Налоговые риски индивидуальных предпринимателей при замене ЕНВД патентной системой // Российское предпринимательство. - 2013. -№3.

Статистические сборники и отчеты

1. Российский статистический ежегодник 2014: статистический сборник / Федеральная служба государственной статистики. Росстат, 2014. Ред. А.Суринов. - М., 2015. – 800 с.
2. Статистический сборник «Малое и среднее предпринимательство в России. 2015. Росстат. - М., 2015.- 96 с. [Электронный ресурс] - Режим доступа /URL:<http://www.gks.ru>

Электронные ресурсы и документы

1. URL: <http://www.rbc.ru/> (Дата обращения: 02.04.2016)
2. URL: <http://www.gazeta.ru/business/> (Дата обращения: 21.02.2016)
3. URL:<http://ria.ru/economy/> (Дата обращения: 03.03.2016)
4. URL:<http://www.vestifinance.ru/> (Дата обращения: 21.12.2015)
5. URL:<https://tpprf.ru/ru/business/>(Дата обращения: 30.04.2017)
6. URL:<http://www.gks.ru/>(Дата обращения: 01.05.2017)
7. URL:<https://www.nalog.ru/> (Дата обращения: 03.05.2017)
8. URL:<https://rmsp.nalog.ru/>(Дата обращения: 01.05.2017)
9. URL: <http://www.garant.ru/article/>(Дата обращения: 04.05.2017)
10. URL: <http://novainfo.ru/article/2648/>(Дата обращения: 04.05.2017)

Приложение 1 (справочное)

Основные экономические показатели деятельности малых и средних предприятий, 2010-2014 гг.

	Малые предприятия										Средние предприятия				
	всего					в том числе микропредприятия									
	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Число предприятий (на конец года), тыс.	1644,3	1836,4	2003,0	2063,1	2103,8	1415,2	1593,8	1760,0	1828,6	1868,2	25,2	15,9	13,8	13,7	13,7
Среднесписочная численность работников, без внешн. Совместителей, тыс. человек	9790,2	1042,9	1075,7	1077,5	1078,9	3320,0	3864,4	4248,9	4322,9	4431,1	24,7	19,4	17,5	16,7	15,8
Оборот предприятий ²⁾ , млрд. руб.	1893,8	2261,2	2346,7	2478,1	2639,2	5609,2	7028,3	8347,4	9101,3	9699,3	7416,2	5150,4	4710,6	4717,5	5027,8
Среднемесячная начисленная заработная плата работников ¹⁾ , руб.	12367	15743	1616711	17948	19201	10612	12855	13898	15039	15774	17246	19824	21537	23961	26065

¹⁾ Данные за 2010 г. приведены по показателю «Оплата труда в расчете на одно замещенное рабочее место (в среднем за месяц)».

²⁾ Данные за 2010 г. приведены по показателю «Выручка от реализации товаров, работ, услуг (без суммы НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)».

Приложение 2

Основные экономические показатели деятельности малых предприятий РФ по состоянию на 10.04.2017г. по данным Единого реестра предприятий малого и среднего бизнеса.



СУБЪЕКТОВ: 266 948

РАБОТНИКОВ: 7 389 429 ?

ПРОДУКЦИИ: 833 ?

ВСЕ

МИКРО

МАЛЫЕ

СРЕДНИЕ

ВСЕ

ИП

ЮЛ

По состоянию на:

10.04.2017



Приложение 3

Полное сравнение налоговых режимов для организаций

№ п/п	Параметры сравнения	ОРН	УСН	ЕНВД	ЕСХН
1	Налоги к уплате	Налог на прибыль организаций Налог на имущество организаций Налог на добавленную стоимость	Единый налог, уплачиваемый в связи с применением УСН	Единый налог на вмененный доход	Единый сельскохозяйственный налог
2.	Условия применения	Регистрация ЮЛ	Регистрация ЮЛ + подача уведомления (ст.346.13 НК РФ) Форма уведомления (Приложение № 1 к приказу ФНС России от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829)	Регистрация ЮЛ + подача заявления по форме ЕНВД-1 (п.3 ст.346.28 НК РФ) ! Обязательна постановка на учет в качестве плательщика ЕНВД (п. 2 ст. 346.28 НК РФ) Форма заявления (приложение № 1 к приказу ФНС России от 11.12.2012 N ММВ-7-6/941)	Регистрация ЮЛ + подача уведомления (п.1 и п. 2 ст. 346.3 НК РФ) Форма уведомления (Приложение № 1 к приказу ФНС России от 28 января 2013 г. N ММВ-7-3/41)

3.	Ограничения применения	Ограничений нет	<p>Не вправе применять УСН:</p> <ul style="list-style-type: none"> - организации, имеющие филиалы и (или) представительства; - банки; - страховщики; - негосударственные пенсионные фонды; - инвестиционные фонды; - профессиональные участники рынка ценных бумаг; - ломбарды; - организации, занимающиеся игорным бизнесом; - организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; <p>А также организации, у которых:</p> <ul style="list-style-type: none"> - численность наемных работников > 100 чел. (п.п.15 п.3 ст.346.12 НК РФ) - доход за год > 60 млн. руб. (п.4 ст.346.13 НК РФ) - стоимость основных средств > 100 млн. руб. (п.п.16 п.3 ст.346.12 НК РФ) - доля участия других организаций > 25% (п.п.14 п.3 ст.346.12 НК РФ) 	<p>Применяется в отношении определенных видов деятельности (п.2 ст.346.26 НК РФ)</p> <p>! Не применяется в отношении деятельности, осуществляемой в рамках договора простого товарищества (доверительного управления имуществом) п.2.1 ст.346.26 НК РФ</p> <p>Не применяется, если численность наемных работников >100 чел. (п.п.1 п.2.2 ст. 346.26 НК РФ)</p> <p>Доля участия других организаций не > 25% (п.п.2 п.2.2 ст. 346.26 НК РФ)</p>	<p>ЕСХН применяют организации, если доля дохода от реализации собственной с/х продукции $\geq 70\%$ (п.2 и п.5 ст. 346.2 НК РФ)</p>
4.	Виды деятельности	Без ограничений	Без ограничений	Закрытый перечень видов деятельности (п.2 ст.346.26 НК РФ)	Производство, переработка и реализация собственной с/х продукции (п.2 ст.346.2 НК РФ)

5.	Объект налогообложения	<p>По налогу на прибыль организаций: Прибыль (ст.247 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: Движимое и недвижимое имущество организации (основные средства) (п.1 ст.374 НК РФ)</p> <p>По НДС: реализация товаров (работ, услуг) (ст.146 НК РФ)</p>	Доходы (п.1 ст. 346.14 НК РФ)	Доходы, уменьшенные на величину расходов (п.1 ст.346.14 НК РФ)	Вмененный доход (п.1 ст.346.29 НК РФ)	Доходы, уменьшенные на величину расходов (ст.346.4 НК РФ)
6.	Налоговая база	<p>По налогу на прибыль организаций: Денежное выражение прибыли (ст.274 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: Среднегодовая стоимость имущества (п.1 ст.275 НК РФ)</p> <p>По НДС: зависит от особенностей реализации (ст.153 НК РФ)</p>	Денежное выражение доходов (п.1 ст. 346.18 НК РФ)	Денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (п.2 ст.346.18 НК РФ)	Величина вмененного дохода (п.2, 3 и п.10 ст. 346.29 НК РФ)	Денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (ст.346.6 НК РФ)
7.	Налоговая ставка (%)	<p>По налогу на прибыль организаций: 20% (ст.284 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: не более 2,2 % (п.1 ст.380 НК РФ)</p> <p>По НДС: 0%; 10%; 18% (п.3 ст.164 НК РФ)</p>	6 % (п.1 ст. 346.20 НК РФ)	15 % (п.2 ст.346.20 НК РФ)	15 % (ст.346.31 НК РФ)	6 % (ст.346.8 НК РФ)

8.	Отчетный период	<p>По налогу на прибыль организаций: первый квартал, полугодие, 9 месяцев или 1 мес., 2 мес.,...,9 мес. (п.2 ст.285 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: первый квартал, полугодие, 9 месяцев (п.2 ст.379 НК РФ)</p> <p>По НДС: нет</p>	Первый квартал, полугодие, 9 месяцев (п.2 ст.346.19 НК РФ)	нет	Полугодие (п.2 ст.346.7 НК РФ)
9.	Уплата авансовых платежей и представление деклараций (расчетов) по итогам отчетных периодов	<p>Авансовые платежи уплачиваются:</p> <p>По налогу на прибыль организаций: ежеквартально или ежемесячно (п.2 ст.286 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: ежеквартально (п.1 ст.383 НК РФ)</p> <p>По НДС: не уплачиваются</p> <p>Представление авансовых расчетов</p> <p>По налогу на прибыль организаций: ежеквартально или ежемесячно (п.3 ст.289 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: ежеквартально (п.4 ст.382 НК РФ)</p> <p>По НДС: нет</p>	<p>Авансовые платежи уплачиваются:</p> <p>Ежеквартально (абз.2 п.7 ст.346.21 НК РФ) Авансовые расчеты – не представляются</p>	<p>Авансовые платежи не уплачиваются:</p> <p>Авансовые расчеты – не представляются</p>	<p>Авансовые платежи уплачиваются за полугодие (п.2 ст.346.9 НК РФ) Авансовые расчеты – не представляются</p>
10	Налоговый период	<p>По налогу на прибыль организаций: календарный год (п.1 ст.285 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: календарный год (п.1 ст.379 НК РФ)</p> <p>По НДС: Квартал (ст.163 НК РФ)</p>	Календарный год (п.1 ст.346.19 НК РФ)	Квартал (ст.346.30 НК РФ)	Календарный год (п.1 ст.346.7 НК РФ)

11	Представление налоговой декларации по итогам налогового периода	<p>По налогу на прибыль организаций: Представляется по итогам года (п.3 ст.289 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: Представляется по итогам года (п.1 ст.386 НК РФ)</p> <p>По НДС: Представляется по итогам квартала (п.5 ст.174 НК РФ)</p>	Представляется по итогам года (п.п.1 п.1 ст.346.23 НК РФ)	Представляется по итогам квартала (п.3 ст.346.32 НК РФ)	Представляется по итогам года (п.2 ст.346.10 НК РФ)
12	Срок уплаты налога	<p>Налог на прибыль организаций – не позднее 28-го марта, (п.1 ст.281 и п.4. ст.289 НК РФ)</p> <p>Налог на имущество организаций – по срокам, установленным законами субъектов РФ (п.1 ст.383 НК РФ)</p> <p>НДС – Не позднее 20-го числа следующего квартала (п.1 ст.174 НК РФ)</p>	не позднее 31 марта года, следующего за налоговым периодом (абз.1 п.7 ст.346.21 НК РФ)	ЕНВД – не позднее 25-го числа первого месяца следующего квартала (п.1 ст.346.32 НК РФ)	ЕСХН – не позднее 31 марта (п.5 ст.346.9 НК РФ)
13	Ведение бухгалтерского учета и представление бухгалтерской отчетности в налоговый орган	Ведется и представляется 1 раз в год, в соответствии с № 402-ФЗ от 06.12.2011	Ведется и представляется 1 раз в год, в соответствии с № 402-ФЗ от 06.12.2011	Ведется и представляется 1 раз в год, в соответствии с № 402-ФЗ от 06.12.2011	Ведется и представляется 1 раз в год, в соответствии с № 402-ФЗ от 06.12.2011
14	Налоговый учет	Ведется на основе регистров налогового и бухгалтерского учета	<p>Ведется книга учета доходов и расходов (ст.346.24 НК РФ)</p> <p>Форма и порядок заполнения (приложение № 3,4 к приказу Минфина от 22.10.2012 № 135н)</p>	Раздельный учет физических показателей по видам деятельности и системам налогообложения (п.6 и п.7 ст.346.26 НК РФ)	Ведется в полном объеме ! Установлен закрытый перечень учитываемых расходов (п.2 ст.346.5 НК РФ)
			! Установлен закрытый перечень учитываемых расходов (п.1 ст.346.16 НК РФ)		

15	Льготы и преференции	<p>По налогу на прибыль организаций: Законами субъектов РФ могут быть установлены налоговые ставки в бюджет субъектов от 0 % до 18% (абз.4 п.1 ст.284 НК РФ)</p> <p>По налогу на имущество организаций: Освобождаются от уплаты налога организации по установленному НК РФ перечню (ст.381 НК РФ)</p> <p>Также: Законами субъектов РФ могут быть установлены: налоговые ставки, освобождение от исчисления и уплаты авансовых платежей и льготы (п.2 ст.372, п.3 ст.380 и п.6 ст.382 НК РФ)</p> <p>По НДС: нет (ст.164 НК РФ)</p>	нет	Законами субъектов РФ могут быть установлены налоговые ставки от 5 до 15 % (п.2 ст.346.20 НК РФ)	нет	нет
16	Уменьшение суммы исчисленного налога	<p>По налогу на прибыль организаций: Нет</p> <p>По налогу на имущество организаций: нет</p> <p>По НДС: право уменьшить общую сумму налога на вычеты, установленные ст.171 НК РФ</p>	Не более чем на 50 % на сумму уплаченных взносов в ПФР, ФСС, ФФОМС (п.3.1 ст.346.21 НК РФ)	нет	Не более чем на 50 % на сумму уплаченных взносов в ПФР, ФСС, ФФОМС (п.2 и 2.1 ст.346.32 НК РФ)	нет
17	Возможность совмещения с иными режимами налогообложения	с ЕНВД	с ЕНВД	с ОРН, УСН, ЕСХН	с ЕНВД	

18	Переход на иную систему налогообложения	Ограничений нет	<p>Добровольно: по окончании текущего налогового периода с начала следующего календарного года (п.6 ст.346.13 НК РФ)</p> <p>В обязательном порядке: На ОРН с начала квартала, в котором было утрачено право применения УСН (п.4 и п.5 ст.346.12 НК РФ)</p>	<p>Добровольно: с начала календарного года (п.1 ст.346.28 НК РФ)</p> <p>В обязательном порядке: На ОРН со следующего квартала после утраты права применения ЕНВД (абз.3 п.3 ст.346.28 НК РФ)</p>	<p>Добровольно: с начала календарного года (п.6 ст.346.3 НК РФ)</p> <p>В обязательном порядке: На ОРН с начала налогового периода, в котором было утрачено право применения ЕСХН (п.4 и п.5 ст.346.3 НК РФ)</p>
19	Возврат на данную систему налогообложения	<p>С УСН: Добровольно: с начала следующего за годом применения УСН календарного года (п.6 ст.346.13 НК РФ)</p> <p>В обязательном порядке: с начала квартала, в котором было утрачено право применения УСН (п. 4 и п.5 ст.346.13 НК РФ)</p> <p>С ЕНВД: Добровольно: с начала календарного года добровольно (п.1 ст.346.28 НК РФ)</p> <p>В обязательном порядке: Со следующего квартала после утраты права применения ЕНВД (абз.3 п.3 ст.346.28 НК РФ)</p> <p>С ЕСХН: Добровольно: с начала календарного года (п.6 ст.346.3 НК РФ)</p> <p>В обязательном порядке: с начала налогового периода, в котором было утрачено право применения ЕСХН (п.4 и п.5 ст.346.3 НК РФ)</p>	Не ранее чем через год после утраты права применения УСН (п.7 ст.346.13 НК РФ)	С начала следующего календарного года	Не ранее чем через год после утраты права применения ЕСХН (п.7 ст.346.3 НК РФ)

20	Применение контрольно-кассовой техники (ККТ)	Обязательное (ст.2 №54-ФЗ от 22.05.2003)	Обязательное (ст.2 №54-ФЗ от 22.05.2003)	Необязательное (п.2.1 ст.2 №54-ФЗ от 22.05.2003 и Положение №359 от 06.05.2008)	Обязательное (ст.2 №54-ФЗ от 22.05.2003)
21	Ответственность за налоговые нарушения	ст. 119 НК РФ ст. 126 НК РФ ст. 122 НК РФ ст. 123 НК РФ	ст. 119 НК РФ ст. 126 НК РФ ст. 122 НК РФ ст. 123 НК РФ	ст. 119 НК РФ ст. 126 НК РФ ст. 122 НК РФ ст. 123 НК РФ	ст. 119 НК РФ ст. 126 НК РФ ст. 122 НК РФ ст. 123 НК РФ

Приложение 4

Количество налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы

Специальные налоговые режимы	Годы					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Упрощенная система налогообложения, тыс.	2 187,4	2 334,7	2 427,4	2 477,8	2 511,3	2 818
К предыдущему году, %	-	106,7	103,9	102	101,3	112,2
В том числе организации, тыс.	1 051,1	1 134,5	1 210,3	1 283,6	1 314,4	1 430,3
В том числе индивидуальные предприниматели, тыс.	1 136,2	1 200,1	1 217	1 194,2	1 196,8	1 387,7
в том числе: по объекту налогообложения – доходы, тыс.	1 452,1	1539,8	1 597,1	1 623,3	1 633,6	1 852,2
доходы минус расходы, тыс.	735,2	794,8	830,3	854,5	877,6	965,8

Единый налог на вмененный доход, тыс.	2 770,3	2 718,3	2 637,8	2 346,5	2 144,1	2 094,2
К предыдущему году, %	-	98,1	97	88,9	91,3	97,6
В том числе организации, тыс.	406,5	401,6	393,2	351,7	333,8	313,3
В том числе индивидуальные предприниматели, тыс.	2 363,7	2 316,6	2 244,6	1 994,7	1 810,2	1 780,8
единый сельхозналог, тыс.	-	146,6	121,6	98,7	94,0	98,3
В том числе организации, тыс.	-	28	26,3	24,2	23,5	23,3
индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, тыс.	-	118,6	95,2	74,4	70,4	74,9
Всего	4 957,7	5 199,6	5 168,8	4 923	4 749,4	5 010,5

Приложение 5

Сравнение различных видов специальных налоговых режимов для индивидуальных предпринимателей

Налог	ИП на ОСНО	ИП на УСН	ИП на ЕНВД	ИП на патенте
НДФЛ	Уплачивает (ст. 227 НК РФ)	Освобожден (ст. 346.11 НК РФ)	Освобожден (ст. 346.26 НК РФ)	Освобожден (ст. 346.43 НК РФ)
НДС	Платит в общем порядке (гл. 21 НК РФ)	Освобожден, кроме случаев:— ввоза товаров на территорию РФ;— НДС по ст. 174.1 НК РФ;— ситуаций по ст. 161 НК РФ (как налоговый агент);— при ошибочном выставлении счет-фактуры с выделением НДС.	Освобожден, кроме случаев:— ввоза товаров на территорию РФ;— ситуаций по ст. 161 НК РФ (как налоговый агент);— при ошибочном выставлении счет-фактуры с выделением НДС.	Освобожден, кроме случаев:— ввоза товаров на территорию РФ;— НДС по ст. 174.1 НК РФ;— ситуаций по ст. 161 НК РФ (как налоговый агент);— при ошибочном выставлении счет-фактуры с выделением НДС.
УСН	Не платит	Платит в соответствии с выбранной налогооблагаемой базой (гл. 26.2 НК РФ)	Не платит	Не платит
ЕНВД	Не платит	Не платит	Платит в соответствии с базовой доходностью и физическими показателями по видам деятельности (гл. 26.3 НК РФ)	Не платит

Патент	Не платит	Не платит	Не платит	Платит в соответствии с размерами возможного дохода (гл. 26.5 НК РФ)
Налог на имущество физлиц	Уплачивает по имуществу, которое используется в предпринимательской деятельности	Освобожден, за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость (ст. 346.11 НК РФ)	Освобожден, за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость (ст. 346.26 НК РФ)	Освобожден, за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость (ст. 346.43 НК РФ)