

Особенности совмещения специальных режимов налогообложения

*Астафурова И.С., к.э.н., доцент
Пешкова Н.Р., студент кафедры*

«Экономики и управления»

*ФГБОУ ВО «Владивостокский государственный университет
экономики и сервиса»*

e-mail: peshkova_nadya@bk.ru

Россия, Владивосток

Аннотация. Одной из базовых составляющих современной экономики является малый бизнес, функционирующий в форме малых предприятий в сферах производства товаров и предоставления услуг населению, новых технологий, консалтинга и т. д. Немаловажен вклад малых предприятий в создание внутреннего валового продукта страны. Поэтому на сегодняшний день государство стремиться поддерживать малый бизнес путем снижения налогового бремени, а также упрощения ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности. Для этого государство разрабатывает специальные налоговые режимы, которые необходимы для упрощения и экономии уплаты налогов.

С помощью специальных налоговых режимов можно найти индивидуальный подход к разным категориям налогоплательщиков путем совмещения нескольких специальных налоговых режимов одновременно, что является более выгодным и удобным.

Ключевые слова: специальный налоговый режим, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, патентная система налогообложения.

Обоснование актуальности исследования. Учет на предприятиях малого и среднего бизнеса существенно отличается от учета на крупных предприятиях. Отсюда следует, что бухгалтер малого предприятия должен обладать всей широтой знаний по бухгалтерскому учету, быть в состоянии выполнять все виды действий, которые в крупном предприятии осуществляет целый штат бухгалтеров. Более того учет субъектов малого бизнеса на территории Российской Федерации постоянно изменяется и корректируются. Вследствие этого изучение данной темы представляется особенно актуальным. Цель исследования – рассмотреть особенности совмещения специальных режимов налогообложения. Задачи исследования:

- определить общие черты специальных режимов налогообложения;
- исследование особенностей учета организаций, совмещающих специальные налоговые режимы;

- формирование выводов по проведенному исследованию.

Изложение основного материала исследования. Понятие специальные налоговые режимы представляют собой особенный свод правил, установленных отдельно для определенных видов деятельности, социальных групп и так далее [1]. В настоящее время можно выделить шесть специальных налоговых [2]:

- единый сельскохозяйственный налог (далее - ЕСХН);
- упрощенная система налогообложения (далее - УСН);
- единый налог на вмененный доход (ЕНВД);
- соглашение о разделе продукции (далее СРП);
- патентная система налогообложения (далее ПСН);
- налог на профессиональный доход, который в рамках эксперимента введен в Москве, Московской и Калужской областях и в Татарстане.

Выделяют следующие общие черты, изображенные в таблице 1, специальных режимов налогообложения.

Таблица 1 – Общие черты специальных режимов налогообложения [3]

Показатель	Общие черты
Масштабы деятельности лиц	ЕСХН, УСН, ЕНВД и ПСН предназначены для малых предприятий, а СРП могут применять только полноценные налогоплательщики
Круг налогоплательщиков	ЕСХН, УСН и ЕНВД доступны как организациям, так и ИП. СРП можно применять только организациям, а ПСН - ИП
Объект применения	ЕСХН, ЕНВД, СРП и ПСН возможны только при определенных видах деятельности, а УСН — при большинстве (за некоторыми исключениями)
Набор налогов, вместо которых начисляется специальный налог	При ЕСХН, УСН, ЕНВД и ПСН он заменяет налог на прибыль (для ИП — НДФЛ), имущество (кроме налога, рассчитываемого от кадастровой стоимости) и НДС. Для СРП применяется система льгот по большинству существующих налогов
Совместимости друг с другом	СРП не совмещается ни с каким из режимов. ЕСХН и УСН совмещать друг с другом нельзя, но можно применять вместе с ЕНВД или ПСН. При этом ЕНВД и ПСН также совместимы

Таким образом, в зависимости от того, какой разновидностью специального режима является та или иная налоговая система, зависит возможность ее совмещения с другими режимами. Нельзя сочетать с другими режимами СРП. Между собой не совместимы ЕСХН и УСН, но вместе с каждым из этих режимов могут применяться патент или ЕНВД, причем, эти два режима применимы и совместно. Также можно совмещение трех специальных режимов – УСН, ЕНВД и ПСН. Но для возможности совмещения специальных режимов, нужно, чтобы параметры бизнеса одновременно соответствовали условиям всех совмещаемых режимов.

Для примера рассмотрим подробнее совмещение наиболее распространенных систем налогообложения УСН и ЕНВД. Упрощённая система налогообложения – это специальный налоговый режим. При применении упрощённой системы налогообложения организации освобождаются от уплаты НДС и НДФЛ, а также от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого в деятельности. Для его использования достаточно отправить уведомление в местную налоговую инспекцию.

Объектом налогообложения признаются:

- доходы, которые облагаются налоговой ставкой в размере 6 %;
- доходы, уменьшенные на величину расходов, облагаются налоговой ставкой в размере 15 %.

Система налогообложения в виде ЕНВД – один из специальных налоговых режимов для предпринимателей, работающих преимущественно в сфере мелкой розницы и услуг населению. Если планируется вести деятельность, к которой применяется ЕНВД, то нужно встать на учет в той инспекции федеральной налоговой службы (ИФНС), на чьей территории осуществляется эта деятельность. Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика [4].

Для правильного исчисления единого налога при совмещении УСН и ЕНВД организации обязаны вести отдельный учет доходов и расходов по разным видам деятельности [5]. Также разделять доходы важно для контроля над соблюдением лимита по выручке, дающего право для применения специального налогового режима. Чтобы правильно применить вычеты по обоим налогам, нужно распределить сумму страховых взносов между видами деятельности.

В организациях для отдельного учета должны быть выделены специальные субсчета к счетам, которые позволят четко определять отношение доходов и расходов к разным видам деятельности, например:

- 90.01.01 / 90.01.02 «Выручка» - УСН / ЕНВД;
- 90.01.02 / 90.02.02 «Себестоимость продаж» - УСН / ЕНВД;
- 10.01.01 / 10.01.02 «Сырье и материалы» - УСН / ЕНВД;
- 69.01.01 / 69.01.02 «Расчеты по социальному страхованию» - УСН / ЕНВД и так далее.

Нередко возникает проблема пропорционального распределения доходов и расходов по двум специальным режимам: упрощенной системе налогообложения и системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Например, аренда офисного помещения относится ко всей деятельности налогоплательщика или заработную плату административно-управленческого персонала нельзя привязать к одному из направлений бизнеса. Также возникает проблема отдельного учета площади торгового зала, в котором одновременно осуществляются оба вида деятельности.

Приведем пример распределения расходов по страховым взносам административно-управленческого персонала в организации А. Допустим, что:

- выручка по деятельности, облагаемая УСН (гостиница) нарастающим итогом за квартал составила 800 тыс. руб.;

- выручка по деятельности, облагаемая ЕНВД (ресторан) нарастающим итогом за квартал равен 800 тыс. руб.

Расходы по выплате заработной платы АУП – 200 тыс. руб. Страховые взносы от заработной платы работников составили 64 тыс. руб. Тариф страховых взносов в ФСС РФ «от несчастных случаев» - 0,2 %. Иные выплаты, кроме заработной платы работникам не производились, доходы в натуральной форме не предоставлялись.

Посчитаем процент доходов гостиницы и ресторана от суммы общих доходов:

- доход от работы гостиниц – 61,5% общих доходов (800 тыс. руб.: (800 тыс. руб. + 500 тыс. руб.));

- доходы от работы ресторана - 38,5% общих доходов (100% - 61,5% = 38,5%).

Тогда расходы по страховым взносам от заработной платы АУП будут распределяться следующим образом:

- расходы гостиниц – 39,36 тыс. руб. (64 тыс. руб. * 61,5% = 39,36 тыс. руб.)

- расходы ресторана – 12,8 тыс. руб. (64 тыс. руб. – 39,36 тыс. руб. = 24,64 тыс. руб.).

Результаты вычислений представим в виде таблицы 2.

Таблица 2 – Распределение страховых взносов административно-управленческого персонала

Показатель	Доход за 1 квартал, тыс. руб.	Процент распределения страховых взносов, %	Расходы по страховым взносам, тыс. руб.
УСН	800	61,5	39,36
ЕНВД	500	38,5	12,8
Итого:	1300	100	64

Далее можно рассчитать налог по УСН с объектом налогообложения «доходы»:

- 1) сумма единого налога (промежуточный результат): 800 тыс. руб. * 0,06 = 480 тыс. руб.;

- 2) пусть сумма страховых взносов от заработной платы работников гостиницы составит 300 тыс. руб., тогда общая сумма страховых взносов составит: 300 тыс. руб. + 39,36 тыс. руб. = 339,36 тыс. руб.;

- 3) 50% от рассчитанной выше суммы единого налога: 480 тыс. руб. * 50% = 240 тыс. руб.

Поскольку сумма страховых взносов (339,36 тыс. руб.) превышает 50% от рассчитанной выше суммы единого налога, предприятие может уменьшить сумму данного налога только на 50%.

Таким образом, сумма единого налога УСН, подлежащего уплате в бюджет, составляет 480 тыс. руб. - 240 тыс. руб. = 240 тыс. руб.

Рассчитаем налог по системе налогообложения ЕНВД:

- вид деятельности: ресторан;

- площадь торгового зала (физический показатель) - 101 кв. м;

Вмененный доход за квартал равен: 429 382 тыс. руб. ($1000 * 101 * 1,915 * 0,74 * 3$ месяца = 429 382 руб.). Сумма ЕНВД (промежуточный результат): $429\,382 * 0,15 = 64\,407$ руб. 30 коп.

Страховые взносы:

- от заработной платы работников ресторана: 96 тыс. руб.;

- от заработной платы АУП: 12, 8 тыс. руб.

Общая сумма страховых взносов: 96 тыс. руб. + 12,8 тыс.руб. = 108,8 руб.

Найдем 50 % от рассчитанной суммы ЕНВД: $64\,407,3 \text{ руб.} * 50\% = 32\,203,65 \text{ руб.}$ Поскольку сумма страховых взносов (108,8 тыс. руб.) превышает 50% от рассчитанной выше суммы ЕНВД, то сумма налога по ЕНВД, подлежащего уплате в бюджет за прошедший квартал, составляет $64\,407,3 \text{ руб.} * 50\% = 32\,203,65 \text{ руб.}$

Таким образом, налогоплательщики, совмещающие специальные налоговые режимы, могут столкнуться со сложностью раздельного учета доходов и расходов. Решением проблемы совмещения двух специальных режимов налогообложения является введение субсчетов. Расходы и доходы, которые нельзя однозначно отнести к определенному специальному режиму налогообложения, необходимо распределять пропорционально выручке.

Выводы по проведенному исследованию. Специальные режимы налогообложения, упрощение учета и отчетности – это реальная поддержка субъектов малого предпринимательства. Малое предпринимательство постоянно сталкивается с множеством трудностей, которые заставляют его адаптироваться к складывающейся ситуации. Результатом проведенного исследования является изучение вопросов раздельного учета доходов и расходов, в том числе и тех, которые нельзя однозначно отнести к определенному виду деятельности. Предложенные мероприятия позволят правильно определить налогооблагаемую базу для начисления единого налога, а также правильно уменьшить налог на сумму страховых взносов.

Список литературы:

1. Малис Н.И. Специальные налоговые режимы и особые экономические зоны: Учебное пособие / Н.И. Малис - М.:Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2017. - 10 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 25.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.01.2019)
3. Хромова О. С. Сравнительная характеристика и анализ применения специальных налоговых режимов в РФ // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2017. – Т. 4. – С. 437–443.
4. Ногина О. А. Специальные налоговые режимы : учебное пособие для магистратуры.— М. : Норма : ИНФРА-М, 2019. — 144 с.

5. Лесникова В.А. Раздельный учет при совмещении УСН и ЕНВД: закрепляем в учетной политике / В.А. Лесникова //Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. -2018-№9. - С. 134-136

Контактный телефон +79143394664