
УДК 336.22
ББК 65.261.411.11
К 26

С.В. Карпенко

Кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (918) 438 87 83, e-mail: skarpenko@maykop.ru.

Т.А. Силина

Кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (928) 261 74 58, e-mail: skarpenko@maykop.ru.

М.Е. Ордынская

Кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (918) 483 31 38, e-mail: skarpenko@maykop.ru.

**Новые возможности налоговой оптимизации
для малого бизнеса на основе сравнительного анализа
специальных систем налогообложения:
системы налогообложения в виде единого налога
на вмененный доход для отдельных видов деятельности
и патентной системы налогообложения**

(Рецензирована)

Аннотация. Развитие малого бизнеса является одним из приоритетных направлений экономической политики России. Для этого применяются различные инструменты, среди которых большое значение имеют налоговые рычаги. Как показал уже почти десятилетний опыт, специальные режимы налогообложения во многом способствуют развитию малого предпринимательства. В данной статье рассматриваются и сравниваются основные параметры патентной системы и ЕНВД.

Ключевые слова: малое предпринимательство, ЕНВД, патентная система налогообложения, преимущества, недостатки, параметры выбора.

S.V. Karpenko

Candidate of Economics, Associate Professor of Account and Financing Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (918) 438 87 83, e-mail: skarpenko@maykop.ru

T.A. Silina

Candidate of Economics, Associate Professor of Account and Financing Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (928) 261 74 58, e-mail: skarpenko@maykop.ru

M.E. Ordynskaya

Candidate of Economics, Associate Professor of Account and Financing Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (918) 483 31 38, e-mail: skarpenko@maykop.ru

**New opportunities of tax optimization for small business
on the basis of the comparative analysis of special
systems of the taxation: taxation systems in the form
of the uniform tax on imputed income for separate
kinds of activity and patent system of the taxation**

Abstract. Development of small business is one of the priority directions of economic policy in Russia. For this purpose various tools of economic policy are used, among which tax levers are of great importance. The ten-year experience shows that special modes of the taxation promote to a large extent the development of small business. This paper examines and compares the key parameters of the patent system and the uniform tax on imputed income.

Keywords: small business, uniform tax on imputed income, patent system of the taxation, advantage, shortcomings, choice parameters.

В настоящее время в России государственные органы власти уделяют большое внимание развитию малого бизнеса как основы становления рыночной экономики страны. В разные периоды формирования налоговой политики предпринимались попытки в той или иной мере упростить ведение малого бизнеса с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения.

К концу 2012 года сложилась система, когда субъекты малого бизнеса имеют возможность существенно снижать налоговую нагрузку, в частности, удачным оказался опыт внедрения системы налогообложения в виде упрощенной системы (далее — УСН) и в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее — ЕНВД). Те предприниматели, кто остался на общем режиме налогообложения (далее — ОРН), могут получить льготу при определенных условиях в виде отказа от уплаты НДС. Также существенным оказались преимущества, которые получил малый бизнес по Закону о «Бухгалтерском учете» [1], который позволял предпринимателям, находящимся на УСН и ЕНВД, практически не вести бухгалтерский учет.

В 2010 году возникла идея отменить систему ЕНВД, так как она исчерпала себя в качестве финансового инструмента, и заменить ее на патентную систему. Однако вокруг нее начались достаточно серьезные обсуждения, которые привели к тому, что в новой версии Налогового кодекса РФ [2], который вступает в действие с 2013 года, появились или видоизменились специальные системы налогообложения малого бизнеса, которые учли многие пожелания и являются компромиссным вариантом, учитывающим интересы как малого бизнеса, так и государства — получателя налоговых платежей.

Таким образом, с 2013 года Налоговый кодекс РФ [2] будет содержать две достаточно близкие по своей сути системы — патентную систему и ЕНВД. Но при всей кажущейся аналогичности эти системы имеют существенные различия, как улучшающие, так и ухудшающие положение предпринимателя.

Важным законодательным нововведением является то, что теперь предпринимателю разрешено делать выбор в пользу любой специальной системы налогообложения. Например, можно по одному виду деятельности приобрести патент, по другому, даже аналогичному первому, — ЕНВД, а по остальным видам деятельности применять УСН или ОРН. Причем переход на систему налогообложения в виде ЕНВД впервые становится добровольным. Но имея свободу выбора, предпринимателю необходимо еще более тщательно планировать свой бизнес, оценивать все преимущества и недостатки применения той или иной системы налогообложения, производить экономические расчеты и просчитывать все риски, связанные со своим выбором. Таким образом, ведение малого бизнеса становится более осознанным и ответственным.

В статье рассматриваются и сравниваются параметры патентной системы и ЕНВД, которые могут повлиять на выбор предпринимателя между этими двумя системами.

Рассмотрим основные критерии, которые необходимо учесть при принятии решения о выборе системы налогообложения.

Налогоплательщики. Прежде всего необходимо определить, может ли данный предприниматель стать налогоплательщиком конкретной системы, поскольку все специальные режимы налогообложения имеют определенные ограничения в применении.

Из всех субъектов малого бизнеса патентную систему налогообложения могут применять исключительно индивидуальные предприниматели, а юридические лица ни при каких условиях не могут приобрести патент на свою деятельность.

Следующим существенным ограничением является средняя численность работников: патент могут приобрести предприниматели, средняя численность работников которых составляет не более 15 человек, а ЕНВД — 100 человек.

Далее в патентной системе налогообложения вписано ограничение по годовой выручке в размере не более 60 млн. рублей, но в системе ЕНВД ограничений по годовой выручке вовсе не предусмотрено, возможно, потому что учет выручки при применении ЕНВД не является обязательным и может вестись предпринимателем исключительно в управленческих целях.

В соответствии с Федеральным законом 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [3] к субъектам микро-бизнеса в настоящее время относятся индивидуальные предприниматели и юридические лица с годовой выручкой не более 60 млн. рублей и средней численностью работников не более 15 человек, а к субъектам малого бизнеса — 400 млн. рублей и 100 человек соответственно.

Таким образом, можно сделать вывод, что патентная система предназначена исключительно для микро-предприятий. С одной стороны, можно было бы сделать скоропалительный вывод о том, что законодательная новация не получит широкого распространения, поскольку носит довольно узкую направленность. Однако, если рассматривать количественную структуру малого бизнеса, можно заметить, что микро-предприятия составляют значительную его долю.

Следующим ограничением в применении патентной системы и ЕНВД является перечень видов деятельности, при которых можно перейти на эти виды деятельности.

На первый взгляд кажется, что виды деятельности патентной системы практически повторяют список видов деятельности ЕНВД. Но при детальном рассмотрении становятся видны существенные различия, так некоторые направления деятельности в патентной системе существенно сужены, а некоторые направления получили пополнение и преимущества.

В частности, при применении системы ЕНВД наиболее востребованными оказались три направления деятельности:

- торговая деятельность и общественное питание;
- автотранспортные перевозки;
- бытовое обслуживание населения.

В патентной системе торговая деятельность и общественное питание существенно урезаны в возможностях приобретения патента: торговые площади и залы обслуживания посетителей объектов общественного питания сократились в 3 раза и составили предельную площадь до 50 квадратных метров против 150 квадратных метров при применении ЕНВД. А организация общественного питания без залов обслуживания (киоски, палатки, летние кафе) и вовсе не предусмотрена в патентной системе. Хотя именно микро-предприятия зачастую наиболее эффективно организуют мелкорозничную торговлю и небольшие пункты питания за счет своей мобильности и возможности максимально приблизить свой бизнес к потребителю.

В сфере перевозок ситуация обратная. Помимо того, что перечень пассажирских и грузовых перевозок дополнился перевозками с помощью речного транспорта, в патентной системе снято ограничение по количеству единиц транспорта, тогда как в системе ЕНВД можно работать только тем налогоплательщикам, у которых в услугах перевозки заняты не более 20 единиц транспорта.

С бытовыми услугами невозможно определить, у какой системы налогообложения оказались преимущества.

В системе ЕНВД в качестве вида деятельности обозначено «Оказание

бытовых услуг населению», и для уточнения конкретного вида деятельности предпринимателю необходимо обращаться к Общероссийскому классификатору услуг населению [4]. Если осуществляемая деятельность обнаруживается в этом классификаторе, то предпринимателю можно переходить на систему ЕНВД. То же самое относится и к услугам производственного характера.

В патентной системе Налоговый кодекс РФ [2] приводит исчерпывающий перечень видов деятельности, которые можно переводить на патентную систему налогообложения. В результате предприниматели, занятые в бытовом обслуживании населения, оказались существенно ограничены в применении патентной системы. Хотя закон и предусматривает возможность расширения списка видов деятельности региональными законодательными органами, но в пределах Общероссийского классификатора услуг населению [4] такой подход может привести к тому, что список видов деятельности патентной системы в региональном варианте разрастется до огромных размеров, в котором предпринимателю будет довольно сложно ориентироваться, что, в свою очередь, отпугнет немалое количество возможных приобретателей патента. Таким образом, привлекательность и возможность широкого применения патентной системы оказалась в зависимости от активности и вдумчивости законодательных органов каждого региона.

Еще одним из преимуществ патентной системы можно отметить снятие ограничений с площади помещений и земельных участков, передаваемых в аренду, а также то, что в законе не указывается целевое назначение сдаваемых в аренду активов. Например, в системе ЕНВД указано, что сдавать в аренду жилые помещения можно исключительно для временного размещения и проживания арендаторов, причем площадь сдаваемых помещений не должна превышать в совокупности 500 квадратных метров. Также нежилые помещения при ЕНВД можно сдавать в аренду только для осуществления тор-

говой деятельности или организации общественного питания.

В патентной системе указано, что можно приобретать патент на деятельность по сдаче в аренду помещений и земельных участков, и единственным условием сдачи в аренду является лишь право собственности индивидуального предпринимателя на сдаваемые в аренду активы. Таким образом, появилась возможность сдавать, например, нежилые помещения не только для торговли и общественного питания, но и для производственной деятельности, для организации офисов, складов, редакций газет, размещения общественных организаций, для организации разнообразных мероприятий и других целей, которые могут понадобиться арендаторам.

В список видов деятельности патентной системы добавлены некоторые виды деятельности, которых нет в ЕНВД, например, оказание медицинских и охранных услуг. До сих пор предприниматели, осуществляющие эти виды деятельности, могли воспользоваться исключительно упрощенной системой налогообложения или ОРН.

С другой стороны, в патентной системе не предусмотрены такие широко практикуемые в микро-бизнесе виды деятельности, как услуги по мойке автомобилей, услуги автостоянок, наружная реклама и реклама на поверхностях транспортных средств.

Таким образом, в Налоговом кодексе РФ [2] довольно четко очерчен круг субъектов малого бизнеса, которые могут стать налогоплательщиками патентной системы налогообложения.

Кроме того, следует учитывать, что обе анализируемые системы налогообложения в конечном счете устанавливаются представительными органами власти субъекта РФ. Поэтому, выбирая систему налогообложения, следует изучить соответствующие нормативно-правовые акты того субъекта РФ, в котором будет осуществляться предпринимательская деятельность.

В ситуации, когда налогоплательщик определил, что он может применить как патентную систему,

так и ЕНВД, следующим его шагом в выборе системы налогообложения становится рассмотрение процедуры перехода на выбранную систему налогообложения, а также условия, при которых ему может быть отказано в применении какой-либо системы. Существенным являются условия утраты права применения системы налогообложения и возможности и сроки возобновления применения рассматриваемых систем.

Процедура перехода на патентную систему налогообложения и ЕНВД. В первую очередь важным является то, что переход на патентную систему налогообложения и ЕНВД является добровольным. В предыдущих редакциях Налогового кодекса РФ [2] переход на ЕНВД являлся обязательным и неприменение ЕНВД по видам деятельности, которые были в списке закона, приводило к пересчету налога, к штрафам и пеням.

При патентной системе налогообложения заявитель направляет заявление в налоговый орган не позднее чем за 10 дней до начала деятельности по патенту. Налоговый орган в течение пяти дней после подачи заявления обязан или выдать патент, или направить заявителю уведомление об отказе в выдаче патента. Причем законодательство не уточняет, в течение пяти рабочих или календарных дней налоговый орган должен выслать ответ, что ставит в сложное положение обе стороны в такие периоды, как новогодние каникулы (10 календарных дней) и майские праздники (9 календарных дней).

Вместе с патентом предприниматель получает право начинать деятельность с даты, указанной в патенте, которая указана в его заявлении или является датой спустя 10 дней после фактической отправки заявления.

Важно учитывать, что заявление на приобретение патента предприниматель подает по месту своей регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, но если он желает приобрести патент в другом регионе, то ему нет необходимости в дополнительной регистрации в этом регионе, достаточ-

но подать заявление на приобретение патента в выбранный налоговый орган.

Таким образом, получение патента носит заявительно-разрешительный характер.

При переходе на уплату ЕНВД процедура несколько отличается от вышеописанной. Предприниматель обязан подать заявление в течение 5 дней с момента начала деятельности, по которой предстоит уплата ЕНВД. При этом заявление является не только документом, подтверждающим желание плательщика перейти на ЕНВД, но и документом, которым он регистрируется в данном налоговом органе как плательщик ЕНВД. Таким образом, все плательщики проходят автоматическую процедуру регистрации в каждом налоговом органе территории, на которой они осуществляют деятельность и оплачивают ЕНВД.

Налоговый орган в течение 5 дней со дня подачи заявления высылает налогоплательщику уведомление о постановке его на учет в качестве плательщика ЕНВД. Выдача отказа в постановке на учет законодательством не предусмотрена, хотя в применении ЕНВД есть некоторые ограничения. Тем не менее, предприниматель уже имеет возможность работать в течение 10 дней до даты получения уведомления, что является несомненным плюсом в пользу ЕНВД и существенным упрощением в планировании даты начала деятельности.

Таким образом, начало деятельности по системе ЕНВД носит заявительно-уведомительный характер.

Утрата и возобновление права на применение налоговой системы. В новой редакции Налогового кодекса РФ [2] четко регламентированы ситуации, при которых налогоплательщик утрачивает право на применение специального режима налогообложения.

При патентной системе налогообложения право на ее применение утрачивается в случае, если доход с начала года по всем видам деятельности, по которым применяется патент и упрощенная система налогообложения, превысил 60 млн. рублей, или средняя

численность работников превысила 15 человек, или существует недоимка по оплате патента.

Существенным неудобством является то, что патент имеет срок действия и для продолжения деятельности необходимо вновь подавать заявление и получать новый патент. В такой ситуации возникают немалые риски в связи с тем, что предприниматель может не подать вовремя заявление по разным причинам (был болен, уезжал в отпуск или просто забыл).

В этом случае предприниматель обязан перейти на другую систему налогообложения. Если он в какой-то период своей предпринимательской деятельности подавал заявление на применение упрощенной системы налогообложения, то ему есть смысл продолжить свою деятельность в рамках УСН. Но здесь действует ограничение на размер дохода в 60 млн. рублей в течение года, когда в случае превышения этого лимита предприниматель утратит право на применение как патентной системы до конца года, так и УСН.

Если предприниматель не подавал заявления на применение УСН, то у него есть выбор на применение либо общей системы налогообложения, которая несет существенно большую налоговую нагрузку за счет оплаты НДС, НДФЛ и налога на имущество, либо он может начать применять систему ЕНВД, если его вид деятельности включен в перечень видов деятельности системы ЕНВД. Большим плюсом применения системы ЕНВД является малая налоговая нагрузка на бизнес и временной промежуток в размере 5 дней, в течение которого можно принять решение о выборе системы налогообложения и подать соответствующее заявление.

В любом случае закон обязывает налогоплательщика уведомить налоговый орган об утрате своего права на применение патентной системы, хотя и не предусматривает меры наказания за непредоставление подобного уведомления.

Аналогичное уведомление следует предоставлять в случае, если предпри-

ниматель прекратил деятельность по патенту.

Уведомление об утрате права на применение патента или о прекращении деятельности по патенту предоставляется в течение 10 дней со дня наступления обстоятельств, приведших к утрате права или прекращения деятельности по патенту. Неиспользованная сумма оплаты патента налогоплательщику не возвращается.

Еще одним результатом подачи уведомления о прекращении деятельности или утраты права на применение патента является то, что следующий патент на эту деятельность можно приобрести лишь с начала следующего календарного года.

Также отрицательным моментом с точки зрения налогоплательщика является требование перехода на общий режим налогообложения по деятельности, по которой было утрачено право применения патентной системы налогообложения. Причем переход на ОРН осуществляется с начала налогового периода, на который был выдан патент. Например, в ситуации, когда патент был взят на год, а утрата права на его применение произошло в декабре, пересчет сумм налогов по ОРН придется осуществлять практически за целый год, а суммы доначисленных налогов могут оказаться весьма существенными. Но некоторой компенсацией понесенных убытков является право зачесть оплаченную стоимость патента в счет уплаты доначисленных налогов и отсутствие пеней и штрафов за просроченные декларации по налогам и несвоевременную оплату начисленных налогов.

В системе ЕНВД условия, которые приводят к утрате права применения системы, а также последствия этой утраты, гораздо мягче.

Причиной утраты права на применение ЕНВД могут являться только два обстоятельства: превышение средней численности сотрудников критерия в 100 человек и увеличение доли юридических лиц в уставном капитале организации свыше 25%.

Причем при утрате права перерасчет налогов по ОРН производится

с начала налогового периода, в котором произошла утрата права, т.е. с начала текущего квартала. При этом суммы налога ЕНВД за квартал, в котором произошла утрата права на применение ЕНВД, еще не начислялась и не оплачивалась, поэтому финансовых потерь не происходит. Также не возникает штрафов и пеней, так как в течение квартала, за который производится перерасчет налога по системе ОРН, срок подачи деклараций и оплаты налогов не наступал.

Возобновление деятельности по системе ЕНВД после утраты права на ее применение можно осуществить с любого момента после устранения причин, приведших к утрате права.

Немалым преимуществом системы ЕНВД является отсутствие срока действия системы, то есть один раз подав заявление на начало деятельности, предприниматель имеет возможность применять эту систему до тех пор, пока он не подаст заявление на окончание деятельности по системе ЕНВД, даже если между этими двумя заявлениями проходит несколько лет. Данная позиция существенно уменьшает риски предпринимателя, связанные с законностью его деятельностью.

Временное прекращение деятельности. В предпринимательской деятельности бывают ситуации, когда плательщик налога вынужден временно прекращать деятельность, а затем возобновлять эту деятельность через некоторый период, например, в случаях сезонного характера деятельности. Налоговый кодекс РФ [2] устанавливает существенные различия порядка временного прекращения деятельности при применении патентной системы или системы ЕНВД.

Плательщик ЕНВД имеет возможность приостанавливать свою деятельность, подав заявление о снятии с учета в качестве плательщика ЕНВД в налоговый орган. При необходимости возобновить свою деятельность он подает заявление о постановке на учет и может продолжать свою деятельность до подачи следующего заявления о снятии. Такие действия предприниматель

может производить несколько раз в год, причем сумма налога перерасчитывается исходя из количества дней, фактически прошедших между датой подачи заявления о постановке на учет и датой подачи заявления о снятии с учета. Количество перерывов в деятельности и частота подачи заявлений законом не ограничены.

Патентная система налогообложения не предусматривает временного прекращения деятельности. Если в течение календарного года плательщик подал заявление о прекращении деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, то возобновить эту деятельность в рамках патентной системы плательщик сумеет лишь с начала следующего календарного года, а при фактическом возобновлении такой деятельности предприниматель до конца текущего года вынужден будет уплачивать налоги по общей системе налогообложения.

Еще одно существенное неудобство кроется в ограничении налогового периода одним календарным годом. Это означает, что приобретенный ранее патент не может переходить на следующий год, т.е. если предприниматель решил осуществлять праздничную продажу на новогодние праздники, ему придется купить патент на декабрь предыдущего года и отдельно патент — на январь следующего года, хотя на подобную деятельность вполне можно было купить патент на 2 месяца и уменьшить документооборот с налоговыми органами. А купив патент на январь, предприниматель уже не сможет купить патент на следующий декабрь, так как возобновление новогодней торговли по патенту он сможет осуществить лишь с января следующего года. Скорее всего такой предприниматель сделает свой выбор в пользу системы ЕНВД, поскольку в этом случае он сможет стать на учет с середины декабря и сняться с учета в середине января, когда праздничная торговля затихает, и тем самым существенно снизить свое налоговое бремя и документооборот с налоговой.

Объект налогообложения и налоговая база. При патентной системе налогообложения и при системе ЕНВД объектом налогообложения является возможный (или вмененный) доход налогоплательщика по каждому виду деятельности.

В системе ЕНВД возможный доход определяется Налоговым кодексом РФ [2] для всей территории Российской Федерации, который корректируется на территориальные коэффициенты, что и составляет налоговую базу ЕНВД. В данном случае территориальный коэффициент довольно объективно отражает экономические различия ведения малого бизнеса на разных территориях страны.

А в патентной системе возможный доход по каждому виду деятельности определяется региональными законодательными органами, поэтому стоимость патента может существенно отличаться в разных субъектах РФ. Если предположить, что в каждом регионе России в число депутатов законодательного регионального органа входят ученые-экономисты, знающие особенности экономической практики своего региона, то можно рассчитывать, что стоимость патента будет достаточно объективна. Но в случае если таковых специалистов в законодательных органах не обнаружится, есть вероятность необоснованного установления стоимости патента, что приведет либо к отторжению патентной системы со стороны бизнес-сообщества региона в случае завышения стоимости патента, либо к упущению доходов местного бюджета в случае занижения стоимости патента.

Налоговый период. Налоговым периодом при патентной системе является год или срок, на который выдан патент. При этом срок патента не может быть менее 1 месяца и более 1 года. Патент можно приобрести с любого числа месяца, но продолжительность патента всегда кратна полным месяцам.

При ЕНВД налоговым периодом является квартал. Данный срок имеет существенное значение в случае утраты права на применение системы, так как необходимо осуществлять перерасчет

сумм налогов по общей системе налогообложения (ОРН) с начала налогового периода.

Налоговая ставка. Налоговая ставка по патентной системе составляет 6% от потенциально возможного годового дохода, а по системе ЕНВД — 15% от вмененного дохода. Но размер ставки по существу не влияет на размер налогового бремени конкретного бизнеса, поскольку все зависит от суммы дохода, которую примут как возможную региональные законодательные органы. Поэтому при выборе системы налогообложения необходимо ориентироваться не на ставку налога, а на конечную сумму, которую предприниматель станет платить в бюджет.

Порядок исчисления налога. Порядок исчисления подробно описан в Налоговом кодексе РФ [2] и осуществляется по определенной формуле. Но независимо от способа исчисления налога для аналогичного бизнеса сумма налога в определенной территории будет одинаковой в рамках одной системы налогообложения.

Исключением является сумма налога ЕНВД в случаях, если начало деятельности по ЕНВД происходит не с начала месяца или заканчивается не последним днем месяца. В эти неполные месяцы сумма налога пересчитывается по формуле кратно фактически отработанным дням, что является существенным плюсом системы.

Порядок уплаты налога. При патентной системе оплата стоимости патента зависит от срока, на который взят патент. Если патент взят на срок от одного до шести месяцев, то стоимость патента оплачивается полностью в срок не позднее 25 дней после начала деятельности патента. Если патент взят на срок от семи до двенадцати месяцев, то оплата стоимости патента делится на две части. Первая часть в размере трети стоимости оплачивается в срок не позднее 25 дней после начала деятельности патента, а оставшуюся сумму — в срок не позднее 30 дней до окончания действия патента.

Таким образом, при патентной системе фактически осуществляется

предоплата суммы налога, хотя доход от деятельности еще не получен.

При системе ЕНВД оплата налога производится в срок до 25 числа месяца, следующего после окончания соответствующего налогового периода. То есть предприниматель сначала получает доход, а потом оплачивает налог, что является более логичным и рациональным с точки зрения экономики бизнеса.

Взаимоотношения с налоговыми органами. Введение патентной системы существенно изменяет взаимоотношения между налогоплательщиком и налоговыми органами.

С одной стороны, закон упрощает документооборот тем, что не предусматривает налоговой декларации по патентной системе. С другой стороны, документооборот усложняется в связи с тем, что патент на каждый новый срок оформляется специальным заявлением, на которое налоговый орган обязан предоставить ответ в виде патента или отказа в выдаче патента. Предприниматель обязан подавать заявление как минимум один раз в год, а максимум — двенадцать раз в год, если каждый патент берется сроком на один месяц.

При системе ЕНВД заявление о начале деятельности подается один раз и на весь срок деятельности. Но с другой стороны, налогоплательщик обязан ежеквартально подавать декларацию в налоговый орган.

Таким образом, невозможно определить однозначное преимущество одной системы перед другой по данному параметру.

Бухгалтерский учет. При системе ЕНВД бухгалтерский учет не предусмотрен. Индивидуальные предприниматели могут вести учет исключительно в управленческих целях.

При патентной системе предприниматель обязан вести Книгу доходов, отражая в ней каждую операцию по получению дохода. Данное обстоятельство существенно усложняет ведение бизнеса предпринимателю, так как возникает необходимость в создании бухгалтерской службы или заключения договора со специализированной

бухгалтерской организацией, что приводит к увеличению затрат.

Более того, при патентной системе нет обязательства в применении контрольно-кассовой техники (ККТ), поэтому мелко-розничный оборот может выпадать из учета при нерадивости продавцов, которые могут нерегулярно заполнять Книгу. Для предпринимателя это может показаться положительным моментом, поскольку при снижении суммы доходов снижается риск утраты права на применение патентной системы при достижении доходов 60 млн. рублей с начала года. Но с другой стороны, это является грубым нарушением правил учета доходов и влечет за собой налоговую ответственность в виде взыскания штрафа в размере от 10 000 руб. (ст.120 НК РФ [2]). В то же время для бюджета эта ситуация может привести к необоснованному снижению налоговых поступлений. Поэтому данный вопрос, по нашему мнению, нуждается в дополнительном уточнении на нормативно-правовом уровне.

Налоговые льготы. При системе ЕНВД предусмотрены немалые преимущества тем, кто производит выплаты в пользу наемных работников, а именно: исчисленный единый налог можно уменьшить на сумму исчисленных и оплаченных взносов во внебюджетные фонды по обязательному социальному, пенсионному и медицинскому страхованию, а также суммы пособий по временной нетрудоспособности, которые выплачиваются за счет работодателя. Для индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты в пользу работников, предусмотрено уменьшение суммы единого налога на индивидуальные фиксированные взносы во внебюджетные фонды, причем их предельный размер не оговорен. При применении патентной системы возможности уменьшения стоимости патента законом не предусмотрены.

В то же время для индивидуальных предпринимателей, использующих труд наемных работников и применяющих патентную систему налогообложения, в соответствии с Федеральным законом «О страховых взносах в Пенсионный

Таблица 1
Критерии, влияющие на выбор предпринимателем между патентной системой и системой ЕНВД

Критерий	Патентная система	ЕНВД	Система, дающая преимущества
Налогоплательщики	Только ИП	ИП и юридические лица	ЕНВД
Привлечение наемных работников (средняя численность, включая договора подряда)	До 15 человек	До 100 человек (средняя численность, включая договора подряда)	ЕНВД
Ограничение по размеру годового дохода	Не более 60 млн. руб. (доход по всем патентам + доход УСН)	Не предусмотрено	ЕНВД
Возможность применения различными категориями предпринимателей	Только субъекты микро-бизнеса	Субъекты микро- и малого бизнеса	ЕНВД
Виды деятельности, улучшающие положение предпринимателя	не ограничена площадь сдаваемых в аренду помещений; не указаны цели сдачи активов в аренду; более подробно расшифрованы виды бытовых и производственных услуг; добавлены медицинские, охранные, производственные услуги, перевозка пассажиров и грузов водным транспортом; снято ограничение на размер автопарка	сдаваемые в аренду жилые помещения ограничены площадью 500 кв.м.; сдавать в аренду жилые помещения можно только с целью временного размещения жильцов, а нежилые — только для осуществления торговой деятельности; ограничение автопарка — 20 автомобилей	Патентная система
Виды деятельности, ухудшающие положение предпринимателей	Площадь торгового места или зала обслуживания посетителей общественного питания — не более 50 кв. м.; исключено общественное питание без зала обслуживания, услуги по мойке автомобилей и автостоянок; исключена наружная реклама и реклама на транспортных средствах; сдавать в аренду можно только активы, находящиеся в собственности ИП	Площадь торгового места или зала обслуживания посетителей общественного питания — не более 150 кв. м. сдавать в субаренду можно арендованные активы	ЕНВД
Переход на систему налогообложения	Заявительно-разрешительный	Заявительно-уведомительный	ЕНВД
Подача заявления о начале деятельности	Заявление на приобретение патента подается за 10 дней до начала деятельности	Заявление на переход на систему ЕНВД подается в течение 5 дней после начала деятельности	ЕНВД

Критерий	Патентная система	ЕНВД	Система, дающая преимущества
Документ о праве на деятельность	Разрешение налогового органа	Заявление на переход на систему ЕНВД (см. выше)	ЕНВД
Возможность отказа со стороны налоговых органов	Возможен при несоблюдении условий	Не предусмотрен	ЕНВД
Причины отказа в выдаче разрешения	Не соответствует вид деятельности; неверный срок патента; если утрачено право на патент; если есть недоимка по налогу	Не предусмотрен	ЕНВД
Деятельность на разных территориях	Не ограничена, требуется заявление в УФНС территории, где осуществляется деятельность; оплата патента — в местный бюджет территории, где приобретен патент	Не ограничена, требуется регистрация в каждой территории в качестве плательщика ЕНВД; оплата налога — в местный бюджет территории, на которой осуществлена регистрация как плательщика ЕНВД	Патентная система
Утрата права на применение	совокупный доход от деятельности по всем патентам и доходам от УСН превысил 60 млн. руб.; средняя численность работников превысила 15 человек; пропущен срок уплаты налога	средняя численность работников превысила 100 человек; доля ЮЛ в УК превысила 25%	ЕНВД
Результат утраты права на применение патента	Переход на ОРН с начала действия патента (доплата НДФЛ 13% за минусом суммы оплаченного патента, НДС 18% и налога на имущество)	Переход на ОРН с начала налогового периода, т.е. с начала квартала (доплата налога на прибыль, НДС 18% и налога на имущество)	ЕНВД
Ограничение срока действия	От одного месяца до года	Не предусмотрено	ЕНВД
Возобновление деятельности по системе НО после утраты или прекращения деятельности по патенту (ЕНВД)	Только с начала следующего календарного года	Деятельность по системе ЕНВД после прекращения может возобновиться с любого момента после устранения причины утраты права	ЕНВД
Добровольная смена системы НО	Не регламентировано	С начала следующего года (например, перейти на патент или УСН)	ЕНВД
Оплата налога	При сроке патента до 6 месяцев — предоплата (25 дней после начала действия патента); от 6 до 12 месяцев — предоплата в размере 1/3 суммы налога, 2/3 выплачивается за 30 дней до окончания действия патента	После окончания налогового периода	ЕНВД

Критерий	Патентная система	ЕНВД	Система, дающая преимущества
Учет доходов	Необходимо вести Книгу доходов	Ведение учета не предусмотрено	ЕНВД
Кассовая дисциплина	Не предусмотрена	Соблюдение порядка ведения расчетных и кассовых операций	Патентная система
Налоговая декларация	Не предусмотрена	Ежеквартально	Патентная система
Документооборот с налоговыми органами	Подача заявления о приобретении патента на каждый новый срок	Заявление о начале деятельности по системе ЕНВД подается один раз на весь период деятельности	ЕНВД
Уменьшение суммы налога на оплаченные взносы во внебюджетные фонды	Стоимость патента не уменьшается на оплаченные взносы во внебюджетные фонды	Сумма налога ЕНВД уменьшается на сумму оплаченных взносов за наемных работников, но не более, чем на 50%; для ИП, не имеющих работников, сумма налога ЕНВД может быть уменьшена полностью на сумму оплаченных фиксированных взносов во внебюджетные фонды	ЕНВД
Льготный тариф по взносам во внебюджетные фонды по заработной плате работников	<p>Предусмотрена суммарная ставка 20% от суммы начисленной заработной платы, кроме видов деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> — аренда имущества — розничная торговля — общественное питание 	Предусмотрена суммарная ставка 20% от суммы начисленной заработной платы на деятельность аптек	Патентная система

фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» [5] взносы во внебюджетные фонды в совокупности составляют 20% от суммы начисленной заработной платы, кроме случаев сдачи в аренду имущества, розничной торговли и общественного питания, по которым совокупные взносы во внебюджетные фонды составляют, как и для основной части плательщиков, 30%. Аналогичная льгота распространяется на деятельность аптек, применяющих ЕНВД.

Все приведенные в статье рассуждения и доводы сведены в сравнительную таблицу параметров, влияющих на выбор предпринимателем системы налогообложения.

Из таблицы видно, что из 24-х приведенных сравнительных параметров

19 приводят к ухудшению положения налогоплательщика, и лишь 5 дают ему преимущества патентной системы перед системой ЕНВД. И хотя каждый параметр имеет разный вес и значимость для предпринимателя, статистика говорит сама для себя.

Таким образом, очевидно, что каждая из рассмотренных систем налогообложения имеет свои преимущества и недостатки. Параметры выбора существенно расширились по сравнению с предыдущими периодами, поэтому процесс выбора усложняется, но при этом становится более взвешенным и продуманным. На этапе налогового планирования при выборе оптимального варианта каждый налогоплательщик должен оценить и взвесить все указанные факторы и выбрать ту систему, которая будет эффективна с учетом всех его специфических особенностей.

Примечания:

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ // Информационно-правовая система «Кодекс». Загл. с экрана.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 05.08.2000 №118-ФЗ: [с изменениями на 02.10.2012 г., ред. действующая с 01.01.2013 г.] // Информационно-правовая система «Кодекс». Загл. с экрана.

3. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: Федеральный закон от 24.07.2007 №209-ФЗ: [с изменениями на 06.12.2011 г.] // Информационно-правовая система «Кодекс». Загл. с экрана.

4. ОК 002-93 Общероссийский классификатор услуг населению (ОКУН) (с изменениями NN 1-12) Постановление Госстандарта России от 28.06.1993 N 163 // Информационно-правовая система «Кодекс». Загл. с экрана.

5. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24.07.2009 №212-ФЗ: [с изменениями на 25.06.2012 г., ред. действующая с 01.01.2013 г.] // Информационно-правовая система «Кодекс». Загл. с экрана.

References:

1. On accounting: Federal law of 06.12.2011 No. 402-FZ // Information and legal system "Kodex". Title is from the screen.

2. Tax code of the Russian Federation: Federal law of 05.08.2000 No. 118-FZ: [with changes for 02.10.2012, an edition operating since 01.01.2013] // Information and legal system "Kodex". Title is from the screen.

3. On development of small and mid business in the Russian Federation: Federal law of 24.07.2007 No. 209-FZ: [with changes for 06.12.2011] // Information and legal system "Kodex". Title is from the screen.

4. ОК 002-93 Russian Qualifier of Services to the Population (ARQSP) (with NN 1-12 changes) the Resolution of Gosstandart of Russia of 28.06.1993 No. 163 // Information and legal system "Kodex". Title is from the screen.

5. On insurance premiums in the Pension fund of the Russian Federation, Social Insurance Fund of the Russian Federation, Federal Compulsory Health Insurance Fund: Federal law of 24.07.2009 No. 212-FZ: [with changes for 25.06.2012, an edition operating since 01.01.2013] // Information and legal system "Kodex". Title is from the screen.