

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

TAXES AND TAXATION

УДК 336.226.12
ББК 65.261.411.11
С 36

Т.А. Силина

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

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.

С.А. Тхакушинова

Студентка экономического факультета Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (961)819-93-74, e-mail: suanda_suanda@mail.ru.

ПРОБЛЕМА ОБОСНОВАННОСТИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПРИ ВМЕНЕННОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

(Рецензирована)

Аннотация. Проблема обеспечения баланса интересов публичных образований и хозяйствующих субъектов, сочетания фискальной и экономической функции налогов, существующая практически всю историю налогообложения, в кризисный период становится еще острее. В статье рассматривается проблема сочетания фискальных интересов муниципальных образований и необходимости поддержки и стимулирования развития субъектов малого предпринимательства через призму единого налога на вмененный доход. Доказана недостаточная обоснованность величины корректирующего коэффициента К₂, используемого для исчисления вмененного дохода, в ряде муниципальных образований, что ведет к несоответствию уровня налоговой нагрузки фактической доходности бизнеса. Обоснована необходимость разработки многофакторной модели К₂, а также выявлены факторы, которые должны быть учтены при использовании форм вмененного налогообложения в отношении деятельности ресторанов.

Ключевые слова: ЕНВД, единый налог на вмененный доход, корректирующий коэффициент, К₂, ресторан.

T.A. Silina

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting and Finance Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (928) 261-74-58, e-mail: agu_ekonom@mail.ru.

S.V. Karpenko

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting and Finance Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (918) 438-87-83, e-mail: skarpenko@maykop.ru.

S.A. Tkhakushinova

Student of Economics Faculty, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (961) 819-93-74, e-mail: suanda_suanda@mail.ru.

VALIDITY PROBLEM OF THE TAX BURDEN UNDER PRESUMPTIVE TAXATION

Abstract. The problem of the interests balancing of public entities and businesses, the combination of fiscal and economic function of taxes exist the entire history of taxation and in crisis becomes more acute. The paper considers the combination of municipalities' fiscal interests and the need to support and stimulate the development of small businesses through a single tax on imputed income. The authors point out at insufficient validity of the value of the correction-coefficient K_2 used for the calculation of imputed income. In a number of municipal-pal formations it led to a mismatch of actual tax burden profitability. The scientific article reveals the necessity in creation of multi-factor model K_2 . It identifies factors that are important in using forms of presumptive taxation with regard to restaurants activities.

Keywords: УТП, unified tax on imputed income, the correction factor K_2 , restaurant.

Синергизм введенных экономических санкций и мирового экономического кризиса в российской экономике придал повышенное значение различным методам государственной поддержки развития малого бизнеса, который обеспечивает взаимосвязь между отдельными секторами и сферами экономики, различными группами населения, способствует развитию производства товаров, работ, услуг, сокращению безработицы и решению иных важных социальных проблем в регионах и муниципальных образованиях.

В условиях рыночных отношений налоги являются одним из мощнейших инструментов финансового регулирования социально-экономического развития. Среди налоговых методов поддержки малого бизнеса особое место занимают специальные налоговые режимы, которые не только позволяют сократить величину налогового бремени, но также сделать их расчет и уплату значительно проще.

С другой стороны, на фоне кризиса снижается налоговый потенциал территорий, что обостряет проблему формирования государственного, территориальных и муниципальных бюджетов.

В научной литературе проблемы совершенствования налогообложения, использования налогов как финансового рычага изучаются практически с момента зарождения института налогов. Теорию единого налога развивали еще У. Петти, Дж. Милль, Ф. Кенэ А. Тюрго, С. Вобан, Г. Джордж, И.Т. Посошков. Проблемы совершенствования налогообложения субъектов малого предпринимательства исследовались целым рядом современных российских ученых и специалистов: Л.И. Гончаренко, И.В. Горским, А.З. Да-

дашевым, Ю.Б. Ивановым, И.А. Майбуровым, М.Р. Пинской и многими другими.

Однако перманентно изменяющиеся факторы внутренней и внешней среды, а также существующие методологические недоработки в подходах формирования модели налогообложения на местном и региональном уровне, в том числе по вопросам вмененного налогообложения, вызывают потребность в продолжении научного исследования различных аспектов налогообложения малого бизнеса.

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД), первоначально введенный в фискальных целях — взыскания налогов с трудноконтролируемых видов деятельности — в силу своей простоты и льготных условий налогообложения приобрел высокую популярность у представителей отечественного малого бизнеса [1]. При исчислении и уплате ЕНВД налогоплательщики руководствуются размером вмененного им дохода, который определяется в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ, что позволяет достаточно точно прогнозировать величину налоговых расходов.

Однако налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход имеет и свои недостатки. Данная статья посвящена одному из них: отсутствие или недостаточность экономического обоснования значения K_2 , устанавливаемого местными органами власти, и, как следствие, величины вмененного дохода.

Вопросы применения ЕНВД, помимо НК РФ (гл. 26.3), регулируются решениями (постановлениями) советов народных депутатов муниципального образования, где применяется данный налоговый режим. Заниженные значения K_2 и величины вмененного дохода приводят к недопо-

лучению налоговых доходов муниципальным бюджетом, а превышение вменемого налогоплательщикам дохода над фактически получаемым увеличивает налоговое бремя, оказывая тем самым негативное воздействие на развитие малого бизнеса и приводя к сокращению налогового потенциала муниципального образования.

Напомним, что сумма ЕНВД исчисляется по формуле (1):

$$\sum \text{ЕНВД} = \text{БД} \times \text{ФП} \times \text{К1} \times \text{К2} \times 15\%, \quad (1)$$

где БД — базовая доходность, установленная п. 3 ст. 346.29 НК РФ для соответствующего вида предпринимательской деятельности; ФП — физический показатель, характеризующий соответствующий вид деятельности; К1 — коэффициент-дефлятор; К2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, устанавливаемый представительными органами власти муниципальных районов, городских округов для учета совокупности особенностей ведения соответствующего вида предпринимательской деятельности.

Выборочный обзор порядка исчисления ЕНВД в муниципальных образованиях Юга России показал, что из всей совокупности особенностей территории, с точки зрения ведения бизнеса, коэффициент К2 чаще всего учитывает лишь численность жителей населенных пунктов, входящих в состав муниципальных образований [2].

В результате исследования нормативно-правовых актов муниципальных образований Республики Адыгея было выявлено, что основным критерием, определяющим величину К2, является численность населения [3]. Прямое указание на эту зависимость отсутствует в Решении Совета народных депутатов Тахтамукайского района [4], где величина коэффициента установлена для отдельных поселений с учетом их экономико-географического положения, а также в Решении Совета народных депутатов г. Адыгейска [5], в составе которого нет иных муниципальных образований.

Но на эффективность развития малого бизнеса и его доходность оказывает влияние значительно большее количество факторов.

Среди тех, кто имеет право применять ЕНВД, есть и рестораны с площадью зала

обслуживания посетителей, не превышающей 150 м², и штатом сотрудников менее 100 чел., в уставном капитале которых доля других юридических лиц не превышает 25%. В данном случае не рассматривается деятельность индивидуальных предпринимателей, поскольку деятельность ресторана предполагает в том числе и сбыт алкогольной продукции, лицензию на осуществление которого в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации могут получить только юридические лица. Попробуем выявить основные факторы, оказывающие влияние на фактическую доходность ресторанного бизнеса, которые необходимо учитывать при исчислении ЕНВД.

Ресторанный бизнес является специфической сферой предпринимательской деятельности по организации услуг, направленных на удовлетворение потребностей в питании на сервисной основе с широким ассортиментом блюд сложного приготовления, включая заказные и фирменные, а также повышенным уровнем обслуживания. Эти факторы оказывают влияние на целевую клиентуру и предъявляемые ею требования к размещению ресторана.

В отличие от других видов услуг общественного питания ресторан не требует жесткой привязки к маршрутам общественного транспорта и основным потокам перемещения населения, т.к. посетители ресторана чаще пользуются такси или личным транспортом, нежели общественным, а расположение в удаленном и живописном месте может стать конкурентным преимуществом.

Оценив уже сложившуюся географию размещения ресторанов, популярных у жителей и гостей столицы Адыгеи, была рассчитана годовая величина единого налога на вмененный доход ресторана, ориентированного на клиентов из г. Майкопа, в зависимости от места осуществления деятельности. Расчет проведен для максимально допустимой при ЕНВД площади зала обслуживания — 150 м² (таблица 1).

Отметим, что для расчета берется исключительно площадь специально оборудованных помещений и открытых площадок, непосредственно предназначенных для потребления продукции ресторана и проведения досуга.

Таблица 1

**Территориальная величина годового ЕНВД для ресторана
с площадью зала обслуживания 150 м²**

Населенный пункт	К2	Сумма ЕНВД, р.	
		max	min
<i>МО г. Майкоп</i>			
г. Майкоп	0,6	291276	145638
ст. Ханская	0,3	145640	72820
п. Северный, х. Гавердовский, п. Родниковый	0,2	97092	48546
х. Веселый, п. Подгорный, х. Косинов	0,1	48548	24274
<i>МО Майкопский район</i>			
х. Северо-Восточные сады, п. Краснооктябрьский, ст. Кужорская, п. Тульский	0,3	145640	72820
х. Пролетарский, п. Табачный, п. Удобный, п. Совхозный	0,2	97092	48546
х. Грозный, х. Советский, х. Садовый, п. Победа, п. Приречный	0,1	48548	24274
<i>МО Белореченский район</i>			
г. Белореченск	0,789	383028	191514
п. Восточный, х. Грушовый, п. Родники, п. Южный, п. Заречный, п. Новый, п. Садовый	0,140	67964	33982

Рассчитано авторами на основе [6—9].

Данная площадь в соответствии со ст. 346.27 НК РФ исчисляется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов, которыми располагает налогоплательщик:

— договор купли-продажи нежилого помещения;

— договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей);

— разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке;

— технический паспорт на нежилое помещение;

— схемы;

— планы;

— экспликации и др.

Такие помещения, как кухня, место кассира, подсобные помещения, витрины и другие подобные помещения, если имеется документальное подтверждение их «необслуживающего» назначения, не включаются в общую величину физического показателя и не влияют на величину ЕНВД, а также право его применения.

В выборку включены населенные пункты, размещенные вблизи основных автомобильных дорог, что обеспечит удобный подъезд и позволит предполагать достаточный поток клиентов. В их состав по-

пали административно-территориальные образования, входящие в состав г. Майкопа и Майкопского района Республики Адыгея, а также Белореченского района Краснодарского края (последние рассматривались с точки зрения ориентации ресторана также и на посетителей из г. Белореченск).

Для определения суммы налога использовалась формула (2):

$$\sum \text{ЕНВД} = 1000 \times 150 \times 1,798 \times K2 \times 15\%, \quad (2)$$

где 1000 — базовая доходность (рублей в месяц), установленная в НК РФ; 150 — площадь торгового зала в квадратных метрах (физический показатель, характеризующий данный вид деятельности); 1,798 — коэффициент-дефлятор (К1), установленный Министерством экономического развития РФ на 2015 г.; К2 — корректирующий коэффициент, устанавливаемый представительными органами власти муниципальных районов, городских округов.

Сумма ЕНВД в соответствии с п. 2 ст. 346.2 НК РФ может быть уменьшена до 50% на сумму уплаченных страховых взносов на обязательное страхование, а также пособий по временной нетрудоспо-

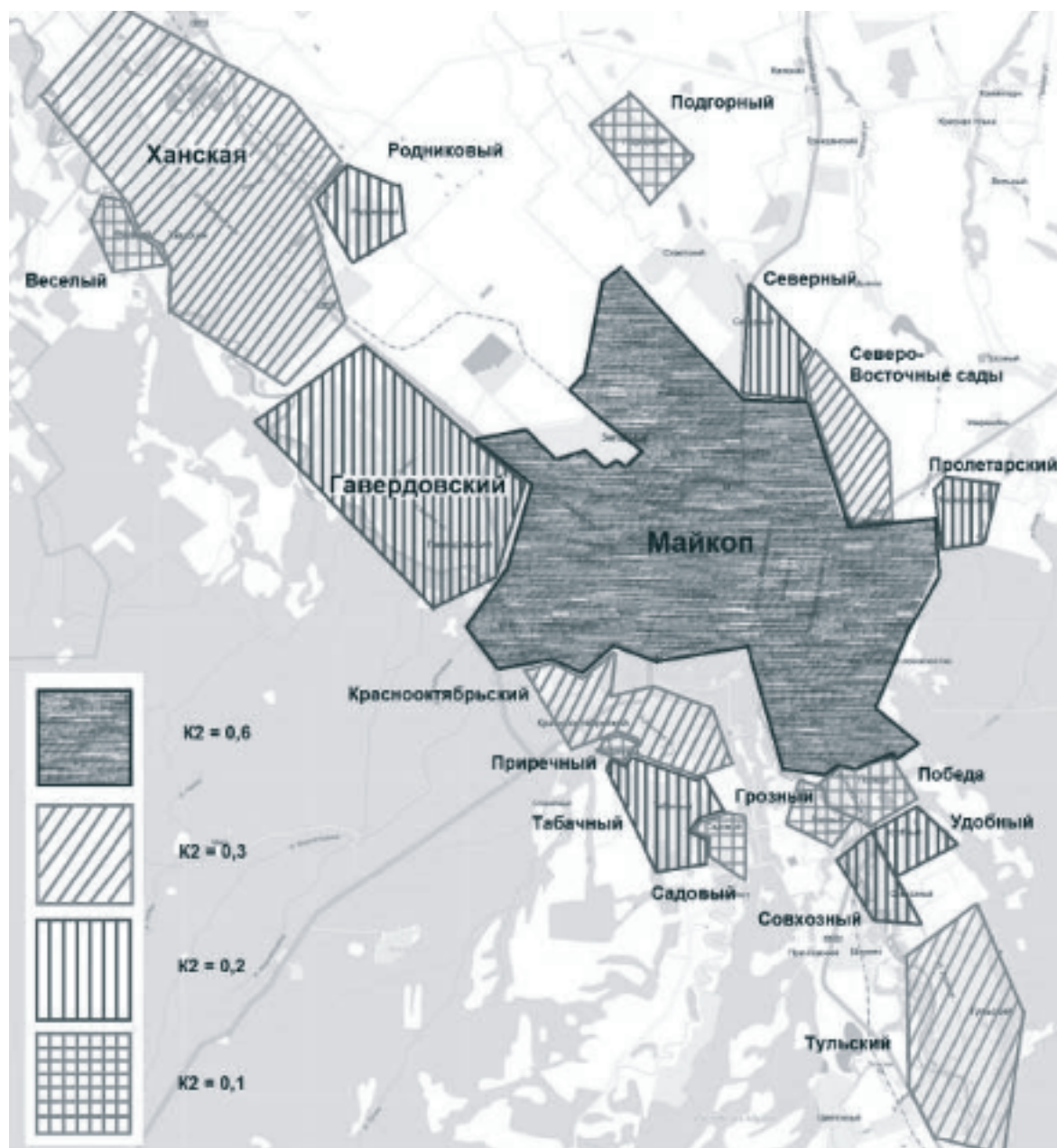


Рисунок 1. Территориальное распределение величины K_2 для ресторанов, ориентированных на г. Майкоп

способности (за счет средств налогоплательщика), уплаченных в пользу работников, занятых деятельностью, облагаемой ЕНВД. Таким образом, минимальная сумма платежа по ЕНВД составит половину от исчисленной по формуле суммы налога.

Из таблицы видно, что размещение ресторана в том или ином муниципальном образовании значительно влияет на величину ЕНВД: годовая сумма налога может отличаться до восьми раз.

Для наглядности данные по величине ЕНВД (K_2) для ресторанов, расположен-

ных вблизи г. Майкоп были нанесены на карту (рисунок 1).

Так, в непосредственной близости от административных границ г. Майкопа с K_2 , равным 0,6, находятся поселения, где его значение в два (х. Северо-Восточные сады, п. Красноябрьский), три (п. Северный, х. Гавердовский, п. Пролетарский) и даже шесть раз (х. Грозный, п. Победа) ниже.

На наш взгляд, в малочисленных поселениях, граничащих с крупными городскими поселениями, при определении вме-

ненного дохода для ряда видов деятельности, в т.ч. оказания услуг общественного питания ресторанами, необходимо учитывать также численность городских поселений, применяя поправочный коэффициент в зависимости от степени их удаленности. В противном случае величина вмененного дохода оказывается значительно заниженной и не отражает фактического уровня доходности бизнеса, что ведет к занижению налоговых поступлений в бюджет муниципального образования.

Очевидно, существует необходимость в выработке многофакторного коэффициента K_2 , реально «учитывающего совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности в муниципальном образовании» [6, ст. 346.27].

Поскольку ЕНВД облагается деятельность, ориентированная на реализацию товаров и оказание услуг населению, то, безусловно, численность населения является одним из определяющих доходность бизнеса фактором, но не единственным. Также должны учитываться такие показатели, как уровень жизни, транспортная доступность места осуществления деятельности, в том числе доступности для жителей других муниципальных образований, и иные показатели, оказывающие влияние на доходность конкретных видов деятельности. При этом в ряде случаев целесообразно учитывать различия внутри населенного пункта (как, например, в Яблоновском городском поселении Тахтамукайского района), обусловленные транспортными особенностями, или разделением муниципального образования на «промышленные», «спальные», «культурные» и «торговые» районы.

Для целей налогообложения деятельности по оказанию услуг ресторанов в факторную модель K_2 считаем необходимым включить следующие показатели: численность жителей (в т.ч. соседних муниципальных образований); удаленность от культурно-торгового центра (в т.ч. других муниципальных образований); природно-рекреационный потенциал территории; транспортную доступность; режим работы ресторана; сезонность (для открытых площадок, а также для муниципальных образований с сезонным туризмом).

Таким образом, K_2 будет рассчитываться как произведение группы коэффи-

циентов, определяемых муниципальным образованием (формула 3):

$$K_2 = \Phi_1 \times \Phi_2 \times \Phi_3 \times \Phi_4 \times \Phi_5 \times \Phi_6, \quad (3)$$

где Φ_1 — численность жителей; Φ_2 — удаленность от культурно-торгового центра; Φ_3 — природно-рекреационный потенциал территории; Φ_4 — транспортная доступность; Φ_5 — режим работы; Φ_6 — сезонность.

Простота расчета ЕНВД является одним из преимуществ налога, поэтому муниципальным органам власти следует провести районирование муниципального образования в соответствии с обозначенными факторами и подготовить сводную таблицу итоговых коэффициентов.

При этом, по нашему мнению, значение Φ_5 целесообразно определять относительно восьми- или двенадцатичасовой смены, а Φ_6 вводить как понижающий или повышающий коэффициент, применяемый в месяцы сезонного спада или пика соответственно.

Важно, чтобы общая формула расчета была открыта для предпринимателей, что создаст благоприятный налоговый климат и обеспечит уверенность бизнеса в справедливости их налоговой нагрузки.

Несмотря на то, что действие специального налогового режима в виде ЕНВД имеет ограниченный период, считаем оправданным проведение пересмотра значений K_2 и величины вмененного дохода. *Во-первых*, в складывающихся условиях развития экономики России не исключено принятие решения о повторном продлении срока действия данного налогового режима. *Во-вторых*, эти расчеты могут стать основой формирования обоснованной величины потенциального дохода для патентной системы налогообложения.

Подводя итоги, отметим, что субъекты РФ, а также муниципальные образования конкурируют между собой за привлечение бюджетных и частных инвестиций. Налоги выступают одним из мощнейших инструментов в этой борьбе, позволяя, с одной стороны, создавать благоприятный инвестиционный климат в регионе (муниципальном образовании), а с другой — обеспечивать бюджет необходимыми финансовыми ресурсами. Территориальные различия элементов налогообложения оказывают значительное влияние на

величину налоговых платежей и могут стать одним из определяющих факторов в выборе места расположения предприятия. Создание более привлекательного налогового климата может способствовать притоку инвестиций, а значит — со-

зданию рабочих мест, увеличению налоговых поступлений и др. Это следует учитывать региональным органам власти и органам местного самоуправления при разработке и корректировке своей налоговой политики.

Примечания:

1. Карпенко С.В., Силина Т.А., Ордынская М.Е. 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 // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. Экономика. 2013. Вып. 1(115). С. 187-199.

2. Карпенко С.В., Силина Т.А., Ордынская М.Е. Сравнительная оценка налоговой нагрузки при применении единого налога на вмененный доход и патентной системы налогообложения // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. Экономика. 2015. Вып. 1 (155). С. 201-212.

3. Силина Т.А., Тхакушинова С.А. Об особенностях единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в Республике Адыгея // Экономика и управление в современных условиях: проблемы и перспективы: сб. науч. тр. по материалам II всерос. заоч. науч.-практ. конф. / под науч. ред. А.А. Тамова. Майкоп: Изд-во АГУ, 2015. С. 297-304.

4. О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности: Решение Совета народных депутатов Тахтамукайского района от 25.11.2008 г. № 1620: [в ред. от 09.07.09]. URL: http://www.nalog.ru/rn01/about_fts/docs/4291579/

5. О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности: Решение совета народных депутатов города Адыгейска № 60 от 27.11.08. URL: https://www.nalog.ru/rn01/about_fts/docs/4335974.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.00 г. №117-ФЗ: [в ред. от 05.10.2015 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

7. О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территории муниципального образования «Город Майкоп»: постановление Совета народных депутатов муниципального образования «Город Майкоп» от 25.11.05 г. № 764: [в ред. от 27.11.13]. URL: https://www.nalog.ru/rn01/about_fts/docs/4291573.

8. О внесении изменений в Постановление Совета народных депутатов Майкопского района от 02 ноября 2005 года № 323 «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности»: решение Совета народных депутатов Майкопского района от 27.11.2014 г. № 314. URL: http://www.nalog.ru/rn01/about_fts/docs/5446836/.

9. О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности муниципального образования Белореченский район: решение совета муниципального образования Белореченского района Краснодарского края № 489 от 02.11.12 г. URL: https://www.nalog.ru/rn23/about_fts/docs/5184228.

References:

1. Karpenko S.V., Silina T.A., Ordynskaya M. Ye. 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 // Bulletin of the Adyghe State University. Ser. Economy. 2013. Issue 1 (115). Pp. 187-199.

2. Karpenko S.V., Silina T.A., Ordynskaya M.Ye. Tax burden comparative assessment in the single tax application on imputed income and the taxation patent system// Bulletin of the Adyghe State University. Ser. Economy. 2015. Issue 1 (155). Pp. 201-212.

3. Silina T.A., Tkhakushinova S.A. On peculiarities of the single tax on imputed income for certain types of activities in the Republic of Adyghea // Economics and Management in modern conditions: problems and prospects: Sat. scientific. works. materials II All-Russia. extra. scientific-practical. conf. / under scientific. ed. A.A. Tamov. Maikop: ASU, 2015 Pp. 297-304

4. On the single tax on imputed income for certain types of activities: Decision of the Council of People's Deputies of Takhtamukaysky region from 25.11.2008 №1620. [As amended. on 09.07.09]. URL: http://www.nalog.ru/rn01/about_fts/docs/4291579/

5. On the single tax on imputed income for certain types of activities: decision of the city council of People's Deputies of Adygeisk number 60 from 27.11.08. URL: https://www.nalog.ru/rn01/about_fts/docs/4335974.

6. Tax code of the Russian Federation (part two): the Federal law dated 05.08.00, № 117-FZ: [as amended on 05.10.2015] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. The title from the screen.

7. About taxation system in the form of unified tax on imputed income for certain activities on the territory of the municipality «City of Maikop»: the decree of the Council of people's deputies of the municipality «City of Maikop» dated 25.11.05, № 764 [as amended on 27.11.13]. URL: https://www.nalog.ru/rn01/about_fts/docs/4291573.

8. Amendments to the Decree of the Council of People's Deputies of Maikop district from November 2, 2005 № 323 «On the single tax on imputed income for certain types of activities»: decision of the Council of People's Deputies of Maikop district from 27.11.2014, № 314. URL: http://www.nalog.ru/rn01/about_fts/docs/5446836.

9. On the single tax on imputed income for certain types of municipal entity Belorechensk district: Council Decision of the municipality Belorechensk district of Krasnodar region № 489 from 11.02.12, the URL: https://www.nalog.ru/rn23/about_fts/docs/5184228.