

О. В. Рахматуллина

**УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ:
финансово-правовое регулирование**

Монография

Оренбург
2014

УДК 336.221:347.73
ББК 65.261.411+67.402.231
Р27

Рецензенты:

Болтинова О. В. – доктор юридических наук, профессор

Колодина М. В. – кандидат юридических наук, доцент

Рахматуллина, О. В.

Р27 УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: финансово-
правовое регулирование: монография / О. В. Рахматуллина. –
Оренбург: ООО ИПК «Университет», 2014. – 140 с.
ISBN 978-5-4417-0370-3

В монографии рассматриваются такие основополагающие финансово-правовые категории, как налоги, специальные налоговые режимы, упрощённая система налогообложения, система налогов и сборов в Российской Федерации, обязательные и факультативные элементы налога. Монография будет интересна студентам, аспирантам, преподавателям, ученым, а также всем тем, кто интересуется проблемами финансово-правового регулирования упрощённой системы налогообложения.

Публикуется в авторской редакции.

УДК 336.221:347.73
ББК 65.261.411+67.402.231

ISBN 978-5-4417-0370-3

© Рахматуллина О. В., 2014

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ГЛАВА 1. Финансово-правовые основы упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации: исторические аспекты и правовое регулирование в действующем законодательстве РФ	7
§ 1. Исторические этапы становления и развития законодательства об упрощённой системе налогообложения в Российской Федерации.....	7
§ 2. Понятие и сущность упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации как специального налогового режима	24
§ 3. Правовой механизм перехода на упрощенную систему налогообложения в Российской Федерации.....	40
ГЛАВА 2. Особенности применения упрощенных режимов налогообложения в Российской Федерации и в зарубежных странах	52
§ 1. Характеристика основных элементов единого налога по упрощенной системе налогообложения	52
§ 2. Зарубежный опыт регулирования упрощенных режимов налогообложения.....	88
§ 3. Перспективы развития упрощённой системы налогообложения в Российской Федерации.....	115
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	135

ВВЕДЕНИЕ

*Налоги - это цена, которую мы платим
за возможность жить
в цивилизованном обществе.*

О.У. Холмс

Упрощённая система налогообложения представляет собой специальный налоговый режим, действующий на всей территории Российской Федерации на основании главы 26.2 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). Основная цель создания и введения данного режима – оказание помощи отдельным категориям налогоплательщиков, в большей степени малым предпринимателям, так как именно они в значительной степени способствуют росту внутреннего валового продукта, повышению уровня жизни населения и выравниванию экономической ситуации в стране. Поэтому развитие малого бизнеса в Российской Федерации является одной из важнейших задач, стоящих перед экономикой страны.

Поддержка и развитие малого бизнеса в России связано, прежде всего, с потребностью в формировании среднего класса. Так как известно, что именно эта категория населения составляет большую часть налогоплательщиков и, соответственно, является одним из основных источников налоговых доходов государства. Еще Платон полагал, что «среднее сословие» призвано экономически обеспечивать содержание основных классов общества – как управляющих государством, так и воинов¹. В развитых странах средний класс представляют в основном предприниматели и составляют большую часть населения страны (например, в США - 80%). В России же этот показатель намного ниже и составляет 10-15%. Именно поэтому решение проблем малого бизнеса в сфере

¹ История политических и правовых учений: учебник под ред. О. Э. Лейста // М.: Юридическая литература, 1997. С. 26.

налогообложения, предоставление ему наиболее благоприятных условий для развития и совершенствования является одной из основных целей, стоящих перед государством.

Также необходимость налоговой поддержки малого бизнеса в Российской Федерации связана с нестабильным уровнем инфляции. А, как известно, самый эффективный способ борьбы с ней – это развитие конкуренции. Ведь, чем выше конкуренция, тем более эффективным должен быть бизнес, тем меньше издержки и цены, тем больше можно пополнить бюджет. Практика развитых стран показывает, что создание благоприятных условий для малого бизнеса, способствует более низкому уровню инфляции по сравнению с Россией.

Для создания конкуренции у нас в стране, необходимо, чтобы количество частных предпринимателей росло. Для этого нужно создать эффективную систему поддержки данных субъектов в сфере налогообложения. Как раз в данном направлении и действует существующая упрощённая система налогообложения.

Применение упрощённой системы налогообложения как специального налогового режима в России имеет продолжительную историю. Это позволяет выявить реальные проблемы её функционирования в нашей стране. Наиболее актуальной проблемой, связанной с переходом на данный специальный налоговый режим, является вопрос определения «входных» критериев, дающих право применять упрощённую систему налогообложения. Так именно они, по мнению большинства политических и экономических аналитиков, имеют характер «непреодолимых барьеров» для предпринимателей.

Основная суть данного специального налогового режима – это предоставление налоговых преимуществ малому бизнесу, путём замены уплаты ряда налогов уплатой единого налога.

В настоящее время, особенно в период мирового финансового кризиса, появилась потребность в выявлении скрытых дефектов

в правовом регулировании упрощённой системы налогообложения, ведь именно от этого зависит дальнейший путь развития малого бизнеса в России. Решение данной проблемы окажет положительное влияние, как на развитие организаций, так и на развитие индивидуальных предпринимателей, а также будет способствовать пополнению доходной части бюджета.

В этом труде проведено комплексное исследование финансово-правового регулирования упрощённой системы налогообложения как специального налогового режима, а также подробно проанализированы упрощённые режимы в зарубежных странах (Франции, Великобритании, США, Финляндии, Японии и Казахстана). Выбор стран был обусловлен, прежде всего, высокими достижениями в области поддержки субъектов предпринимательской деятельности и прогрессивным развитием законодательства в данной сфере. Также автором были проанализированы последние изменения законодательства о налогах и сборах, относительно упрощённой системы налогообложения, произведена оценка нововведений и сделаны выводы по поводу перспектив развития рассматриваемого специального налогового режима.

ГЛАВА 1. Финансово-правовые основы упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации: исторические аспекты и правовое регулирование в действующем законодательстве РФ

§ 1. Исторические этапы становления и развития законодательства об упрощённой системе налогообложения в Российской Федерации

Упрощенная система существует как альтернатива общепринятой системе налогообложения, отличающейся большим количеством различных налогов и сложностью их расчета. Каждый современный бизнесмен или предприниматель знаком с противоречивостью и запутанностью налогового законодательства, устанавливающего многообразие видов налогов и сборов, имеющих различные алгоритмы их расчета и уплаты. Очевидно, что одной из целей, преследуемых законодателем, было упрощение процесса исчисления налогов для организаций малого бизнеса.

Сущность упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) заключается в том, что уплата ряда налогов налогоплательщиками, перешедшими на данный специальный налоговый режим, заменяется уплатой единого налога, исчисляемого в порядке, установленном НК РФ.

Историю развития законодательства об упрощённой системе налогообложения в России условно можно разделить на 3 этапа:

1) Со второй половины 80-х годов XX века до 1995 года – в данный период формировались лишь предпосылки для создания данного специального налогового режима.

2) С 1995 года до 2003 года – в данный период был принят Федеральный закон РФ «Об упрощенной системе налогообложе-

ния, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»².

3) С 2003 года по настоящее время – в данный период в Налоговый кодекс РФ была введена глава 26.2 «Упрощённая система налогообложения», которая действует по настоящее время.

Для наилучшего понимания упрощённой системы налогообложения, для выявления коллизий в законодательстве и улучшения данного специального налогового режима необходимо изучить каждый этап её развития.

1) Первый этап развития УСН (вторая половина 80-х годов XX века до 1995 года)

На протяжении многих десятилетий в России господствовала экономическая теория о более высокой эффективности труда при повышении концентрации производства и концентрации капитала. Это приводило к тому, что в нашей стране строились заводы-гиганты, крупные производственные объединения, а мелкие производства объединялись в более крупные, тем самым прекращая своё существование. Но на практике данная концепция не подтвердилась, так как тотальное огосударствление всех сфер экономики в сочетании с концентрацией основных средств производства привели к товарному дефициту, а в дальнейшем и к финансовому кризису, который начался во второй половине восьмидесятых годов.

В борьбе с разразившимся финансовым кризисом были использованы такие методы как: разгосударствление, акционирование предприятий, приватизация. Но в первые годы, они мало что изменили. В середине 90-х годов всё ещё господствовали предприятия-монополисты. И лишь позднее произошёл выход малого предпринимательства на свободный рынок товаров, работ и услуг. Именно с этого времени в России появилась реальная конкурен-

² Федеральный закон от 29.12.1995г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» // СЗ РФ. 1996. № 1. ст. 15.

ция, служащая основой развития экономики. Роль малого бизнеса в данном случае заключалась в том, что с одной стороны, создались условия для эффективного, эластичного спроса, а с другой – создался эффект превышающего предложения, над спросом. Также, в начале 90-х годов XX века малый бизнес предотвратил высокую безработицу в России.

Малое предпринимательство как социально-экономическая категория возникло в СССР во второй половине 80-х годов прошлого столетия и стало неотъемлемой частью начатой в стране «перестройки» экономической и политической системы общества. Всё это привело к необходимости поддержать малый бизнес в его дальнейшем развитии, причём на государственном уровне.

В 1986 году был принят в Закон СССР «Об индивидуальной трудовой деятельности»³, в статье 4 которого указывалось, что личная собственность, не используемая ранее в интересах общества, приобретает производительный характер. Основные сферы, в которых можно было заниматься индивидуальной трудовой деятельностью, были также закреплены в этом законе, например, в сфере кустарно-ремесленных промыслов допускалось изготовление: одежды, обуви, головных уборов, меховых, швейных и галантерейных изделий; пряжи, тканых материалов, вязаных и вышитых изделий; мебели, других столярных изделий и т.д.

Принятие Закона СССР «О кооперации в СССР»⁴ дало мощный толчок развитию кооперативов. Было закреплено, что в системе социалистической кооперации функционируют кооперативы двух основных типов: производственные и потребительские. Для кооперативов были предоставлены льготы по платежам в бюджет: в целях стимулирования производства необходимой населению и народному хозяйству продукции (работ, услуг) и снижения на нее

³ Закон СССР от 19.11.1986 г. «Об индивидуальной трудовой деятельности» // Свод законов СССР. 1990. т. 2. ст. 48.

⁴ Закон СССР от 26.05.1988 № 8998-XI «О кооперации в СССР» // Ведомости ВС СССР. 1988. № 22. ст. 355.

цен (тарифов) местными Советами народных депутатов и другими государственными органами могут устанавливаться льготы по налогообложению доходов кооперативов, их членов, а также лиц, работающих в них по трудовому договору, в порядке, определяемом законодательством Союза ССР. В случае если часть дохода (прибыли) кооператива направляется в Советский детский фонд имени В. И. Ленина, Советский фонд мира, Советский фонд культуры и на другие благотворительные цели, она налогообложению не подлежит. Всё это привело к оттоку в кооперативы квалифицированной рабочей силы из государственных предприятий.

Далее, было принято положение об организации деятельности малых предприятий (Протокол № 6 Заседания Комиссии по совершенствованию хозяйственного механизма при Совете Министров СССР, июнь 1988г.), которым был введен упрощенный порядок создания и регистрации малых предприятий.

Закон СССР «О предприятиях в СССР»⁵ установил равенство организационно-правовых форм предприятий, основанных на любой форме собственности. Было установлено, что могут действовать следующие виды предприятий: основанные на собственности советских граждан - индивидуальное, семейное предприятия; основанные на коллективной собственности - коллективное предприятие; производственный кооператив, предприятие, принадлежащее кооперативу; предприятие, созданное в форме акционерного общества и иного хозяйственного общества или товарищества либо принадлежащее такому обществу или товариществу; предприятие общественной организации; предприятие религиозной организации; основанные на государственной собственности - государственное союзное предприятие; государственное республиканское предприятие (союзной республики); государственное пред-

⁵ Закон СССР от 04.06.1990 № 1529-1 «О предприятиях в СССР» // Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 25. ст. 460.

приятие автономной республики, автономной области, автономного округа; государственное коммунальное предприятие.

Постановлением Совета Министров СССР «О мерах по созданию и развитию малых предприятий»⁶ были определены основные нормативные документы для государственной регистрации малых предприятий, определены налоговые льготы для малого бизнеса: до введения в действие Закона СССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций"⁷: вновь создаваемые малые предприятия, кроме кооперативов, освобождаются от платежей в бюджет из прибыли (дохода), льготный порядок амортизации. Указанный акт дал мощный толчок развитию малого бизнеса в стране. В начале 1990 года в СССР насчитывалось 200 тысяч малых предприятий и на них было занято 4,9 миллионов человек.

Указом Президента РФ «Об организованных мерах по развитию малого и среднего бизнеса в Российской Федерации»⁸ Правительству РФ было поручено подготовить проекты законодательных актов, необходимых для создания благоприятных условий развития малого и среднего бизнеса, в том числе по внесению изменений в налоговую систему, направленных на формирование необходимой базы малого и среднего бизнеса и повышения заинтересованности производственной сферы и по финансово-кредитному регулированию, предусматривающему выделение централизованных кредитных ресурсов и льготное кредитование приоритетных направлений развития производства промышленных товаров народного потребления и продуктов питания, образо-

⁶ Постановление Совмина СССР от 08.08.1990 № 790 «О мерах по созданию и развитию малых предприятий»//Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. 1990. № 12.

⁷ Закон СССР от 14.06.1990 № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций»//Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. 1991. №1.

⁸ Указ Президента РФ от 30.11.1992 № 1485 «Об организационных мерах по развитию малого и среднего бизнеса в Российской Федерации» // Собрание актов Президента и Правительства РФ.1992. № 23. ст. 1971.

вание при участии средств федерального бюджета специальных фондов поддержки малого и среднего бизнеса.

В 1993 году был принят Указ Президента РФ «О некоторых изменениях в налогообложении и взаимоотношениях бюджетов различных уровней»⁹, который установил некоторые льготы для субъектов предпринимательства: «в целях стимулирования развития малого предпринимательства установить, что в первые два года работы не уплачивают налог на прибыль вновь созданные малые предприятия (включая созданные до 1 января 1994 г.), осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции, производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов, а также строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения (включая ремонтно-строительные работы), при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 70 процентов общей суммы выручки от реализации ими продукции (работ, услуг)».

2) Второй этап развития УСН (с 1995 года до 2003 года)

Огромное значение для развития предпринимательской деятельности в нашей стране стало принятие Федерального закона «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»¹⁰. В нём было определено понятие субъектов малого предпринимательства, под которыми понимались коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благо-

⁹ Указ Президента РФ «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» от 22.12.1993г. № 2270 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. № 52. ст. 5076.

¹⁰ Федеральный закон РФ «О государственной поддержке предпринимательства в Российской Федерации» от 14.06.1995г. № 88-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 25. ст. 2343.

творительных и иных фондов не превышает 25 процентов, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25 процентов и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней (малые предприятия): в промышленности - 100 человек; в строительстве - 100 человек; на транспорте - 100 человек; в сельском хозяйстве - 60 человек; в научно-технической сфере - 60 человек; в оптовой торговле - 50 человек; в розничной торговле и бытовом обслуживании населения - 30 человек; в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек.

В связи с принятием данного закона для субъектов малого предпринимательства были установлены налоговые льготы:

- действующая налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, зачисляемого в федеральный бюджет, в размере 13%, была снижена до 8% - для банков, предоставляющих не менее 50 процентов общей суммы кредитов крестьянским (фермерским) хозяйствам, колхозам, совхозам и другим сельскохозяйственным предприятиям, перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию, а также малым предприятиям (за исключением осуществляющих снабженческо-сбытовую, торговую или закупочную деятельность);

- для страховщиков, которые не менее 50 процентов страховых взносов за отчетный период получено от страхования имущественных интересов крестьянских (фермерских) хозяйств, колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий и малых предприятий.

От налога на добавленную стоимость были освобождены платежи малых предприятий по лизинговым сделкам в полном объеме, а также проценты по краткосрочным займам, выдаваемым фондами поддержки малого предпринимательства субъектами малого предпринимательства.¹¹

¹¹ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. М., 2005. С.637-638.

И, наконец, 29 декабря 1995 года был принят Федеральный закон РФ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»¹², которым с 1 января 1996 года вводился в действие специальный налоговый режим «Упрощенная система налогообложения». Данный закон определял правовые основы введения и применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства - юридических лиц и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели). Был установлен добровольный переход на данный специальный налоговый режим и возврата к общей системе налогообложения.

Существовали следующие условия для перехода на упрощенную систему налогообложения:

1) предельная численность работников – не более 15 человек. Причём, для организаций в неё включается численность работающих в их филиалах и подразделениях.

2) субъекты малого предпринимательства имели право в предусмотренном федеральным законом порядке перейти на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, если в течение года, предшествующего кварталу, в котором произошла подача заявления на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, совокупный размер валовой выручки данного налогоплательщика не превысил суммы стотысячекратного минимального размера оплаты труда¹³, установленного законодательством Российской Федерации на первый день квартала, в котором произошла подача заявления.

¹² Федеральный закон от 29.12.1995г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» // СЗ РФ.1996. № 1. ст. 15.

¹³ На 1 января 1996 года МРОТ равнялся 63250 рублей.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель, подавшие заявление на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, считались субъектами упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности с того квартала, в котором произошла их официальная регистрация.

В данном акте были установлены ограничения для некоторых типов организаций, которым запрещалось применять упрощенную систему налогообложения, так в соответствии с п.2 ст.2 Закона «под действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности не попадают организации, занятые производством подакцизной продукции, организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий, а также кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса и хозяйствующие субъекты других категорий, для которых Министерством финансов Российской Федерации установлен особый порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности».

Основным преимуществом применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности организациями стала замена уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период.

Применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности индивидуальными предпринимателями предусматривало замену уплаты установленного законодательством Российской Федерации подоходного налога на доход, полученный от осуществляемой предпринимательской деятельности, уплатой стоимости патента на занятие данной деятельностью (далее - патент).

Также упрощался порядок ведения учёта и отчётности, в частности, организациям предоставлялось право оформления первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов по упрощенной форме, в том числе без применения способа двойной записи, плана счетов и соблюдения иных требований, предусмотренных действующим положением о ведении бухгалтерского учета и отчетности.

Объектом обложения единым налогом организаций в упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности в соответствии с Законом 222-ФЗ устанавливался совокупный доход, полученный за отчетный период (квартал), или валовая выручка, полученная за отчетный период. Выбор объекта налогообложения осуществлялся органом государственной власти субъекта Российской Федерации.

При этом, совокупный доход исчислялся как разница между валовой выручкой и стоимостью использованных в процессе производства товаров (работ, услуг) сырья, материалов, комплектующих изделий, приобретенных товаров, топлива, эксплуатационных расходов, текущего ремонта, затрат на аренду помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности, затрат на аренду транспортных средств, расходов на уплату процентов за пользование кредитными ресурсами банков (в пределах действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации плюс 3 процента), оказанных услуг, а также сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам, налога на приобретение автотранспортных средств, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды, уплаченных таможенных платежей, государственных пошлин и лицензионных сборов.

Для субъектов малого предпринимательства, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, устанавливались следующие ставки единого налога на совокупный доход, подлежащего зачислению:

- в федеральный бюджет - в размере 10 процентов от совокупного дохода;

- в бюджет субъекта Российской Федерации и местный бюджет - в суммарном размере не более 20 процентов от совокупного дохода.

В случае, когда объектом налогообложения для субъектов малого предпринимательства определенных категорий являлась валовая выручка, устанавливались следующие ставки единого налога, подлежащего зачислению:

- в федеральный бюджет - в размере 3,33 процента от суммы валовой выручки;

- в бюджет субъекта Российской Федерации и местный бюджет - в размере не более 6,67 процента от суммы валовой выручки.

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не были поставлены в равные условия, что приводило к недовольству со стороны субъектов малого предпринимательства.

Расчеты стоимости патентов для предпринимателей производились на основании Приказа Министерства Финансов РФ «О мероприятиях по реализации Федерального Закона РФ от 29.12.1995 года № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства»¹⁴. За основу брались средние данные о фактических средних суммах совокупного годового дохода по группе лиц, осуществляющих тот или иной вид предпринимательской деятельности на территории конкретного субъекта Российской Федерации.

При занятии гражданами одновременно несколькими видами предпринимательской деятельности патент должен быть оплачен

¹⁴ Приказ Министерства Финансов РФ «О мероприятиях по реализации Федерального Закона РФ от 29.12.1995 года № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» от 15.03.1996г. № 27 // Российские вести.1996. №104.

отдельно по каждому виду такой деятельности с соответствующими размерами стоимости каждого из патентов.

Для реализации положений Федерального закона, изложенных выше, Государственная налоговая служба Российской Федерации предлагала налоговым инспекциям по субъектам Российской Федерации незамедлительно провести следующие мероприятия: разработать и внести предложения органам государственной власти субъектов Российской Федерации о принятии решений, вытекающих из упомянутого Закона; организовать широкую кампанию по информированию налогоплательщиков о законодательстве по переходу субъектов малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности; провести семинар-совещание с работниками государственных налоговых инспекций по изучению этого Закона и порядку его реализации; изготовить типографским способом бланки документов, формы которых прилагаются к настоящему письму, и обеспечить ими налоговые органы; организовать работу по выдаче патентов налоговыми органами в строгом соответствии с положениями названного Федерального закона; обеспечить сохранность бланков патентов применительно к бланкам строгой отчетности»¹⁵.

3) Третий этап развития УСН (с 2003 года по настоящее время)

Следующим этапом развития упрощенной системы налогообложения в России стало введение с 1 января 2003 года новой главы НК РФ 26.2 «Упрощенная система налогообложения», которая, по сути, сменила ранее действующую упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, для субъектов малого предпринимательства.

¹⁵ Письмо государственной налоговой службы РФ «О порядке применения Федерального Закона РФ от 29.12.1995г. №222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» от 06.02.1996г. № НП-6-02/77// Налоговый вестник. 1996. №3.

Примечательно, что действовавший до 1 января 2003 года Закон № 222-ФЗ определял правовые основы введения и применения УСН исключительно для субъектов малого предпринимательства, в то время как в главе 26.2 НК РФ не осталось даже упоминания о названных субъектах. Такое расхождение в терминологии не случайно. Так как в данной главе был расширен круг субъектов, имеющих право применять УСН. Возможность платить единый налог получили и некоммерческие организации, занимающиеся предпринимательской деятельностью.¹⁶

В связи с принятием новой главы НК РФ «Упрощённая система налогообложения» произошли следующие изменения:

1. Для того, чтобы перейти на данный специальный налоговый режим требовалось лишь подать заявление в налоговый орган в период с 1 октября по 30 ноября текущего года с указанием дохода за девять месяцев текущего года и, при соблюдении критериев применения УСН;

2. Вновь созданным и вновь зарегистрированным индивидуальным предпринимателям предоставлялась возможность применять УСН в текущем календарном году с момента своего создания, если заявление такими хозяйствующими субъектами было подано одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах.

3. При переходе на упрощённую систему налогообложения организации освобождались от уплаты следующих налогов:

- налог на прибыль;
- налог на добавленную стоимость;
- налог с продаж;
- налог на имущество организаций;
- единый социальный налог.

¹⁶ Кирилина В.Е. Малое предприятие как субъект налогового права. М., 2008. с.137.

При переходе на упрощенную систему налогообложения индивидуальные предприниматели освобождались от уплаты следующих налогов:

- налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности). Следует отметить, что индивидуальный предприниматель, получивший доход как физическое лицо, например, при продаже имущества, не используемого в предпринимательской деятельности (личная квартира, жилой дом и т. п.) являлся плательщиком налога на доходы физического лица в общеустановленном порядке;

- налог на добавленную стоимость;
- налог с продаж;
- налог на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- единый социальный налог с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также с выплат и иных вознаграждений, начисляемых индивидуальными предпринимателями в пользу физических лиц.¹⁷

Уплата этих налогов заменялась уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

4. В отличие от Федерального закона от 29.12.95 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» были добавлены некоторые категории субъектов, которые не имели право применять упрощенную систему налогообложения:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- негосударственные пенсионные фонды;
- ломбарды;

¹⁷ Истратова М.В. «Упрощенная система налогообложения с 2003 года» // Российский налоговый курьер. 2002. №20. С.32-43.

- организации, у которых стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности, превышает 100 млн. рублей;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- индивидуальные предприниматели игорного бизнеса и т.д.

А некоторые категории, в отличие от ранее действующего закона № 222-ФЗ, получили возможность применять упрощённую систему налогообложения:

- предприятия развлекательного бизнеса;
- некоммерческие организации;
- организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий.

5. Объектом налогообложения являлись доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Однако, согласно ст. 6 Федерального закона от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»¹⁸ начиная с 1 января 2005 года для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, предусмотренную главой 26.2 НК РФ, объектом налогообложения стали признаваться только доходы, уменьшенные на величину расходов. Таким образом, объект налогообложения в виде полученных доходов с 1 января 2005 года перестал применяться.

На сегодняшний день, упрощенная система налогообложения как специальный налоговый режим, нацеленный на улучшение по-

¹⁸ Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2002. № 30. ст. 3021.

ложения субъектов малого и среднего предпринимательства, претерпел большие изменения. И связано это, прежде всего с экономическими реалиями, как в России, так и во всём мире: нестабильность курса иностранной валюты, мировой финансовый кризис и др. Рассмотрим основные положения упрощенной системы налогообложения в 2013 году:

1) Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты ряда налогов, единым налогом. Так, организации освобождаются от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Индивидуальные предприниматели не признаются плательщиками налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности), а также налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

2) Ограничение по численности работников, применяющих упрощённую систему налогообложения, составляет 100 человек.

3) Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы не превысили 45 млн. рублей. При этом указанная величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год.¹⁹ На данный момент данный коэффициент составляет 1,067.

¹⁹ п. 2 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ от 05.08.2000г., № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013) // СЗ РФ. 2000. № 32. ст. 3340.

4) Возможны два объекта налогообложения – доходы и доходы, уменьшенные на величину расходов.

5) Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов, а если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. В частности, в Псковской области ставка 5 % была установлена для всех без исключения субъектов упрощённой системы налогообложения.

6) Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощённую систему налогообложения, подают одну налоговую декларацию в год по итогам налогового периода.

Таким образом, следует вывод, что в развитии законодательства об упрощённой системе налогообложения выделяется три этапа развития, которые последовательно сменяли друг друга. Так как данный специальный налоговый режим является сравнительно молодым явлением для России, поэтому законодательство о налогах и сборах, относительно упрощённой системы налогообложения, находится еще в стадии становления и развития. И во избежание прошлых ошибок, допущенных при формировании данного налогового режима, необходимо учитывать исторический опыт развития УСН и постоянно его совершенствовать.

Далее перейдём к исследованию понятия и сущности упрощённой системы налогообложения как специального налогового режима.

§ 2. Понятие и сущность упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима

Упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства является специальным налоговым режимом. Из теории права следует, что специальный налоговый режим это разновидность «правового режима».

Режим происходит от французского слова «régime» – управление. Данная категория подразумевает под собой «совокупность правил, мероприятий, норм для достижения какой-либо цели»²⁰.

В литературе, существует дискуссия по поводу того, что же является правовым режимом. В частности, Бахрах Д.Н. справедливо отмечает, что «правовой режим» «это «официально установленный особый порядок правового регулирования, отражающий совокупность юридических и организационных средств, используемых для закрепления социально-правового состояния объектов воздействия и направленный на обеспечение их устойчивого функционирования. Таким образом, правовому режиму присущи следующие признаки: 1) правовое регулирование целенаправленно осуществляется в интересах определенного объекта, предмета или процесса - носителя правового режима; 2) совокупность используемых правовых средств образует специальные правила поведения, деятельности, жизнедеятельности, официально установленные и обеспеченные системой организационно-правовых мер; 3) в правовых актах закрепляется определенное правовое состояние объекта или процесса, отличное от иных участков правовой действительности и выражающееся в устойчивых взаимосвязях носителя режима с иными социальными объектами; 4) специально установленные правила направлены на создание условий, препятствующих нарушению статуса (состояния) носителя режима,

²⁰ Ефремова Т.Ф. Современный толковый словарь русского языка. Том 3. Р-Я. М.: Харвест, 2006. С.976.

поддержание заданных параметров его функционирования; 5) деятельность (действия) субъектов, реализующих режимные правила, основана на единых правовых принципах, единых правовых формах и осуществляется в точном соответствии с заранее установленным механизмом реализации прав и обязанностей»²¹.

А. В. Малько указывает, что «правовой режим — одно из проявлений нормативности права, но на более высоком уровне. Он соединяет в единую конструкцию определенный комплекс правовых средств, который диктуется возникающими целями»²².

Алексеев С.С. рассматривает правовой режим «как своего рода укрупненный блок в общем арсенале правового инструментария, соединяющий в единую конструкцию определенный комплекс правовых средств. И с этой точки зрения эффективное использование правовых средств, при решении тех или иных специальных задач в значительной степени состоит в том, чтобы выбрать оптимальный для решения соответствующей задачи правовой режим, искусно отработать его сообразно специфике этой задачи и содержанию регулируемых отношений»²³.

По нашему мнению, дискуссия по поводу правовой природы правовых режимов, связана с широтой исследуемого понятия. Общим, для всех этих точек зрения, является то, что практически все авторы представляют рассматриваемую категорию в качестве совокупности средств, направленных на достижение какой-либо определенной общественной цели.

Представление правового режима как укрупненного блока, своеобразной системы правовых норм, которые направлены на достижение определенной цели, дает право разделить все правовые режимы на:

²¹ Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Старилов Ю.Н. Административное право: учебник для ВУЗов. М.: Норма, 2007. С. 477-478.

²² Матузов Н. И., Малько А. В. Правовые режимы: Вопросы теории и практики. // Правоведение. 1996. № 1. С. 16 – 29.

²³ Алексеев С.С. Теория права. М.: Издательство БЕК, 1995. С.244.

1) общие правовые режимы, которые направлены на достижение схожих целей для нескольких укрупненных правовых режимов.

2) специальные правовые режимы. "Специальный" - относящийся к роду, виду, частностям, к подробностям предмета...²⁴. Поэтому специальные правовые режимы служат в целом достижению своей специфической цели.

Исходя из представленной совокупности точек зрения, относительно правовой природы правовых режимов, по нашему мнению, необходимо выделить категорию «финансово-правовой режим», исходя из специфики сферы научного исследования.

Таким образом, по нашему мнению, финансово-правовой режим представляет собой особый порядок регулирования отношений в сфере образования, распределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств, для обеспечения реализации задач и функций государства и муниципального самоуправления, посредством комплекса финансово-правовых норм, проявляющейся в особом сочетании дозволений и запретов.

Основной целью налога является финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований. Это достигается путём «распределения бремени несения расходов государства и органов местного самоуправления между членами общества»²⁵. Поэтому, следует вывод, что «налоговый режим включается в более крупный правовой режим, нацеленный на поступление денежных средств в бюджет России, а тот, в свою очередь, - в состав финансово-правового режима»²⁶.

²⁴ Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка: В 4-х т. - М.: Рус. Яз., 1999. Т. 4. С. 290.

²⁵ Винницкий Д.В. Налоги и сборы: понятие, юридические признаки. Генезис. М., 2002. С. 85.

²⁶ Жданова В.Ю. Специальный налоговый режим как разновидность правового режима // Журнал Финансовое право. 2005. №2. С. 34.

Таким образом, «специальные налоговые режимы» являются «подробностью» (институтом) налогового права, которое регулирует определенные правоотношения в целом, а также устанавливает и определяет правовое поле налоговых режимов, имеющих отличия от общего режима налогообложения. Необходимость данного института налогового права обусловлена потребностью регулирования налоговых правоотношений субъектов специальных налоговых режимов²⁷.

В НК РФ определено, что «специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов...»²⁸. Сами по себе налоговые режимы не являются ни налогами, ни сборами, а представляют собой целые системы правовых норм, регулирующих порядок и особенности налогообложения определенных субъектов²⁹.

Анализ статьи позволяет указать на ряд признаков специальных налоговых режимов:

1) они представляют особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов. Этот порядок (а он будет вводиться как бессрочно, так и на определенное время) может:

- предусматривать как те элементы налогообложения, которые указаны в ст. 17 НК РФ, так и иные;
- касаться определенных категорий налогоплательщиков (например, субъектов малого предпринимательства);
- распространяться на определенные виды деятельности (например, где трудно контролировать реальные доходы и расходы налогоплательщика);

²⁷ Матинов А.С. Специальные налоговые режимы // Финансовое право. 2002. №4. С.48 – 54.

²⁸ Абз.2 п.1 ст.18 Налогового кодекса РФ (часть первая) от 31.07.1998г. №146-ФЗ (в ред. от 09.03.2010г.)// СЗ РФ.1998. № 31. ст. 3824.

²⁹ Карасева М.В. Финансовое право Российской Федерации. М.: ЮРИСТЪ, 2006. с.399.

- применяться лишь на определенных территориях (например, при соглашениях о разделе продукции);

2) эти режимы могут действовать только в тех случаях, когда это будет прямо предусмотрено в НК РФ. При этом следует иметь в виду, что ст. 18 вступила в силу не с 1 января 1999 г., а с 1 января 2005 г.;

3) порядок применения специальных режимов налогообложения непосредственно устанавливается нормами НК РФ либо федеральных законов, иных актов законодательства о налогах и сборах, принимаемых в соответствии с НК РФ.³⁰

Барулин С.В. и Жирова Г.В. предлагают рассматривать специальный правовой режим с двух методологических позиций: как организационно-финансовую категорию и как особую форму (механизм) налогового регулирования.

- «Как организационно-правовая категория специальный налоговый режим имеет две субстанции: с одной стороны, ее содержание составляет движение стоимости в налоговой форме; с другой стороны – это категория особой организации налогообложения, строящаяся на специальных принципах, и управления налоговым процессом в строго определенных сферах деятельности (субъективная сущность).

- Как форма налогового регулирования специальный налоговый режим может проявляться в двух ипостасях: в виде упрощения общей системы налогов, налогообложения учета и отчетности и в виде реального снижения налоговой нагрузки, по сравнению с общим правовым режимом»³¹.

Большинство авторов сходятся во мнении, что специальные налоговые режимы входят в понятие налоговых льгот. Постараемся разобраться в данном вопросе.

³⁰ Гуев А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу РФ (часть первая), 2003 // СПС ГАРАНТ.

³¹ Барулин С.В., Жирова Г.В. Специальные налоговые режимы: теоретические и организационные основы // Финансы. 2003. № 10. С. 32-33.

Налоговыми льготами, иначе льготами по налогам и сборам, принято называть те преимущества, которые предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, по сравнению с другими плательщиками. В том числе понятие налоговых льгот включает в себя возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере, что следует из ст. 56 НК РФ.

Благодаря применению данного налогового инструмента государством достигаются две цели. Главная цель состоит в сокращении размеров налогового обязательства налогоплательщика. Вторая цель, которая на практике преследуется относительно реже, - это отсрочка или рассрочка платежа. Однако и вторую цель надлежит рассматривать как способ косвенного сокращения налоговых обязательств налогоплательщика, поскольку отсрочка или рассрочка платежа фактически являются кредитом, предоставленным бесплатно или на льготных условиях.

Несмотря на общность целей, налоговые льготы обладают различиями в механизме своего действия, который зависит от того, на изменение какого элемента структуры налога (предмета налогообложения, налоговой базы, окладной суммы) направлена льгота. По данному признаку льготы разделяются на три группы:

- изъятия;
- скидки;
- освобождения³².

Налоговые льготы обладают следующими признаками³³:

- льгота направлена на более полное удовлетворение законных интересов граждан и их объединений;
- льгота выступает исключением из общих правил, элементом специального правового статуса лица;

³² Бердышев С., Филина Ф. Налоговые льготы // Российский бухгалтер. 2008. URL: <http://www.gosbuh.ru> (дата обращения 12.12.2010г.).

³³ Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2004. С.66.

- льгота есть правомерное изъятие из основного стандарта поведения, существующее на основании дозволения юридической нормы.

Также особенностью налоговой льготы является то, что её использование является правом, а не обязанностью лица: налогоплательщик может отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ. Налоговая льгота распространяется не на всех, а на отдельную категорию налогоплательщиков, отвечающую избранному законодателем признаку, отграничивающему их от остальных плательщиков налога.³⁴

Следует выделить следующие признаки специальных налоговых режимов:

- применяются только отдельными категориями налогоплательщиков, определенными в законе;

- основаны на предоставлении налогоплательщикам преимуществ по сравнению с иными налогоплательщиками, уплачивающими налоги и сборы в общем порядке, в целях упрощения ведения бухгалтерского учета и снижения налогового бремени;

- применение предполагает как освобождение от уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов, так и особый порядок определения элементов налогообложения по основным налогам в целях снижения налогового бремени.

Таким образом, многие признаки налоговых льгот и специальных налоговых режимов схожи между собой.

Примечательно, что в НК РФ отсутствует указание на льготный характер специальных налоговых режимов и цели их применения, что является существенным пробелом законодательства³⁵.

³⁴ Зимин А.В. Правовой режим налоговых льгот // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 11. С. 22-27.

³⁵ Костанян Р.К. Специальные налоговые режимы как разновидность налоговых льгот. //Налоговые споры: теория и практика. 2007. №7. С.43.

Так, Министерство финансов РФ указывает, что принятие глав 26.2 и 26.3 НК РФ, устанавливающих специальные налоговые режимы, «разработаны в целях снижения налоговой нагрузки субъектов малого предпринимательства, снятия существующих необоснованных ограничений по применению специальных режимов, создания более благоприятных условий для ускорения развития в стране малого бизнеса, устранения недостатков ранее действующей упрощенной системы»³⁶.

Однако существуют и другие мнения, в частности, М.В. Титова указывает, что налоговая льгота и специальный налоговый режим представляют собой разные явления. Данный вывод был сделан на основании действовавшего ранее нормативного определения специальных налоговых режимов, закрепленного в ст. 18 НК РФ, в котором указывалось, что элементы налогообложения, а также налоговые льготы определяются в порядке, установленном НК РФ. Следовательно, законодатель выделяет налоговую льготу в качестве лишь одного из инструментов, используемых для создания специальных налоговых режимов, тогда как специальный налоговый режим представляет собой особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств и создающий желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права.³⁷

По нашему мнению, специальный налоговый режим представляет собой особый порядок исчисления и уплаты налоговых платежей, предусмотренный НК РФ, для отдельных категорий налогоплательщиков, в целях снижения их налоговой нагрузки путём замены уплаты ряда налогов уплатой единого налога.

³⁶ Письмо Министерства финансов РФ «О порядке применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями» от 11.03.2004, № 04-04-06/40 // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2004. № 11.

³⁷ Титова М.В. Налоговые льготы: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. С. 115.

Что подтверждается, более подробным рассмотрением каждого из специальных налоговых режимов.

Упрощенная система налогообложения как специальный налоговый режим является наглядным примером предоставления определенных преимуществ в уплате ряда налогов, субъектами малого и среднего бизнеса.

По нашему мнению, для более эффективного функционирования УСН на территории России необходимо сформулировать понятие данного специального налогового режима и ввести его в НК РФ, которое должно выглядеть следующим образом:

Упрощенная система налогообложения – это специальный налоговый режим, применяющийся на всей территории Российской Федерации в добровольном порядке, основная цель которого, предоставление налоговых преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков, посредством замены уплаты нескольких налогов, уплатой единого налога, по пониженным ставкам и упрощении налогового учёта.

Для полной реализации нормативных правовых норм, регулирующих специальные налоговые режимы необходимо выделить принципы их формирования и функционирования.

В теории права под категорией «принципы» понимаются «главные, определяющие, важнейшие структурные связи в объекте правового регулирования, внутри самой правовой системы и вне её (связи с социальной средой), которые должны найти информационное отражение в содержании объективного права в виде принципов-идей»³⁸.

В основе специальных налоговых режимов, по нашему мнению, будут лежать следующие основополагающие принципы налогообложения, но в целом сориентированные на данные правовые режимы:

³⁸ Протасов В.Н. Теория государства и права. Проблемы теории государства и права: учебное пособие. М.: ЮРАЙТ, 2001. С. 258.

Принцип законности

Данный принцип проявляется в том, что все виды специальных налоговых режимов определены в НК РФ.

Принцип индивидуализации

Состоит в выделении в каждом налоговом режиме категорий субъектов, специальных требований для перехода на ту или иную специальную систему налогообложения (например, при переходе на упрощенную систему налогообложения организация должна иметь в наличии не более 100 рабочих мест).

Принцип добровольности

Означает, что переход на специальный налоговый режим осуществляется в добровольном порядке.

Принцип замены ряда налогов уплатой единого налога

Реализуется посредством замены уплаты налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций уплатой единого налога, в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Принцип налоговых послаблений

Проявляется в том, что налоговый режим субъектов, применяющих специальные налоговые режимы, должен быть мягче по сравнению с общим налоговым режимом (установлены пониженные налоговые ставки).

Упрощенная система налогообложения является специальным налоговым режимом, так как отвечает всем признакам и принципам, характерным для них. Он призван снизить налоговую нагрузку для субъектов малого и среднего предпринимательства.

Упрощенная система налогообложения как специальный налоговый режим обладает как достоинствами, так и недостатками.

По нашему мнению, следует выделить следующие преимущества упрощенной системы налогообложения.

1) Данный специальный налоговый режим вводится в действие Федеральным законом Российской Федерации и действует на

территории всей страны независимо от воли местного самоуправления. Таким образом, налогоплательщики всех регионов находятся в равных условиях и ограничения, связанные с применением упрощенной системы налогообложения, местными органами власти невозможны.

2) Добровольность перехода на упрощенную систему налогообложения.

3) При переходе на упрощенную систему налогообложения значительно снижается налоговая нагрузка на субъект предпринимательства, посредством замены уплаты нескольких налогов одним – единым налогом:

для организаций:

- налог на прибыль организаций,
- налог на добавленную стоимость (за исключением налога, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ),

- налог на имущество организаций;

для индивидуальных предпринимателей:

- налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности),

- налог на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную границу РФ),

- налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности).

По нашему мнению, замена нескольких налогов одним приводит к тому, что снижается налоговая нагрузка на налогоплательщика, упрощается налоговый учет (поскольку нет необходимости исчислять несколько разных налоговых баз, вести налоговые регистры и расчеты по разным налогам), упрощается налоговая отчетность (сдавать в налоговые органы нужно только одну декларацию по единому налогу).

4) Налогоплательщик сам выбирает объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов), за некоторым исключением, которое заключается в том, что «налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов»³⁹.

5) Сравнительно небольшие ставки единого налога (6%, если объектом налогообложения выбраны доходы; 15%, если объектом налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов. «Первый вариант подходит тем, у кого небольшие расходы. Но если у фирмы солидные затраты, то лучше выбрать второй вариант. Стоит заметить, что больше половины компаний и индивидуальных предпринимателей выбирают систему, позволяющую учитывать расходы»⁴⁰.

В частности, в случае применения общей системы налогообложения, ставка по налогу на прибыль организаций составляет 20%, что существенно выше, а ведь налогоплательщик кроме данного налога платит еще и другие налоги, установленные НК РФ.

б) В случае выбора объектом налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов, региональные власти имеют право устанавливать дифференцированные ставки в зависимости от категории налогоплательщиков. Для этого на уровне субъекта РФ должен быть издан соответствующий закон.

Власти на местах распорядились своими полномочиями по-разному. В некоторых регионах ставка в размере пяти процентов была установлена для всех без исключения организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения. Так, например,

³⁹ П.3 ст.346.14 НК РФ (часть вторая).

⁴⁰ Соловьев А. Упрощенка: за и против // Московский бухгалтер. 2003. №11. URL: <http://www.mosbuh.ru> (дата обращения 16.11.2010г.)

сделали власти Псковской области. В Ростовской области льготное налогообложение было предусмотрено для малых предприятий, работающих на упрощенной системе налогообложения. Они определяют налог из расчета 10 процентов. Во многих регионах размер ставки привязали к деятельности, которую ведет организация. В частности, в Еврейской автономной области 5-процентный налог платят компании, которые занимаются обработкой резины, пластмасс, стекла или же предоставляют социальные услуги, а ставка в размере 10% действует в отношении организаций-производителей хлеба и мучных изделий, одежды и аксессуаров, офисной мебели.

Данные меры направлены на поддержание развития в регионах и в стране в целом собственного производства.

7) Значительное упрощение налогового учета:

- налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего нахождения. Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

К недостаткам упрощенной системы налогообложения относятся:

1) Упрощенная система налогообложения применима не ко всем видам деятельности. На практике, организации, часто сталкиваются с ситуацией, когда существует опасность потерять право на очередной финансовый год, применять упрощенную систему налогообложения в связи с нарушением такого критерия как предельная численность работников организации, поэтому они вынуж-

ждены вести двойной учет – по обычной и по упрощенной системе. Тем самым порядок учета становится еще сложнее⁴¹.

2) Несколько завышенными являются входные критерии перехода и применения упрощенной системы налогообложения. В частности, явно завышенным выглядит ограничение по численности — 100 человек. Если обратиться к опыту стран Восточной Европы и СНГ, то на протяжении 15 лет реформ мы нигде не обнаружим столь высоких лимитов. В этих странах разрешенная численность работников в среднем составляет около 15 человек, в редких случаях — 50 (Туркменистан)⁴².

Также право на применение данного специального налогового режима предоставляется лишь тем субъектам, чьи доходы по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, не превысили 15 млн. рублей. Данный критерий, наоборот считается крайне заниженным, потому что не дает возможность малому реализовать себя в полной мере.

Мерой, призванной ограничить применение упрощенной системы налогообложения средним и крупным предприятиям, в Налоговом кодексе РФ является ограничение на участие в организации-плательщике УСН других организаций (не более 25%). Но данное ограничение легко преодолеть тем владельцам бизнеса, которые являются директорами в нескольких организациях-плательщиках единого налога по УСН, так как данного запрета в Налоговом кодексе РФ формально не установлено.

Всё это, мешает настоящим малым предприятиям развиваться. Так как чем более завышены данные критерии, тем легче пользоваться данным специальным налоговым режимом крупному бизнесу: появляется возможность дробить бизнес между несколькими

⁴¹ Упрощенная система налогообложения // Пермский центр развития предпринимательства. URL: <http://www.pcrp.ru>.

⁴² Усложненка // Бизнес-журнал он-лайн. URL: <http://www.business-magazine.ru>.

юридическими лицами или предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения.

3) Существенным минусом упрощенной системы налогообложения является то, что в некоторых случаях покупатели отказываются сотрудничать с продавцами, применяющими УСН, потому что они не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, тем самым покупатель просто не имеет возможности получить налоговый вычет по данному налогу по приобретенным товарам (работам, услугам). В этом проявляется упущение выгоды в работе с фирмами, применяющими данный специальный налоговый режим.

Нередко партнеры пытаются решить эту проблему следующим образом. Налогоплательщики, несмотря на то, что он не являются плательщиком НДС, выставляют покупателю (заказчику) счет-фактуру с выделенной суммой НДС.

Но данная схема не решает проблемы.

Во-первых, Минфин России и налоговые органы настаивают на том, что счет-фактура с выделенной суммой НДС, выставленный продавцом, применяющим УСН, покупателю (заказчику) права на вычет НДС не дает (письма Минфина России от 01.04.2008 N 03-7-11/126⁴³, ФНС России от 06.05.2008 N 03-1-03/1925⁴⁴).

Во-вторых, выставление счета-фактуры с выделенной суммой НДС создает проблемы и самому "упрощенцу"⁴⁵.

4) Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не имеют права открывать филиалы и представительства, реализовывать некоторые виды товаров.

⁴³ Письмо Министерства финансов РФ «Вопрос: Об отсутствии оснований для принятия к вычету сумм НДС по счетам-фактурам, выставленным организациями, применяющими УСН» от 01.04.2008, № 03-07-11/126// СПС Консультант Плюс.

⁴⁴ Письмо ФНС РФ «Вопрос: О порядке применения НДС в случае выставления некоммерческой организацией, применяющей УСН, покупателю по договору на оказание услуг счетов-фактур с выделенной суммой НДС» от 06.05.2008, № 03-1-03/1925// СПС Консультант Плюс.

⁴⁵ Карсетская Е.В. Упрощенка 6%. М.: АйСи Групп, 2010. С. 144.

5) Субъекты, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от обязанности ведения кассовых операций. В п. 1 ст. 346.17 НК РФ указывается, что «датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом», то есть используется кассовый метод.

В п.2 ст. 346.17 НК РФ говорится о признании расходов организации, при этом, вообще не указывается, какой метод признания расходов будет использоваться. И это, не смотря на то, что «расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты», то есть дается такая же формулировка, что и в статье 273 НК РФ.

Вывод один – существует законодательная недоработка в вопросе о моменте признания расходов организаций, что на практике может вызывать существенные трудности.

б) Существенным недостатком применения упрощенной системы налогообложения является возможность потери права на ее применение. Это может быть связано с различными факторами:

- началом осуществления определенного вида деятельности, не подпадающего по условия применения упрощенной системы налогообложения (страховой деятельности);

- превышением лимитов (по численности работников организации – больше 100 человек, по предельному размеру выручки за налоговый период);

- превышением доли участия других организаций более чем на 25 %;

- превышением остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов более чем на 100 миллионов рублей.

Из того, что данные критерии в определенных условиях легко превысить, налогоплательщики могут лишиться права применять упрощенную систему налогообложения, что приводит к обязанно-

сти уплатить налог на прибыль организаций и, в некоторых случаях, пени, а также возникает необходимость в восстановлении данных бухгалтерского учета за весь период применения данного специального налогового режима.

8) Не все субъекты, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут воспользоваться правом выбора объекта налогообложения. В частности, налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Таким образом, упрощенная система налогообложения является специальным налоговым режимом, так как обладает всеми признаками присущими ему. При этом данный специальный налоговый режим, хоть и призван улучшить положение субъектов малого бизнеса, имеет множество пробелов в законодательстве. В этой связи необходимо исследовать упрощенную систему налогообложения, для ее дальнейшего совершенствования и более эффективного применения налогоплательщиками. Для достижения данной цели рассмотрим механизм перехода на данный специальный налоговый режим.

§ 3. Правовой механизм перехода на упрощенную систему налогообложения в Российской Федерации

В соответствии с главой 26.2 НК РФ, переход на упрощенную систему налогообложения осуществляется в добровольном порядке, по заявлению налогоплательщика (уведомительный порядок перехода).

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый

орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения.

В уведомлении указывается выбранный объект налогообложения. Организации указывают в уведомлении также остаточную стоимость основных средств и размер доходов по состоянию на 1 октября года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе

Переход на упрощенную систему налогообложения возможен только с первого января следующего года. Если организация или предприниматель не подали заявление о переходе в указанные сроки, то в течение года они не смогут это сделать.

Форма уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения утверждена приказом Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения»⁴⁶. В нем устанавливается форма № 26.2-1 уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения, в которой указан перечень реквизитов, которые должны быть в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения⁴⁷.

Необходимо отметить, что здесь есть один противоречивый момент, который вызывает споры с налоговыми органами. Дело в том, что НК РФ для перехода на упрощенную систему налогообложения

⁴⁶ Приказ ФНС России от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829@ «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения»// "Экономика и жизнь" (Бухгалтерское приложение). 2012. № 46.

⁴⁷ Приложение 1 к Приказу ФНС России «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения» от от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829@// Экономика и жизнь. 2012. № 46.

ложения требуется соблюдение лишь одного условия - ограничения по величине доходов (п. 2 ст. 346.12). Все остальные (в том числе по численности, стоимости активов и т. д.) до перехода компания соблюдать не обязана, так как они установлены для организаций, уже применяющих упрощенную систему налогообложения. Поэтому несоответствие дополнительным критериям в предшествующий переходу период не может служить основанием для отказа в применении упрощенной системы. Тем более что налоговое законодательство принятия ответных мер (разрешения или отказа) в связи с подачей заявления не предусматривает. Следовательно, контролировать показатели по численности и по стоимости активов инспекторы могут лишь в период применения «упрощенки», но никак не до его начала⁴⁸.

Таким образом, указание в заявлении показателей, не влияющих на возможность перехода, носит информационный характер. То есть организация, только образованная, может подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, при этом, в уведомлении указывает только лишь объект налогообложения, в остальных строчках ставится прочерк. Данное правило относится и к реорганизованным организациям в связи с тем, что при реорганизации юридических лиц прекращается существование одних организаций и создаются новые.

Подача уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения также возможна и в электронном виде. Формы документов утверждены приказом ФНС России «Об утверждении форматов представления документов для применения упрощенной системы налогообложения в электронной форме»⁴⁹.

Возможность подачи уведомления в электронной форме крайне упрощает переход субъектов малого предпринимательства

⁴⁸ Бодрина С. Переход на упрощенку: что нового? Учет в строительстве // СПС Гарант.

⁴⁹ Приказ ФНС России от 16.11.2012 № ММВ-7-6/878@ «Об утверждении форматов представления документов для применения упрощенной системы налогообложения в электронной форме» // СПС Гарант.

на упрощённую систему налогообложения, что является несомненным достоинством.

Получив уведомление, налоговая инспекция проверяет, правильно ли оно заполнено и соответствует ли налогоплательщик соответствующим критериям перехода. В случае положительного или отрицательного ответа на оба вопроса инспекция выдает уведомление о возможности применения данной системы налогообложения⁵⁰. Следует обратить внимание на то, что НК РФ не содержит никаких указаний на получение уведомления организациями, которые хотят перейти на упрощенную систему налогообложения, а также упоминаний о получении уведомлений о возможности или невозможности и об отказе ее в применении. «Однако на практике так сложилось, что налоговики выдают такие уведомления, причем срок их выдачи не определен законодательством. По мнению налоговых органов, без такого уведомления организация не вправе применять упрощенную систему налогообложения»⁵¹. Так, в Приказе ФНС России «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения»⁵² установлена форма 26.2-4 «Сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения», в рамках которой налоговым органом указываются причины отказа в переходе на УСН.

Следуя смыслу главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ можно выделить основные входные критерии для перехода на данный специальный налоговый режим, а также проанализировать их:

⁵⁰ Лисицына С. На пути к «упрощенке» // «Налоговый вестник Оренбургской области». 2008. №9. С. 38.

⁵¹ Зобова Е.П. Заявление на «упрощенку» // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2006. №9. URL: http://usn.avbn.ru/usn_archive/?10945 (дата обращения 12.11.2010).

⁵² Приказ ФНС России от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829@ «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения»// Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2012. № 46.

1. Размер доходов за девять месяцев текущего года не должен превышать 45 миллионов рублей. Представляется, что дальнейшее увеличение объема годового дохода, позволяющего перейти на упрощенную систему налогообложения, для малых предприятий будет являться гарантом стабильности деятельности в течение нескольких лет, а, следовательно, стимулом для развития, обеспечит благоприятные условия для создания рабочих мест и роста заработной платы работников. Это приведет к увеличению количества плательщиков налога и легализации доходов, что, в конечном итоге, будет способствовать увеличению поступлений в бюджеты субъектов РФ и создаст стабильный дополнительный источник доходов региональных бюджетов⁵³. Так, если обратиться к опыту зарубежных стран, то, например, в Германии к категории «малые и средние предприятия» относятся компании, годовой оборот которых до 40 миллионов евро⁵⁴.

При этом указанная величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год, равный 1, 0167 (на 2014 год).

Ю. П. Гладышева относительно индексации суммы на коэффициент-дефлятор, считает, что «с одной стороны, радует сам факт получения субъектами УСН гарантии, что лимит максимальной выручки не будет со временем «усыхать», ожидая, когда у законодателей найдется время пересмотреть устаревшие нормативы. С другой стороны, включение в главу 26.2 НК РФ алгоритма пересчета вместо фиксированной суммы знаменует конец надежд на принципиальный пересмотр предельного размера выручки (в разы)

⁵³ Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в статьи 346.12 и 346.13 части второй НК РФ» // СПС Гарант.

⁵⁴ Франция и Германия укрепляют малый и средний бизнес// ИА «Альянс Медиа», по материалам «Коммерсантъ». URL: <http://www.nisse.ru> (дата обращения 19.11.2010г.).

для субъектов УСН»⁵⁵. С данным мнением, нельзя не согласиться, так как размер выручки за последнее время увеличился лишь под влиянием мирового финансового кризиса.

Далее перейдём к исследованию категории «доходы», в соответствии с НК РФ. Для этого следует обратиться к главе 25 «Налог на прибыль организаций», так в соответствии с п. 1 ст. 249 «Доходы от реализации» доходом от реализации признаются:

1) выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных;

2) выручка от реализации имущественных прав.

Следует отметить, что в соответствии со ст. 38 НК РФ:

- товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации;

- под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Для целей гражданского законодательства "имущество" - объект гражданских прав. В соответствии со ст. 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага. Таким образом, для целей налогообложения к имуществу относятся вещи, в том числе деньги (валюта РФ и иностранная валюта) и ценные бумаги.

- работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

- услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в

⁵⁵ Гладышева Ю.П. Плюсы и минусы «упрощёнки 2006» // Главбух. 2005. № 4. СПС «Консультант Плюс: Бухгалтерская пресса и книги». № 63175.

процессе осуществления этой деятельности. В соответствии гражданским законодательством, услуга - это определенные действия или определенная деятельность, совершаемые исполнителем по заданию заказчика. Так, «по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги»⁵⁶.

Важно отметить, что в данном случае речь идет только о доходах от реализации, но не о внереализационных доходах.

2. *Средняя численность работников в указанный период не должна превышать ста человек.* Возникает вопрос, в соответствии с чем, должна определяться средняя численность работников? Данный аспект урегулирован Приказом Росстата «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации»⁵⁷ (далее – документ № 428).

Данный документ № 428 регламентирует определение порядка средней численности и интересен не только в связи с заполнением названной статистической формы: в нем прописан порядок определения средней численности. Отметим, что этот порядок распространяется на все организации, включая малые предприятия, а в отдельных случаях – и на индивидуальных предпринима-

⁵⁶ П.1 ст. 779 Гражданского кодекса РФ (часть вторая) от 26.01.1996г., № 14-ФЗ (в ред. от 17.07.2009г.) //СЗ РФ.1996. № 5. ст. 410.

⁵⁷ Приказ Росстата от 28.10.2013 N 428 (ред. от 18.12.2013) "Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения N П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", N П-2 "Сведения об инвестициях в нефинансовые активы", N П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", N П-4 "Сведения о численности и заработной плате работников", N П-5(м) "Основные сведения о деятельности организации" //СПС ГАРАНТ.

телей. От показателя средней численности зависит, следует ли представлять отчетность в электронном виде; кроме того, рассчитывать его необходимо для подтверждения прав на получение льгот, предусмотренных НК РФ, а также для определения некоторых физических показателей⁵⁸.

Средняя численность работников организации включает в себя:

- среднесписочную численность работников;
- среднюю численность внешних совместителей;
- среднюю численность работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

3. Остаточная стоимость основных средств не превышает ста миллионов рублей. При этом остаточная стоимость определяется по данным бухгалтерского учета.

Так, в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету, к основным средствам относятся:

а) объекты, предназначенные для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объекты, предназначенные для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данных объектов;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем⁵⁹.

⁵⁸ Нестеров С. Рассчитываем среднюю численность работников по упрощенке // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение URL: <http://www.klerk.ru> (дата обращения 13.11.2012).

⁵⁹ П.4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001, № 26н//Российская газета. 16.05.2001. № 91-92.

Примером основных средств являются здания, сооружения, машины и т.д.

В международной практике упрощенные режимы налогообложения по результатам хозяйственной деятельности с вычетом расходов их налогооблагаемой базы характеризуются тем, что, за некоторым исключением, произведенные расходы (в том числе на приобретение основных средств) вычитаются в текущем налоговом периоде. Но в НК РФ такого порядка не предусмотрено. Во-первых, из-за того, что на приобретенные основные средства до перехода на УСН, по сути, начисляется специальная амортизация, а во-вторых, из-за применения правила переноса убытков на будущий период, как указано в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», что, по нашему мнению, является существенной недоработкой налогового законодательства РФ.

4. Доля участия других организаций составляет менее 25 процентов. Министерство финансов РФ указало, что данным входным критерием для упрощенной системы налогообложения «преследовалась цель поощрения инициативы физических лиц по созданию новых организаций малого бизнеса, а также недопущение искусственного разукрупнения уже функционирующих средних и крупных предприятий (независимо от форм их собственности) с целью перехода на новый льготный налоговый режим»⁶⁰.

Непосредственное участие означает, что одна организация непосредственно владеет в уставном капитале другой организации определенной долей. Если доля такого участия одной или нескольких организаций составит более 25 процентов, то не сможет являться плательщиком единого налога по упрощенной системе налогообложения. Это связано с тем, что в соответствии со статьей 48 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с участием в образовании имущества юридического лица его учредители (участники) могут иметь обязательственные права в отношении

⁶⁰ Письмо Министерства финансов РФ от 29.11.2002г, № 04-00-11 // СПС Гарант.

этого юридического лица либо вещные права на его имущество. К юридическим лицам, в отношении которых их участники имеют обязательственные права, относятся хозяйственные товарищества и общества, производственные и потребительские кооперативы. К юридическим лицам, на имущество которых их учредители имеют право собственности или иное вещное право, относятся государственные и муниципальные унитарные предприятия, а также финансируемые собственником учреждения. К юридическим лицам, в отношении которых их учредители (участники) не имеют имущественных прав, относятся общественные и религиозные организации (объединения), благотворительные и иные фонды, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).

Однако данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»⁶¹, а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом. Это связано со спецификой субъектного состава данных организаций и спецификой их деятельности.

В частности, категория «инвалиды» в целом находится под защитой государства. Так, в соответствии с Федеральным законом РФ

⁶¹ Закон РФ от 19.06.1992 № 3085-1 (ред. от 21.03.2002) «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»//Российская газета. 1997. № 136.

«О социальной защите инвалидов в Российской Федерации»⁶², инвалид – это «лицо, которое имеет нарушение здоровья со стойким расстройством функций организма, обусловленное заболеваниями, последствиями травм или дефектами, приводящее к ограничению жизнедеятельности и вызывающее необходимость его социальной защиты».

Некоммерческие организации «создаются для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ»⁶³. Также данные организации не имеют своей целью извлечение прибыли, а это говорит о том, что они занимают особое положение и, соответственно, некоторые ограничения перехода на упрощенную систему налогообложения на них не распространяются.

5. *Отдельные категории налогоплательщиков вообще не имеют права применять УСН* (банки, казенные учреждения, нотариусы и т.д.). Их перечень представлен в п.3 ст. 346.12 НК РФ.

Указанное ограничение связано со спецификой деятельности данных организаций и индивидуальных предпринимателей. Так как УСН направлена, именно, на поддержание некоторых категорий налогоплательщиков (в основном предпринимателей). То есть применять данный специальный налоговый режим, могут не все, а лишь те субъекты, которые представляют особые сферы хозяйствования, находятся под особой опекой государства, а также от их развития, во многом, зависит экономика всей страны.

⁶² Федеральный закон РФ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» от 24.11.1995г., 181-ФЗ (в ред. от 24.07.2009г.)// СЗ РФ.1995. № 48. ст. 4563.

⁶³ П.2 ст.2 Федерального закона РФ «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996г., № 7-ФЗ (в ред. от 05.04.2010г.)// СЗ РФ.1996. № 3. ст. 145.

Таким образом, по нашему мнению, в целом «входные» критерии перехода на упрощенную систему налогообложения законодательство содержат еще много пробелов, если сравнивать с другими странами. В частности, налоговые органы при переходе организаций на данный специальный налоговый режим, проверяют лишь одно – размер дохода за последние девять месяцев, предшествующие началу применения УСН. Таким образом, не совсем понятно, для чего установлены остальные входные критерии: по численности работников, остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов и т.д.? Налоговые органы объясняют это тем, что эти критерии установлены для налогоплательщиков, уже применяющих УСН. При этом становится не ясным вопрос о том, почему же в заявлении организации и индивидуальные предприниматели обязаны указывать данные критерии. Всё это вызывает определенные трудности в дальнейшем, при применении УСН. Но, последние изменениями налогового законодательства РФ говорят о том, что работа по улучшению положения налогоплательщиков, применяющих данный специальный налоговый режим, ведется. Хотя и недостаточно эффективно. Государство должно быть заинтересовано в том, чтобы в России росло число малых и средних предприятий, особенно в производственной сфере. Всё это благоприятно скажется на росте экономики в нашей стране, так как будет способствовать большему пополнению бюджета.

Далее рассмотрим правовую структуру единого налога, который взимается в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

ГЛАВА 2. Особенности применения упрощенных режимов налогообложения в Российской Федерации и в зарубежных странах

§ 1. Характеристика основных элементов единого налога по упрощённой системе налогообложения

Элементы налогообложения являются важной составляющей налогового законодательства любого государства. В разных странах структура и число действующих налогов являются особо специфичными и могут отличаться от существующих в других государствах. Несмотря на все эти обстоятельства, совокупность элементов налога имеет универсальный характер для любого вида налога, то есть внутренняя структура любого налога состоит из определенного набора элементов.

Элементы налогообложения представляют собой специальный набор параметров, необходимых и достаточных для исчисления и уплаты налога. Для признания налога законно установленным, недостаточно лишь формально указать его в законе, а необходимо исчерпывающе определить все элементы налогообложения. Нечеткое определение того или иного элемента налогообложения порождает неоднозначное толкование налогово-правовых норм, судебные споры, лишает добросовестного налогоплательщика возможности надлежаще выполнить налоговую обязанность.⁶⁴ Козырин А.Н. справедливо отмечает, что элементы налогообложения раскрывают «анатомию» налога, его внутреннее строение.⁶⁵

⁶⁴ Демин А.В. Налоговое право России. Учебное пособие. Красноярск, 2006. С.152.

⁶⁵ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. С. 18,38.

С.Г. Пепеляев пишет, что « хотя число налогов велико и структура их различна, тем не менее, слагаемые налоговых формул – элементы закона о налоге – имеют универсальное значение...»⁶⁶.

По мнению Ногиной О.А. элементы налога лучше рассматривать «как законодательно формализованные, пространственно-временные, физические, стоимостные, фактические и иные характеристики обстоятельств и предметов материального мира, а также порядок исчисления, документальной фиксации и внесения лицом конкретной суммы налога»⁶⁷.

По нашему мнению, элементы налогообложения отражают сущность того или иного налога, его направленность, характер и включают в себя совокупность законодательно определенных взаимосвязанных элементов, от формы которых зависит, в конечном итоге, размер налога. Разобщенность в элементах налогообложения по различным видам налогов, привела бы к нарушению основных принципов налоговой системы, установленных в ст. 3 НК РФ, в большей степени принципа соразмерности и справедливости.

Конституционный суд РФ (далее – КС РФ) неоднократно указывал, что налог и сбор можно считать законно установленным только в том случае, если законом прямо зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства. По мнению КС РФ, установить налог или сбор - не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств; одно лишь перечисление налогов и сборов в федеральных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств; федеральный законодатель при установлении налога связан требованиями полного, четкого и непротиворечивого определения правового содержания каждого из элементов уста-

⁶⁶ Пепеляев С.Г. Закон о налогах: элементы структуры. М.: СВЕА. 1995. С. 5-6.

⁶⁷ Ногина О.А. К вопросу об элементном составе налога // Финансовое право. 2005. № 7.

навливаемого налога, чтобы исключить двойственность их толкования в правоприменительной практике и не допустить оснований на неопределенности налогового регулирования возможных способов уклонения от уплаты налогов.⁶⁸

Простую констатацию в законе о том, что устанавливается новый налог или сбор, судья КС РФ Н.В. Витрук очень точно назвал фикцией, поскольку в данном случае законом признается существующим то, чего на самом деле не существует, и такая норма не может быть признана соответствующей Конституции РФ.⁶⁹

В соответствии с пунктом 1 статьи 17 НК РФ «Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога».

Несмотря на то, что упрощенная система налогообложения является специальным налоговым режимом, а не налогом в полной мере, применение её предусматривает уплату единого (упрощённого) налога, к которому применимы все вышеперечисленные элементы налогообложения.

Единый налог – это исключительный (единственный) налог на один определенный объект обложения. Следует отметить, что идея единого налога имеет глубокие исторические корни и столь же давние споры об её обоснованности. Впервые соответствующая теория была сформулирована еще «отцом политической эконо-

⁶⁸ Постановление КС РФ от 18.02.97 № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции»; Определение Конституционного Суда РФ от 04 октября 2001г. № 183-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества Авиакомпания «Челябинское авиапредприятие» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом "ч" пункта 1 статьи 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СПС Гарант.

⁶⁹ Особое мнение судьи Н.В.Витрука к Постановлению КС РФ от 11.11.97 № 16-П // Вестник КС РФ. 1997. №6.

мии» У. Петти во второй половине XVII века. Причем данная идея преподносилась как чуть ли не единственная панацея от бесчисленного множества проблем налогообложения.⁷⁰

Э. Селигман считал, что введение единого налога объективно неизбежно. Он значительно упростит весь процесс налогообложения, позволит повысить заработную плату и ликвидировать бедность, приведет к росту производства во всех отраслях и т.д.⁷¹

Исследуем реализацию основных элементов налогообложения на примере единого налога по упрощенной системе налогообложения.

1. Налогоплательщики.

В соответствии со ст. 19 НК РФ налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность, уплачивать налоги.

Майбуров И.А. различает понятие налогоплательщика (субъекта налога) и носителя налога. По его мнению, носителем налога является лицо, на которое по закону возлагается юридическая обязанность уплачивать налоги за счёт собственных средств. Так при косвенном налогообложении – субъект и носитель налога – разные лица, налоговый платёж уплачивается носителем не государству, а субъекту налога, который уже вносит его в бюджет.⁷²

По мнению Брызгалина А.В. глава 26.2 НК РФ регулирует две группы отношений:

1) отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами;

2) отношения между лицами, изъявившими желание перейти на упрощенную систему налогообложения, и налоговыми органами.

Первая группа отношений возникает по поводу исчисления и уплаты единого налога, а вторая - по поводу прохождения процедуры перехода на упрощенную систему налогообложения.

⁷⁰ Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: Юнити, 2007. С. 135-136.

⁷¹ Селигман Э., Струм Р. Этюды теории обложения. СПб.: Правда, 1908. С.91.

⁷² Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: Юнити, 2007. С.291.

В первом случае участником отношений является налогоплательщик единого налога, а во втором - лицо, желающее в будущем стать таким налогоплательщиком (претендент). В связи с этим, необходимо проводить отличие между понятием налогоплательщика единого налога и претендентом.⁷³

По нашему мнению, данное утверждение вполне логично. Так как в главе 26.2 НК РФ, в частности в её начале, говорится в основном о претендентах УСН, там перечисляются входные критерии для перехода на данный специальный налоговый режим и лишь потом о налогоплательщиках единого налога.

Пунктом 1 статьи 346.12 НК РФ установлено, что налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ. При этом:

- организациями признаются «юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (далее - российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (далее - иностранные организации)»;

- индивидуальными предпринимателями признаются «физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегист-

⁷³ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Специальные налоговые режимы. Упрощенная система налогообложения // СПС Гарант.

рировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них настоящим Кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями».⁷⁴

Данные организации и индивидуальные предприниматели должны отвечать определенным входным критериям, которые были рассмотрены в предыдущей главе.

Но не все виды организаций имеют право на переход на упрощенную систему налогообложения. Так, п. 3 ст. 346.12 НК РФ указывает на те категории лиц, которые не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

1. Организации, имеющие филиалы и (или) представительства. Так, в соответствии с гражданским законодательством РФ:

- представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту;

- филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

При этом представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом, создавшим их юридическим лицом, и действуют на основании утвержденных им положений.⁷⁵

В отличие от гражданского законодательства, налоговое законодательство содержит понятие обособленного подразделения организации в п.2 ст. 11 НК РФ, согласно которому им призна-

⁷⁴ П.2 ст. 11 НК РФ (часть первая) от 31.07.1998г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

⁷⁵ Ст. 55 Гражданского кодекса РФ (часть первая) от 30.11.1994г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. ст. 3301.

ётся любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Судьи однозначно говорят, что без образования стационарных рабочих мест обособленное подразделение не считается созданным. Даже в том случае, если уже арендовано помещение или оно находится в собственности по адресу, где налоговый учет и налоговый контроль осуществляет иной налоговый орган, нежели тот, в котором организация состоит на учете.⁷⁶

Так как в пп. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ говорится лишь о филиалах и представительствах, то можно сделать вывод, что организации, имеющие обособленные подразделения имеют право применять упрощенную систему налогообложения. Данное мнение отражается в решениях арбитражных судов:

- ФАС Центрального округа в Постановлении от 06.05.2003г. по делу номер А09-585/03-30 указал, что при буквальном толковании пп.1 п.3 ст. 346.12 НК РФ можно сделать вывод о том, что организация, имеющая обособленное подразделение, которое в соответствии с ГК РФ нельзя признать ни филиалом, ни представительством, имеет право перейти на упрощённую систему налогообложения.⁷⁷ Кроме того, в данном случае, суд исходил из п.7 ст. 3 НК РФ, трактуя все неустранимые сомнения, противоречия и не-

⁷⁶ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.07.2005 г. № А56-48067/04 // СПС Гарант.

⁷⁷ Постановление ФАС РФ Центрального Округа от 06.05.2003г. № 09-585/03-30 // СПС Гарант.

ясности законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков;

- ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 30.10.2003г. по делу № А42-969/03-23 указал, что понятия «филиал» и «представительство» являются более узкими по отношению к понятию «обособленное подразделение». А содержащиеся в ст. 346.12 НК РФ ограничения связаны именно с созданием филиалов и представительств юридического лица.⁷⁸

Следует отметить, что УФНС РФ по г. Москве в письме «О регистрации обособленного подразделения в налоговой инспекции по месту его нахождения организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения» поддержало вышеприведенную позицию: «право перехода на УСН не предоставляется только тем организациям, которые имеют обособленные подразделения, являющиеся филиалами и представительствами и указанные в качестве таковых в учредительных документах создавших их организаций. Организации, имеющие иные обособленные подразделения, вправе применять УСН на общих основаниях»⁷⁹.

По нашему мнению, невозможность применения УСН организациям, имеющим филиалы и представительства, вполне обоснована. Так как это ограничивает круг налогоплательщиков, которые могут перейти на данный специальный налоговый режим, в целях поддержки именно субъектов малого предпринимательства, а не более крупных организаций.

2. Банки.

В соответствии с законодательством РФ, банком «признается кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции:

⁷⁸ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.10.2003 N А42-969/03-23 // СПС Гарант.

⁷⁹ Письмо УФНС по г. Москве «О регистрации обособленного подразделения в налоговой инспекции по месту его нахождения организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения» от 22.02.2006г. № 18-11/3/13506 // Московский налоговый курьер. 2006. № 13-14.

привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц»⁸⁰.

НК РФ в ст. 11 указывает, что под банками понимаются коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка РФ (далее – ЦБ РФ).

Ограничение на применение упрощенной системы налогообложения банками связаны, по нашему мнению, прежде всего с особенностями кредитной деятельности, с большей степенью ответственности кредитных организаций, а также с большим оборотом денежных средств, которые чаще всего превышают предельно допустимый размер дохода по УСН.

3. Страховщики.

В соответствии с Законом РФ «Об организации страхового дела в РФ»⁸¹ страховщиками признаются «юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации для осуществления страхования, перестрахования, взаимного страхования и получившие лицензии в установленном Законом порядке».

В данном законе также указывается, что страховщики могут осуществлять страховую деятельность с привлечением *страховых агентов* (постоянно проживающие на территории Российской Федерации и осуществляющие свою деятельность на основании гражданско-правового договора физические лица или российские юридические лица (коммерческие организации), которые представляют страховщика в отношениях со страхователем и действуют от имени страховщика и по его поручению в соответствии с

⁸⁰ Ст. 1 Федерального Закона РФ «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990г. № 395-1// СЗ РФ. 1996. № 6. ст. 492.

⁸¹ Закон РФ «Об организации страхового дела в РФ» от 27.11.1992г. № 4015-1 (ред. от 27.07.2010г.) // Российская газета. 1993. № 6.

предоставленными полномочиями) и *страховых брокеров* (постоянно проживающие на территории Российской Федерации и зарегистрированные в установленном законодательством Российской Федерации порядке в качестве индивидуальных предпринимателей физические лица или российские юридические лица (коммерческие организации), которые действуют в интересах страхователя (перестрахователя) или страховщика (перестраховщика) и осуществляют деятельность по оказанию услуг, связанных с заключением договоров страхования (перестрахования) между страховщиком (перестраховщиком) и страхователем (перестрахователем), а также с исполнением указанных договоров (далее - оказание услуг страхового брокера).)

При этом, как указывает УФМС по г. Москве «деятельность, осуществляемая страховыми агентами от имени страховщика на основе заключенных с ним агентских договоров, следует рассматривать как вспомогательную деятельность в сфере страхования, а самих страховых агентов - как посредников (доверенных лиц) в отношениях по страхованию между страховщиком и страхователями»⁸².

Таким образом, следует вывод, так как вспомогательная деятельность в сфере страхования, не подпадает под действие пп.3 п. 3 ст. 346.12, то, по нашему мнению страховые агенты, действующие от имени страховщика, имеют право применять упрощенную систему налогообложения.

Так как, брокеры осуществляют, своего рода, посредническую деятельность в области страхования, которая не отнесена главой 26.2 НК РФ к видам предпринимательской деятельности, не подпадающим под действие упрощенной системы налогообложения, то данные лица в соответствии с действующим законодатель-

⁸² Письмо УФНС РФ по г. Москве от 08.09.2005г. № 18-11/3/63812 «О применении упрощенной системы налогообложения организацией, осуществляющей вспомогательную деятельность»// Московский налоговый курьер. 2006. № 5.

ством, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения результатов их деятельности на общих для всех налогоплательщиков основаниях.⁸³ Судебная практика придерживается такого же мнения⁸⁴.

4. Негосударственные пенсионные фонды.

В соответствии с ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах»⁸⁵ негосударственный пенсионный фонд (далее - фонд) - особая организационно-правовая форма некоммерческой организации социального обеспечения, исключительными видами деятельности которой являются:

- деятельность по негосударственному пенсионному обеспечению участников фонда в соответствии с договорами негосударственного пенсионного обеспечения;

- деятельность в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и договорами об обязательном пенсионном страховании;

- деятельность в качестве страховщика по профессиональному пенсионному страхованию в соответствии с федеральным законом и договорами о создании профессиональных пенсионных систем.

5. Инвестиционные фонды.

Федеральный закон «Об инвестиционных фондах»⁸⁶ указывает, что инвестиционным фондом признается находящийся в собственности акционерного общества либо в общей долевой собствен-

⁸³ Письмо УМНС РФ по г. Москве от 22.12.2003г. № 21-09/70697 «Об упрощенной системе налогообложения» // Московский налоговый курьер. 2004. № 8.

⁸⁴ Постановление ФАС Московского округа от 29.01.2004 № КА-А40/11015-03 Страховщики не вправе применять упрощенную систему налогообложения. Страховыми брокерами являются юридические лица, осуществляющие посредническую деятельность по страхованию от своего имени на основании поручений страхователя либо страховщика // СПС Консультант Плюс.

⁸⁵ Федеральный закон РФ «О негосударственных пенсионных фондах» от 07.05.1998г. № 75-ФЗ (ред. от 22.04.2010г.)// СЗ РФ.1998. № 19. ст. 2071.

⁸⁶ Федеральный закон РФ от 29.11.2001г. № 156-ФЗ (ред. от 22.04.2010г.) «Об инвестиционных фондах» // СЗ РФ. 2001. № 49. ст. 4562.

ности физических и юридических лиц имущественный комплекс, пользование и распоряжение которым осуществляются управляющей компанией исключительно в интересах акционеров этого акционерного общества или учредителей доверительного управления.

6. *Профессиональные участники рынка ценных бумаг* – согласно ст. 2 Федерального закона «О рынке ценных бумаг»⁸⁷ - юридические лица, которые осуществляют виды деятельности, указанные в главе 2 указанного закона: брокеры; дилеры; управляющие; клиринговые организации; депозитарии; держатели реестров; организаторы торговли на рынке ценных бумаг.

Если налогоплательщик не является профессиональным участником рынка ценных бумаг, но совершает разовые сделки с какими-либо ценными бумагами или в его учредительных документах имеется указание на то, что он может осуществлять такие сделки, то он всё же имеет право перейти на упрощённую систему налогообложения, в случае, если он отвечает всем входным критериям, указанным в гл 26.2 НК РФ. Данное положение подтверждается постановлением ФАС Северо-Западного округа, в котором он отметил, что указание в учредительных документах налогоплательщика какого-либо вида деятельности не означает, что юридическое лицо обязательно будет осуществлять эту деятельность.⁸⁸

7. *Ломбард* - это юридическое лицо - специализированная коммерческая организация, основными видами деятельности которой являются предоставление краткосрочных займов гражданам и хранение вещей⁸⁹.

Ломбарду запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме предоставления краткосроч-

⁸⁷ Федеральный закон от 22.04.1996г. № 39-ФЗ (ред. от 22.04.2010г.) «О рынке ценных бумаг» // СЗ РФ.1996. № 17. ст. 1918.

⁸⁸ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.11.2004г. № А42-5179/04-28// СПС Гарант.

⁸⁹ Ст.2 ФЗ «О ломбардах» от 19.07.2007г. № 196-ФЗ (ред. от 02.11.2007г.) // СЗ РФ. 2007. № 31. ст. 3992.

ных займов населению и хранения вещей. Поэтому, организации, являющиеся ломбардами, не вправе применять упрощенную систему налогообложения.

8. Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых.

Из анализа пп.8 п.3 ст. 346.12 НК РФ следует, что не вправе применять упрощенную систему налогообложения только организации и индивидуальные предприниматели, производящие подакцизные товары (алкогольную продукцию, табачные изделия). Соответственно, лица, которые занимаются лишь реализацией таких товаров, действие указанной нормы не распространяется и они не лишены права применять данный специальный налоговый режим.

Что же касается второй категории лиц, которые указаны в пп.8. п.3 ст. 346.12 НК РФ – организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся добычей полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых), необходимо отметить тот факт, что лишая права таких лиц применять упрощенную систему налогообложения, по нашему мнению, законодатель исходит, прежде всего, из интересов налогообложения данной специфичной сферы.

9. Организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр.

В соответствии со ст. 364 НК РФ игорный бизнес – это предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом, не могут применять УСН, в связи с

тем, что данный вид деятельности связан с извлечением большого размера прибыли, что, несомненно, неприменимо к данному специальному налоговому режиму. К тому же для данных налогоплательщиков установлен специальный региональный налог в НК РФ – налог на игорный бизнес.

При этом если организация занимается исключительно реализацией (распространением) лотерейных билетов и не занимается игорным бизнесом, она может применять упрощенную систему налогообложения при условии выполнения требований ст. 346.12 НК РФ.⁹⁰

10. Нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований.

На должность нотариуса в Российской Федерации назначается гражданин Российской Федерации, имеющий высшее юридическое образование, прошедший стажировку сроком не менее одного года в государственной нотариальной конторе или у нотариуса, занимающегося частной практикой, сдавший квалификационный экзамен, имеющий лицензию на право нотариальной деятельности.

Нотариус, занимающийся частной практикой, должен быть членом нотариальной палаты. Нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли.⁹¹

Существует противоречие между правилами ст. 11 НК РФ (где нотариусы приравниваются к индивидуальным предпринимателям) и ст. 346.12 НК РФ (нотариусы не вправе применять упрощенную систему налогообложения). По нашему мнению, следует применять правила ст. 346.12 НК, так в данном случае речь идёт о

⁹⁰ Письмо Минфина РФ от 21.12.2006г. № 03-11-04/2/285 Вопрос: Вправе ли организация, занимающаяся распространением лотерейных билетов и не занимающаяся игорным бизнесом, перейти на УСН? //СПС Гарант.

⁹¹ Ст. 2 Основ законодательства РФ о нотариате утв. ВС РФ 11.02.1993г. № 4462-1 //Российская газета. 1993. № 49.

приоритете специальных норм над общими. Таким образом, нотариусы ни при каких условиях не вправе применять упрощенную систему налогообложения.

Адвокатской деятельностью является квалифицированная юридическая помощь, оказываемая на профессиональной основе лицами, получившими статус адвоката в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, физическим и юридическим лицам (далее - доверители) в целях защиты их прав, свобод и интересов, а также обеспечения доступа к правосудию.⁹²

Лица, осуществляющие адвокатскую деятельность, также, не имеют право применять упрощенную систему налогообложения. Соответственно, они либо должны выйти из адвокатских образований, которыми являются: адвокатский кабинет, коллегия адвокатов, адвокатское бюро, либо лишаются права на применение УСН. Так как выйти из коллегии адвокатов субъекта РФ, для многих адвокатов значит лишить себя работы, следовательно, адвокаты практически лишены права применять данный специальный налоговый режим. Всё это вызывает недовольство со стороны данных категорий лиц. Но существует определение КС РФ, в котором сказано, что «расширение законодателем состава налогоплательщиков, которые не вправе применять УСН, не может рассматриваться как нарушение конституционных прав и свобод»⁹³.

При этом не является адвокатской деятельностью юридическая деятельность, оказываемая:

⁹² Федеральный закон от 31.05.2002г. № 63-ФЗ (ред. от 23.07.2008г.) «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» //СЗ РФ. 2002. № 23. ст. 2102.

⁹³ Определение Конституционного суда РФ от 17.10.2006г. № 430-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Зайцева Ивана Николаевича на нарушение его конституционных прав подпунктом "б" пункта 2 статьи 1 Федерального закона "О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // СПС ГАРАНТ.

- работниками юридических служб юридических лиц, а также работниками органов государственной власти и органов местного самоуправления;

- участниками и работниками организаций, оказывающих юридические услуги, а также индивидуальными предпринимателями;

- нотариусами, патентными поверенными, за исключением случаев, когда в качестве патентного поверенного выступает адвокат, либо другими лицами, которые законом специально уполномочены на ведение своей профессиональной деятельности.

Следовательно, данные виды деятельности не подпадают под действие пп.10 п.3 ст. 346.12 НК РФ.

По нашему мнению, при установлении данного ограничения по УСН законодатель основывался на том положении, что ни нотариальная, ни адвокатская деятельность не являются предпринимательской. Поэтому применение данными субъектами специального налогового режима, ориентированного, прежде всего на поддержку малого у предпринимательства, является недопустимым.

11. Организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.

Соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее - инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения⁹⁴.

⁹⁴ Федеральный закон от 30.12.1995 № 225-ФЗ (ред. от 30.12.2008) «О соглашениях о разделе продукции» //СЗ РФ. 1996. № 1. ст. 18.

Для субъектов, участвующих в соглашениях о разделе продукции НК РФ предусмотрен отдельный специальный налоговый режим в главе 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции». Именно поэтому данные лица лишены права применять упрощённую систему налогообложения.

12. Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 НК РФ.

В соответствии со с. 2 ст. 346.2 НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 1995 года N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации"⁹⁵, у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих коопера-

⁹⁵Федеральный закон от 08.12.1995 № 193-ФЗ (ред. от 19.07.2009) «О сельскохозяйственной кооперации» // СЗ РФ. № 50. ст. 4870.

тивов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 процентов.

П. 6 ст. 346.3 НК РФ указывает на то, что налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения. Данное положение, по сути, допускает применение данными лицами упрощенной системы налогообложения при соблюдении определенных условий.⁹⁶

13. Организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов.

Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации"⁹⁷, а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом.

⁹⁶ Письмо Минфина РФ 29.06.2006 N 03-11-04/1/10 // СПС Гарант.

⁹⁷ Закон РФ от 19.06.1992 № 3085-1 (ред. от 21.03.2002) «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации» // Российская газета.1997. № 136.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации своим постановлением от 12.10.2004 № 3114/04 ⁹⁸определил, что под непосредственным участием других организаций в целях применения подпункта 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации следует понимать участие (вклад) в образовании имущества (уставного капитала) организации. При этом под последней понимается организация с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

Однако следует учитывать, что право на применение УСН имеют:

- некоммерческие организации. Так, Минфин указал, что запрет автономной некоммерческой организации применять упрощенную систему налогообложения противоречит положениям налогового законодательства.⁹⁹

КС РФ в своём определении от 18.01.2005г. № 8-О указал, что на упрощённую систему налогообложения вправе перейти как коммерческие, так и некоммерческие организации, если они соответствуют критериям, установленным в ст. 346.12 НК РФ.¹⁰⁰

- муниципальные унитарные предприятия. Подпункт 14 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ не содержит препятствий для применения муниципальными унитарными предприятиями упрощенной системы налогообложения и иное толкование министерством и его территориальными органами указанной нормы не основано на законодательстве Российской Федерации. Данная точка зрения обосновывается следующим образом: «к муниципальным образованиям отно-

⁹⁸Постановление Президиума ВАС РФ от 12.10.2004г. № 3114/04 // Вестник ВАС РФ. 2005. № 2.

⁹⁹Письмо ФНС РФ от 28.12.2004г. № 22-0-10/1986@ «О применении УСН некоммерческими организациями» // ОВД. Межведомственный информационный бюллетень. 2005. № 10.

¹⁰⁰ Определение КС РФ от 18.01.2005г. № 8-О "По жалобе Ивановского областного объединения организаций профсоюзов на нарушение конституционных прав и свобод положением подпункта 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.

сятся городское, сельское поселение, несколько поселений, объединенных общей территорией, часть поселения, иная населенная территория, в пределах которых осуществляется местное самоуправление, имеются муниципальная собственность, местный бюджет и выборные органы местного самоуправления. С учетом того, что муниципальное образование не может быть признано организацией в том смысле, в котором статья 11 НК РФ использует указанный термин, и имущество муниципального унитарного предприятия не распределяется по вкладам (долям, паям)¹⁰¹.

14. Организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек.

Как указал Минфин РФ, в своём Письме «О применении упрощённой системы налогообложения», в случае, если организации и индивидуальные предприниматели при переходе на упрощённую систему налогообложения соответствовали условиям, предусмотренным пп. 14-15 п. 3 ст. 346.12 НК, но в течение отчетного (налогового) периода их нарушили, то они обязаны перейти на общий режим налогообложения в том квартале, в котором перестали соответствовать условиям, соблюдение которых даёт право на применение УСН, несмотря на то, что п.4 ст. 346.13 НК РФ этого не предусматривает.¹⁰²

15. Организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей. При этом учитываются основные средства и немате-

¹⁰¹ Решение ВАС РФ по делу № 12358/03 от 19.11. 2003 г. «О признании недействующим пункта 9 Методических рекомендаций по применению главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом МНС РФ от 10.12.2002 N БГ-3-22/706» // СПС Консультант Плюс.

¹⁰² Письмо Минфина РФ «О применении УСН» от 05.08.2004г. № 03-03-02-04/1/2 // Нормативные акты для бухгалтера. 2004. № 15.

риальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК РФ.

Из анализа данного пункта следует, что ограничение в праве перехода на УСН распространяется только на организации. Однако, как указывает Минфин РФ «определение остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов индивидуальным предпринимателем в целях пункта 4 статьи 346.13 Кодекса производится по правилам, установленным подпунктом 16 пункта 3 статьи 346.12 Кодекса для организаций. При этом учитываются основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 Кодекса»¹⁰³.

Таким образом, следует вывод о том, что на индивидуальных предпринимателей также распространяется данное ограничение.

16. Бюджетные и казенные учреждения.

Ст. 6 Бюджетного Кодекса РФ¹⁰⁴ (далее – БК РФ) даёт понятие казенного учреждения, под которым понимается «государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы».

¹⁰³ Письмо Минфина РФ от 27.10.2009г. № 03-11-09/357 «Вопрос: Индивидуальный предприниматель ведет строительство нежилого помещения, остаточная стоимость которого будет превышать 100 млн. руб. Утратит ли ИП право применять УСН после ввода в эксплуатацию объекта, остаточная стоимость которого будет превышать 100 млн руб., учитывая, что в соответствии с пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ ограничение на применение УСН установлено только для организаций?» // Номер в ИБ Консультант Плюс 75151.

¹⁰⁴ Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998г. № 145-ФЗ// СЗ РФ.1998. № 31. ст. 3823.

Бюджетным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.¹⁰⁵

Данное ограничение распространяется на все бюджетные и казённые учреждения.

По нашему мнению, исходя из того, что казенные учреждения финансируются их бюджета, применение ими УСН является недопустимым.

17. Иностранные организации.

Суды поясняют, что применение специального режима налогообложения, которым является УСН, происходит по правилам, четко указанным в российских законах, в частности, — в НК РФ (ст. 1 НК РФ). Но вместе с тем, есть правило, которое гласит, что, если любым международным российским договором, касающимся вопросов налогообложения, установлены иные правила и нормы, нежели предусмотренные кодексом или другими российскими законами, то приоритетными являются правила международного договора (ст. 7 НК РФ).

Между Россией и Америкой заключен Договор об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал¹⁰⁶ (подпи-

¹⁰⁵ Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ред. от 16.11.2011) «О некоммерческих организациях» // СЗ РФ. 1996. № 3. ст. 145.

¹⁰⁶ «Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (подписан в г. Вашингтоне 17.06.1992) // СЗ РФ. 1999. № 16. ст. 1938.

сан в Вашингтоне, 17 июня 1992 года, далее — Договор). Этот Договор распространяется на следующие налоги. В России — на налог на прибыль организаций и на НДС/Л. А в Америке — на федеральные подоходные налоги, взимаемые в соответствии с Кодексом внутренних доходов, а также на акцизы, установленные в отношении доходов от инвестиций частных организаций (ст. 2 Договора).

Поскольку УСН предполагает освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, а в отношении налога на прибыль помимо НК РФ применяется вышеупомянутый Договор, то апелляционный суд считает невозможным применение специального режима налогообложения в отношении иностранной организации.

В противном случае, по нашему мнению, получилось бы так, что российский закон главенствует над международным законом, чего быть не может в принципе (ст. 7 НК РФ).¹⁰⁷

12. Организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в установленные сроки (см. § 1 второй главы).

Таким образом, исходя из того, что упрощенная система налогообложения призвана снизить налоговую нагрузку лишь с некоторых групп налогоплательщиков (с малого бизнеса), то перечень исключений в применении данного налогового режима, содержащийся в НК РФ, выглядит вполне оправданным. Однако законодателю следует обратить особое внимание на его доработку, в части конкретизации отдельных категорий субъектов, во избежание применения УСН крупными фирмами.

13. Микрофинансовые организации.

Данное положение является новым для законодательства о налогах и сборах. В соответствии с действующим законодательст-

¹⁰⁷ Постановление Тринадцатого Арбитражного апелляционного суда от 2 марта 2007 г. по делу № А56-13877/2006 // СПС Гарант.

вом, микрофинансовая организация – это юридическое лицо, зарегистрированное в форме фонда, автономной некоммерческой организации, учреждения (за исключением бюджетного учреждения), некоммерческого партнерства, хозяйственного общества или товарищества, осуществляющее микрофинансовую деятельность и внесенное в государственный реестр микрофинансовых организаций.¹⁰⁸

Данные организации не являются кредитными, но по своей сути могут осуществлять операции схожие по своей природе с банковскими. Основным отличием является тот факт, что предоставление займов лицам микрофинансовыми организациями не носит систематического характера, поэтому данная деятельность не требует получения лицензии для ее осуществления.¹⁰⁹

Именно, исходя из специфического характера деятельности, микрофинансовые организации не имеют права применять упрощенную систему налогообложения.

Объект налогообложения.

Объект налогообложения является обязательным элементом, который характеризует юридический факт (действие, событие, состояние) по отношению к предмету налогообложения.

Развитие категории «объект налогообложения» можно проследить посредством изучения и анализа позиций учёных, в сфере теории налогового права.

Так, Л.В. Ходский, под объектом налога понимал тот предмет, на который «распространяется обложение»: человек «в смысле трудовой силы, обеспечивающей некоторый заработок или доход, имущество как возможный фактор дохода»; действительный доход; некоторые действия, с которыми обыкновенно связывается

¹⁰⁸ Федеральный закон от 02.07.2010 № 151-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях» // СЗ РФ. 2010. N 27. ст. 3435.

¹⁰⁹ Информационное письмо ВАС РФ от 10.08.1994 № С1-7/ОП-555 «Об отдельных рекомендациях, принятых на совещаниях по судебной - арбитражной практике» // Вестник ВАС РФ. 1994. № 10.

получение дохода или обогащения; потребляемое имущество или «расход, по которому можно предполагать большую или меньшую налоговоспособность податных субъектов»¹¹⁰. Данная точка зрения оправданна, так как предполагает под собой расширенное понимание исследуемой категории и, в целом, близка действующему законодательству в РФ.

Немецкие теоретики налогового права К. Типке и Й. Ланг полагали, что юридическое понятие "объект налога" соответствует экономическому понятию "имущество, подлежащее налогообложению".¹¹¹

Однако сведение объекта налогообложения только лишь к имуществу, предполагает узкое понимание данной категории. Так как исходя из действующего законодательства о налогах и сборах, а именно п.1. ст. 38 НК РФ «объектами налогообложения могут являться реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную и физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога». То есть, по сути, имущество представляет собой один из видов объектов налогообложения.

По единому налогу по УСН предусмотрено два вида объектов налогообложения:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением случая, когда организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или

¹¹⁰ Ходский Л.В. Основы государственного хозяйства. Пособие по финансовой науке. СПб., 1901. С. 93.

¹¹¹ Tipke, Lang Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss 12. Vellig iberarbeitete Auflage Verlag Dr. Otto Schmidt KG. Kiiln. 1989. P. 140.

договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения только доходы, уменьшенные на величину расходов.

Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

Налогоплательщики, которые применяют УСН, должны учитывать те же доходы, что и налогоплательщики по налогу на прибыль организаций.

К доходам в соответствии со ст. 248 НК РФ относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации);
- 2) внереализационные доходы.

Итак, на первый взгляд, кажется, что состав доходов у плательщиков налога на прибыль организаций и единого налога по УСН одинаков. Но это не совсем так, например, если речи идёт о доходах, возникающих в связи с безвозмездным использованием имуществом данное правило не действует.

П. 8 ст. 250 НК РФ предусмотрен такой вид дохода как стоимость безвозмездно полученных работ. Налоговые органы настаивают на том, что организация должна в данном случае ежемесячно признавать доход в размере розничной цены на аренду аналогичного имущества и уплачивать его с этого дохода на прибыль.¹¹²

¹¹² Письмо Минфина РФ от 11.12.2006г. № 03-11-04/2/260 Вопрос: Организация применяет УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". По договору безвозмездного пользования организация получает право пользования недвижимым имуществом. Включается ли доход организации в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом в состав доходов в целях применения УСН? // СПС Гарант.

Данная позиция поддерживается ВАС РФ «... принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключающийся в его оценке исходя из рыночных цен, подлежит применению и при оценке дохода, возникающего при безвозмездном получении имущественного права, в том числе права пользования вещью»¹¹³.

Какой из видов объектов по УСН выгоднее решает каждая организация и индивидуальный предприниматели исходя из многих факторов. Так, по мнению Гуревича Ф., величина единого налога будет минимальной при выборе объекта налогообложения:

1)доходы

- если доля предполагаемых расходов не превышает 60% от доходов, и отсутствуют расходы на заработную плату;

- если доля расходов в целом составляет менее 80% от доходов, и при этом доля фонда заработной платы в расходах составляет 27% и более;

- если доля "не принимаемых расходов" превышает 40% общей суммы расходов;

2)доходы, уменьшенные на величину расходов

- если доля предполагаемых расходов организации более 80% от доходов и отсутствуют «не принимаемые расходы».¹¹⁴

Таким образом, упрощённая система налогообложения предусматривает два вида объекта налогообложения, что само по себе уже является преимуществом для налогоплательщиков, которые заранее, проанализировав все «за» и «против» каждого из видов объектов, могут выбрать единственно правильный вариант для себя. К тому же, существует возможность изменения объекта.

¹¹³ Крутякова Т. «Упрощённое недоразумение» //Экономика и жизнь. 2006. URL:<http://www.klerk.ru> (дата обращения 10.01.11г.).

¹¹⁴ Гуревич Ф. УСН: что выгоднее – только «доходы» или «доходы минус расходы». URL:<http://www.servicetrend.ru> (дата обращения 10.01.11г.).

3. Налоговая база.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Основная функция налоговой базы это выражение объекта налогообложения количественно. Таким образом, налоговая база представляет собой размер (величину) объекта налогообложения в единицах налогообложения.

Налоговая база, представляя собой характеристику объекта налогообложения, не только является одним из обязательных элементов налогообложения, но и существенно влияет на размер налогового платежа. Более того, представляется, что налоговая база занимает центральное место в механизме определения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Безусловно, она (налоговая база) предопределена в определенной части объектом налогообложения, но это не снижает её влияния на размер налогового бремени. Отдельно стоит отметить, что налоговая база как элемент налогообложения является достаточно новым понятием в российском налоговом праве. Несомненно, с момента возникновения налогов в древности необходимо было каким-то образом учитывать и определять объект налога, т.е., по сути, исчислять налоговую базу. Однако особое юридическое значение данному элементу придано именно НК РФ. В результате включения налоговой базы в перечень обязательных элементов налогообложения данной конструкции придается не только техническая, обеспечительная роль в механизме налогообложения, но и определяющее юридическое значение. Представляется, что налоговая база (а точнее – ее правовой режим) становится самостоятельным юридическим инструментом реализации налоговой политики государств.¹¹⁵

¹¹⁵ Жгаев О.С. Налоговая база: понятие, виды и значение в системе элементов налогообложения: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2009.

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя. Если же объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Банк России устанавливает официальные курсы иностранных валют по отношению к рублю ежедневно (по рабочим дням) или ежемесячно без обязательства Банка России покупать или продавать указанные валюты по установленному курсу. Перечни иностранных валют, официальные курсы которых по отношению к рублю устанавливаются Банком России, публикуются в "Вестнике Банка России" и в представительстве Банка России в сети Интернет (www.cbr.ru). Официальный курс доллара США по отношению к рублю рассчитывается и устанавливается Банком России на основе котировок межбанковского внутреннего валютного рынка по операциям "доллар США - рубль" в соответствии с методикой определения официальных курсов иностранных валют по отношению к рублю, утвержденной распоряжением Банка России.¹¹⁶

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

¹¹⁶ «Положение об установлении и опубликовании Центральным банком Российской Федерации официальных курсов иностранных валют по отношению к рублю» (утв. ЦБ РФ 18.04.2006г. № 286-П) // Вестник Банка России. 2006. № 24.

В соответствии с п. 4 ст. 40 НК РФ рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Относительно состава налоговой базы по УСН, существует широкая судебная практика. Прежде всего, она связана с проблемами, которые возникают при включении в нее отдельных видов доходов и расходов. Так, в частности, ФАС Поволжского округа указывает, что доходы, полученные от продажи нежилого помещения, приобретенного индивидуальным предпринимателем и использованного им в целях осуществления предпринимательской деятельности, должны учитываться в составе доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности. При этом если в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей предусмотрен такой вид деятельности, как сдача в наем собственного недвижимого имущества, купля-продажа собственного недвижимого имущества, покупка-продажа земельных участков, то доходы, полученные, предпринимателем от данных видов деятельности, применяющим упрощенную систему налогообложения, считаются доходами, полученными от осуществления предпринимательской деятельности.¹¹⁷

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в размере 1 процента от доходов. При этом минимальный налог уплачивается в случае, если за нало-

¹¹⁷ Постановление ФАС Поволжского округа от 01.07.2011 по делу № А55-20037/2010 Доходы, полученные от продажи нежилого помещения, приобретенного индивидуальным предпринимателем и использованного им в целях осуществления предпринимательской деятельности, должны учитываться в составе доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности // СПС Гарант.

говый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков.

4. Налоговый период. Отчётный период.

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего уплате.

Отчётный период это факультативный элемент налогообложения, который представляет собой срок, по истечении которого налогоплательщиком уплачиваются авансовые платежи, и представляется соответствующая отчётность.

Налоговым периодом по упрощённой системе налогообложения признается календарный год, а отчетными периодами - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Как указывает суд, все расходы организации и индивидуального предпринимателя должны учитываться в том налоговом периоде, в котором имели место быть.¹¹⁸

В соответствии со ст. 55 НК РФ, если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

¹¹⁸ Определение ВАС РФ от 22.12.2010 № ВАС-17043/10 по делу № А27-16099/2009 В передаче дела по заявлению об отмене решения налогового органа в части доначисления единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, для пересмотра в порядке надзора судебных актов отказано, так как суд, отказывая в удовлетворении заявления, обоснованно исходил из неправомерного учета заявителем расходов в одном налоговом периоде, тогда как данные расходы подлежат учету в тех налоговых периодах, в которых они возникнут в будущем // СПС Гарант.

При создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

5. Налоговая ставка.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая ставка относится к основным элементам налога и как является своего рода отображением реализации принципа соразмерности и справедливости налогообложения. «Её особенностью по сравнению с другими основными составляющими налогового механизма (плательщиком, объектом) является его особая мобильность, подвижность. С помощью варьирования ставкой налога можно довольно оперативно реагировать на изменения либо провоцировать их, практически не преобразуя громоздкого налогового механизма. Именно поэтому во многих случаях законодательное регулирование конкретного налога происходит без изменений в налоговых

нормативных актах, а только путем изменения ставок налога в текущих нормативных актах»¹¹⁹.

П.М. Годме справедливо подчеркивал, что налоговая ставка должна позволить учитывать все, что оказывает влияние на имущественное положение налогоплательщика: личное положение налогоплательщика, характер объекта обложения, размер обложения, все это должно приниматься во внимание при установлении налоговой ставки.¹²⁰

В случае если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Так, в Оренбургской области был принят Закон № 3104/688-IV-ОЗ "Об установлении налоговой ставки для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения"¹²¹ от 29.09.2009г., в соответствии с которым, была установлена налоговая ставка в размере 10 процентов для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Право, предоставленное субъектам Российской Федерации, устанавливать более низкие ставки, в случае выбора объекта налогообложения по УСН «доходы, уменьшенные на величину расхо-

¹¹⁹ Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Консум, 1997. С.162-163.

¹²⁰ Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 396-397.

¹²¹ Закон Оренбургской области № 3104/688-IV-ОЗ «Об установлении налоговой ставки для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» от 29.09.2009г. // Южный Урал. 2009. № 150 (спецвыпуск № 74 с документами Законодательного Собрания Оренбургской области).

дов» является, по нашему мнению, прорывом в налоговом законодательстве в отношении специальных налоговых режимов, так как ранее данного права не существовало.

6. Порядок исчисления налога.

Единый налог по УСН исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Кучерявенко Н.П. отмечает, что существуют следующие системы исчисления налога:

Кумулятивная - система определения объекта, при которой налоговая база определяется нарастающим итогом. На конкретную дату определяется налогооблагаемая база, которая уменьшается на сумму льгот, которыми пользуется плательщик на эту же дату. В каждый момент выплаты дохода определяется общая сумма выплат конкретному лицу. При этом расчетная сумма уменьшается на размер налога, удержанного ранее.

Некумулятивная - система обложения налоговой базы по частям. В этом случае каждая часть дохода облагается налогом отдельно, вне связи с иными источниками доходов. Эта система более проста, чем предыдущая, и не требует сложной и громоздкой системы расчетов, хотя и сложно за счет ее обеспечить устойчивое поступление средств в бюджет.¹²²

Сумма единого налога по упрощенной системе налогообложения по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

¹²² Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Консум, 1997. С. 168.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Алгоритм исчисления единого налога в случае, если объектом налогообложения являются доходы:

- рассчитать налоговую базу (выразить доходы в денежном виде);
- рассчитать сумму единого налога (умножить налоговую базу на ставку);
- рассчитать сумму страховых взносов, пособий по временной нетрудоспособности;
- рассчитать сумму единого налога по уплате в бюджет.¹²³

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

¹²³ Кочергов Д.С., Устинова Е.Е. Упрощенная система налогообложения: сложные вопросы применения. М.:ОМЕГА-Л, 2006. С.69.

Алгоритм исчисления единого налога, в случае, когда объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов:

- рассчитать налоговую базу (выразить доходы и расходы в денежном эквиваленте, затем определить разницу между доходами и расходами);

- рассчитать сумму единого налога (умножить налоговую базу на ставку 15%);

- рассчитать сумму минимального налога (1% от величины доходов);

- сравнить суммы единого и минимального налогов;

- определить вид налога к уплате в бюджет.¹²⁴

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу зачитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Таким образом, при исчислении единого налога по упрощённой системе налогообложения применяется кумулятивная система, что в данном случае вполне оправдано, так как объектами налогообложения являются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов, которые не делятся на части в целях налогообложения, а облагаются целиком нарастающим итогом. Поэтому применение некумулятивной системы невозможно.

7. Порядок и сроки уплаты налога.

Единый налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока подачи налоговой декларации:

- налогоплательщики-организации уплачивают налог не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

¹²⁴ Там же.

- налогоплательщики - индивидуальные предприниматели уплачивают налог не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Таким образом, единый налог, который уплачивается в связи с применением упрощенной системой налогообложения, обладает всеми обязательными элементами налогообложения, присущими всем налогам: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

§ 2. Зарубежный опыт регулирования упрощенных режимов налогообложения

Проблема правового регулирования налогообложения предпринимательской деятельности является одной из приоритетных в современной экономике любой страны. Малое предпринимательство как ведущий сектор экономики определяет, прежде всего, темпы экономического роста, а также структуру и качество национального валового продукта. Следовательно, именно поэтому, большинство развитых стран делают все, чтобы развивать малый бизнес.

У каждой страны свой путь решения проблем малого бизнеса, это могут быть и специальные налоговые режимы, налоговые льготы, а также предоставление других преимуществ.

Фактически режимы налогообложения субъектов малого предпринимательства, в достаточной степени, различны в зависимости от страны, целей и условий в которых они применяются. Однако применяемые режимы можно условно разделить на три группы:

- режимы, основанные на общеустановленной системе налогообложения, но предусматривающие для данной категории налогоплательщиков целый ряд льгот или же каких-либо налоговых стимулов (условно данные режимы можно обозначить как «особые режимы налогообложения»);

- упрощенные режимы налогообложения;

- режимы, построенные на использовании косвенных методов определения налоговых обязательств налогоплательщика (два последних вида режимов могут быть выделены как специальные режимы налогообложения).¹²⁵

Таким образом, все страны, можно условно разделить на 3 группы в зависимости от способа регулирования налогообложения предпринимательской деятельности:

- *Страны британо-американской системы (США, Великобритания).*

- *Страны континентальной системы (Франция, Финляндия), страны обычно-традиционной системы (Япония) – обычно-традиционная система взяла очень многое из континентальной системы права, поэтому рационально рассматривать их в одной группе.*

- *Страны, бывшие участники СНГ славянской системы (Казахстан).*

Выбор стран обосновывается тем, что каждая из них добилась хороших успехов, в сфере применения упрощённых режимов налогообложения. Исследуем каждую из указанных групп.

¹²⁵ А.В. Варнавский «Зарубежный опыт налогообложения малых предприятий» // Институт поддержки предпринимательской инициативы. 2005. URL: <http://unltd.ru> (дата обращения 11.02.2011г.).

ФРАНЦИЯ

В части поддержки предпринимательской деятельности во Франции действуют несколько специальных налоговых режимов, призванных обеспечить эффективное функционирование малого бизнеса в стране. Причем, существует градация всех предприятий по количеству работающих в них человек:

- микропредприятия — с численностью занятых до 10 человек;
- малые предприятия — с численностью от 10 до 50 человек.

Серьезным инструментом поддержки малого бизнеса во Франции считаются налоговые каникулы: в течение двух лет с момента основания компания освобождается от налога на прибыль. Государство считает, что на этапе становления предприятия прибыли все равно будет мало, так что казна много не потеряет.¹²⁶

Также, во Франции действует *налог на предпринимательство* – *taxe professionnelle*, который взимается ведомственными и региональными советами для финансирования местных государственных служб, включая торгово-промышленные палаты.

Формула подсчёта налога основана на стоимости имущества, используемого в бизнесе, а также доле прочих активов. Фрилансеры платят этот налог по ставке 6% валового дохода.

Новый бизнес получает налоговую льготу в размере 100% в первый год и 50% во второй год. Кроме этого, существует ряд других льгот по этому налогу. В частности, его не платят ремесленники и фермеры, а также некоторые представители «свободных профессий» (в частности те, кто занимается искусством). Также существуют налоговые льготы для компаний, расположенных в зонах приоритетного развития. Также освобождаются от уплаты этого налога на три года новые микро-предприятия и предприятия ти-

¹²⁶Д. Толмачев, И. Перечнева, П. Кобер, В. Калабин «Малый бизнес в других странах» // Эксперт Урал. 2008. №17 (326). URL: <http://www.expert-ural.com/1-300-4876/> (дата обращения 12.04.2011).

па auto-entrepreneur, которые платят налоги в соответствии с режимом micro-fiscal.

Для микро предприятий во Франции используется отдельный режим налогообложения, который носит название *régime micro-entreprise*. Он подразделяется на режимы *Micro-BIC* и *Micro-BNC* и применяется только к лицам, зарегистрированным как индивидуальные предприниматели (EI), годовой оборот которых не превышает:

- 80 000 евро (Micro-BIC) -для предприятий, работающих в сферах торговли или аренды жилья;
- 32 000 евро — для специалистов (Micro-BNC) и ремесленников (Micro-BIC).

Предприятие может превышать эти максимальные значения годового оборота в течение первых двух лет подряд, после чего оно обязано изменить схему налогообложения на *régime réel du simplifié*. Этот режим предусматривает менее жёсткие требования к налоговому учёту и отчётности. Годовой оборот таких предприятий не должен превышать:

- 763 000 (для BIC) или 76 300 евро (для BNC) — для предприятий, работающих в сферах торговли или аренды жилья;
- 230 000 евро для предприятий, занимающихся предоставлением услуг.

Предприятие также может изменить режим налогообложения по собственному выбору, но существуют ограничения относительно того, в каких случаях это может быть сделано.

Кроме этого, микро-предприятия не могут начислять НДС на свои товары и услуги и не имеют права на возмещение НДС.

Малое предприятие не обязано вести полный бухгалтерский учёт и представлять отчётность, требуемую от обычных предприятий.

Во Франции налогообложение для малых предприятий сильно упрощено.

При основном режиме расходы предприятия считаются фиксированными, а остаток облагается налогом как прибыль. Таким образом, налоговый учёт фактических расходов не ведётся. При этом существует ограничение на сумму социальных отчислений, а именно: для торгового бизнеса социальные выплаты не могут превышать 12%, для бизнеса, связанного с предоставлением услуг, — 23,3%.

Фактически при этом режиме обязательства по налогам и социальным отчислениям начисляются после вычета налоговой скидки по фиксированной ставке:

- если бизнес классифицируется как торговля, то налоговая скидка составляет 71% при режиме налогообложения Micro-BIC. Это означает, что налоги и социальные выплаты начисляются на сумму, равную 29% оборота;

- если бизнес классифицируется как предоставление услуг, то налоговая скидка составляет 50% при режиме Micro-BIC. Таким образом, налоги и социальные выплаты начисляются на 50% оборота;

- если индивидуальный предприниматель, принадлежит к «свободной профессии» (бухгалтер, адвокат, архитектор), налоговая скидка составит 34% при схеме Micro-BNC. Следовательно, налоги и социальные выплаты начисляются на сумму, равную 66% оборота.

Также, вот Франции для безработных, решивших создать собственный бизнес, разработана своя система поддержки. Они освобождаются от налогов уже не на 2, а на 3 года и на год от обязательных социальных выплат. Безработным, ставшим предпринимателями, выдаются специальные книжки, отрывными чеками из которых можно расплачиваться за консультации по менеджменту, юриспруденции, бухгалтерскому учету и т.п. Практически все владельцы малых предприятий могут рассчитывать на получение льготных кредитов, ссуд и субсидий.

Поощрение создания предприятий и предотвращение их банкротств является одной из ключевых сфер сотрудничества государства и бизнеса. Этим занимается специальное учреждение – Национальное агентство по созданию предприятий (АНСЕ), которое не только содействует будущим частным предпринимателям, но и изыскивает возможности скупки предприятий при возникновении угрозы банкротства.¹²⁷

Таким образом, по нашему мнению, основным достоинством системы налогообложения субъектов малого предпринимательства во Франции является то, что существуют критерии разделения в целях налогообложения всей предпринимательской сферы: на микро-бизнес, малый бизнес, средний бизнес, крупный бизнес. И к каждому из этих категорий предпринимательской деятельности применяются свои специальные режимы, которые учитывают все их особенности (*taxe professionnelle, régime micro-entreprise, régime réel du simplifié*). Именно поэтому в секторе малых и средних предприятий во Франции занято около 56% работающего населения и налоговые поступления в бюджет составляют существенную долю доходов.

ФИНЛЯНДИЯ

65% ВВП Финляндии создает малый бизнес – исключительно своим трудом, на вновь открытых производствах и сервисных фирмах. Занято в нем 56% работоспособного населения. На 5 млн. населения страны приходится 220 тыс. малых предприятий, из которых 80% в малом бизнесе составляют услуги.

К категории малых в Финляндии принято относить предприятия с числом занятых до 50 человек, годовым оборотом до 7 млн. и балансом до 5 млн. евро. Фирмы и компании, в которых трудятся

¹²⁷ М. Масляева «Малый бизнес по-французски» // Деловая Москва. 2005. №15 (537). URL: http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mId_1_aId_338051.html (дата обращения 13.05.2011).

от 50 до 250 работников, считаются средними. Их годовой оборот, как правило, не превышает 40 млн., а баланс — 27 млн. евро. Отдельно выделяются микропредприятия. На них трудятся менее чем по 10 работников. Работниками предприятия считаются как постоянные, так и временные рабочие и служащие, последние, в большинстве случаев, не имеют права трудиться (даже эпизодически) одновременно и в крупной компании, и на малом предприятии, находящихся между собой в деловых отношениях. Такой запрет введен в целях своеобразной профилактики всевозможных махинаций. Фирмы, сотрудники которых нарушают это табу, могут лишиться государственного заказа и государственной поддержки.¹²⁸

Особое значение в системе поддержки малых и средних предприятий имеет реализуемый в Финляндии комплекс мер, направленных на создание для них особого благоприятного режима в ряде отраслей и сфер производства путем предоставления налоговых, таможенных и тарифных льгот, в частности:

- налоговых льгот, предоставляемых для содействия развития строительной промышленности металлопромышленности;
- налоговых льгот судовладельцам;
- возврата импортной пошлины (в случае, если импортированные товары используются в производстве экспортных товаров);
- освобождения от внесения уравнительных платежей;
- освобождения от уплаты НДС по экспорту (это положение распространяется и на импорт товаров, используемых в производстве экспортной продукции);
- системы выравнивания цен на сырье для пищевой промышленности;

¹²⁸Чубаха И. Малый и средний бизнес по-фински // Текст опубликован на сайте информационного агентства РОСБАЛТ. 2007. URL: [http:// www.rosbalt.ru](http://www.rosbalt.ru) (дата обращения 23.05.2011).

- дотаций отечественным экспортерам сельскохозяйственной продукции;
- снижения транспортных тарифов;
- выравнивания фрахтовых ставок;
- региональных транспортных субсидий (предназначенных для стимулирования перевозок через порты северной Финляндии и Сайменского канала).

В Финляндии организация может получить доход в трёх формах (их часто называют «корзинами»):

- деловой доход – это доход с бизнес - операций и профессиональной деятельности,
- личный исходный доход (также известный как «другой источник» дохода) – это доход с некоммерческой деятельности,
- сельскохозяйственный доход.¹²⁹

Установленные в Финляндии налоги являются более щадящими, чем в соседних странах – Швеции, Дании и Норвегии. Корпоративный налог (налог на прибыль предприятий) составляет 29%, причем им облагаются не все предприятия, а только юридические лица, имеющие статус отдельного налогоплательщика (акционерное общество, кооператив, фонд). Товарищества хотя и считаются в Финляндии юридическими лицами, налогом на прибыль не облагаются: налогообложение прибыли товариществ происходит через налогообложение участвующих в их деятельности предпринимателей.

Государственный подоходный налог – это прогрессивный налог, который подлежит уплате государству и исчисляется с совокупных трудовых доходов физических лиц. Закон о шкале налогообложения доходов принимается ежегодно. Минимальная ставка составляет 13%, с доходов более высокой категории взимается 36%.

¹²⁹ Klaus Keravuori «Tax aspects of doing business in Finland» // Helsinki, P.O.Box 1015. Itämerentori 2. March 2010. p. 19-20.

Важнейший из косвенных налогов – налог на добавленную стоимость, его общая ставка равна 22%. По ставке 8% облагается продажа лекарств, книг, а также кинопрокат, зрелищно-массовые и физкультурные мероприятия, услуги пассажирского транспорта. Некоторые виды деятельности, такие как экспортные поставки, продажа периодических печатных изданий по подписке и банковские услуги, НДС не облагаются¹³⁰.

Налоговый контроль носит весьма доверительный характер: финские предприятия подвергаются проверкам со стороны налоговых органов крайне редко. Правда, они обязаны ежегодно проходить аудиторские проверки.

В период мирового финансового кризиса, руководство приняло решение о принятии мер, по снижению некоторых видов налогов, которые непосредственно влияют на развитие малого бизнеса. Например, предусмотрено снижение НДС на продукты питания (с 17 % до 12 %).¹³¹

Также до 40% государственного бюджета Финляндии тратится на поддержку и развитие малого бизнеса во всех отраслях. Оказывается помощь мелким хуторским хозяйствам, которые производят сельхозпродукцию, молоко и мясо, а также мелкие типографии, предприятия средней руки, занимающиеся переработкой древесины, производством мебели и бумаги.

Наибольший акцент делается на подталкивание к предпринимательству населения наиболее отсталых экономических районов (чаще всего в северных зонах страны).

Таким образом, налоговая система Финляндии содержит целый ряд способов поддержки предпринимательства в стране. Прежде всего, они основаны на градации субъектов предпринимательства на группы, в зависимости от объёма их деятельности. Также

¹³⁰ Рогоцкая С. Страна тысячи озёр // Бюджет. 2006. № 11. URL: <http://bujet.ru/article/3339.php> (дата обращения 24.05.2011).

¹³¹ Кизимов А.С., Шегурова Т.А. Страны ОЭСР и Китай: снижение налоговой нагрузки на физических лиц» // Налоговая политика и практика. 2009. №9. С. 25-29.

предусмотрены освобождения от уплаты ряда налогов в первые годы деятельности организаций, что позволят вновь созданным фирмам окрепнуть и в дальнейшем быть добросовестными плательщиками налогов в бюджет. Всё это позитивно влияет на развитие малого бизнеса в стране. И именно поэтому, Финляндия на данный момент, по мнению экспертов, является одной из немногих стран, в которых развитие предпринимательской деятельности набирает обороты наиболее быстрыми темпами.

Страны обычно-традиционной системы

ЯПОНИЯ

Япония – это страна частного предпринимательства. В промышленности государству принадлежит только монетный двор. После войны американские оккупационные власти провели в стране экономические реформы. Тогда, в условиях разрухи, были национализированы магистральные железные дороги, телефон и телеграф, но в 80-х годах они снова перешли в частные руки. В этой стране к малому бизнесу относятся 5 миллионов 738 тысяч предприятий – 99% их общего числа. На них работает 88% всех занятых. Именно поэтому, «малый бизнес рассматривается как основной элемент индустриальной структуры Японии 20 века»¹³².

По формам собственности половина малых предприятий – индивидуальные, то есть фактически семейные. Но сейчас семьи в Японии маленькие, как во всех урбанизированных странах, население начало сокращаться, и сокращается число этих предприятий. Коллективные партнерства и акционерные общества составляют остальную часть.

К малому бизнесу японская статистика относит следующие виды предприятий: в добывающей и обрабатывающей промышленности, на транспорте, в связи, электро-, газо- и водоснабжении –

¹³² Yoshio Sato «Small Business in Japan: a historical perspective»//Small business economics. № 1. 1989. p. 121-128.

предприятия с числом занятых не более 300 человек и размером капитала до 300 млн. иен; в оптовой торговле – предприятия с числом занятых не более 100 человек и размером капитала до 100 млн. иен; в розничной торговле и отраслях сферы услуг – предприятия с числом занятых не более 50 человек и размером капитала до 10 млн. иен.¹³³

Одним из основных направлений финансовой поддержки малых предприятий в Японии является создание специального налогового режима, облегчающего налоговое бремя данной категории предпринимателей.

Вообще, в Японии действует следующие виды налогов с организаций:

1. Корпоративный налог (государственный налог);
2. Корпоративный налог жителя (местный налог);
3. Налог предприятия (местный налог).

Налоговая ставка по налогу с организаций зависит от дохода, полученного в результате одного финансового года (см. Таблицу 1).

<i>Категория налога</i>	<i>До 4 млн. иен</i>	<i>От 4 до 8 млн. иен</i>	<i>Более 8 млн. иен</i>
<i>Корпоративный налог</i>	<i>22%</i>	<i>22%</i>	<i>30%</i>
<i>Налоги жителя</i>			
<i>(1) Префектурный</i>	<i>1,10%</i>	<i>1,10%</i>	<i>1,50%</i>
<i>(2) Муниципальный</i>	<i>2,70%</i>	<i>2,70%</i>	<i>3,69%</i>
<i>Налог предприятия</i>	<i>5,00%</i>	<i>7,30%</i>	<i>9,60%</i>
<i>Полная налоговая ставка</i>	<i>30,80%</i>	<i>33,10%</i>	<i>44,79%</i>
<i>Итоговая налоговая ставка</i>	<i>29,33%</i>	<i>33,85%</i>	<i>40,87</i>

Таблица 1. Налоговые ставки по налогу с организаций¹³⁴.

¹³³ Лебедева И.П., Тимошина И.Л. Экономика Японии: учебное пособие. М., 2008. С. 332.

¹³⁴ Taxes in Japan// Japan External Trade Organizations. URL: www.jetro.go.jp (дата обращения 01.06.2011).

Для некорпорированных (семейных) предприятий предусмотрен режим льготного налогообложения доходов их владельцев. Во-первых, закон приравнивает последних к лицам наемного труда, и их доходы облагаются как доходы наёмных работников. Во-вторых, из их годового дохода вычитываются не облагаемые налогом 600 тысяч иен на супруга (супругу) и 450 тысяч иен на каждого работающего члена семьи. В - третьих, при взимании предпринимательского налога из облагаемой суммы вычитываются дополнительно 2,4 млн. иен.

В отношении мелких и средних предприятий, организованных в форме корпораций, применяются следующие режимы льготного налогообложения:

1. Для них установлена пониженная ставка налога на прибыль (при годовом доходе менее 8 млн. иен – 22%).

2. К ним применяются пониженные ставки предпринимательского налога (для фирм с капиталом до 100 млн. иен – 5% при годовом доходе менее 4 млн. иен и 7,3% при годовом доходе от 4 до 8 млн. иен).

3. Корпорациям с капиталом менее 100 млн. иен разрешено переводить в резервные (то есть необлагаемые налогом) фонды дополнительно 16% сверх суммы, предусмотренных законом о налогообложении корпораций.

4. В отношении оборудования, необходимого для модернизации производства и структурной перестройки, им разрешено применять специальные схемы амортизации.

Помимо налоговых льгот, предусмотренных для бизнеса, в Японии действует целый ряд других мер, направленных на их поддержание:

- предоставления льготных кредитов для субъектов предпринимательства;

- приоритетное финансирование государством НИОКР в области создания новой техники и технологии для малого бизнеса;

- функционирование фонда помощи предприятиям в предотвращении банкротств, который формируется за счёт взносов мелких и средних фирм (от 5 до 80 тысяч иен ежемесячно в зависимости от размера фирмы);

- система государственных гарантий и страхования кредитов для малого бизнеса, размеры которых различаются в зависимости от целей, на которые берется кредит (например, на развитие техники и технологии – 200 млн. иен и 400 млн. иен);

- содействие экспортно-импортным операциям малых фирм оказывает ДЖЭТРО (Японская организация внешней торговли), которая снабжает все предприятия необходимой информацией о новых перспективных продуктах, о выставках, конкурсах и т.д.

По нашему мнению, всё это говорит о том, что в Японии осуществляется комплексная поддержка предпринимательской деятельности, что позволяет малому и среднему бизнесу развиваться наиболее эффективно. А законы о предприятиях, которые действуют в данной стране, являются не просто «декларацией о намерениях», а действительно реализуются, так как на каждый их видов помощи предусмотрены различные виды финансового обеспечения.

Страны британо-американской системы

ВЕЛИКОБРИТАНИЯ

Налоговая система Великобритании состоит из общегосударственных и местных налогов. Общегосударственные налоги: подоходный налог с физических лиц, подоходный налог с предприятий (корпоративный налог), налог на прирост капитала, налог на доходы от нефти, налог с наследства, налог на добавленную стоимость (VAT), пошлины и акцизы, а также гербовые сборы. Общегосударственные налоги дают более 90% всех налоговых поступлений в государственный бюджет Великобритании. К местным налогам Великобритании относится лишь налог на имущество, на долю которого приходится около 10% налоговых доходов.

Основой налогового законодательства Великобритании являются: Акт 1970 года «О подоходном налоге с физических и юридических лиц», Акт 1979 года «О налоге на добавленную стоимость» и Акт 1996 года «О налоге с корпораций».

В настоящее время в соответствии с действующим британским законодательством к малому бизнесу относятся предприятия, отвечающие нижеуказанным критериям:

- численность занятых – не более 50 человек.
- оборот предприятия – не более 2,8 млн. ф. ст. и/или баланс предприятия – не более 1,4 млн. ф. ст.

В то же время для целей статистического учета используется только один показатель - численность занятых.

Функции по координации и регулированию развития данных предприятий выполняет Служба малого бизнеса, действующая в рамках Министерства торговли и промышленности Великобритании. Она работает в тесном контакте с другими министерствами и ведомствами (Министерством финансов, Министерством защиты окружающей среды и развития регионов), их региональными агентствами, а также с местными властями.

В Великобритании действует правительственная программа Small Firms Loan Guarantee Scheme, главная цель которой - заинтересовать коммерческие банки в кредитовании малого и среднего бизнеса. По этой программе правительство гарантирует до 75% невозврата кредита. Процентная ставка при такой гарантии составляет 2%. Гарантии правительства по этой программе охватывают 70 - 80% кредитов, выдаваемых коммерческими банками малому бизнесу. На покрытие гарантий из государственного бюджета ежегодно выделяется порядка 50 млн. фунт. стерлингов. Для реализации новых проектов кредиты выдаются на срок до 15 лет, а в случаях модернизации или расширения действующих фирм - до 10 лет.

Процентная ставка с учетом размера кредита составляет 35 - 60% рыночной стоимости.¹³⁵

Малые предприятия Великобритании имеют существенные налоговые льготы. В частности, они освобождены от уплаты налога на прибыль со средств, направленных на информационные и телекоммуникационные технологии, а также части средств, выделяемых на НИОКР.

Кроме того, прогрессивная шкала налогообложения прибыли предприятий создает относительно благоприятные условия для деятельности малых предприятий с небольшими размерами прибыли. В частности:

- при прибыли менее 10 тыс. ф. ст. – ставка налогообложения 0%;
- менее 50 тыс. ф. ст. – 10% с первых 10 тыс. ф. ст. и 23,75% с суммы, превышающей 10 тыс. ф. ст.;
- от 50 до 300 тыс. ф. ст. – 19%;
- от 300 тыс. ф. ст. до 1500 тыс. ф. ст. – 19% с первых 300 тыс. ф. ст. и 32,75% с суммы, превышающей 300 тыс. ф. ст.;
- более 1500 тыс. ф. ст. – 30%.

Малый бизнес имеет отдельные льготы по ведению налоговой отчетности, к которым относятся отсрочки по уплате налогов, система скидок на штрафы при уплате просроченных ссуд, в том числе освобождение от «автоматических» штрафов за несвоевременную уплату НДС.

Малые предприятия, оборот которых не превышает 56 тыс. ф.ст. не платят НДС.

Кроме того, малые предприятия с оборотом до 0,6 млн. ф. ст. выплачивают НДС раз в год, с оборотом 0,6-2,8 млн. ф. ст. - на общих условиях – ежеквартально.

¹³⁵ Ильина Е.И. «Поддержка малого бизнеса - основа экономического роста» // Банковское кредитование. 2008. № 2. С. 42-46.

Малым фирмам предоставляются льготы при взимании местного налога на имущество, что помогает отчасти разрешить проблему ликвидности.

Имеются и другие льготы в отдельных отраслях. Так, предприятия-производители пива, с объемом производства менее 0,5 млн. литров пива в год, платят акциз на пиво в размере 50% от стандартной ставки.

К другим льготам в сфере налогообложения можно отнести упрощенную систему налоговой регистрации. Малые предприятия, чей оборот не превышает 56 тыс. ф.ст., не подлежат регистрации в местном отделении Королевской службы таможен и акцизов в целях обложения НДС.

Для отдельных видов деятельности установлен более низкий порог для регистрации (например, компании, занимающиеся предоставлением услуг в общественной сфере, должны регистрироваться лишь при обороте более 26 тыс. ф.ст.).

В Великобритании с принятием Finance Act 2009¹³⁶ вступили в силу ряд новых правил налогообложения. В частности, изменения в Schedule 14 of Finance Act 2009 касаются налогообложения полученных дивидендов. В результате данных изменений к дивидендам, полученным после 1 июля 2009 года, может быть применён механизм освобождения от налогообложения (tax exemption).

Механизм освобождения от налогообложения полученных дивидендов и условия, которые необходимо выполнить для получения освобождения, будут зависеть от величины и финансовых параметров Английской компании, получающей дивиденды.

Так, в целях применения механизма освобождения от налогообложения, малой компанией считается компания, где работают менее 50 сотрудников и годовой оборот или баланс не превышает 10 миллионов евро.

¹³⁶ Finance Act 2009. URL: <http://www.legislation.gov.uk> (дата обращения: 02.02.2011 г.).

Дивиденды, получаемые малыми компаниями, освобождены от налогообложения, если:

- дочерняя компания является налоговым резидентом «квалифицированной территории»;

- полученные дивиденды признаются дивидендами в целях применения данного законодательства;

- выплачиваемые дивиденды согласно законодательству страны дочерней компании не признаются расходами дочерней компании;

- выплата дивидендов не происходит в рамках схемы, которая создана для получения налоговых преимуществ.

Таким образом, в Великобритании существует система налоговых льгот, предоставляемых предпринимателям, размер которых зависит от конкретного вида деятельности, а также от размера дохода организаций. Помимо этого, несомненным достоинством налогового администрирования является наличие специального органа, занимающегося вопросами бизнеса – Служба малого бизнеса. Всё это, по нашему мнению, даёт возможность более эффективно развиваться предпринимательству в стране. Хотя и налоговая система Великобритании не предполагает функционирование специальных налоговых режимов на территории страны.

СОЕДИНЁННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ (США)

Налогообложение в Соединенных Штатах Америки – сложная система, включающая в себя уплату налогов, по крайней мере, на четырёх уровнях и многообразные методы обложения. Налогообложение в США проводится как на федеральном уровне, на уровне штатов, так и на местном уровне.¹³⁷

На сегодняшний день в США зарегистрировано более 20 млн. малых фирм, причем ежегодно открывается еще не менее 1 млн.

¹³⁷ Бурукина О.А. Налогообложение в странах англосаксонской системы права //Финансовое право. 2008. № 5. С. 28-31.

новых. Каждая третья американская семья занята в малом бизнесе. В целом же компании со штатом до 100 человек обеспечивают рабочими местами более половины трудоспособного населения США. Некоторые американские учебники по предпринимательству утверждают, что до 20% малых фирм США начинают с \$1000–5000. И более половины из них менее чем за 2–3 года перемещаются в строки компаний с ежегодным доходом более \$1 млн.

Американские предприниматели предпочитают организовывать бизнес исключительно на собственные средства. Только 10% малых компаний стартует на базе заемного капитала. 90% малых фирм организуется на сбережения владельца, его семьи, дальних родственников и близких друзей. Согласно ежегодным статистическим данным, предоставляемым ассоциацией малого бизнеса США, более половины успешно и быстро развивающихся компаний создавались на базе офиса на дому, при этом их стартовые затраты не превышали \$25 000.

Общие понятия и классификационные признаки малых фирм и компаний были включены в качестве раздела закона о малом бизнесе 1953 г. Согласно этому законодательству, малыми фирмами и компаниями в США считаются бизнес - структуры, отвечающие четырем основным классификационным признакам:

- они должны быть организованы для получения прибыли, т.е. быть коммерческими структурами;
- они должны принадлежать независимым владельцам и управляться ими;
- не занимать ключевых позиций в своей сфере экономической деятельности;
- быть меньше определённого размера.¹³⁸

Однако Управление по делам малого бизнеса США постоянно совершенствовало данную систему и пришло к следующему

¹³⁸ Small Business Act of 1953. P.L. 85-536. - § 632(a). URL: <http://www.enotes.com/major-acts-congress/small-business-act> (дата обращения 12.03.2011).

выводу, что в основу классификационных признаков малого бизнеса два критерия – число занятых работников и размеры ежегодного дохода. Эти количественные параметры называются “стандартным размером” и обычно выражаются либо в количестве работников, либо в среднегодовом доходе». ¹³⁹

Количеством работников малого предприятия считается среднее число лиц, работавших и получавших заработную плату на протяжении последних 12 месяцев, т.е. одного года; при этом штатным работником малого предприятия считается любой сотрудник, получавший зарплату или должностной оклад независимо от количества отработанных часов или его статуса (например, статус временного или сезонного работника). Этот метод оценки численности работников получил в США название «счёт по головам».

Ежегодным доходом является «валовой доход», к которому прибавляется стоимость проданной продукции (как она определяется налоговыми декларациями Налогового управления Министерства финансов США). В валовой доход не включаются чистая прибыль или потери, понесённые при реализации капитала, уплаченные налоги или возвращенные налоговые отчисления, доходы от деловых операций между малой фирмой и её филиалами (как американскими, так и иностранными), а также накладные расходы, уплачиваемые различного рода агентам или брокерам. Все прочие виды расходов, включая доходы от реализации субконтрактных работ, а также налоговые отчисления в фонды социального страхования, включаются в валовые доходы. Ежегодный доход определяется на основе среднегодового дохода за предыдущие три финансовых года; в том случае, если малая фирма функционирует меньше трёх лет, то среднегодовой валовой доход опреде-

¹³⁹ SBA. Guide to SBA's Definitions of Small Business. P. 1. URL: <http://www.sba.gov/size> (дата обращения 13.03.2011).

ляется путём умножения среднего дохода за одну неделю на основе общего числа недель, в течение которых работала данная малая фирма, на 52 недели.

В США можно начать бизнес, купив лицензию на определённый вид деятельности, заменяющую многие местные налоги и сборы (так, в одном из городов Калифорнии он составляет всего \$15 в год при продажах менее \$15 тыс.). Кроме всего прочего, в первый год работает так называемый «бонус первого года», когда налоговые льготы доходят до 50%, причём государство самостоятельно погашает около 90% кредитов, полученных малым бизнесом в коммерческих банках.

В вопросах федерального налогообложения действует классификационная схема малых фирм и предприятий, установленная Налоговым управлением Министерства финансов США, в основу которой положен показатель валовых активов малых предприятий стоимостью 15 млн. долл. и меньше. По правовому статусу малые предприятия делятся Налоговым управлением США на 5 видов:

1) индивидуальные, единоличные предприятия или собственность – не инкорпорированные компании, которые принадлежат или управляются одним человеком;

2) товарищества - ассоциации двух и более лиц для создания коммерческого предприятия;

3) корпорация типа «Си» - этот тип корпораций позволяет её акционерам обменивать денежные средства и собственность на акционерный капитал корпорации;

4) корпорация типа «Эс»- эта корпорация также является корпорацией с ограниченной ответственностью, близкая по форме корпорации типа «Си», однако для федерального налогообложения она считается бизнес-структурой с секьюритизированными («пропускающими») ценными бумагами;

5) компании с ограниченной ответственностью, созданные в рамках законодательства штатов.¹⁴⁰

К малому бизнесу в США относятся предприятия, на которых занято не более 100 работников. Они облагаются различными налогами, основным из которых является корпоративный подоходный налог с прибыли, которую получает организация в результате своей деятельности в течение всего налогового периода.

Корпоративный подоходный налог действует на уровне государственном и на уровне штатов. Налоговые ставки отличаются в каждом штате, и они основаны на размере прибыли, которую заработала фирма:

1. Организация, которая заработала до 50000 тысяч долларов, облагается налогом по ставке 15%.

2. Организация, которая заработала от 50000 до 75000 тысяч долларов, облагается налогом по ставке 25%.

3. Организация, которая заработала от 75000 до 100000 тысяч долларов, облагается налогом по ставке 34%.¹⁴¹

В налоговой системе США, не так много налоговых льгот и специальных налоговых режимов для малого бизнеса. Но, тем не менее, данные категории предпринимателей все равно процветают. Это связано, прежде всего, с тем, что малый бизнес в США поддерживается другими экономическими и социальными рычагами:

- Франчайзинг. Благодаря крупным и успешным франшизодателям входной билет в малый бизнес для начинающего предпринимателя весьма дешев. Например, для открытия ресторана быстрого питания McDonald`s площадью 150 кв. м или не менее популярной среди американцев закусочной Subway аналогичного

¹⁴⁰ Васильев М.В. Малый бизнес и современный политический процесс в США: совершенствование системы классификационных признаков малы фирм // Электронный научный журнал «Россия и США в 21 веке». 2009. № 3. URL: <http://www.rusus.ru> (дата обращения 12.03.2011).

¹⁴¹ «Small Business Tax Rates Explained»//The Independent Financial Portal “Financial WEB”.URL:<http://www.finweb.com> (дата обращения 15.03.2011).

размера в США потребуются всего \$100 тысяч. В России для открытия McDonald`s необходимо иметь не менее \$500 тысяч, а порой и 1 млн.

При этом от начинающего предпринимателя франшизодатель может потребует сразу внести только 50% стоимости готового бизнеса. Оставшиеся 50% можно гасить в течение 20 лет.

- В отличие от Западной Европы и России, в США малая компания выглядит довольно крупно. Малым предприятием, в зависимости от того, в какой отрасли оно работает, может называться компания с числом сотрудников от 1 до 1500 человек, а годовой оборот не превышает \$15 млн. Поэтому малой компанией в США может быть и бакалейная лавка, и компания по добыче и переработке нефти.

- В отдельную категорию малого бизнеса относится так называемый «женский бизнес». Официально зарегистрировано более 9,1 млн. женщин, управляющих компаниями. При этом женщины-руководительницы ежегодно зарабатывают более \$3,6 трлн. долларов.

В «Законе о малом бизнесе США» говорится, что экономика страны невозможна без развитого сектора малого бизнеса, который, в свою очередь, нуждается в постоянной государственной поддержке. На благо предпринимательства в США действует довольно гибкая, прогрессивная система налогообложения - чем больше доход, тем больше налоги.

- Огромную помощь в виде обучения, консультаций, пробиования различных льгот, защиты интересов малых компаний оказывает Администрация малого бизнеса (далее, АМБ). АМБ может предоставить материальную помощь - кредит, гарантию или заем. Ежегодный бюджет этой организации составляет от \$400 до 600 млрд. долларов. АМБ предоставляет специальные кредиты из собственных средств фирмам, владельцами которых являются ветераны вооруженных сил или представители национальных мень-

шинств, а также тем предприятиям, которые расположены в регионах с высоким уровнем безработицы.

АМБ гарантирует займы малых компаний. Например, на заем в размере до \$100 тыс. на срок до 8 лет без уплаты процентов или при уплате минимальных 3–4% годовых могут претендовать компании, занятые в новых и популярных сегодня нано- и биотехнологиях, в разработках новых альтернативных источников энергии, IT-технологий, в изучении ДНК.

- Госзаказы. Малые компании Америки наравне с крупными концернами принимают участие в аукционах и комиссиях по распределению государственных закупок и заказов.

Сами американцы, как и мировая общественность, воспринимают США как государство, воплощающее идеалы свободного рынка. Действительно, США достигли высочайшей степени капитализации экономики, их рыночная система, несмотря на периодические кризисы, остаётся очень стабильной. Однако следует заметить, что государство, так или иначе, подстраховывает экономику. Начиная от социальных гарантий, таких как фиксированная минимальная заработная плата, заканчивая помощью бизнесу, например, государственные исследования рыночной деятельности, результаты которых находятся в свободном доступе для частных компаний.¹⁴²

Таким образом, по нашему мнению, США использует несколько методов в регулировании малого бизнеса (информационный, экономический и социальный):

- пониженные ставки по налогам;
- льготное кредитование;
- возможность участия в госзаказах наравне с крупными фирмами;

¹⁴² Позднякова Е. Малый бизнеса в Америке: адаптация к вызовам времени // Текст опубликован на информационном сайте политических комментариев Политком.ру. URL: <http://www.politcom.ru> (дата обращения 15.03.2011).

- постоянное консультирование лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;

- выдача лицензий на осуществление определенных видов деятельности заменяет уплату налогов в бюджет США.

Всё это позволяет эффективно развиваться малому бизнесу, при этом принося доход и в государство.

Страны славянской системы (бывшие участники СНГ)

КАЗАХСТАН

С первых дней существования независимой Республики Казахстан малому бизнесу отводится одна из ведущих. Развитие и поддержка малого предпринимательства, вовлечение в него максимального числа населения страны - законодательно признаны приоритетной сферой государственной экономической политики.

Президент Казахстана Нурсултан Назарбаев на 21-м съезде Федерации профсоюзов Казахстана заявил, что к началу следующего десятилетия доля малого и среднего бизнеса в ВВП должна составлять 40%. «Когда 60% работающего населения будет трудиться в малом и среднем бизнесе, Казахстан достигнет устойчивости», - таков президентский прогноз.

Как бы там ни было, в смысле сегодняшних реалий развития малого бизнеса в Казахстане можно почерпнуть как позитивный, так и негативный опыт. Этот опыт особенно интересен из-за сходства социально-экономических и политических реалий Казахстана и России. В частности, Казахстан, как и Россия, переполнен нефтедолларами, то есть добыча сырья, прежде всего нефтяного, становится главным «занятием» государства, приносящим такие прибыли, что пропадает смысл во всех других «занятиях»¹⁴³. Так, для более эффективного функционирования малого и среднего бизнеса

¹⁴³ Малый и средний бизнес Казахстана набирает вес // Текст опубликован на сайте «Помощь бизнесу». URL: <http://www.bishelp.ru> (дата обращения 15.03.2011).

в стране, в Налоговом кодексе РК (далее, НК РК) закреплены специальные налоговые режимы.

Под специальным налоговым режимом в Республике Казахстан понимается особый порядок расчёта с бюджетом, устанавливаемый для отдельных категорий налогоплательщиков и предусматривающий применение упрощённого порядка исчисления и уплаты отдельных видов налогов и сборов.

В соответствии с п.1 ст.426 НК РК¹⁴⁴ к специальным налоговым режимам относятся:

1) Специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса, включающий в себя:

- специальный налоговый режим на основе патента;
- специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации.

Однако, в данное время, действие пункта 1 статьи 426 НК РК приостановлено до 1 января 2013 года.

2) Специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств.

3) Специальный налоговый режим для юридических лиц - производителей сельскохозяйственной продукции и сельских потребительских кооперативов.

При этом налогоплательщик вправе выбрать общеустановленный порядок или специальный налоговый режим в случаях и порядке, установленных НК РК.

Запрещается применять специальный налоговый режим целому ряду субъектов:

- 1) юридическим лицам, имеющие филиалы, представительства;
- 2) филиалам, представительствам юридических лиц;

¹⁴⁴ Кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (в ред. от 23.11.2010г.) // Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2008. № 22-I, 22-II. ст.112.

3) налогоплательщикам, имеющие иные обособленные структурные подразделения и (или) объекты налогообложения в разных населенных пунктах;

4) юридическим лицам, в которых доля участия других юридических лиц составляет более 25 процентов;

5) юридическим лицам, у которых учредитель одновременно является учредителем другого юридического лица, применяющего специальный налоговый режим.

А также специальный налоговый режим не распространяется на следующие виды деятельности: производство подакцизных товаров; хранение и оптовая реализация подакцизных товаров; реализация отдельных видов нефтепродуктов - бензина, дизельного топлива и мазута; организация и проведение лотерей (кроме государственных (национальных)); недропользование; сбор и прием стеклопосуды; сбор (заготовка), хранение, переработка и реализация лома и отходов цветных и черных металлов; консультационные услуги; деятельность в области бухгалтерского учета или аудита; финансовая, страховая деятельность и посредническая деятельность страхового брокера и страхового агента.

В целом, проанализировав данный перечень ограничений, можно сделать вывод, что он в целом похож на перечень ограничений, указанных в НК РФ, но всё же более узкий. Хотя в нём детализируются отдельные виды деятельности, занятие которыми, исключает применение специального налогового режима.

Специальный режим налогообложения на основе патента применяют индивидуальные предприниматели, соответствующие следующим условиям:

- не использующие труд работников;
- осуществляющие деятельность в форме личного предпринимательства;
- доход которых за налоговый период не превышает 200-кратного минимального размера заработной платы, установленно-

го законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года.

Налоговая ставка при применении режима налогообложения на основе патента составляет 2 %.

Специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации применяют субъекты малого бизнеса, соответствующие следующим условиям:

1) для индивидуальных предпринимателей:

- предельная среднесписочная численность работников за налоговый период составляет двадцать пять человек, включая самого индивидуального предпринимателя;

- предельный доход за налоговый период составляет 10 000,0 тысяч тенге;

2) для юридических лиц:

- предельная среднесписочная численность работников за налоговый период составляет пятьдесят человек;

- предельный доход за налоговый период составляет 25 000,0 тысяч тенге.

При этом при применении режима на основе упрощенной декларации налоговая ставка составляет 3%.

Таким образом, стоит отметить, что предприниматели Казахстана работают в более выгодных налоговых условиях, нежели российские. Ставки по патенту и упрощенной декларации в Казахстане составляют 2 и 3 процента от дохода соответственно, а вот российский малый бизнес уплачивает налоги по ставке 6 процентов от дохода, а в некоторых случаях и 15¹⁴⁵.

Обзор развития субъектов малого предпринимательства в региональном разрезе показывает, что по состоянию на начало 2009 года наибольшее количество субъектов малого предпринимательства функционирует в Южно-Казахстанской области – 115,4 тыс. ед.,

¹⁴⁵ Бирюков В. Налоговый ускоритель, или Казахстанский путь модернизации // Российская газета. 2008. № 187 (16573).

в г. Алматы – 82,1 тыс. ед., в Алматинской области 82 тыс. ед. Наименьшие показатели имеют Кызылординская (21,7 тыс. ед.), Западно-Казахстанская (23,7 тыс. ед.), Северо-Казахстанская (24,7 тыс. ед.) и Мангистауская (25,4 тыс. ед.) области.

Да, конечно, если сравнивать с европейскими странами, доля участия населения в предпринимательской деятельности невелика. Но, следует учитывать тот факт, что Казахстан сравнительно недавно стал двигаться в направлении развития малого бизнеса. Налоговым законодательством Республики Казахстан предусмотрено больше вариантов для субъектов малого предпринимательства¹⁴⁶, что является несомненным достоинством.

Таким образом, можно сделать вывод, что Российской Федерации в развитии малого бизнеса и установления для него налоговых льгот, следует учитывать опыт зарубежных стран, так как они достигли в данном направлении больших успехов.

К тому же, очень важно осуществлять поддержку малого бизнеса в целях создания благоприятных условий для его функционирования, для более эффективного развития экономики нашей страны, не только в рамках налогового законодательства, но и в других направлениях, в частности, льготного кредитования.

§ 3. Перспективы развития упрощённой системы налогообложения в Российской Федерации

Существующая в Российской Федерации система налогообложения является обременительной и сложной для понимания и применения хозяйствующими субъектами.

Именно для решения проблем малого бизнеса с 1996 года в Российской Федерации действует упрощенная система налогообложения, которая за последние 16 лет заметно изменилась. Однако

¹⁴⁶ Мыктыбаев Т.Д. Сравнительно-правовой анализ систем налогов России и Казахстана // Финансовое право. 2008. № 8. С.5-10.

на данном этапе существующий специальный налоговый режим «еще трудно назвать совершенным и идеально проработанным на законодательном уровне»¹⁴⁷.

Мировой финансовый кризис, вскрыл все недостатки существующей системы налогообложения для малого бизнеса, что подтверждается статистикой. По данным Национального института системных исследований проблем предпринимательства (далее, НИСИП) в России на первое апреля 2010 года было зарегистрировано 219,6 тысяч субъектов малого предпринимательства. Кроме того, малый бизнес в России, по мнению НИСИП, демонстрирует отрицательную динамику. Так, субъектов малого предпринимательства на первое апреля 2010 года оказалось на 3,5 процента меньше показателя годичной давности. Ну а число малых предприятий уменьшилось за год на 5,6 единиц до 154,6 единиц на 100 тысяч россиян.¹⁴⁸

В настоящее время, согласно предварительным оценкам ФНС, только за декабрь 2012г. и январь 2013г. в России прекратили своё существование свыше 208 тыс. индивидуальных предпринимателей. При этом из оставшихся ИП порядка 65-70% объявили об увольнении сотрудников, сокращении объёмов выпуска товаров, замораживании и урезании заработных плат, а также сворачивании инвестиционных проектов.

По самым предварительным оценкам за указанные 2 месяца только прямые потери местных бюджетов превысили уровень в 3,5 трлн. рублей, а к концу 2013 года могут составить не менее 40-50 млрд.

В целом, по меркам федерального бюджета и российской экономики это небольшие потери – менее 0,5% доходной части бюджета и 0,1% ВВП. Однако для бюджетной системы муниципа-

¹⁴⁷ Цымбал Е.Е. Проблемы и перспективы развития упрощенной системы налогообложения // Налоги и налогообложение. 2005. №2. с. 67-69.

¹⁴⁸ Семёнов С. Особенности подсчёта малого бизнеса в России // Издание о бизнесе и технологиях URL: <http://www.equipnet.ru> (дата обращения 17.03.2011).

литетов это весьма заметная сумма средств. А если учесть скрытые негативные экономические эффекты от сокращения объёмов выпуска продукции, сворачивания инвестиционных программ, отказа от модернизации производств и закупки новой техники, увольнений и вывоза капитала, речь может идти о 250-300 млрд. рублей упущенных прибылей и косвенных убытков.¹⁴⁹

Судя по всему, такое резкое сокращение численности представителей малого бизнеса в России связано с целой совокупностью причин, но прежде всего с пенсионной реформой. Так, если до 1 января 2013 года малый бизнес выплачивал 26% от одного МРОТ, то с 1 января 2013 года они обязаны уплачивать аналогичный налог с двух МРОТ. При этом, МРОТ был повышен до пяти тысяч двухсот пяти рублей, поэтому совокупный размер страховых взносов стал больше 35 тысяч рублей. Что, конечно же, усугубило положение малого бизнеса.

Всё это говорит о том, что законодательство в сфере поддержки субъектов малого предпринимательства не проработано должным образом. Все льготы, которые существуют для малого бизнеса, не всегда эффективны, а в тех сферах, где льготы нужны, их совсем нет. Именно поэтому необходимо совершенствовать законодательство в Российской Федерации. Для этого, рассмотрим основные перспективы развития упрощенной системы налогообложения.

Существуют различные классификации направлений развития УСН на территории РФ.

Так, по мнению Семёновой О.П., все направления совершенствования упрощённой системы налогообложения в РФ можно разделить на «*системные*, заключающиеся в расширении возможностей применения данного специального налогового режима за счёт создания новых форм его действия, и *структурные*, заклю-

¹⁴⁹ Малый бизнес в России под угрозой. URL: <http://zlobnoe.info/malyj-biznes-v-rossii-pod-ugrozoj> (дата обращения - 12марта 2013 г.).

чающиеся в применении некоторых положений, связанных с ведением бухгалтерии, а также с формами отчётности»¹⁵⁰.

По нашему мнению данная классификация направлений совершенствования УСН в РФ вполне логична. Но представляется более совершенной следующая классификация:

1. Базисные (первоначальные) направления совершенствования УСН в РФ, которые характеризуются корректировкой основных положений налогового законодательства в сфере применения данного специального налогового режима.

2. Вспомогательные направления совершенствования УСН в РФ, которые характеризуются корректировкой конкретных процессов применения УСН в РФ.

Начнём с исследования *базисных направлений* развития упрощённой системы налогообложения в Российской Федерации.

1. Первым и наиболее важным направлением совершенствования УСН в РФ, по нашему мнению, является ***внесение в ст. 18 НК РФ законодательного определения понятий «специальный налоговый режим» и «упрощённая система налогообложения»***. Необходимость данного нововведения объясняется тем, что до сих пор не выработано единого понятия данной категории. Поэтому специальные налоговые режимы довольно часто путают с налоговыми льготами, которые являются факультативным элементом налогообложения.

По нашему мнению, введение в понятийный аппарат НК РФ понятия «Специальный налоговый режим» приведёт к более полной реализации принципа налогового законодательства РФ – принцип понятности и определённости.

Исходя из признаков, выведенных в первой главе исследования, можно сформулировать следующее определение специального налогового режима:

¹⁵⁰ Костина О.П. Основные проблемы и перспективы использования упрощённой системы налогообложения. URL: <http://www.tisbi.ru> (дата обращения 18.03.2011).

Специальный налоговый режим – это особый порядок исчисления и уплаты налоговых платежей, предусмотренный Налоговым кодексом РФ, для отдельных категорий налогоплательщиков в целях снижения их налоговой нагрузки путём замены уплаты ряда налогов, уплатой единого налога.

Однако, внесение понятия только «специальный налоговый режим» в НК РФ, будет явно недостаточным. Так в целях более эффективного применения УСН на территории РФ, необходимо также разработать её понятие.

По нашему мнению, понятие упрощённая система налогообложения должно выглядеть следующим образом:

Упрощённая система налогообложения – это специальный налоговый режим, применяющийся на всей территории Российской Федерации в добровольном порядке, основная цель которого, предоставление налоговых преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков, посредством замены уплаты нескольких налогов, уплатой единого налога, по пониженным ставкам и упрощении налогового учёта и отчётности.

Данные изменения в НК РФ позволят налогоплательщикам лучше разбираться в сущности специальных налоговых режимов и, как результат, более охотно их применять. А, повышение популярности УСН на территории РФ, приведёт к её большему использованию и, соответственно, пополнению бюджета.

2. Вторым и тоже достаточно важным аспектом совершенствования УСН на территории РФ является **введение в НК РФ принципов функционирования специальных налоговых режимов.**

Основываясь на положениях параграфа 1.2 главы I данного исследования, можно выделить следующие основополагающие начала (принципы) специальных налоговых режимов:

1) Все специальные налоговые режимы должны быть определены в НК РФ. Введение иных специальных налоговых режимов

на территории РФ субъектами РФ и муниципальными образованиями не допускается (принцип законности).

2) В каждом специальном налоговом режиме должны быть определены категории налогоплательщиков, для которых устанавливается данный режим, а также все требования для перехода на него (принцип индивидуализации).

3) Переход на специальный налоговый режим на территории РФ осуществляется только в добровольном порядке (принцип добровольности).

4) Применение специального налогового режима предполагает замену уплаты ряда налогов уплатой единого налога (принцип замещения).

5) Режим, установленный специальным налоговым режимом на территории РФ должен быть существенно мягче по сравнению с общим налоговым режимом (принцип налоговых послаблений).

Установление принципов установления и функционирования специальных налоговых режимов на территории РФ, по нашему мнению, позволит более эффективно применять упрощённую систему налогообложения предпринимателями.

3. Увеличение порога предельного размера годового дохода, для возможности применения упрощенной системы налогообложения большим кругом субъектов малого бизнеса. Это связано с тем, что действующее ограничение размера выручки для плательщиков единого налога по УСН стимулирует «теневую деятельность». Так, по экспертной оценке из-за сокрытия налогоплательщиками своих доходов, как было отмечено в Коллегии Счётной Палаты РФ, в бюджеты всех уровней ежегодно не поступает от 30 до 40 процентов налогов.¹⁵¹

¹⁵¹ Несовершенство налогового законодательства позволяет налогоплательщикам уклоняться от уплаты налогов. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/news/archive/1454/> (дата обращения 21.12.2010).

В соответствии с абзацем 1 п. 2 ст. 346.12 НК РФ организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на эту систему налогообложения, доходы, не превысили 45 млн. руб.

В соответствии с абзацем 2 п. 2 ст. 346.12 НК РФ указанная величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право перехода на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Указанная величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год.

В соответствии с Федеральным законом № 204-ФЗ, в целях снижения налоговой нагрузки на экономических агентов в условиях экономического кризиса и с учетом замены единого социального налога на страховые взносы с 2010 г. повышен сроком на 3 года (до 31 декабря 2012 г. включительно) порог предельной величины доходов, позволяющей организации (индивидуальному предпринимателю) применять упрощенную систему налогообложения, до 60 млн. руб. в год. Таким образом, с 2010 г. получили право перейти на упрощенную систему налогообложения организации, чьи доходы не превышают 45 млн. руб. и 60 млн. руб.

Благодаря повышению предельного дохода, дающего право на применение УСН, в 2010 году до 60 млн. руб., число предпри-

ятий, уплачивающих налоги по упрощенной системе налогообложения, увеличилось в 2-3 раза. Данная мера, помимо уменьшения налоговой нагрузки на малый бизнес, привела к значительному перераспределению налоговых доходов в пользу местных бюджетов, т. к. единый налог, взимаемый при использовании упрощенной системы налогообложения, является вторым по величине налоговым источником местных бюджетов. Это, в свою очередь, положительно сказалось на доходной части муниципалитетов, и позволило им больше средств инвестировать в инфраструктуру, что положительно отразилось на развитии малого бизнеса.

Конечно, увеличение предельного размера доходов, должно положительно сказаться на развитии малого бизнеса в России, прежде всего в производственной сфере. Ведь очевидным является тот факт, что приоритетным направлением развития предпринимательства является развитие его в сфере производства и, особенно, в сфере научно-технических исследований. Но данная норма являлась временной (до 2013 года), так как это была антикризисная мера.

Поэтому всё ещё остается открытым вопрос по поводу того, какой же размер дохода для применения УСН является наиболее оптимальным.

Работа по поводу определения того, каков же оптимальный размер годового дохода предпринимателей для УСН, ведётся уже много лет. Так в 2007 году был внесён проект Федерального закона № 388357-4 членом Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации Б.Л. Резником «О внесении изменений и дополнений в статьи 346.12 и 346.13 части второй НК РФ», в котором предлагалось следующее: «Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подаёт заявление о переходе на упрощённую систему налогообложения, доходы, определяемые, в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 37, 5 млн. рублей».

По мнению Б.Л. Резника, увеличение количества плательщиков налога и легализация доходов будет способствовать увеличению поступлений в бюджеты субъектов РФ, что создаст стабильный дополнительный источник доходов региональных бюджетов.

Это было бы хорошей новостью для малого бизнеса, хотя предприниматели настаивают на том, что размер дохода должен быть увеличен ещё больше, но для начала было бы достаточно и 37,5 млн. рублей. Так, эксперты «Опоры России» считают, что для продуктивного развития малого бизнеса доступ к упрощённой системе налогообложения должны получить предприятия с оборотом до 50 млн. рублей¹⁵².

Но Правительство РФ не поддержало данный законопроект, обосновывая это тем, что в нём не было дано финансово-экономическое обоснование. К тому же предельный размер доходов организации, ограничивающий право организации на применение УСН, подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, который устанавливается ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывает изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ за предыдущий календарный год¹⁵³.

Если сравнивать с другими странами, предельный порог доходов в России на самом деле является очень низким. Так, во Франции, установлены различные категории предприятий, относящихся к малому бизнесу, и самым низким порогом для них является 32 000 евро (Micro-BNC), а есть еще и 80000 (Micro-BIC) евро и т.д. Всё это говорит, о больших возможностях для развития малого бизнеса в этой стране и о недостаточности проработанности данного вопроса в России.

Торговая Промышленная Палата РФ предлагает увеличить с 2013 года порог для применения УСН до 100 млн. рублей. Так как

¹⁵² Колодина И. Малому бизнесу понижают планку доступа к УСН // Российская бизнес-газета. URL: <http://www.rg.ru> (дата обращения 23.03.2011).

¹⁵³ Косолапов А.И. Совершенствование налоговых режимов // Налоговая политика и практика. 2005. №9. с. 650-651.

считает, что это позволит учесть инфляционные процессы и поможет более динамичному развитию малого бизнеса.¹⁵⁴

Поэтому необходимо представляется необходимым увеличить предельный объем доходности, позволяющий применять УСН. Это будет являться гарантией стабильности в течение нескольких лет, а, следовательно, стимулом для развития, позволит обеспечить благоприятные условия для создания рабочих мест, роста заработной платы, а также поспособствует уменьшению количества «теневого» бизнеса в России.

4. Решение вопроса об ограничении по численности работников предпринимателями, применяющими УСН

В соответствии с п.3 пп.15 ст. 346.12 НК РФ «организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек» не могут применять упрощённую систему налогообложения.

Данный критерий наоборот выглядит несколько завышенным. Так, если обратиться к опыту европейских стран, редко где можно встретить столь высокие лимиты. Так, во Франции установлен предел рабочих мест от 10 до 50, а в Великобритании не более 50 человек. Хозяин предприятия, на котором заняты менее 10 человек, считается ремесленником, для которого предусмотрены льготы практически по всем видам налогов. То есть получается, что с одной стороны, доходы в данных странах для малого бизнеса установлены намного выше, чем в России, а с другой стороны, критерий по численности работников – намного меньше. Причиной может служить тот факт, что в Европейских странах делают акцент на то, что при использовании минимального количества

¹⁵⁴ Исаков В. Патент или... Будет сюрприз новогодний? Его для малого бизнеса готовит Минфин России // Деловые вести Ярославии. 2010. №7,8. URL: [http:// www.yartpp.ru](http://www.yartpp.ru) (дата обращения 25.03.2011).

трудовых ресурсов, можно эффективно реализоваться, то есть получить больший доход.

Однако, с учётом территории нашей страны, большого количества населения (потенциальных работников), данный критерий не кажется слишком завышенным. Ведь, если мы обратимся к опыту других стран, например, в США к малому бизнесу относятся предприятия с количеством работников не более 100 человек, а в Японии еще больше - от 50 до 300 человек, в зависимости от отрасли, в которой функционирует предприятие.

Поэтому, по нашему мнению, целесообразно было бы разделить всех субъектов малого бизнеса в целях налогообложения по УСН на различные категории и для каждой из них установить свой критерий по численности работников, как это установлено в ст. 4 п. 1 пп.2 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ»¹⁵⁵:

- микро-предприятия – до 15 человек;
- малые предприятия – до 100 человек;
- средние предприятия – от 101 до 250 человек.

Правительство РФ установило предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий год без учета налога на добавленную стоимость для следующих категорий субъектов малого и среднего предпринимательства:

- микро - предприятия - 60 млн. рублей;
- малые предприятия - 400 млн. рублей;
- средние предприятия - 1000 млн. рублей.¹⁵⁶

А далее, в зависимости от данного критерия и от дохода организации, следовало бы применять различные виды налоговых

¹⁵⁵ Федеральный закон от 24.07.2007г. № 209-ФЗ (ред. от 05.07.2010г.) "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" // СЗ РФ.2007. № 31. ст. 4006.

¹⁵⁶ Постановление Правительства РФ от 09.02.2013 N 101 "О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства" // Российская газета. 2013. № 33.

ставок. Это позволит наиболее рационально распределять ресурсы и поддерживать конкуренцию на рынке товаров (работ, услуг).

Однако если следовать данным нормативным - правовым актам, получается что малые предприятия с количеством работников до 100 человек и с выручкой 400 млн. рублей, просто не подпадают под действие главы 26.2 НК РФ, которая направлена на улучшение положения малого бизнеса в стране. Всё это опять же говорит, о слишком заниженной планке доходов субъектов, применяющих УСН.

В связи с этим было бы рационально дополнить статьи НК РФ следующими положениями:

- 346.12 НК РФ - «Налогоплательщиками по упрощённой системе налогообложения признаются 3 типа организаций: микро-предприятия (до 15 человек), малые предприятия (до 100 человек), средние предприятия (от 101 до 250 человек), численность которых, определяется в соответствии с законодательством о поддержке малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

- ст. 346.20 НК РФ - п.1 «в случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 2 процентов – для микро-предприятий, 3 процентов – для малых предприятий, 6 процентов – для средних предприятий; п.2 «в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 5 процентов для микро-предприятий, 7 процентов – для малых предприятий, 15 процентов – для средних предприятий».

5. Расширение перечня видов деятельности, разрешающих применять данный специальный налоговый режим

В НК РФ предусмотрен перечень лиц, которые не имеют права применять УСН. Он достаточно широк, что по своей сути, с одной стороны, позволяет избежать применения УСН более крупными компаниями, а с другой стороны, во многом ограничивает сферу развития малого бизнеса.

Но, в последнее время, в налоговом законодательстве РФ имеется тенденция к уточнению данного перечня, то есть к расширению возможностей для применения УСН субъектами малого бизнеса.

Так, Президент России Дмитрий Медведев подписал Федеральный Закон «О внесении изменений в статью 346.12 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁵⁷ в соответствии с которым, предоставляется возможность применять упрощенную систему налогообложения малым инновационным предприятиям, созданным бюджетными научными и образовательными учреждениями. Изменение направлено на снятие запрета на применение УСН организациями, в которых доля участия других организаций составляет более 25%, в отношении хозяйственных обществ, учрежденных в соответствии с федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»¹⁵⁸ бюджетными научными и научными учреждениями, которые были созданы государственными академиями наук, а также в отношении хозяйственных обществ, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности, права на которые принадлежат данным учреждениям.

Данное решение было принято в связи с тем, что «для осуществления инновационной деятельности предприятиям необходимы свободные финансовые ресурсы, которые смогут появиться в случае снижения уровня налоговой нагрузки»¹⁵⁹. А упрощенная система налогообложения как раз направлена на это.

Также федеральным законом было снято данное ограничение:
- с организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если

¹⁵⁷ Федеральный закон от 27.11.2010г. № 310-ФЗ "О внесении изменения в статью 346.12 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2010. № 48. ст. 6251.

¹⁵⁸ Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике" // СЗ РФ. 1996. № 35. ст. 4137.

¹⁵⁹ Васильев В. Налоги должны стимулировать инновации // Главный бухгалтер.Chief Accountant. URL: <http://www.ipponu.ru> (дата обращения 25.03.2011).

среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;

- с некоммерческих организаций, в том числе организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации"¹⁶⁰, а также с хозяйственных обществ, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы.

Всё это указывает о достаточно большой работе, которая ведется в целях уточнения перечня лиц, которые имеют право на применение УСН. Что, в будущем, позитивно скажется на развитии малого бизнеса в будущем.

6. Введение нового специального налогового режима – «Патентная система налогообложения»

С 1 января 2013 года утратила силу статья 346.25.1 НК РФ «Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента» и был введен в действие новый специальный налоговый режим «Патентная система налогообложения».

Необходимость введения новой главы «Патентная система налогообложения» в НК РФ обусловлена тем, что с 2018 года планируется отменить систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход и те виды деятельности, которые подпадали под данный специальный налоговый режим впоследствии перейдут под действие патента. Ранее для УСН на основе патента были установлены слишком жёсткие критерии. Особенно это касается тех видов деятельности, которые подлежат налогообложению

¹⁶⁰ Закон РФ от 19.06.1992г. № 3085-1 (ред. от 21.03.2002) "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации" // Российская газета. 1997. № 136.

по единому налогу на вменённый доход. Так, такой критерий как число наёмных работников – до 5 человек, выглядит явно низким.

Существуют различные точки зрения по поводу введения патентного налогообложения. Так, говоря о введении патентной системы налогообложения, главный экономист УК «Финам Менеджмент» Александр Осин отмечает, что существенное снижение реальных налоговых ставок сейчас в любом случае вряд ли возможно, с введением патентов или без него, поскольку российский бюджет по-прежнему слаб. В целом, налоговая нагрузка на бизнес в ближайшие годы, согласно анонсированным планам правительства, возрастет. На фоне слабости кредитного рынка и государственной казны, эта ситуация создаст предпосылки для роста налоговых неплатежей и увеличения количества банкротств предприятий. Также, если сегодня некоторые владельцы предприятий пользуются ЕНВД, то патентной системой - считанные единицы. В случае принятия изменений в законодательство выбора у бизнесменов не будет. Придется покупать патенты. При этом от завышенных цен на них никто не застрахован.¹⁶¹

Однако, на фоне явных недостатков, видятся и определённые плюсы, так заместитель директора департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ Сергей Разгулин указывает, что нельзя говорить и о замене ЕНВД патентным налогообложением. "Это несколько разные режимы. Выбор патента добровольный, на любой срок, только для индивидуальных предпринимателей, есть ограничения по размеру доходов. Задача патента в большей степени - способствовать легализации деятельности. Конечно же, этот режим должен быть максимально простым в применении"¹⁶².

¹⁶¹ Перминов И. На что заменят ЕНВД //Издание о бизнесе и технологиях. URL:<http://www.equipnet.ru> (дата обращения 01.05.2013).

¹⁶² Разгулин С.В. Существующая модель налогообложения в рамках двух наиболее распространенных специальных налоговых режимов — УСН и ЕНВД во многом себя исчерпала // Российский налоговый курьер. 2010. №16. URL:<http://www.rnk.ru> (дата обращения 02.05.2013).

При этом господствующим мнением является то, что «использование патентной системы налогообложения приведет к еще большему упрощению процесса взимания и администрирования налоговых платежей с индивидуальных предпринимателей. При этом стоимость патента будет явно ниже налога, подлежащего уплате в случае применения ЕНВД», - уверен А. Камалетдинов, руководитель отдела экспертизы налоговых обязательств аудиторской компании МКПЦН.

По нашему мнению, введение нового специального налогового режима в виде патентной системы налогообложения приведёт к более эффективному развитию малого бизнеса в стране. Однако существуют и некоторые недостатки, которые стоит устранить. В частности, очевидным является тот факт, что необходимо не уменьшение видов деятельности подпадающих под патентную систему, а наоборот их увеличение и уточнение. Всё это позволит определенным категориям индивидуальных предпринимателей, например, занимающихся розничной торговлей, не переходить на УСН или того хуже на общий режим налогообложения, а применять данный льготный налоговый режим.

Далее исследуем *вспомогательные* направления развития упрощённой системы налогообложения в Российской Федерации.

Основным направлением в данном случае является *совершенствование порядка ведения учёта и отчетности* для субъектов малого бизнеса, применяющих упрощённую систему налогообложения в РФ.

До 2013 года, организации, применяющие УСН, освобождались от ведения бухгалтерского учёта. В настоящий момент данная норма не действует в связи с принятием нового ФЗ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ.

Но, несмотря на то, что ранее организации, применяющие УСН, освобождались от ведения бухгалтерского учёта, они всё равно его вели в отношении основных средств и нематериальных

активов. В данном случае применялась общая схема ведения бухгалтерского учёта. Данное положение с одной стороны усложняло учёт, лиц, применяющих УСН, так как приходится вести бухгалтерский учёт, привлекая для этого специалистов (бухгалтеров), а с другой стороны не обязывало их предоставлять данную информацию в налоговую инспекцию. При этом информация, содержащаяся в бухгалтерских документах об основных средствах и нематериальных активах, являлась весьма полезной, например, для акционеров или участников организаций. К тому же, в отдельных случаях соблюдения некоторые нормы законодательства без полноценного ведения бухгалтерского учета просто не представляется возможным.

Общеизвестный факт, что потерять право на применение УСН гораздо легче, чем приобрести его. Чтобы удержаться в рядах «упрощенцев», фирме необходимо контролировать уровень доходов, величину остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, а также среднюю численность работников. Каждый «упрощенец» прилагает все усилия, чтобы не допустить подобного исхода. Однако ситуации, когда фирма все же вынуждена перейти с УСН на иной режим налогообложения, случаются сплошь и рядом. А это также означает, что на нее перестает распространяться освобождение от обязанности вести бухучет. В итоге компания сталкивается с необходимостью восстановить в соответствии с правилами бухгалтерского учета все сведения текущего и предыдущего года.¹⁶³

Также предприниматели обязаны учитывать расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей перепродажи, по мере их реализации.¹⁶⁴

НК РФ предполагает, что налогоплательщик должен вести учет товаров одним из методов оценки: по стоимости первых по

¹⁶³ Котова С. УСН: пять причин для ведения бухучета // Упрощённая система налогообложения. URL:<http://http://usn.su> (дата обращения 23.04.2013).

¹⁶⁴ пп.23 п.1 ст.346.16 НК РФ.

времени приобретения товаров (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО), по средней себестоимости или же по стоимости единицы товара. Однако, по мнению специалистов, эти способы хорошо известны и очень удобны, но абсолютно неприменимы для малых предприятий. Причина состоит в том, что для ведения учета реализованных товаров одним из предложенных способов предприятию нужен высококвалифицированный бухгалтер. Однако на малых предприятиях, выбирающих упрощенный режим налогообложения, как показывает практика, либо функции бухгалтера выполняет сам директор, либо там работает начинающий бухгалтер. В обоих случаях освоение громоздкого способа учета представляется задачей чрезвычайно сложной. Кроме того, предприятию приходится тратить средства на установку программного обеспечения.

Таким образом, по нашему мнению, несмотря на то, что УСН не предусматривает ведение бухгалтерского учёта, но, как показывает практика, индивидуальным предпринимателям, которые применяют данный специальный налоговый режим, часто приходится обращаться к нему. Что в целом противоречит самой природе упрощённого режима и соответственно усугубляет положение малого бизнеса. Поэтому стоит минимизировать возможность ведения бухгалтерского учёта лицами, применяющими УСН, путём внесения соответствующих изменений в налоговое законодательство РФ.

Также существует проблема в учёте некоторых доходов и расходов, организациями, применяющими УСН. Перечень расходов, подлежащих учету при применении данного специального налогового режима, указан в п. 1 ст. 346.16 НК РФ и является закрытым, что не позволяет однозначно говорить о правомерности учета некоторых видов расходов, необходимых для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации. Так «в ряде случаев при отсутствии прямого упоминания того или иного вида рас-

хода в перечне приходится изыскивать возможность учета понесенных расходов по иным статьям затрат, что является крайне неудобным для предпринимателей»¹⁶⁵. Например, юридические лица, работающие по УСН, не могут отражать в статье расходов многие свои затраты, например, потери от брака, представительские расходы, издержки на обслуживание банка и многое другое.

Всё это, с одной стороны, говорит об узости перечня расходов, учитываемых при УСН, но с другой стороны, данный специальный налоговый режим имеет специфический характер и направлен именно на поддержку малого бизнеса. Поэтому для того, чтобы предпринимательство в России развивалось и в недопущение применения льготных режимов крупным бизнесом, данный перечень расходов является закрытым. Однако, по нашему мнению, следует уточнить (расширить) перечень затрат, указанных в Налоговом кодексе РФ, с целью наиболее эффективного ведения налогового учёта субъектами малого бизнеса.

Несомненным достоинством последних изменений, внесённых в НК РФ, является то, что налоговая декларация субъектом, применяющим упрощённую систему налогообложения, подаётся один раз в год. Тем самым существенно снижается нагрузка на индивидуальных предпринимателей, в организации налогового учёта и отчетности в соответствующем налоговом периоде.

Таким образом, исследовав основные перспективы и направления развития упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации, следует вывод, что работа над совершенствованием законодательства в рамках данного специального налогового режима ведётся. И, несмотря на то, что существуют правильные направления развития налоговой политики в данной сфере, всё же существуют некоторые недостатки, которые необходимо устранить. Прежде всего, это связано с некоторой неясностью, противоречивостью, а также сложностью для понимания предпринимате-

¹⁶⁵ Сытова Е.В. Преимущества и недостатки перехода на УСН // Налоги. 2010. № 3.

лей текста НК РФ. К сожалению, Федеральная налоговая служба РФ и Министерство финансов РФ в своих письмах часто непонятно толкуют некоторые пункты налогового законодательства, что вызывает огромное количество ошибок на практике применения данного специального налогового режима.

По нашему мнению, базовые и вспомогательные направления развития упрощенной системы налогообложения в РФ должны быть рассмотрены совместно, так как взаимосвязь между ними не только очевидна, но и неразрывна. Однако изначально необходимо законодательно определить понятия «специальный налоговый режим», «упрощённая система налогообложения», а также закрепить принципы установления и взимания единого налога по упрощённой системе налогообложения. Все остальные предложения, указанные в диссертационном исследовании должны быть установлены только в соответствии с данными базовыми направлениями развития специального налогового режима.

В перспективах развития данного специального налогового режима всегда следует учитывать изменения в структуре экономики, финансового положения России и других развитых стран, а также обязательно учитывать их опыт государственной поддержки малого и среднего предпринимательства. То есть необходимо усовершенствовать законодательство в сфере налогообложения малого бизнеса таким образом, чтобы оно носило не просто декларативный характер, а реализовывалось на практике в полной мере.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведённое в настоящей работе исследование финансово-правовой сущности упрощённой системы налогообложения в Российской Федерации позволяет определить дальнейшие предпосылки совершенствования законодательства о налогах и сборах, в части применения данного специального налогового режима.

Основным недостатком налоговой системы РФ является нестабильность налогового законодательства. Так в 2009 году Президент РФ Дмитрий Анатольевич Медведев в Ежегодном Послании Федеральному Собранию высказал тезис о том, что: «наша налоговая система нуждается в совершенствовании: «Дискуссии о том, какие налоги и по каким ставкам должны взиматься в нашей стране, не закрыты. Кризис, конечно, затруднил принятие решений по снижению налоговой нагрузки. Но к этим вопросам надо будет в ближайшее время вернуться, и мы обязательно это сделаем»¹⁶⁶.

Так особо остро стоит вопрос о том, каким образом можно помочь малому бизнесу сегодня, для более эффективного его развития в будущем в России?

Ведь именно малый бизнес является основой любой экономики, так как он обеспечивает её стабильность и динамичный рост. Поэтому именно с него и нужно начинать, осуществляя реформирование налоговой системы РФ. В США вклад малого бизнеса в ВВП составляет 70%, в России же этот показатель составляет только 12%. Каковы причины такого низкого показателя? По нашему мнению, с одной стороны, это связано с традиционными сложностями, проистекающими из прошлого развития страны, а с другой стороны, государству предстоит усовершенствовать суще-

¹⁶⁶ Послание Президента РФ Федеральному Собранию // Налоги и финансовое право. 2009. № 10.

ствующую систему поддержки данных субъектов и принять немало новых мер для стимуляции малого бизнеса.

Следует обратить внимание на тот факт, что малый бизнес в огромной степени обеспечивает занятость населения, что особенно актуально в период мирового финансового кризиса. Так именно предприниматели участвуют в формировании бюджетов всех уровней. Помимо непосредственных отчислений в бюджет от доходов компаний, предприятия малого бизнеса, создавая рабочие места и являясь источником доходов населения, помогает сбору налогов с физических лиц. К тому же, малые предприятия исправно и своевременно платят налоги по сравнению с представителями среднего и крупного бизнеса. Однако на данный момент в России доля предприятий малого и среднего бизнеса составляет только около 20%. Эта цифра значительно ниже, чем в странах, демонстрирующих более успешные экономические показатели. В то же время российская экономика ещё сохраняет хорошие перспективы для увеличения социально-экономической значимости малого бизнеса.

Несмотря на то, что упрощённая система налогообложения в Российской Федерации была создана как раз для оказания поддержки субъектам малого предпринимательства, посредством предоставления налоговых преимуществ и льгот в сфере исчисления и уплаты налогов, на данный момент, она всё ещё далека от совершенства. И связано это, прежде всего, с тем, что данный специальный налоговый режим недостаточно проработан на законодательном уровне и это, не смотря на то, что существует отдельная глава 26.2 Налогового кодекса РФ.

Так как упрощённая система налогообложения является специальным налоговым режимом, основной её проблемой является отсутствие целостной позиции по поводу понятия «специальный налоговый режим». Даже в НК РФ это не определено, что является достаточно большим пробелом в законодательстве о налогах и

сборах. По нашему мнению, в данном случае необходимо исходить из понятия «правовой режим», которое уже выработано в литературе, под которым понимается своего рода укрупненный блок в общем арсенале правового инструментария, соединяющий в единую конструкцию определенный комплекс правовых средств. Таким образом, специальный налоговый режим – это особый порядок исчисления и уплаты налоговых платежей, предусмотренный Налоговым кодексом РФ, для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющийся на добровольных началах, в целях снижения их налоговой нагрузки путём замены уплаты ряда налогов, уплатой единого налога. Однако введение одного понятия «специальные налоговые режимы» представляется недостаточным, для построения наиболее эффективной системы функционирования упрощённого режима налогообложения. Поэтому рационально было бы ввести еще и понятие «упрощенная система налогообложения» в общую часть НК РФ, которое выглядело бы так: упрощенная система налогообложения – это специальный налоговый режим, применяющийся на всей территории Российской Федерации в добровольном порядке, основная цель которого, предоставление налоговых преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков, посредством замены уплаты нескольких налогов, уплатой единого налога, по пониженным ставкам и упрощении налогового учёта и отчётности.

В результате исследования также было проведено разграничение двух категорий налогообложения «специального налогового режима» и «налоговой льготы». И был сделан вывод о том, что это не тождественные понятия, хотя на первый взгляд может показаться, что они обладают одинаковыми признаками. Налоговая льгота – это факультативный элемент налогообложения, применяющийся в форме изъятий, скидок или освобождений для отдельных категорий налогоплательщиков и объектов налогообложения. А специальный налоговый режим – это, прежде всего, со-

вокупность правовых норм, регулирующих сферу налогообложения отдельных субъектов налогообложения, в целях стимулирования отдельных отраслей хозяйства и решения особо важных социально-экономических задач государства. К тому же, единый налог, уплачиваемый в результате применения упрощённой системы налогообложения, обладает всеми обязательными элементами налогообложения, что и было доказано в диссертационном исследовании.

Кроме того, проведённое исследование позволило выявить ряд особенностей упрощённой системы налогообложения. В частности, по смыслу главы 26.2 НК РФ, всех субъектов налогообложения по данному специальному налоговому режиму, можно разделить на две группы: потенциальные субъекты и налогоплательщики единого налога. Данное умозаключение сделано на основании того, что конструкция главы 26.2 НК РФ, изначально представляет потенциальных участников налогообложения по УСН, предъявляет определённые требования к ним (уровень дохода, численность работников и т.д.), а уже потом устанавливает порядок применения данного специального налогового режима уже его реальным участникам (налогоплательщикам единого налога).

Также, необходимо отметить, что в ходе исследования были выявлены не только недостатки упрощённой системы налогообложения, но и её преимущества, которые связаны, прежде всего, с самой спецификой данного специального налогового режима. Они сводятся к тому, что применение УСН, на самом деле, значительно снижает налоговую нагрузку субъектов малого предпринимательства за счёт замены уплаты ряда налогов (НДС, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций) уплатой единого налога, таким образом, налоговое бремя снижается как минимум в 5 раз. К тому же, применение данного специального налогового режима предполагает применение пониженных налоговых ставок (6%, 15%), а также облегчает ведение налогового учёта и налого-

вой отчётности (налоговая декларация подаётся раз в год). Всё это говорит о достаточной привлекательности упрощенной системы налогообложения. Но в связи с тем, что на данный момент установлены слишком необъективные входные критерии для применения данного специального налогового режима, упрощённая система налогообложения является не очень популярной среди круга предпринимателей. В частности, это связано с тем, что установлен слишком низкий порог доходности по УСН.

Анализ упрощенных систем налогообложения в зарубежных странах (США, Великобритании, Франции, Финляндии, Японии и Казахстана) позволяет разделить их на следующие группы: страны с англо-саксонской системы, страны континентальной системы, страны обычно-традиционной системы, страны славянской системы (бывшие участники СНГ). Каждая из данных стран достигла определённых успехов в оказании государственной поддержки малого бизнеса, в том числе, в рамках налогообложения. По нашему мнению, необходимо учитывать опыт зарубежных стран, для создания наиболее эффективной системы налоговой поддержки предпринимательской деятельности в России. Так, следует учесть опыт Франции, в части разделения всех предпринимателей на: микро-бизнес, малый бизнес, средний бизнес, крупный бизнес в целях налогообложения по критериям численности наёмных работников и уровню доходности и, исходя из данных параметров, установить дифференцированные налоговые ставки в рамках специальных налоговых режимов.

В настоящее время существует потенциальная возможность интеграции России в мировое экономическое сообщество, вопросы совершенствования налогового законодательства согласно принципам, принятым в странах с рыночной экономикой, должны прорабатываться уже сегодня. Поэтому игнорирование норм международного налогового права вряд ли будет выглядеть логичным.

В результате настоящего исследования были выявлены проблемы и противоречия в сфере применения упрощённой системы налогообложения. Также было доказано, что данный специальный налоговый режим занимает важное место в налоговой системе РФ. Особая роль его связана с тем, что эффективная упрощённая система налогообложения будет способствовать развитию малого бизнеса в России, что благоприятно скажется на доходной части бюджета, в связи с тем, что именно предприниматели это основные плательщики налогов.

Научное издание

О. В. Рахматуллина

**УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ:
финансово-правовое регулирование**

Монография

ISBN 978-5-4417-0370-3



ООО ИПК «Университет»
460007, г. Оренбург, ул. М. Джалиля, 6.
E-mail: ipk_universitet@mail.ru
Тел./факс: (3532) 90-00-26

Подписано в печать 09.04.2014 г.
Формат 60x84¹/₁₆. Бумага писчая.
Усл. печ. листов 8,8. Тираж 300 (1-ый завод – 30). Заказ 84.

Отпечатано с готового оригинал-макета
в редакционно-издательском отделе
Оренбургского института (филиала) Университета
имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
