МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ДЕПАРТАМЕНТ НАУЧНО-ТЕХНОЛОГИЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ И ОБРАЗОВАНИЯ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Структурное подразделение в городе Зернограде
«АЗОВО-ЧЕРНОМОРСКИЙ ИНСТИТУТ МЕХАНИЗАЦИИ»

В.Н. Курочкин
Ю.В. Курочкина

РОЛЬ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД В РАЗВИТИИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Монография

Зерноград - 2014

УДК 331.2
ББК 65.245
К93

Печатается по решению Ученого Совета федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Азово-Черноморская государственная агроинженерная академия» (протокол № 12 от 26.12.2013 г.)

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор ***В.Ф. Бирман***
доктор экономических наук, профессор ***Н.М. Ованесян***

Курочкин В.Н. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства: монография / В.Н. Курочкин, Ю.В. Курочкина. – Зерноград: Азово-Черноморский инженерный институт в г. Зернограде ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014. – 196 с.

В монографии рассмотрены следующие вопросы: понятие и существенные признаки специального режима налогообложения, история становления и эволюция единого налога на вмененный доход, зарубежная практика единого налогообложения и его модели, элементы и финансовые особенности единого налога на вмененный доход, практика его финансового регулирования в административно-территориальных единицах Российской Федерации, взаимосвязь налоговых доходов и экономического развития. Обоснованы принципы реформирования единого налога на вмененный доход и выявлены преимущества для его субъектов и потери бюджета, установлена эффективность для налоговой системы и разработана концепция развития для условий Южного федерального округа. Дана оценка рассмотренного специального режима налогообложения в сравнении с использованием общего и упрощенного режимов.

Монография рассчитана на специалистов сельского хозяйства, фермеров, предпринимателей, аспирантов, студентов сельскохозяйственных ВУЗов.

ISBN

© Курочкин В.Н. 2014
© Курочкина Ю.В., 2014
© ФГБОУ ВПО АЧГАА, 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СПЕЦИАЛЬНОГО РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ – ЕНВД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 17

1.1. Понятие и существенные признаки специального режима налогообложения ЕНВД 17

1.2. История становления и эволюция единого налога на вмененный доход 26

1.3. Зарубежная практика единого налогообложения и его модели 42

ГЛАВА 2.ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД 55

2.1. Элементы и финансовые особенности единого налога на вмененный доход 55

2.2. Практика финансового регулирования единого налога в административно-территориальных единицах 67

2.3. Взаимосвязь налоговых доходов и экономического развития 77

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД 109

3.1. Принципы реформирования 109

3.2. Преимущества единого налога на вмененный доход для его субъектов и потери бюджета 116

3.3. Эффективность единого налога на вмененный доход для налоговой системы и концепция развития 122

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 144

ПЕРЕЧЕНЬ УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ 149

ЛИТЕРАТУРА 150

ПРИЛОЖЕНИЕ 167

ВВЕДЕНИЕ

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) относится к специальным налоговым режимам, введена Налоговым кодексом Российской Федерации[1]. Её применение предусматривает особый порядок исчисления и уплаты налогов и замену части федеральных и региональных налогов.

Наиболее актуальной проблемой ко времени введения гл. 26.3 НК РФ было совершенствование и упрощение налогообложения юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, работающих в сфере торговли, общественного питания, занимающихся бытовым обслуживанием населения и другими видами деятельности, где проведение налогового контроля затруднено. Действовавший тогда закон[2]не обеспечивал в должной мере решения задач полного учета объектов налогообложения и эффективности финансового контроля юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Введение ЕНВД в НК РФ действительно улучшило собираемость налогов, но вместе с тем возникли новые проблемы его правового регулирования. Совершенствование процедуры изъятия налога: техники исчисления, методик, инструкций, – остается в числе актуальных задач и в наше время, когда поставлена задача упрощения работы малого бизнеса и приняты антикризисные меры[3] в сфере его развития.

Указанные меры стимулировали переход субъектов предпринимательской деятельности, в том числе из сферы «теневого» бизнеса, на специальные налоговые режимы. Они позволили в значительной степени снизить налоговую нагрузку, что повлекло за собой развитие производства, расширение инвестиционной деятельности, увеличение занятости населения.

---

[1] См. гл. 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000г. № 117-ФЗ (в последней ред. ФЗ от 06.12.2011 №86-ФЗ) //Собрание законодательства РФ. – 2000. – №32. Ст. 3340.

[2] Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря 1995г. №222-ФЗ (в последней ред. ФЗ от 19.06.2003 №104-ФЗ) //Российская газета. – 2003. – 09 июля. (Утратил силу).

[3] Основные направления налоговой политики РФ на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 гг. //Неофиц. ист.: СПС «Консультант Плюс».

Снижены издержки налогоплательщиков на ведение учета, повышена эффективность налогового администрирования[1]. Вместе с тем, практика продолжает выявлять негативные стороны применения специальных налоговых режимов, что отрицательно влияет на поступление налогов в бюджетную систему, а именно: отсутствие механизма объективного обоснования размеров базовой доходности по видам предпринимательской деятельности; факты искусственного разделения организаций для получения доступа к специальным налоговым режимам в целях минимизации налогообложения; сокращение объемов поступления в бюджет налогов, которые были заменены специальным налоговым режимом.

Регулирование налогов длительное время остается в центре внимания такой науки, как финансы, которая сложилась в конце XIX в., когда Э. Сакс издал свой труд об основных началах теоретической финансовой экономии.

В финансовой литературе Европы и Америки первое место принадлежит Э. Селигману. Его работы наиболее интересны, они отразили состояние финансовой науки.

Нормативное регулирование налогов предопределяет основные приоритеты и правила развития налогового права, отражающего особенности финансово-правового регулирования системы налогообложения экономических субъектов, так как их финансы являются значимым элементом финансовой системы государства, составляют его основу. Они непосредственно связаны с материальным производством и сферой обращения, создают бюджетные отношения и бюджетные поступления, перераспределяемые посредством финансовой системы[2].

Значимый вклад внесли исследования проблем определения правового режима налогообложения организаций, в том числе специальных налоговых режимов. Исследования выполнили отечественные ученые: С. С. Алексеев[3],

---

[1] Смагина И.А. Налогообложение субъектов малого предпринимательства // Право и экономика. – 2009.– № 11. – С. 24.

[2] Ермачкова Л.И. Финансовое право: учебник /под ред. О.Н. Горбуновой. – Москва: Профтехобразование, 2007. – С. 221.

[3] Алексеев С.С. Теория государства и права. – Москва: Норма, 2005. – 496 с.

А. В. Брызгалин[1], В.В. Витрянский[2], О.Н. Горбунова[3], Л.В. Дуканич[4], С.Д. Шаталов[5], Н.И. Химичева[6], И.И. Кучеров[7], С.Г. Пепеляев [8], Г.П. Толстопятенко [9] и др. Существенное место в данной сфере принадлежит вопросам правового регулирования специальных налоговых режимов, исследованиями которых в последние годы занимались ученые в сфере финансов: М.А. Аушев[10], А.П. Гофман[11], В.С. Золотарев[12], О.А. Иконникова[13], Н.И. Кравцова[14], Е.В. Переверзева[15], Е. П. Пешкова и А. А. Пешкова[16], В. А. Попков[17], Н. Н. Ремизов[18], Е.Ю. Сапожников[19], Н.Ю.Симонова[20], А.В. Терешин[21], С.С. Фомичев[22] и др.

В работах отмеченных авторов исследованы вопросы специальных ре-

---

[1] Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право. – Москва: Аналитика-пресс, 1998. – 608с.

[2] Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщики и Гражданский кодекс. – Москва, 1995. – 144с.

[3] Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. – Москва: Профтехобразование, 2003. – 158 с.

[4] Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2000. – 414 с.

[5] Шаталов С.Д. Опорные конституции налоговых преобразований // Финансы. – 2000. – №2. – С. 3–7.

[6] Финансовое право: учебник отв. ред. Н.И. Химичева. – Москва: Юрист, 2004. – 749 с.

[7] Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – Москва: ЮрИнфоР, 2001. – 360с.

[8] Налоговое право: учебник / отв. ред. С.Г. Пепеляев. – Москва: Юристъ, 2005. – 591с.

[9] Тостопятенко Г.П. Европейское налоговое право. – Москва: Юрист, 2001. – 336 с.

[10] Аушев М.А. Совершенствование специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук. – Москва: РАГС, 2009. – 35с.

[11] Гофман А.П. Методика оценки налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса в границах «налогового коридора»: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук. – Иваново: Ивановский государственный университет, 2008.– 31с.

[12] Финансовый менеджмент: учебник /под ред В.С. Золотарева. – Москва: Перспектива, 2009. – 330 с.

[13] Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: МГЮА, 2009. – 24с.

[14] Кравцова Н.И. Эволюция системы финансового менеджмента коммерческих организаций в России: концепция, перспективы и инструменты развития. – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2007. – 342 с.

[15] Переверзева Е.В. Законодательство субъектов Федерации как источник налогового права: автореф. дис. канд. юрид. наук. – Саратов: СГАП, 1998. – 23 с.

[16] Пешкова Е.П., Пешкова А.А. и др. Налоговое планирование и прогнозирование как основа проектирования доходов бюджета региона. – Ростов-на-Дону: Издательство РГЭУ «РИНХ», 2008. – 120 с.

[17] Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: МГЮА, 2007. – 26 с.

[18] Ремизов Н.Н. Теоретико-методологические основы специальных налоговых режимов: автореферат дис.на соиск. учен. степени канд. экон. наук. – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2009. – 30 с.

[19] Сапожников Е.Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук. – Ростов-на-Дону: ЮФУ, 2008. – 29 с.

[20] Симонова Н.Ю. Специальные режимы налогообложения малого бизнеса. На примере Омской области: автореферат дис. на соиск. учен. степени доктора экон. наук. – Москва: Академия бюджета и казначейства. 2005. – 28 с.

[21] Терешин А.В. Стимулирование активности малого и среднего предпринимательства на основе формирования благоприятного налогового климата: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук. – Новосибирск: Сибирская академия государственной службы, 2009. – 27 с.

[22] Фомичев С. С. Особенности правового регулирования субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Саратов: Саратовская государственная академия права, 2004. – 26 с.

жимов налогообложения. Однако ряд вопросов правового регулирования этих режимов, в целом, и единый налог на вмененный доход, в частности, остаются до конца не выясненными и даже спорными. Например, формулировка определения системы налогообложения, классификация налоговых платежей экономических субъектов в связи с введением единого налога на вмененный доход; реформирование элементов единого налога; направления совершенствования теории и практики применения в субъектах России, в частности, в Ростовской области.

Целью работы является модернизация теоретического и методического инструментария применения единого налога на вмененный доход на базе исследования финансовых отношений, возникающих в процессе применения единого налога на вменённый доход.

Задачи работы:

– изучение теоретического и методического инструментария применения ЕНВД в России и за рубежом;

– определение общих принципов системы ЕНВД как совокупности методов и правил финансового регулирования бизнеса посредством налоговой базы, порядка его применения, исчисления и уплаты;

– исследование закономерностей преобразования и трансформации элементов состава ЕНВД при их применении для регулирования финансовых отношений;

– исследование экономической и финансовой практики и обоснование направлений совершенствования теории и практики функционирования

Объектом исследования выступают финансово-экономические отношения, возникающие в сфере налогообложения субъектов единого налога на вмененный доход.

Предметом исследований является совокупность финансово-экономических отношений, возникающих при применении единого налога на вмененный доход, и закономерности финансового регулирования с его помощью предпринимательской деятельности в субъектах экономики админи-

стративно-территориальных единиц Российской федерации.

Инструментально-методический аппарат работы. При исследованиях финансовых отношений, возникающих в процессе применения единого налога на вменённый доход, использован системный подход и методы: абстрактно-логический, категориальный, монографический.

Для исследования закономерностей финансового регулирования и выявления тенденций, разработки сценариев использованы методы: сравнения, дисконтирования, индексный, графический, экстраполирования, экономико-математического моделирования. Использованы программные продукты и программные инструменты экономического анализа, реализованные на ПК.

Информационно-эмпирической базой исследования являются нормативно-правовые акты, программные положения Правительства РФ в сфере реформирования и налогообложения и модернизации финансовых отношений бизнеса и государства, интернет-ресурсы, материалы справочно-правовых систем, материалы статистического наблюдения, данные о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятий Ростовской области и расчетах субъектов экономической деятельности с бюджетной системой трех уровней: федерального, муниципального и уровня административно-территориальной.

Нормативную базу составили: Конституция Российской Федерации, Гражданский, Налоговый и Бюджетный кодексы Российской Федерации, федеральные и региональные нормативно-правовые акты в сфере финансов и налогообложения, муниципальные нормативные акты, материалы правоприменительной практики. Рабочая гипотеза монографического исследования состоит в разработке концепции модернизации и реформирования единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, заключающейся в выявлении противоречия и его разрешении посредством уточнения методики исчисления ЕНВД, совершенствования теории и практики его применения на основе критерия – баланс между повышением бюджетной эффективности бизнеса и его налоговым стимулированием.

Основные положения, разработанные в монографии.

1. Функционирующая в настоящее время система налогообложения в целом и специальные режимы налогообложения в частности требуют уточнения категорий и понятий, так как к настоящему времени пока не выработано и требует теоретической доработки как определение единого налогообложения в целом, так и представление о смысловых границах понятия «специальный налоговый режим», причем данную дефиницию можно определить как совокупность правил и методов определения налоговой базы, порядка исчисления и уплаты ЕНВД для отдельных видов экономической деятельности. Следует учитывать, что система (налогообложения ЕНВД) не может быть одновременно частью режима (налогообложения).

Логично следующее утверждение: Единый налог на вмененный доход – специальный налоговый режим, существующий параллельно с общим налоговым режимом, который применяется только к определенным видам деятельности в соответствии со ст. 346.26 НК РФ.[1] Исследованиями С.С. Фомичева[2] и В.А. Попкова[3] доказано, что «применение ЕНВД – грубая техника», а использование неоправданной презумпции не соответствует принципу фактической способности к уплате налогов, установленной ст. 3 Налогового Кодекса. Такое положение дел традиционно для современного состояния ЕНВД, который требует совершенствования с учетом опыта его генезиса, так как он применяется достаточно широко и давно, имея историю становления, эволюции и развития, изучение которых позволяет уточнить перечисленные неясные вопросы.

2. В основе теории единого налога лежит концепция: налоги уплачиваются из одного источника – доходов, поэтому единый налог теоретически

---

[1] Фомичев С.С. Налогообложение субъектов малого предпринимательства. – Саратов: Издательство ГОУ ВПО «Саратовская академия права», 2005. – С. 49.

[2] Фомичев С. С. Особенности правового регулирования субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Саратов: Саратовская государственная академия права, 2004. – 26 с.

[3] Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – 26 с.

является более простым и рациональным, чем взимание множества отдельных налогов. Теорию единого налога неоднократно брали на вооружение социально-политические реформаторы, так как она позволяла решать не только экономические, но и социально-политические вопросы. Он применялся практически во всех государствах Европы в период становления и развития капитализма, во время промышленной революции. Но русский исследователь А. Исаев критиковал идею единого налога, не видя возможности реализации данной теории на практике, ибо определить доход очень сложно, это потребует многих затрат, а практика налогообложения XX в. доказала несостоятельность и неосуществимость теории единого налога. Финансовая наука проводила исследование, связанное с поиском более справедливых способов налогообложения, и, как результат, единый налог имеет ограниченную практику применения. Зарубежному налоговому законодательству известны подобные ЕНВД налоговые конструкции специальных мер налогового регулирования, предусматривающие особый порядок исчисления и уплаты налогов – «специальные налоговые режимы», но данная дефиниция присутствует в настоящее время в налоговом законодательстве только некоторых стран. На основе изучения различных концепций единого налога было установлено, что мнение о рациональности единого налога, его практичности и простоте не нашло подтверждение на практике. Вместе с тем, в сочетании с другими режимами налогообложения единый налог на вмененный доход и при условии модернизации, а в отдельных случаях – и реформирования может сыграть положительную роль в Российской экономике.

3. Необходим системный подход к разрешению имеющегося системного противоречия, которое заключается в следующем. С одной стороны, единый налог на вмененный доход снижает налоговую нагрузку на предпринимателей, попадающих под его действие, что приводит к выпадению части налоговых поступлений в муниципальных и региональных бюджетах. С другой стороны, снижение налоговой нагрузки и упрощение исчисления и уплаты ЕНВД стимулирует развитие малого бизнеса в сфере розничной торговли,

оказания услуг и др., что способствует занятости населения и увеличению объемов торгового оборота и оказываемых услуг.

4. Применение специальных режимов налогообложения, в т.ч. ЕНВД, дифференцирует подход к определению налоговых обязательств субъектов среднего и малого бизнеса, так как исчисляемые суммы налогов приводят к различающейся налоговой нагрузке, которая оказывается существеннее для среднего и крупного бизнеса, лишая их преимущества масштаба функционирования и нарушая при этом действие основных экономических законов. Недостаток ЕНВД также в том, что он не связан с реальными финансовыми результатами деятельности, позволяет уходить от контроля недобросовестным предпринимателям, не использующим ККТ, но это же позволяет развиваться «среднему» классу. Развитие предпринимательства, увеличение численности индивидуальных предпринимателей, в основной своей массе применяющих ЕНВД и УСН, способствует созданию «среднего класса» – электоральной базы рыночного государства. В рамках данного налогового режима должна формироваться финансовая и правовая культура общения с данной категорией налогоплательщиков на основе нормативно установленного инструментария и методов исчисления и ЕНВД и расчетов с бюджетами, поэтому его модернизация необходима не только с точки зрения экономики, но и с социально-экономической точки зрения.

5. Выявлено, что в 2011–2012 годах из бюджетов различных уровней «выпали» значимые суммы налоговых доходов, так как индивидуальные предприниматели и юридические лица, применяющие ЕНВД, при равной налоговой базе уплачивают почти в четыре раза меньшие суммы, чем налогоплательщики, применяющие общую систему. Налоговая нагрузка субъектов экономической деятельности, применяющих ЕНВД и упрощенную систему налогообложения (УСН), также различаются, так как на системе «УСН: доходы» налоговая ставка составляет 6%, на системе «УСН: доходы минус расходы» составляет 15%, а на ЕНВД – 15%. Разница между системами ЕНВД и «УСН: доходы минус расходы» составляет 2,5 раза.

6. В практике исчисления налогов и их последующего поступления на различные уровни бюджета: в консолидированные бюджеты (КБ), федеральный бюджет (ФБ), муниципальный бюджет (МБ) имеют место различные тенденции расчетов с бюджетом и различные финансовые результаты хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, находящихся на различных системах и разных режимах налогообложения.

В динамике различаются поступления налоговых доходов по различным кодам бюджетной классификации и по администраторам налогов и сборов. Имеют место определенные закономерности, зависимости, влияние существенных, значимых факторов и имеют место факторы, не оказывающие значимого влияния на результат расчетов с бюджетом хозяйствующих субъектов административно-территориальных единиц и муниципальных образований.

Представляют научный и практический интерес тенденции, закономерности, тренды развития как бизнеса, так и налоговой системы по причине их взаимосвязи посредством инструментария и методов налогового изъятия части доходов индивидуальных предпринимателей и коммерческих организаций.

7. На базе выявленных зависимостей факторов, внешних и внутренних воздействий, установленных тенденций разработана математическая модель бюджетных поступлений на перспективу до 2015 года, установлены зависимости и влияние факторов методами элинимирования, аппроксимации и дисперсионного анализа с применением элементов теории вероятностей.

Указанные исследования позволили разработать наиболее вероятные сценарии развития системы «бизнес-фискал», что позволило обосновать направления реформирования и модернизации ЕНВД, выявить выпадающие доходы бюджетов при применении специальных режимов налогообложения, спрогнозировать финансовые преференции субъектов экономической деятельности, попадающих под данные режимы налогообложения.

Научная новизна исследований заключается как в разработке концепции реформирования и модернизации единого налога, так и в совершенствовании теории и практики ЕНВД и его элементов.

Основные результаты, характеризующие научную новизну, заключаются в следующем.

1. Уточнены существенные признаки специального режима налогообложения – единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности, – на базе системного подхода и рассмотрения категорий, подсистем, элементов и их иерархии, установлении системообразующего фактора.

На основе анализа выполненных диссертаций систематизированы полученные в них существенные результаты применительно к цели магистерского исследования, что позволило формировать теорию единого налога в современных условиях транзитивной экономики применительно к административно-территориальным единицам Российской Федерации.

2. Разработана, предложена и реализована методика экономического анализа финансово-экономического развития административно-территориальной единицы Российской Федерации во взаимосвязи финансовых, фискальных и экономических показателей и факторов, что позволило выявить новые зависимости и закономерности.

3. Разработана факторная модель формирования налоговых доходов. Установлена структура налоговых доходов во взаимосвязи с результатами финансовой деятельности предприятий, в том числе находящихся на «едином налоге на вменённый доход» субъектов малого предпринимательства по направлениям деятельности: розничная торговля товарами народного потребления, продуктами питания, подакцизными товарами, оказание бытовых услуг населению.

Исследована взаимосвязь фискальных поступлений и ресурсов указанных экономических субъектов, выявлена функциональная и вероятностная зависимости между факторами экономической деятельности и налоговыми доходами.

4. Предложен алгоритм расчета выпадающих структурных единиц фискальной системы во взаимосвязи с налоговыми преференциями субъектов предпринимательской деятельности, попадающих в правовое поле единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности.

В системной связи с вышеизложенным теоретическая значимость исследований состоит в развитии финансовых аспектов теории налогообложения и фискальной системы, в совершенствовании методов налоговых изъятий через специальные налоговые режимы.

Практическая значимость выполненных исследований заключается в разработке конкретных предложений по совершенствованию теории и практики применения единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности, разработке направлений его реформирования как системы и модернизации его состава и элементов.

Полученные результаты, предложенное реформирование нормативно установленного инструментария и модернизация методов исчисления и единого налога на вменённый доход для определённых видов деятельности могут быть использованы для совершенствования финансового регулирования, повышения бюджетной эффективности единого налога при сохранении некоторых преференций для субъектов малого бизнеса, выравнивания фискальных условий функционирования (в частности, налоговой нагрузки). Реализация предложенных мероприятий позволит устранить препятствия, искажающие проявление действия общих экономических законов рыночной экономики в функционировании субъектов финансово-хозяйственной деятельности административно-территориальных единиц Российской Федерации.

Апробация результатов исследований. Основные теоретические и практические результаты монографического исследования докладывались на межвузовских и международных научных конференциях.

По результатам исследований опубликованы четыре статьи в межвузовском сборнике научных статей и методические пособия для студентов экономических специальностей вузов.

В монографии исследованы вопросы теории регулирования, генезис и эволюция единого налога, обобщена теория специальных видов налогообложения и зарубежная практика финансового регулирования бизнеса.

На основании анализа теории специальных режимов налогообложения, а также аналитического обзора работ в сфере единого налогообложения и патентной системы выявлено системное противоречие и сформулированы целевая установка и задачи исследования.

Исследованы закономерности реформирования элементов финансового состава единого налога, порядок и особенности их применения.

На материале статистического наблюдения финансово-хозяйственной деятельности субъекта Российской Федерации и исследования практики финансового регулирования единого налога на вмененный доход в административно-территориальных единицах РФ (на примере Ростовской области) выявлены закономерности и тенденции между налоговыми изъятиями и экономико-финансовыми факторами предпринимательской деятельности. Разработана факторная система, выявлены значимые факторы развития малого предпринимательства и его расчетов с бюджетом различных уровней, проведен факторный анализ. Расширение применения специальных налоговых режимов (СНР) непропорционально снижает темп роста налоговых поступлений: на протяжении последних десяти лет налоговая нагрузка (по мере развития и распространения единого налога на вмененный доход) постоянно снижается, и поступление налогов постоянно отстает от роста ВРП.

Таким образом, специальные налоговые режимы создают условия для роста предпринимательства, оставляя его субъектам всё возрастающею часть выручки от продаж.

Сделаны предложения и выводы, направленные на совершенствование законодательства: для единообразного механизма необходимо выработать единую методику исчисления коэффициентов.

Выполненные исследования теории и практики налогообложения малого предпринимательства показали, что отменять единый налог на вмененный

доход ещё рано, так как в других режимах легче укрывать налоги от уплаты. Но тенденция такова, что развитие технологий и инструментария фискальных изъятий в будущем позволят отказаться от таких специальных режимов налогообложения, как единый налог на вмененный доход и «упрощенная система налогообложения».

В настоящее время единый налог на вмененный доход – ключевой фактор развития малого предпринимательства, которое сосредоточено в сфере его применения, прежде всего в розничной торговле и бытовых услугах для населения.

По результатам анализа, рост валового регионального продукта (ВРП) связан с ростом оборота оптовой и розничной торговли, чем занята основная масса плательщиков единого налога на вмененный доход. Его отмена для малого предпринимательства связана с увеличением налоговой нагрузки и дополнительными расходами на ведение налогового, финансового и управленческого налогового учета.

Вместе с тем, необходимо совершенствование финансово-правового регулирования единого налога на вмененный доход с целью предотвращения превращения его из системы упрощенного учета налогообложения в систему получения дополнительных налоговых льгот, порядок его исчисления нуждается в корректировках по многим составляющим и в создании соответствующего механизма.

Структура монографии отражает логику, методику выполненных исследований и концепцию реформирования и модернизации специальных режимов налогообложения, в том числе единого налога на вмененный доход.

Глав2а 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СПЕЦИАЛЬНОГО РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ – ЕНВД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1 Понятие и существенные признаки специального режима

Специальный налоговый режим – это система взаимоотношений между государством и субъектом налогообложения, при котором последнему, в случае его соответствия определенным критериям, в целях социально-экономического развития предоставляются льготные, в сравнении с общим режимом, условия исчисления и уплаты налогов в виде процедуры определения налоговых обязательств, снижения налогового бремени и упрощения контроля[1].

В ряде научных публикаций термины «система» и «режим налогообложения» рассматриваются как синонимы при размытом понятии «налоговый режим».

Например, известный налоговый эксперт К.Н. Аладышева[2] использует термины «общая система налогообложения» и «общий режим налогообложения» в качестве равнозначных. Другие авторы используют как синонимы термины «традиционная система налогообложения», «общая система налогообложения», «обычный налоговый режим», «обычный режим»[3].

Отметим, что научная литература использует понятие «система» для определения взаимосвязи и классификации элементов, а «режим» – это установленный порядок функционирования процесса.[4]

---

[1] Ремизов Н.Н. Теоретико-методологические основы специальных налоговых режимов: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук.– Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ» , 2009. – 30 с.

[2] Аладышева К.Н. Индивидуальный предприниматель и системы налогообложения // Упрощенка. – 2006. – № 10. – С. 10 – 12.

[3] Дехкабаева Л.С. Роль системы налогообложения в формировании финансовых результатов деятельности малого предприятия // Налоги и налогообложение, 2005. – № 2. – С. 32.; Дьячкина Л. Сочетание различных систем налогообложения // Финансовая газета. – 2006. – № 2. – С.13; Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – Москва: ИД ФБК-Пресс. – 2000. – С. 283; Бушуева И. Налоговое планирование // Учет, налоги, право. – 2006. – № 40. – С. 43.

[4] Словарь русского языка Ожегова С.И. / Под ред. Н.Ю. Шведовой. – Москва: Русский язык, 1986. – С. 567.

Следовательно, специальный налоговый режим не может выступать альтернативой налоговой системы, так как он – её составная часть, механизм функционирования. Таким образом, пока не установлено точного представления о смысловых границах понятия «налоговый режим», отсутствует специальный понятийный аппарат, использование которого позволяло бы перевести исследования налогового режима на научный уровень, сложно сформулировать логичную, концептуально выдержанную характеристику специального режима налогообложения, отмечает А.Н. Ремизов. На наш взгляд, наиболее научно обоснованной является точка зрения: специальный налоговый режим есть разновидность правового режима[1].

Н.И. Химичева отмечала, что налоговой системой России [2] для субъектов экономической деятельности установлены различные режимы налогообложения, включая общий и специальные, к которым в соответствии со ст. 18 НК РФ[3] относятся (рисунок 1.1):

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Режим ЕНВД является обязательным для отдельных, содержащихся в НК РФ видах деятельности. Если деятельность экономического субъекта не идентифицируется как попадающая под ЕНВД, то он вправе выбрать один из оставшихся режимов. Единый налог на вмененный доход является:

– прямым, так как взимается в процессе приобретения и накопления материальных благ;

---

[1] Жданова В.Ю. Специальный налоговый режим как разновидность правового режима // Финансовое право. – 2005. – № 2. – С. 36.

[2] Финансовое право: учебник /отв. ред. Н.И. Химичева. – Москва: Норма, 2008. – 750 с.

[3] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 09.03.2014) //Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

– реальным, так как облагается не действительный, а предполагаемый средний доход налогоплательщика;

– количественным, так как при его установлении исходят не из потребности покрытия расхода, а из возможности налогоплательщика заплатить налог;

– имеет характер местного налога, так как его взимание невозможно без принятия соответствующего нормативного правового акта представительными органами местного самоуправления;

– общим (не предназначен для финансирования определенного расхода);

– регулярным, так как взимается с установленной периодичностью.

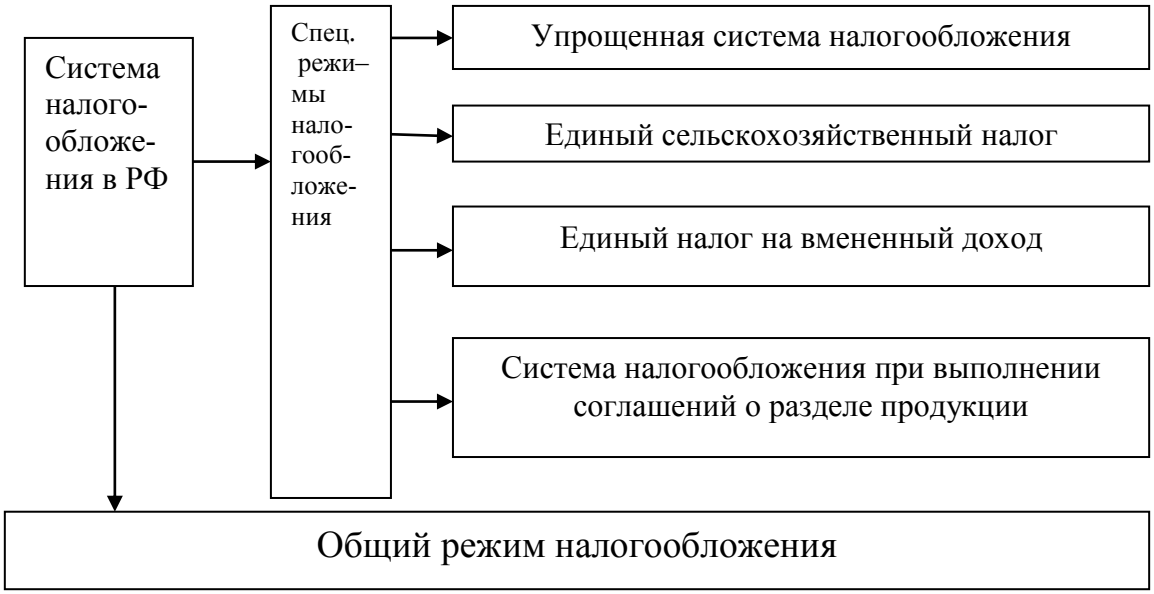


Рисунок 1.1 – Схема системы налогообложения в РФ

До 2006 года единый налог на вмененный доход не относился к местным налогам, что связано, на наш взгляд, с тем, что до этого он обладал свойствами регионального налога, вводимого на территории соответствующего субъекта РФ. Следовательно, вопрос отнесения единого налога на вмененнйё доход к местным налогам является спорным. По своей сути, отмечал В.В. Витрянский, он является не налогом, а специальным налоговым режи-

мом, который заменяет трехканальную фискальную систему.[1] Еще в 1991 году в законе № 2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ» он был указан в статье 19 «Федеральные законы. Специальные налоговые режимы» [2].

По этой причине в некоторых источниках считается, что он имеет признаки федерального налога, с поправкой на то, что установление и введение в действие специальных налоговых режимов не относится к установлению и введению новых налогов и сборов[3]. В целях установления ЕНВД в соответствии с гл. 26.3 Налогового кодекса используются следующие понятия: вмененный доход (потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке); базовая доходность (условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода); корректирующие коэффициенты базовой доходности (коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

В конструкции[4] данного режима использован институт презумпции получения определенного дохода при наличии известных внешних признаков.

В связи с этим Д.М. Щекин отмечал, что юридическая презумпция, на которой построен единый налог на вмененный доход, – неопровержимая, ибо налогоплательщик лишен правовой возможности доказывать, что реально им получен доход в меньшем размере, чем презюмируется на основе внешних

---

[1] Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщики и Гражданский кодекс. – Москва: Международный центр финансово-экономического развития, 1995. – 144 с.

[2] Федеральный Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря.1991 г. № 2118-1 (в последней ред. ФЗ 01.01.2004 №95-ФЗ) //Российская газета. – 2004. – 10 марта (утратил силу).

[3] Налоговое право: Учебное пособие /Под ред. С.Г. Пепеляева. Москва: Юрист, 2004. – С. 45–63.

[4] Шаталов С.Д. Опорные конституции налоговых преобразований // Финансы. – 2000. –№2. – С.3–7.

признаков,[1] так как объектом налогообложения ст. 346.27 Налогового кодекса назван вмененный доход, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчетов величины единого налога по установленной ставке.

Применение неопровержимой презумпции при расчете налоговой базы вмененного налога универсально, то есть для всех налогоплательщиков данного режима и для всех операций в настоящее время не соответствует закрепленному в ст. 3 Налогового Кодекса принципу учета фактической способности к уплате налога. Наличие данного противоречия может быть мотивировано только вескими причинами, которые бы указывали на то, что при данной операции или в отношении данного налогоплательщика можно с высокой вероятностью предполагать умышленное искажение налоговой базы.

По этой причине В.А. Попков в свой работе отметил, что суды должны учитывать реально полученный доход в случае если он значительно меньше исчисленного вмененного дохода. Невозможность (при условии разумного хозяйствования) получить вмененный доход, исчисленный с применением установленного значения К_2, налогоплательщиком должна быть доказана и учтена при рассмотрении дела[2].

Исследованиями С.С. Фомичева[3] доказано, что применение вмененного налога – грубая техника налоговой службы при быстром совершенствовании технологии и орудий производства, изменении конъюнктуры рынка, финансовом кризисе, инфляции – постоянно отстает от времени и от «улавливания» реального дохода.

Это ведет к неравномерности развития предприятий, к противоречиям с экономическими реалиями. В частности, такое положение дел связано с презумпцией данного режима.

---

[1] Щекин Д.М. Юридическая презумпция в налоговом праве: Учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – Москва: Академический правовой университет, 2-е изд. 2008. – С. 194.

[2] Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: автореферат дис. на соиск. учен. степени кандидата юрид. наук.– Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – С. 202.

[3] Фомичев С.С. Налогообложение субъектов малого предпринимательства. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская академия права», 2005. – С. 49.

Введение ЕНВД в РФ было связано с трудностями учета уполномоченными органами полученной налогоплательщиками фактической прибыли, с большой динамикой движения денежных средств и использования в основном налично-денежных расчетов в определенных сферах деятельности. Кроме того, данный специальный налоговый режим может использоваться местными властями для стимулирования развития предпринимательской деятельности на своей территории[1]. Данный режим используется в основном там, где налоговый контроль затруднен, поэтому применяют расчет величины вмененного налога в соответствии с системой внешних признаков (физических показателей). В условиях экономического и финансового кризиса целесообразность обязательного применения ЕНВД для отдельных видов деятельности сомнительна, так как субъект хозяйствования в этом случае вынужден платить не только при рентабельном производстве товаров, работ, услуг, но и при убыточной деятельности, что в условиях стагнации экономики, сокращения секторов и ниш товарного рынка весьма вероятно.

В теории, при введении данного специального режима, предполагалось увеличение поступлений налогов в бюджет, снижение налогового бремени предпринимателей и его равномерное распределение среди налогоплательщиков. Увеличение поступлений налогов должно было произойти от уменьшения возможности занижения налоговой базы для облагаемых ЕНВД видов предпринимательской деятельности.

Снижение налогового бремени связано с тем, что у лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность по этому режиму, возрастает заинтересованность в получении максимально возможной прибыли, так как независимо от уровня фактической рентабельности платеж установлен одинаковый платёж, то есть при увеличении доходов предпринимателя налоговая нагрузка уменьшается.

В целом данный режим поддерживает успешных предпринимателей и вынуждает прекратить деятельность неконкурентоспособных субъектов рын-

[1] Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2000. – 414 с.

ка, что в условиях кризиса и мерах по поддержанию малого предпринимательства нецелесообразно. Существенное увеличение поступления дополнительных доходов в бюджет было доказано всей практикой применения в РФ изучаемого специального режима налогообложения.

В 2009 г. уточнен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться ЕНВД[1].

На законодательном уровне п. 2 ст. 346.26 НК РФ установлены ограничения: его запрещено применять при среднесписочной численности работников свыше 100, а также организациям, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов; отменено право налогоплательщиков самостоятельно корректировать сумму ЕНВД в зависимости от фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности; установлен порядок постановки на учет налогоплательщиков по месту осуществления деятельности.

При изучении содержания научных публикаций установлено, что по данной теме существует небольшое количество работ, выполненных в последнее время. Предположительно это связано, в частности, с тем, что специальный налоговый режим обладает особым свойством – имеет ограниченный срок действия. Но законодатель не предусмотрел срок окончания применения данных режимов, что негативно сказывается на стабилизации экономического и правового положения хозяйствующих субъектов и не может явиться положительным факторов. Поэтому целесообразно в ст. 18 НК РФ ввести гарантированный срок, в течение которого он будет действовать.

В этом случае необходимо заранее предоставить возможность налогоплательщику выбрать ту систему налогов, на которую он перейдет по окончании действия специального режима[2]. Также отметим, что в РФ данный режим введен не по социально-экономического критерию, а по причине не-

---

[1] Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую, часть вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ» от 29.12.2009 № 383 // Российская газета. ─ 2009. ─ 31 декабря.

[2] Фомичев С. С. Особенности правового регулирования субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Саратов: Саратовская государственная академия права, 2004. – С. 26.

развитой на момент его введения техники исчисления налогов[1]. Следует уточнить термин «специальный налоговый режим», так как упоминаемый в НК РФ термин «система налогообложения» (например, ст. 346.26.) не может быть частью режима налогообложения.

Можно согласиться с Ю.Л. Смирниковой и Н.Н. Ремизовым в том, что необходимо использовать термин «специальный налогово-правовой режим».

По этому поводу Ю.Л. Смирникова[2] отмечала: «Во-первых, конкретный специальный налогово-правовой режим затрагивает определенную, более узкую часть налоговых отношений, что позволяет рассматривать его содержание в рамках общего режима регулирования налоговых отношений. Во-вторых, его установление основывается на специальных налогово-правовых нормах, отличных от норм, регулирующих общий режим налогообложения».

Законодатель установил, что комплекс правовых норм представляет собой, с одной стороны, самостоятельный финансово-правовой институт специальных налоговых режимов, а с другой специальные налоговые режимы – это «еще и разновидность такого явления, как налоговый режим»[3], а «это два разных предмета, и каждый из них требует самостоятельного подхода к изучению»[4].

Следовательно, нормы, регулирующие порядок использования специальных налоговых режимов, и есть эти режимы. Подводя итог исследования состояния данного вопроса, можно отметить следующее: к специальным режимам налогообложения в соответствии со ст. 18 НК РФ относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); упрощенная система налогообложения; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдель-

---

[1] Попков В.А. ЕНВД как источник формирования местных бюджетов: дис. на соиск. учен. степени кандидата юрид. наук.– Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – С. 46.

[2] Смирникова Ю.Л. Специальные налогово-правовые режимы в регулировании налоговых отношений // Налоговое право России: учебник для вузов /. ред. проф. Ю.А. Крохина. – Москва: Норма, 2003. – 165 с.

[3] Ремизов Н.Н. Теоретико-методологические основы специальных налоговых режимов: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук – Ростов-на-Дону: РИНХ, 2009. – С.34; Ремизов Н.Н. Теоретико-методологические основы специальных налоговых режимов: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук. – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2009. – С. 34.

[4] Смирникова Ю.Л. Специальные налогово-правовые режимы в регулировании налоговых отношений. Налоговое право России: учебник для вузов / под ред. Ю.А. Крохина. – Москва: Норма, 2003. – С. 145.

ных видов деятельности; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

ЕНВД является прямым, реальным, количественным, регулярным, общим и обладает двойственностью (дуализмом), так как сочетает признаки федерального и местного налога.

К настоящему времени в экономической науке пока не выработано и требует теоретической доработки как определение единого налогообложения в целом, так и представление о смысловых границах понятия «специальный налоговый режим», причем данную дефиницию можно определить как совокупность правил и методов определения налоговой базы, порядка исчисления и уплаты единого налога на вменённый доход для отдельных видов экономической деятельности.

Следует учитывать, что система (например, налогообложения ЕНВД) не может быть одновременно частью режима (налогообложения).

В существующих научных трудах при изучении отдельных разновидностей специальных режимов исследуют субъекты, объекты, порядок определения налоговой базы, налоговый период, налоговую ставку и другие элементы юридического состава.

Логично утверждение: единый налог на вменённый доход для отдельны видов деятельности – специальный налоговый режим, существующий параллельно с общим налоговым режимом, который применяется только к определенным видам деятельности в соответствии со ст. 346.26 НК Российской Федерации[1]. Исследованиями С.С. Фомичева[2] и В.А. Попкова[3] доказано, что «применение ЕНВД – грубая техника», а использование неоправданной презумпции не соответствует принципу фактической способности к уплате налогов, установленной ст. 3 Налогового Кодекса.

---

[1] Фомичев С.С. Налогообложение субъектов малого предпринимательства. – Саратов: Издательство ГОУ ВПО «Саратовская академия права», 2005. – С. 49.

[2] Фомичев С. С. Особенности правового регулирования субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Саратов: Саратовская государственная академия права, 2004. – 26 с.

[3] Попков В.А. ЕНВД как источник формирования местных бюджетов: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – 26 с.

Такое положение дел традиционно для современного состояния ЕНВД, который требует совершенствования с учетом опыта его генезиса, так как он применяется достаточно широко и давно, имея историю становления, эволюции и развития, изучение которых позволяет уточнить эти вопросы.

1.2 История становления и эволюция единого налога на вмененный доход

Из теории налогообложения известны общие и частные, последние обосновывают установление видов налогов и их состав. К частным теориям относятся: теория переложения налогов, теория соотношения прямого и косвенного налогообложения, теория пропорционального и прогрессивного налогообложения и теория единого налога, который устанавливает налоговые ставки в едином проценте или с увеличением по мере роста дохода[1].

Приступая к рассмотрению истории происхождения, возникновения и становления единого налога, отметим, что его развитие не всегда было эволюционным.

Например, во время Французской революции был отменен подобный налог во Франции. Аналог современного ЕНВД в России был отменен вместе с прекращением НЭПа в СССР[2]. В России он сохраняет эволюционность со времени принятия Налогового Кодекса.

В основе теории единого налога лежит концепция: налоги уплачиваются из одного источника – доходов, поэтому единый налог теоретически является более простым и рациональным, чем взимание множества отдельных налогов. Можно предположить, что практика налогообложения в разных странах доказала практическую несостоятельность данного подхода. Для изучения этой гипотезы рассмотрим развитие теории и практики применения

---

[1] Никулкина И.В. Общая теория налогообложения. – Москва: Эксмо, 2010. – 176 с.

[2] Гаврилов И. В. Правовое регулирование налогообложения малого предпринимательства в России: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Санкт-Петербург: Университет МВД РФ, 2004. – С. 24.

единого налога. Теорию единого налога неоднократно брали на вооружение социально-политические реформаторы, так как она позволяла решать не только экономические, но и социально-политические вопросы. К примеру, в XVIII веке в Англии существовала партия, девизом которой был единый налог на строения. Различные сторонники данной теории представляли единый налог в качестве панацеи от всех бед. Утверждалось, что после установления этого налога бедность будет ликвидирована, повысится заработная плата, перепроизводство будет невозможно, во всех отраслях промышленности произойдет рост валового продукта и т. д.[1]

По причине того, что единый налог является единственным и исключительным налогом на один определенный объект налогообложения, в качестве этого объекта налогообложения в различных странах и в разные времена предлагались: земля, расходы, недвижимость, доход, капитал и др. Одним из самых ранних видов единого налога был налог на земельную ренту. Он применялся практически во всех государствах Европы в период становления и развития капитализма, во время промышленной революции.

Сторонники сельскохозяйственной системы развития общества (физиократы) – считали, что промышленность не производит чистой прибавки к доходу, все богатство сосредоточено в земле и проистекает из земли. Поэтому надо установить единый налог на земельную ренту как на единственный источник доходов.

Следовательно, платить этот налог должны будут только землевладельцы. В качестве основы для установления этого единого налога предлагалась идея «всеобщности земли». Земля есть дар божий, она должна принадлежать всем. Более того, все богатства происходят от земли. А поскольку в действительности земля принадлежит конкретным людям, то они, как обладатели единственного источника богатства, должны платить единый налог.

В XIX в. американский экономист Генри Джордж (1839–1897 гг.), выдвинувший идею «единого земельного налога», рассматривал его как сред-

[1] Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – Москва: Юрист, 2004. – С. 45–63.

ство обеспечения всеобщего достатка и «социального мира». Следует пояснить, что к тому времени налоги превратились в один из главных источников государственного бюджета, а усложнение налогообложения поставило перед финансовой наукой задачу упростить налоговую систему, отменить множественность в налогообложении, унифицировать налоги. Именно это привело к формированию в XIX веке разных форм единого налога, в т. ч. на расходы, капитал, доходы. Вместе с тем преимущества единого налога на капитал имели смысл только в теории, а на практике данный вид налога уплачивался из дохода, так как имущество без дохода не имеет смысла. На практике организовать систему взимания единого налога оказалось проблематично, а определить его объект сложно.

Итальянский политический деятель и либеральный экономист начала двадцатого века Ф. Нитти считал идею единого налога неосуществимой, так как его введение не позволило бы соблюдать принцип равенства и всеобщности, который соответствует идее справедливости[1].

Американский экономист Э. Селигмен [2] из анализа развития прямого обложения пришел к выводу, что в скором времени единый налог вытеснит все прямые налоги.

Русский исследователь А. Исаев критиковал идею единого налога, не видя возможности реализации данной теории на практике, ибо определить доход очень сложно, это потребует многих затрат. Кроме того, разные доходы от разных источников сделали бы необходимым применение не одного, а нескольких способов определения дохода. По его мнению, единый подоходный налог естественно распадается на целый ряд налогов – поземельный, подомовой, промысловый и т.д.[3] Однако практика налогообложения XX в. доказала несостоятельность и неосуществимость теории единого налога, но не

---

[1] Ремизов Н.Н. Теоретико-методологические основы специальных налоговых режимов: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2009. – 30 с.

[2] Эдвин Роберт Андерсон Селигмен. Прогрессивное налогообложение в теории и на практике (Progressive Taxation in Theory and Practice, 1894) http://ru.wikipedia.org/wiki

[3] Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – Москва: ЮрИнформ, 2001. – С. 412.

без влияния отмеченных концепций. Финансово-правовая наука проводила исследование, связанное с поиском более справедливых способов налогообложения.

Единый налог имеет практику применения в ряде стран наряду с обычным порядком налогообложения. Зарубежному налоговому законодательству известны подобные ЕНВД правовые конструкции специальных мер налогового регулирования, предусматривающие особый порядок исчисления и уплаты налогов – «специальные налоговые режимы». Хотя данная дефиниция присутствует в настоящее время в налоговом законодательстве только некоторых стран, это не меняет содержание правоотношений в рамках специальных мер налогового регулирования, которые являются важнейшей составляющей системы налогов и сборов любого государства.

Отметим, что правовая конструкция вышеуказанного налога не является новой: аналогом рассматриваемого налога служит промысловый налог. Единый налог на вмененный доход сохранил многие признаки, присущие промысловому налогу, как в первозданном, так и в измененном в соответствии с требованиями времени виде.

Исторически сложилось так, что все существовавшие в XIX и начале XX веков системы промыслового обложения имеют две основные группы: обложение промыслов по французской патентной системе и обложение промыслов по немецкой подоходной системе.

Французская патентная система ведет свое начало с французского патентного налога, установленного в 1791 году. Она представляла собой обложение источников дохода (а не самих доходов) и осуществлялась путем обложения права на осуществление определенных промыслов. Однако даже во Франции этот способ обложения не приводился во всей чистоте, так как и там сказывалось стремление подвергнуть обложению истинные доходы плательщиков путем прибавления к постоянным суммам промысловой подати еще и пропорциональных сумм[1]. Французский промысловый налог, называвшийся патентным налогом, был установ-

[1] Лыкова И. Н. Налоги и налогообложение в России: учебник. – Москва: Дело, 2004. – С. 53.

лен Законом 1791 года. До революции во Франции не было свободы промыслов. Занятие торговлей и промышленностью составляло монополию цехов, которые за это платили особые сборы.

В результате революции цехи и корпорации были уничтожены и была объявлена полная свобода труда. Но для осуществления права на труд в полном объеме необходимо было приобрести патент, представляющий собой сбор за право осуществления промысла. С 1796 г. помимо постоянного оклада патентного сбора, одинакового для всех, кто осуществлял одинаковый вид деятельности в одной местности, были установлены и пропорциональные оклады, зависевшие от стоимости помещений, в которых осуществлялся промысел.

Обложение промыслов по французскому патентному налогу было основано только на внешних признаках, по которым делался вывод о прибыльности и доходности разных предприятий. Этими признаками являлись: вид промысла; численность населения в местности, где осуществлялся промысел; элементы производства (количество работников, двигателей и т. д.); стоимость помещений, использовавшихся для занятия промыслом. По первым трем признакам высчитывался постоянный оклад, а четвертый использовался для подсчета пропорциональных окладов. Вместе с тем, ряд промыслов подлежал обложению только постоянным окладом (например, «мелкая торговля), а другие – только пропорциональному обложению (например, либеральные профессии).

Особенностью французского патентного налога являлось то, что эта был налог долевой, в то время как все другие французские налоги того времени были раскладочными (то есть сумма, которую надо было собрать от соответствующего налога, распределялась по всем налогоплательщикам данного налога). Одновременно с патентным налогом во Франции существовали и лицензии на осуществление определенных видов промыслов – например, для производства или продажи подакцизных товаров, однако лицензирование этих видов деятельности носило не фискальный характер, а контрольный[1].

[1] История государства и права России: учебник / под ред. П. Титова. – Москва: Проспект, 1999. – С. 27.

Гораздо большее значение имели лицензии в Англии, где они были широко распространены и носили характер промыслового обложения. Английские лицензии появились еще в конце XVI I века и образовали сложную систему.

Получение лицензии было необходимо для осуществления всех промыслов по производству подакцизных товаров; лицензии приобретались для промыслов, подконтрольных общественным властям (продажа лекарств, серебряных изделий и т. д.); лицензии необходимы для определенных занятий (банкиров, адвокатов) и для получения определенных прав (охоты, содержания собак и т. д.).

Обычно цена лицензий устанавливалась в зависимости от оборотов промысла и в соответствии с помещением, используемым для занятия промыслом. С 1888 г. большинство доходов от лицензий было передано местным властям, в общегосударственную казну поступали доходы лишь от лицензирования пивоварения, винокурения и продажи патентованных лекарств.

Помимо лицензий в Англии предприятия торговли и промышленности были обложены еще и подоходным налогом.

Точно так же и в Италии промысловый налог являлся составной частью подоходного налога на промышленность и торговлю. В отличие от этой системы в немецких государствах того времени существовали отдельные промысловый и подоходный налоги, причем последний рассчитывался также в соответствии с доходностью предприятий. До 1891 г. промысловый налог рассчитывался в соответствии с видами промыслов и местностей их осуществления. Наиболее полно такое стремление выразилось в Прусском законе 1820 г., положившем начало другой системе промыслового обложения – немецкой подоходной системе. Эта система заключалась в обложении отдельных промыслов по их доходности с учетом индивидуальных особенностей. При этом существовали две системы, которые можно отнести к немецкому подоходному промысловому обложению: окладная, применявшаяся в Англии и Италии, и раскладочная, практиковавшаяся в Пруссии и Австрии.[1]

---

[1] Юрченко Е.В. Административно-правовое регулирование малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2005. – С. 27.

По Закону 24 июня 1891 г. прусский промысловый налог изменился: было введено обложение прибыли, определяемой по показаниям плательщиков (правильность этих сведений контролировалась налоговым органом, кроме того были установлены высокие денежные штрафы за искажение этих данных). Данным законом для передвижных промыслов оставались в силе старые правила: эти промыслы облагались по внешним признакам. Обложение предприятий было основано на их делении на четыре класса. Для первого (высшего класса) налог был установлен в размере одного процента от прибыли, а для остальных классов вводились низшие, средние и высшие ставки налога (предприятия одного класса объединились по признаку территории, а далее налог распределялся среди этой группы предприятий). Ряд промыслов не подлежал обложению (лица свободных профессий, сельское хозяйство, горные промыслы и ряд других)[1]. Таким образом, промысловое обложение стало состоять из общего промыслового налога и промыслового налога на предприятия, предоставляющих публичную отчетность. От данного налога освобождались сельскохозяйственные, кустарные промыслы и виды деятельности, приносящие незначительные доходы.

В Австрии был установлен раскладочный налог: плательщики были разделены на четыре класса, а территория Австрии на налоговые округа; на плательщиков одного класса в пределах каждого округа раскладывалась сумма причитающегося с них налога. Для предприятий, представляющих публичную отчетность, налог был установлен в размере 10 процентов чистой прибыли (но не менее одного процента с каждой тысячи единиц основного капитала). Помимо описанных выше, в мировой практике XIX и начала XX века встречалось и использование сочетания личного и промыслового налога в одном. Такие лично-промысловые подати, отмечал В.А. Попков, существовали в Венгрии и Саксонии[2]. При изучении дефиниции «промысел» в узком смысле как занятия, производимого с помощью капитала и дающего доход, можно сделать вывод, что промысловый налог представлял собой налог на

[1] Сапожников Е.Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства: дисс. на соиск. учен. степени канд. экон. наук. – Ростов-на-Дону: ЮФУ, 2008. – С. 47.

[2] Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов. Дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук.– Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – С. 48 – 50.

предпринимательскую прибыль. В прошлом, когда уровень развития техники обложения был еще не настолько высок, чтобы можно было полностью отказаться от средних норм в обложении, условные методы определения налоговой базы применялись довольно широко при определении количества произведенного вина, спирта, сахара и т. д. Например, в Англии в XVIII в. количество выкуриваемого вина, подлежащего обложению акцизом, определялось не прямо, а на основании средних норм выработки исходя из объема вместимости кубов[1]. Плательщик лишался возможности доказывать, что в действительности им произведено меньшее количество вина, т.е. презумпция была неопровержимой. Схожий метод исчисления акциза применялся в конце XIX века в Российской империи[2]. В допетровской России, отмечал В.А. Попков[3], система промысловых налогов была в значительной степени неупорядоченной: помимо уплаты общего посошного налога промышленники подлежали и различным чрезвычайным сборам (в основном в военных целях). Петр I впервые задумал создать промысловый кадастр – он приказал провести перепись купцов, посадских и слободских людей с описанием их промыслов и ремесел, а также объемов промыслов и арендной платы за помещения, но не успел полностью осуществить свои планы. Особым этапом в становлении промыслового обложения стала отмена частных промысловых налогов и подушной подати с купцов и замена их особым гильдейским сбором: купцы были распределены по трем гильдиям в зависимости от объявленного ими собственного капитала, а сам налог составлял один процент от этого капитала. В 1785 г. произошло упорядочение прав торгового класса путем принятия «Городского положения», но размер налога не изменился. В.А. Попков отмечал, что важной составной частью промыслового обложения были пошлины, которые исследователь И. И. Янжул впервые называл налогами за право торговли и промыслов[4]. На основании изучения промыслового обложении той эпохи выявлены его позитивные стороны: законодательно закреплен-

[1] Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук.– Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. –С. 47

[2] Там же. – С. 60.

[3] Там же. – С. 58.

[4] Там же. – С. 59.

ные ставки налогообложения, определение плательщиков, попытки упорядочить поступающие от них платежи и наличие критериев для разграничения категории плательщиков, что для периода становления налогообложения было прогрессом.

Для его совершенствования в 80-х гг. XIX века были введены дополнительные сборы за торговую и промышленную деятельность: первый – с акционерных обществ и товариществ с долевым участием, в размере 3% (а с 1892 г. – в размере 5%) с чистого дохода за год (в конечном счете, этот дополнительный сбор платили все предприятия, предоставляющие ежегодные отчеты о своей деятельности); второй – «раскладочный» сбор взимался со всех остальных предприятий. Последний был вызвал трудностью определения дохода, нежеланием затрагивать коммерческой тайны данного рода предприятий. Выгодность этого дополнительного сбора была выражена в том, что при затруднительном положении конкретного предприятия оно освобождалось от дополнительного сбора, а налог, который оно должно было уплатить, распределялся между другими плательщиками, причем размер этого сбора менялся от 1,4 процента до 2,5 процентов в зависимости от фискальных нужд государства[1].

Основной недостаток данной системы пошлин (налогов) состоял в неравномерности обложения. Фабричная и заводская промышленность была полностью отнесена ко второму разряду без учета платежеспособности отдельных фабрик и заводов.

Все акционерные общества и товарищества на паях, а также поземельные банки, основанные на круговой ответственности заемщиков, городские кредитные общества и общества взаимного кредита, владевшие капиталом свыше 50 тысяч рублей, были обязаны уплачивать сверх сбора по первой гильдии еще особый сбор в пользу казны в размере 635 рублей в год [2].

К недостаткам финансового регулирования налогообложения того времени относится следующее: плохо организованный контролирующий аппарат; некоторые предприятия, деятельность которых была контролируема, не подлежали обложению процентным сбором; порядок учета прибыли, облагаемой процентным сбором, относился к ведению административной власти, что способствовало произволу чиновничье-

[1] Ермачкова Л.И. Финансовое право: учебник / под редакцией О.Н. Горбуновой. – Москва: Юрист, 2007. – С. 221.

[2] Толкушкин А.В. История налогов в России. – Москва: Юрист, 2001. – С. 139.

го аппарата; существовали проблемы и с раскладочным сбором – предполагаемая прибыль часто зависела от персональной финансовой состоятельности владельцев предприятий, а не от доходности производства. При этом основная доля поступлений по данному налогу приходилась на суммы, полученные от сбора за право торговли и промыслов. [1]

Значительной вехой в истории промыслового обложения стало «Положение о государственном промысловом налоге» 1898 г. В нем были определены три категории плательщиков: торговые предприятия, в том числе кредитные и страховые предприятия, торговое посредничество, всякого рода подряды и поставки; промышленные предприятия: фабрично-заводские, ремесленные, горные и перевозочные; личные промысловые занятия (приказчичий промысел, торговое посредничество, инспекторская и агентская деятельность страховых, кредитных и транспортных предприятий и некоторые другие). Промысловый налог был разделен на основной и дополнительный. Основной промысловый налог заключался в приобретении промысловых свидетельств (а с 1899 г. одновременно с промысловым можно было приобрести особые сословные купеческие свидетельства для получения сословных купеческих прав), после чего торговое или промышленное предприятие имело право осуществлять свою деятельность.

Территория России была разделена на столицы и четыре класса, также предприятия были распределены по разрядам (пять торговых и восемь промышленных); существовали промысловые занятия (семь разрядов), кроме того, были узаконены три класса ярмарок[2]. В период существования Советского Союза введение промыслового налога или его существенных элементов отмечается в периоды ослабления фискального аппарата, утраты эффективных средств налогового контроля, т. е. в период ослабления техники обложения. Политика военного коммунизма привела к кризису в экономике, что потребовало принятия решений, направленных на восстановление хозяйства страны.

Таким решением стало введение нэпа, переход к которому проявился в разре-

[1] Толкушкин А.В. История налогов в России. – Москва: Юрист, 2001. – С. 139–140.
[2] Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – Москва: ЮрИнформ, 2001. – С. 360.

шении торговли, возрождении кустарных промыслов, восстановлении денежного обращения и кредитных отношений, допуске различных форм собственности. Он обусловил возрождение элементов дореволюционной налоговой системы.

Переход к нэпу потребовал восстановления финансовой системы и нормального налогообложения. Вначале планировалось осуществлять налогообложение на основе одинаковых принципов одними и теми же законодательными актами. Однако выяснилось, что для этого нужна определенная трактовка статуса государственного предприятия и обособление доходов государственного предприятия от доходов бюджета[1]. Между тем в случае рассмотрения государственного хозрасчетного предприятия (треста) в качестве нижней ступени государственного управляющего аппарата, при отождествлении государственного аппарата и принадлежащего государству предприятия, исчезает объект обложения – доход предприятия, который в этом случае выступает как доход государства (доход бюджета).

При введении нэпа в целях налогообложения торговой и промышленной прибыли в условиях слабого фискального аппарата была выбрана конструкция промыслового налога[2]. Он стал важнейшим прямым налогом в этот период и консолидировал четверть всех налоговых сборов[3]. Промысловый налог стал одним из первых, введенных при переходе к нэпу еще 26 июля 1921 г., а просуществовал он до тридцатых годов XX века[4].

Промысловый налог состоял из двух вполне независимых частей: патентного и уравнительного сборов. При этом уплата патентного сбора рассматривалась как условие допуска к занятию определенной деятельностью. Этот сбор взимался при выдаче патента на право торговой и промышленной деятельности. Ставки патентного сбора определялись в соответствии с разрядом торговых и промышленных предприятий (пять и двенадцать разрядов соответственно), а также с учетом географического положения (выделялось шесть поясов местностей: Москва выступала в качестве нулевого

---

[1] Исаев И. А. Становление хозяйственно-правовой системы в СССР (20-е годы).– Москва: Юридическая литература, 1986. – С. 141.

[2] Гензель П.П. Налоги в Союзе ССР. – Москва, 1926. – С. 14.

[3] Толкушкин А.В. История налогов в России. – Москва: Юристъ, 2001. – С. 208–209.

[4] Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: учебное пособие /под ред. С.Г. Пепеляева. – Москва: Академический правовой институт, 2002. – С. 187.

пояса). Деление на разряды осуществлялось по следующим критериям: для торговых предприятий – по размерам занимаемого помещения, численности обслуживающего персонала, характеру осуществляемых торговых действий, роду продаваемых товаров; для промышленных предприятий – по числу занятых, степени технического оснащения, роду товаров, производимых на предприятии.

Уплачивался патентный сбор по твердым ставкам, а суммы, полученные в качестве этого сбора, подлежали зачету при уплате уравнительного сбора, т. е. патентный сбор был построен на презумпции получения определенного дохода предприятием в конкретных экономических условиях. Основанием этой презумпции был вид деятельности предприятия, его размер и место расположения, а презюмируемым фактором – средний в данных условиях доход, по размеру которого и соизмерялся патентный сбор. А.В. Толкушкин отмечал, что уравнительный сбор как часть промыслового налога представлял собой налог с оборота с многочисленными вариациями ставок для различных предприятий по видам деятельности и формам собственности: наиболее высокие ставки для частных предприятий и льготное обложение государственных и кооперативных организаций[1].

В дальнейшем финансовая система эволюционировала в направлении, противоположном процессу общемирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны. Полная централизация денежных средств и отсутствие какой-либо самостоятельности предприятий в решении финансовых вопросов лишали хозяйственных руководителей всякой инициативы и постепенно подводили страну к финансовому кризису. Концепции, лежащие в основе теории промыслового и единого налога, частично воплощены и в налоговой системе Российской Федерации. Согласно Федеральному закону от 29 декабря 1995 г. «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», некоторые малые предприятия и предприниматели вправе вместо уплаты совокупности федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплачивать единый

[1] Толкушкин А.В. История налогов в России. – Москва: Юристъ, 2001. – С. 181–210.

налог, исчисляемый по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период. В данном случае установление единого налога можно рассматривать как прогрессивный шаг, поскольку этим достигается простота и удобство в налогообложении субъектов малого бизнеса. В 1998 году в РФ на законодательном уровне был закреплен «единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности», по своей сути являющийся промысловым налогом[1]. Законодатель избрал для применения ЕНВД те сферы деятельности, в которых расчеты, как правило, совершаются наличными денежными средствами и где налоговый контроль затруднен. Налогообложение по принципу вмененного дохода служило только фискальным целям и упрощению налогового администрирования, но не целям снижения налоговой нагрузки, упрощения налогового и бухгалтерского учета для субъектов предпринимательства. В связи с этим упомянутый правовой акт был отменен, а федеральным законом от 24.06.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ» (далее – Закон № 104-ФЗ) введена в действие глава 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» Налогового кодекса РФ. Суммы единого налога, уплачиваемые организациями, зачислялись в федеральный бюджет, государственные внебюджетные фонды, а также в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты. В настоящее время финансовое ведомство рассматривает вопрос о совершенствовании системы налогообложения в виде ЕНВД и о возможной его замене патентной «упрощенкой».

Однако говорить о каких-то принятых решениях в этом направлении пока рано. А если замена «вмененки» упрощенной системой налогообложения на основе патента все-таки произойдет, то вряд ли это случится ранее 2015–2016 годов.[2]

---

[1] Федеральный закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности от 31 июля 1998 г. № 31-ФЗ (в ред. от 24.04.2014 №104-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 1998. – № 31. – Ст. 3826 (утратил силу).

[2] Основные направления налоговой политики РФ на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 гг. //Неофиц. ист.: СПС «Консультант», 2009.

В доказательство можно привести факт нахождения на рассмотрении в ГД ФС РФ соответствующих законодательных проектов.

Исследования эволюции, теории и практики применения ЕНВД получили неоднозначную оценку в трудах отечественных ученых.

Например, ряд авторов считают ЕНВД достаточно прогрессивным, даже рассматривают его как источник финансирования местных бюджетов в рамках законодательства о местном самоуправлении.

Объединение предпринимателей «Опора России» считает, что изменения порядка перехода и применения другого специального режима налогообложения не может иметь своими последствиями совершенствование упрощенной системы налогообложения.

В части отмены ЕНВД довод разработчиков законопроекта о том, что его принятие позволит решить ряд проблем, сдерживающих развитие патентной системы налогообложения, в частности, устранить конкуренцию с системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности является несостоятельным. Другие авторы считают потери бюджета от применения специальных режимов налогообложения и в частности от применения ЕНВД и рассматривают имеющиеся альтернативы.

В результате исследования истории становления и эволюции единого налога на вмененный доход в России установлено следующее.

Функционирующая в настоящее время система налогообложения, в целом, и специальные режимы налогообложения, в частности, требуют уточнения категорий и понятий, так как к настоящему времени пока не выработано и требует теоретической доработки как определение единого налогообложения в целом, так и представление о смысловых границах понятия «специальный налоговый режим», причем данную дефиницию можно определить как совокупность правил и методов определения налоговой базы, порядка исчисления и уплаты ЕНВД для отдельных видов экономической деятельности. Следует учитывать, что система (налогообложения ЕНВД) не может

быть одновременно частью режима (налогообложения). Логично следующее утверждение: ЕНВД – специальный налоговый режим, существующий параллельно с общим налоговым режимом, который применяется только к определенным видам деятельности в соответствии со ст. 346.26 НК РФ[1].

Исследованиями С.С. Фомичева[2] и В.А. Попкова[3] доказано, что «применение ЕНВД – грубая техника», а использование неоправданной презумпции не соответствует принципу фактической способности к уплате налогов, установленной ст. 3 Налогового кодекса. Такое положение дел традиционно для современного состояния ЕНВД, который требует совершенствования с учетом опыта его генезиса, так как он применяется достаточно широко и давно, имея историю становления, эволюции и развития, изучение которых позволяет уточнить перечисленные неясные вопросы.

В основе теории единого налога лежит концепция: налоги уплачиваются из одного источника – доходов, поэтому единый налог теоретически является более простым и рациональным, чем взимание множества отдельных налогов.

Теорию единого налога неоднократно брали на вооружение социально-политические реформаторы, так как она позволяла решать не только экономические, но и социально-политические вопросы. Он применялся практически во всех государствах Европы в период становления и развития капитализма, во время промышленной революции. Русский исследователь А. Исаев критиковал идею единого налога, не видя возможности реализации данной теории на практике, ибо определить доход очень сложно, это потребует многих затрат, а практика налогообложения XX века доказала несостоятельность и неосуществимость теории единого налога. Финансовая наука проводила исследование, связанное с поиском более справедливых способов

---

[1] Фомичев С.С. Налогообложение субъектов малого предпринимательства. – Саратов: Издательство ГОУ ВПО «Саратовская академия права», 2005. – С.49.

[2] Фомичев С. С. Особенности правового регулирования субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Саратов: Саратовская государственная академия права, 2004. – 26 с.

[3] Попков В.А. ЕНВД как источник формирования местных бюджетов: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – 26 с.

налогообложения, и, как результат, единый налог имеет ограниченную практику применения. Зарубежному налоговому законодательству известны подобные ЕНВД налоговые конструкции специальных мер налогового регулирования, предусматривающие особый порядок исчисления и уплаты налогов – «специальные налоговые режимы», но данная дефиниция присутствует в настоящее время в налоговом законодательстве только некоторых стран.

На основе изучения различных концепций единого налога было установлено, что мнение о рациональности единого налога, его практичности и простоте не нашло подтверждение на практике. Вместе с тем, в сочетании с другими режимами налогообложения ЕНВД и при условии модернизации, а в отдельных случаях – и реформирования, он может сыграть положительную роль в Российской экономике. Необходим системный подход к разрешению имеющегося системного противоречия: с одной стороны, единый налог на вмененный налог для отдельных видов деятельности снижает налоговую нагрузку на предпринимателей, попадающих под его действие, что приводит к выпадению части налоговых поступлений в муниципальных и региональных бюджетах; с другой стороны, снижение налоговой нагрузки и упрощение исчисления и уплаты единого налога на вмененный налог для отдельных видов деятельности стимулирует развитие малого бизнеса в сфере розничной торговли, оказания услуг и др., что способствует занятости населения и увеличению объемов торгового оборота и оказываемых услуг. Применение специальных режимов налогообложения, в т.ч. ЕНВД, дифференцирует подход к определению налоговых обязательств субъектов среднего и малого бизнеса, так как исчисляемые суммы налогов приводят к разной налоговой нагрузке, которая оказывается выше для среднего и крупного бизнеса, лишая их преимущества масштаба функционирования и нарушая при этом действие основных экономических законов. Недостаток ЕНВД также в том, что он не связан с реальными финансовыми результатами деятельности, позволяет уходить от контроля недобросовестным предпринимателям, не использующим контрольно-кассовую технику, но это же позволяет развиваться «сред-

нему» классу. Развитие предпринимательства, увеличение численности индивидуальных предпринимателей, в основной своей массе применяющих единый налог на вмененный налог для отдельных видов деятельности и упрощенную систему налогообложения, способствует созданию «среднего класса» – электоральной базы рыночного государства. В рамках данного налогового режима должна формироваться финансовая и правовая культура общения с данной категорией налогоплательщиков на основе нормативно установленного инструментария и методов исчисления и ЕНВД и расчетов с бюджетами, поэтому совершенствование и модернизация единого налога на вмененный налог для отдельных видов деятельности необходимы не только с точки зрения экономики, но и с социально-экономической точки зрения.

1.3 Зарубежная практика единого налогообложения и его модели

Наряду с обычным порядком налогообложения налоговым законодательством ряда стран предусмотрены также и специальные меры налогового регулирования, предусматривающие собой особый порядок исчисления и уплаты налогов – «специальные налоговые режимы». Хотя данный термин используется в налоговом законодательстве далеко не во всех странах, это не меняет содержание правоотношений в рамках специальных мер налогового регулирования. Специальное налогообложение является важнейшей составляющей системы налогов и сборов любого государства. Установление различных специальных налоговых режимов наряду с обычным налогообложением, во многом имеющих сходство с российскими, получило наибольшее распространение в ряде государств – участников СНГ.

Анализ их налогового законодательства позволяет сделать вывод о том, что единый налог на вмененный доход закреплен на законодательном уровне довольно большого количества стран[1].

[1] Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций.– Москва: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – С. 119 – 120.

Например, с 2001 г. в Республике Узбекистан в отношении доходов, получаемых юридическими и физическими лицами, был введен аналог российского единого налога для отдельных видов деятельности.

К видам деятельности, облагаемым в обязательном порядке данным налогом, были отнесены: оказание парикмахерских услуг, бильярдные, оказание услуг в области проката видеокассет (также продажи аудио- и видеокассет), оказание услуг по сдаче в аренду жилых помещений, эксплуатация игровых автоматов и общественное питание. В качестве объекта налогообложения выступают физические показатели: число работников, посадочных мест, занимаемая площадь и пр.

Субъекты хозяйственной деятельности, облагаемые данным налогом, уплачивают фиксированный налог и обязаны уплачивать также таможенные пошлины, НДС, государственные пошлины, лицензионные сборы, отчисления во внебюджетные фонды, регистрационные сборы.

Международная практика финансового (налогового) обеспечения региональных и местных органов власти в целом разграничивает источники финансовых ресурсов на «собственные» и «передаваемые»[1]. Например, ст. 9 «Европейской хартии местного самоуправления» опирается на два широких понятия: «собственные ресурсы» и «ресурсы, которыми местные органы могут свободно распоряжаться в рамках своих полномочий».

Под собственными понимаются: налоговые платежи, поступающие от налогоплательщиков-резидентов (региональные или местные налоги); неналоговые доходы (связанные с собственностью на землю, владением предприятиями, финансовыми активами, а также единовременные доходы от продажи акций, имущества, земельных участков и т.д.). В РФ принята подобная система. Собственные налоговые доходы являются нецелевыми, и местные власти в большинстве зарубежных стран обладают правом принятия решений контроля в отношении собственных ресурсов.

[1] Фадеев Д.Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы.– Москва: Налоговый вестник, 2010. – 288 с.

Наоборот, передаваемые финансовые ресурсы (долевые налоги) перераспределяются между органами власти разных территориальных уровней и (или) органами власти одного уровня. При этом процент долевого налога, выделяемый территориальному образованию того или иного уровня, и условия его перечисления устанавливаются национальным законодательством. В Швеции и Англии перешли от дотаций, индексируемых в зависимости от уровня налогообложения или расходов органов-получателей, к дотациям фиксированного размера.

Орган власти, предоставляющий субвенций, не только ежегодно устанавливает их общую сумму в зависимости от своих возможностей, но и определяет их назначение.

Таким образом, субвенция является целевым трансфертом и органы власти могут использовать ее исключительно для финансирования определенных видов расходов.

В каждом государстве органы власти наделены различными объемами финансовых полномочий. Это обусловлено особенностями территориального и политического устройства, размерами местных территориальных образований (численность населения и площадь занимаемой территории), демографическими, географическими, социально-экономическими факторами. Помимо вертикального используется и горизонтальное бюджетное выравнивание: территориальное перераспределение бюджетных средств происходит от богатых регионов к бедным (дотационным). Сочетание вертикального бюджетного выравнивания с горизонтальной сбалансированностью и позволяет обеспечить примерно равный (нормативный) уровень потребления предоставляемых бюджетных услуг на всей территории государства. В международной практике сложились несколько основных моделей стимулирования территорий посредством налоговых и бюджетных инструментов.

Специфика германской модели состоит в следующем: в конечном счете почти все налоги администрируются налоговыми службами земель в исключительно тесном сотрудничестве и координации с федеральными властями, и

большинство расходов оплачиваются землями. В ФРГ федеральное правительство в законодательном порядке устанавливает большинство основных налогов, включая зачисляемые исключительно на счета земель или муниципалитетов. Данная модель финансового выравнивания реализуется посредством перераспределения поступлений от НДС и предоставления целевых трансфертов. Главный инструмент в системе «финансового выравнивания» ФРГ – НДС. На региональном уровне эффективным средством горизонтального выравнивания является личный подоходный налог. При этом часть бюджетных доходов земель аккумулируется в фонде субсидирования местных бюджетов. Примерно 30% этих средств направляются на формирование целевых грантов и 70% – нецелевых грантов, использование которых не оговаривается. Нецелевые гранты в основном распределяются между муниципалитетами согласно формуле, учитывающей их налоговый потенциал и потребность в финансовых ресурсах.

Согласно стр. 1 абз. 7 ст. 106 Основного закона ФРГ федеральные земли обязаны осуществлять финансовое выравнивание общин: «Общины и объединения общин совместно получают определенный законодательством земли процент от общей доли налогов, поступающих в пользу земли». В данном случае речь идет о солидарных налогах, т.е. о подоходном, корпоративном и налоге с оборота. Это положение представляет минимальную гарантию финансового выравнивания общин, которое в остальном регламентируется законодательством непосредственно каждой отдельной земли. В ФРГ с 1 января 2005 г. действует особый закон Masstaebegesetz, занимающий промежуточное положение между Основным законом и Законом о финансовом выравнивании. Единый налог на вмененный доход и упрощенная система налогообложения отсутствуют. В единый (комплексный) налог объединены земельный налог и налог на недвижимость в Германии. Помимо этого комплексного налога, существует так называемый налог на сток дождевой воды[1]. Считается, что германская модель управления финансами в ее существую-

[1] http://www.germanestate.ru.

щем виде наиболее приближена к идеальной. Однако Германия представляет собой зрелую федерацию, существующую уже более века, со сложившимися традициями и состоящую из однородных по статусу субъектов.

Вторая модель является одной из наиболее распространенных и реализуется в Канаде, Австрии, Швейцарии, Австралии и ряде других стран.

Федеративная система Канады предоставляет большую автономию провинциям при обеспечении регионального равенства с помощью механизма налогового и бюджетного перераспределения средств. Это обусловлено серьезными различиями в запасах природных ресурсов, условиях жизни и особенностями провинций в социальном плане. В этом аспекте Канада похожа на Россию, в которой в дополнение к средствам, собираемым самими провинциями, федеральное правительство производит специальные отчисления в пользу провинций с низкими доходами. Федеральные налоги в Канаде являются регулирующими. Каждая провинция имеет право на отчисления от федеральных налогов, производящиеся по единой ставке для всех провинций. В то же время провинции имеют право на повышение ставок федеральных налогов на своей территории. В этом случае у провинции появляются дополнительные налоговые поступления в доходы своих бюджетов. Повышать ставки налогов можно по следующим налогам: подоходному налогу с физических лиц; налогу с корпораций; налогу на товары и услуги (аналог НДС). В формуле задействованы пять основных источников дохода: индивидуальный подоходный налог; корпоративный подоходный налог; потребительские налоги; налоги на природные ресурсы; налоги на недвижимость и др.

Единого налога в том виде, в котором он присутствует в России, в Германии, Канаде, Австрии, Швейцарии, Австралии нет. В 2004 г. федеральное правительство и провинции договорились о переходе на фиксированные суммы трансфертов, рассчитанные независимо от экономических показателей провинций. Такая практика себя не оправдала, поэтому в 2007 г. система выравнивания приняла первоначальный вид. Сейчас для расчета снова используется средний по всей стране показатель бюджетной обеспеченности.

Канадская система выравнивания активно критикуется, особенно руководством и жителями обеспеченных провинций: богатых нефтью Альберты и Онтарио, отмечающими отсутствие стимулов для бедных провинций в развитии собственной инфраструктуры[1].

В Австралии действует единая система налогов, существенно ограничивающая права штатов. В результате в федеральном бюджете аккумулируется около 80% всех налогов, что позволяет центральному правительству сохранять жесткий контроль над государственными расходами и проводить политику налогового и бюджетного выравнивания путем предоставления штатам субсидий.

Для австралийской системы налоговых и межбюджетных отношений характерен вертикальный фискальный дисбаланс (vertical fiscal imbalance). Его объективной предпосылкой является следующее обстоятельство: доля центра составляет около 67% совокупных публичных доходов, в то время как его доля в совокупных публичных расходах – всего 33%. Напротив, правительства штатов аккумулируют примерно 28% совокупных публичных доходов, но несут ответственность за 59% публичных расходов.

Другая особенность австралийского финансового федерализма – специфический налог на товары и услуги (НТУ – goods and services tax), своеобразный аналог НДС.

Механизм распределения этого налога взят за основу новой системы бюджетного федерализма, постепенный переход к которой осуществляется с августа 1998 г. (старая система основывалась преимущественно на дотациях). Отчисления от НТУ формируют ныне общенациональный фонд, чьи средства затем распределяются между штатами.

К третьей модели системы налогового и бюджетного выравнивания можно отнести США и Индию. Межбюджетное выравнивание в США представляет собой сложную систему бюджетных грантов, выделяемых бюджетам различных уровней.

---

[1] http://www.fraserinstitute.org.

Нижестоящим бюджетам предоставляется целевая финансовая помощь (как условная, так и безусловная).

Целевая финансовая помощь предоставляется в виде грантов двух типов. Первый – «блок-гранты», выделяемые на финансирование достаточно широкого спектра расходных статей при установлении ограничений на перераспределение средств между этими статьями.

Вторым видом целевой финансовой помощи бюджетам нижестоящего уровня являются так называемые категорийные гранты, в рамках которых выделяются средства на финансирование отдельной расходной программы. На федеральные бюджетные гранты приходится около 25% совокупных доходов штатов. Местные бюджеты в еще большей степени зависят от финансовой помощи из вышестоящих бюджетов (доля трансфертов составляет в среднем около 45%, в т.ч. доля трансфертов штатов – 36%, федерального правительства – 9%).

Негативной стороной американской системы целевого субсидирования является многочисленность программ, усложняющих управление и контроль над использованием средств.

В настоящее время наметилась тенденция объединения нескольких целевых субсидий в блоковые, предоставляющие большую финансовую свободу штатам и местным органам власти, одновременно увеличивая их ответственность в принятии решений по распределению субсидий внутри своих административных границ. Цели этих субсидий варьируются от обеспечения минимальных социальных стандартов до увеличения объемов поставок отдельных товаров и услуг.

В рамках рассматриваемых моделей интересным представляется опыт Индии в выравнивании (стимулировании). Конституция Индии позволяет относить при межбюджетном выравнивании неналоговые доходы под юрисдикцию штатов (плата за право разработки минерально-сырьевых ресурсов, за использование лесных ресурсов, плата населения за пользование предоставляемыми штатом услугами, например за ирригацию).

Субсидии из федерального бюджета играют важную роль в пополнении доходов штатов. Бюджетная система Индии предусматривает управление бюджетными трансфертами через создание специальных комиссий по рассмотрению различных вопросов, возникающих в процессе исполнения бюджетов штатов и местных органов власти.

В стране существует три вида отчислений центра в пользу штатов:

– отчисления для оказания помощи штатам в покрытии регулярных текущих расходов предоставляются по рекомендации Финансовой комиссии (специальный орган, назначаемый центральным правительством);

– плановые отчисления для финансирования капитальных вложений и проектов развития. Решения по данному виду отчислений принимает Плановая комиссия, они распределяются между штатами по формуле;

– прочие отчисления – централизованные фонды, средства которых предоставляются штатам для финансирования социально целесообразных проектов. Их критерии определяет федеральный центр.

Плановые отчисления предоставляются штатам на основе формулы Гаджила, учитывающей такие факторы, как численность населения, вклад штата в налоговый сбор, наличие у штата особых проблем, степень его отсталости.

Четвертая модель представлена практикой, сложившейся в унитарных государствах (Японии, Швеции, Дании, Норвегии, Финляндии и др.).

В 1995 г. в Швеции было принято решение о введении лимита государственных расходов: будучи раз установленным, он не подлежит поправкам на инфляцию в течение как минимум трех лет.

Система управления налогами построена таким образом, что государство осуществляет сбор налогов центрального и местного уровней, хотя последние и принимают решения о своих налогах. Так, муниципалитеты определяют ставку налога на доходы физических лиц (около 76% доходов местных бюджетов), а также тарифы на определенные услуги (водоснабжение, энергоснабжение).

Система выравнивания построена по принципу самофинансирования и состоит из двух частей – выравнивания доходов (налогового потенциала) и выравнивания расходов (компенсация различий в структуре расходов). В первом случае местные власти (коммуны и ландстинги), обладающие налогоспособностью выше средней по стране, платят взносы в центральный фонд субсидирования, из которого коммунам с низкой налогоспособностью центральное правительство предоставляет субсидии.

Во втором случае взносы платят муниципалитеты с благоприятной структурной характеристикой расходов, а получают субсидии коммуны с менее благоприятными характеристиками. В целом государственные субсидии составляют лишь около 14% доходов коммун.

Отдельную группу стран представляют Италия, Нидерланды, Португалия, Испания, где применяется перераспределение налоговых поступлений (например, от экономически сильных муниципалитетов в пользу слабых), дотации общего назначения (как правило, предназначенные для покрытия дефицитов местных бюджетов, например во Франции – дотации на функционирование) и специальные субсидии (предоставляемые под строго определенные проекты и программы).

Во Франции центральные органы выполняют регулирующую роль в формировании финансовых доходов провинций. Они устанавливают базы основных местных налогов.

Налоговые льготы, предоставляемые на местном уровне, компенсируются из государственного бюджета. Казначейство осуществляет сбор местных налогов и одновременно авансирует определенную часть ожидаемых налоговых поступлений, что позволяет контролировать денежные потоки, проходящие через местные бюджеты.

Для сравнения – в России также осуществляется политика финансового (налогового) обеспечения регионов. В большинстве стран доходы, получаемые в результате применения малыми и средними предприятиями специальных налоговых режимов или общей системы налогообложения, поступа-

ют непосредственно в региональные и (или) муниципальные бюджеты. Поэтому государственное стимулирование развития данного сектора экономики является одним из основных инструментов пополнения доходной базы регионов, вывода их бюджетов из дефицита и преодоления их дотационности.

Положительный эффект от применения данной формы стимулирования достигается также благодаря тому, что малые и средние предприятия обеспечивают создание дополнительных рабочих мест, играют важную роль в инновационной сфере, быстро адаптируясь к производству новых продуктов и новых технологий. Кроме того, создание малых и средних предприятий не требует реализации крупных инвестиционных проектов.

Таким образом, поддержка малого и среднего предпринимательства (МСП) должна рассматриваться как один из основных методов стимулирования экономической активности граждан и поддерживаться государственными и региональными властями. В условиях российских реалий в последнее время это также находит свое практическое подтверждение.

В разрезе проводимого исследования отдельного внимания заслуживает налоговое стимулирование малого и среднего бизнеса. Наряду с другими инструментами финансовой поддержки территорий оно имеет ключевое значение для наращивания возможностей регионов по увеличению собственного налогового потенциала, эффективной реализации расходных полномочий и социальных обязательств.

Реализация методов налогового стимулирования на практике предполагает следующее.

Если изменения налогового законодательства создают менее благоприятные условия для субъектов малого и среднего предпринимательства по сравнению с ранее действовавшими условиями, в течение первых четырех лет своей деятельности указанные субъекты подлежат налогообложению в порядке, действовавшем на момент их государственной регистрации.[1]

[1] Фадеев Д.Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы. – Москва: Налоговый вестник, 2010. – 288 с.

О едином налоге ЕС. Еврокомиссар по бюджету Януш Левандовски предложил гражданам Евросоюза финансировать часть бюджета ЕС напрямую за счет единого налога. «Около одной трети бюджета ЕС должно финансироваться за счет прямых поступлений», — заявил еврокомиссар по бюджету Януш Левандовски газете Suddeutsche Zeitung по итогам встречи министров финансов Союза в Будапеште.

Для этого он предложил ввести единый европейский налоговый сбор, который будет поступать непосредственно в бюджет ЕС. «Европейский налог будет функционировать таким образом, что во всех странах он будет взиматься с определенных товаров и поступать в Брюссель», — отметил комиссар. Какой конкретно налог планируется взимать, пока что не ясно.

Одна из идей Еврокомиссии — сделать единым налогом и перечислять в бюджет ЕС 1% от национальных НДС стран. В настоящее время доля НДС 27 стран также перечисляется в единый бюджет, но она является весьма небольшой — от 0,1 до 0,3% в разных странах[1].

Однако эта инициатива встретила серьезное препятствие в лице Германии, для которой подобная налоговая реформа неприемлема.

Окончательное принятие соответствующего закона, который сразу же принесет в казну Евросоюза 40 млрд евро, могло бы произойти уже в 2014 году при следующем принятии бюджета при условии изменения позиции Германии.

Выводы по главе. На основе изучения различных концепций единого налога было установлено, что мнение о рациональности единого налога, его практичности и простоте не нашло подтверждение на практике.

Концепция физиократов (Франция) и американских теоретиков единого налога также оказалась не соответствующей реальности.

Теоретическую несостоятельность теорий физиократов, Генри Джорджа, Ф. Нитти, Э. Селигмена показал А. Исаев, практика подтвердила его

[1]http://www.rbcdaily.ru.

правоту. зучение генезиса единого налога показало, что практически все страны на ранних этапах развития финансовой системы прошли этап его применения, это утверждение относится и к РФ.

Во Франции похожие на единый налог сборы и патентная система развивались почти 200 лет. Там элементами единого налога были: вид промысла, численность населения, стоимость помещений.

В Англии с XVII века основное значение имели лицензии, цена которых зависела от вида промысла, оборотов, помещения.

В немецких государствах промысловый и подоходный налоги до 1981 года были отделены, причём промыслы Пруссии облагались по подобным Франции внешним признакам. Напротив, в Италии промысловый налог являлся частью подоходного.

В Российской империи применялся промысловый налог, который с изменениями существовал и в СССР до 1931 года. Он был во многих аспектах восстановлен в 1998 году в России.

В международной практике сложились несколько основных моделей стимулирования территорий посредством налоговых и бюджетных инструментов. В большинстве развитых стран существует поддержка малого предпринимательства через налоговую систему, из бюджета: то есть предприятия равны перед налоговым законодательствам, но для малых предприятий и фермеров существуют преференции в виде грантов, субсидирования, установления гарантированных цен, финансируемых Правительством инновационных проектов (например, ветроэнергетика, светодиодная техника, экоавто и др., которые без поддержки нерентабельны.

Германская модель финансового выравнивания реализуется посредством перераспределения поступлений от НДС и предоставления целевых трансфертов. Финансовую поддержку из бюджета получают малые (то есть с оборотом до 450 млн евро) предприятия.

На основании изучения различных подходов к данному вопросу можно сделать вывод о том, что в сочетании с другими режимами налогообложения

ЕНВД может сыграть положительную роль в Российской экономике. Так как развитие системы налогообложения имеет эволюционный характер и происходит в результате развития финансово-правовых отношений, для совершенствования ЕНВД необходимо предпринять исследования его состава, практики финансового регулирования ЕНВД в административно-территориальных единицах, взаимосвязи налоговых доходов и экономического развития.

В результате теоретического исследования зарубежного налогового законодательства установлено, что известны подобные ЕНВД налоговые конструкции специальных мер налогового регулирования, предусматривающие особый порядок исчисления и уплаты налогов – «специальные налоговые режимы», но данная дефиниция присутствует в настоящее время в налоговом законодательстве только некоторых стран, отличающихся неразвитой экономикой.

Более рациональным является поддержка актуальных направлений (инновационных: например, ветроэнергетика в Европе, продовольственных: фермеры США) малого предпринимательства из бюджета целенаправленными финансовыми инструментами, формируемого на основе равенства всех организационно-правовых форм перед налоговым законодательством.

В результате изучения теоретических аспектов налогообложения установлено, что объектом исследования могут быть финансово-экономические отношения, возникающие в сфере налогообложения субъектов ЕНВД, тогда предметом исследований будет являться совокупность финансово-экономических отношений, возникающих при применении ЕНВД, и закономерности финансового регулирования с его помощью предпринимательской деятельности в субъектах экономики административно-территориальных единиц Российской федерации. Целью работы является модернизация теоретического и методического инструментария применения единого налога на вмененный доход на базе исследования финансовых отношений, возникающих в процессе применения единого налога на вменённый доход.

Задачи работы:

изучение теоретического и методического инструментария применения ЕНВД в России и за рубежом;

определение общих принципов системы ЕНВД как совокупности методов и правил финансового регулирования бизнеса посредством налоговой базы, порядка его применения, исчисления и уплаты;

исследование закономерностей преобразования и трансформации элементов состава ЕНВД при их применении для регулирования финансовых отношений;

исследование экономической и финансовой практики и обоснование направлений совершенствования теории и практики функционирования единого налога на вменённый доход.

Рабочая гипотеза монографического исследования состоит в разработке концепции модернизации и реформирования единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, заключающейся в выявлении противоречия и его разрешении посредством уточнения методики исчисления единого налога на вменённый доход, совершенствования теории и практики его применения на основе критерия – баланс между повышением бюджетной эффективности бизнеса и его налоговым стимулированием.

Глава 2 ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

2.1. Элементы и финансовые особенности единого налога на вмененный доход

Опыт исследований в данной отрасли науки показывает[1], что при изучении отдельных разновидностей специальных режимов традиционно анализируют субъекты, объекты, порядок определения налоговой базы, налоговый период, налоговую ставку и другие элементы юридического состава[2].

Следовательно, целесообразно дать характеристику его юридического состава.[3] В соответствии с п. 6 ст. 3 НК РФ одним из основных начал законодательства о налогах и сборах является положение о том, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Система налогообложения в виде ЕНВД установлена гл. 26.3 НК РФ, в которой определены элементы данного режима, а именно: налогоплательщики (ст. 346.28 НК РФ); объект налогообложения (ст. 346.29 НК РФ); налоговая база (ст. 346.29 НК РФ); налоговый период (ст. 346.30 НК РФ); налоговая ставка (ст. 346.31 НК РФ); порядок и сроки уплаты налога (ст. 346.32 НК РФ).

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели (далее ИП), осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения, в которых введен единый налог. Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимать-

---

[1] Пахолкова А. Ю. Правовое регулирование малого предпринимательства в РФ: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2002. – С. 241; Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – С. 13; Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – С. 13.

[2] Юрченко Е.В. Административно-правовое регулирование малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2005. – С. 27.

[3] Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право. – Москва: Аналитика-пресс, 2009. – С. 456.

ской деятельности, переведенные решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов и законодательных органов государственной власти городов федерального значения на уплату единого налога, обязаны встать на учет в налоговом органе либо по месту осуществления предпринимательской деятельности (за исключением видов предпринимательской деятельности, указанных в 3 абзаце п. 2 ст. 346.28 НК РФ); либо по месту нахождения организации (месту жительства ИП) – в случае занятия видами предпринимательской деятельности, указанным в пп. 5, п.7 ст. 346.28 НК РФ (оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов с использованием не более 20 транспортных средств, розничная торговля организациями и ИП, имеющими на праве собственности объекты стационарной торговой сети без торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;) и в подпункте 11 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ (реклама на транспортных средствах)[1].

На розничных рынках, образованных в соответствии с законом «О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой Кодекс РФ»[2], налогоплательщиками в отношении видов предпринимательской деятельности, предусмотренных подпунктами 13 и 14 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, являются управляющие рынком компании. Постановка на учет организации или индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщика единого налога, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, осуществляется в налоговом органе, на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД.

---

[1] См. пп. 5 в ред. Федерального закона от 21.07.2005 № 101-ФЗ: «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» (в посл. ред. от 22.07.2013 // Российская газета. – 2005. – 26 июля.

[2] Федеральный закон «О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой Кодекс РФ» от 30 декабря 2006 года № 271-ФЗ (в посл. ред. ФЗ от 17.04.2014) // Российская газета. – 2007. – 10 января.

Объектом налогообложения согласно п. 1 ст. 38 НК РФ являются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющие стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. На основании п. 1 ст. 346.29 НК РФ объектом налогообложения для применения ЕНВД признается вмененный доход налогоплательщика, под которым понимается потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке, абз. 2 ст. 346.27 НК РФ.

Налоговая база в соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ представляет собой стоимостную, физическую или др. характеристику объекта налогообложения.

Налоговая база ЕНВД установлена п. 2 ст. 346.29 НК РФ: для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Базовой доходностью на основании статьи 346.27 НК РФ считается условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.[1]

Законодатель вменил налогоплательщику тот доход, который потенциально может быть им получен при осуществлении той или иной деятельности (конечно же, с учетом различных факторов, оказывающих влияние на реальный доход, таких, как место и фактическое время ведения деятельности, се-

[1] Борисов А.Н. Практический комментарий к гл. 26.3 НК РФ (с учетом изменений, внесенных ФЗ от 17.05.2007 г. № 85-ФЗ). – Москва: ЗАО «Юстицинформ», 2007. – С. 450.

зонность и т.д.). В соответствии с п.4 ст. 346.29 НК РФ базовая доходность корректируется (уменьшается или увеличивается) на коэффициенты К_1 и К_2, которые показывают степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом. Важным элементом применения ЕНВД является расчет базовой доходности деятельности, облагаемой ЕНВД.

Формула расчета налоговой базы приведена в п. 5.9 Порядка заполнения декларации по единому налогу на вмененный доход, утвержденного Приказом Минфина России от 08.12.2008 № 137н[1]. Коэффициент-дефлятор К_1 устанавливается на календарный год и с его помощью учитывается изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в России в предшествующем периоде, данная норма установлена абз. 5 ст. 346.27 НК РФ. Его размер ежегодно определяется Министерством экономического развития и торговли РФ и подлежит опубликованию не позднее 20 ноября в «Российской газете»[2]. Начиная с 2010 г. размер К_1 рассчитывается как произведение коэффициента К_1, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в предшествующем календарном году[3]. На 2012 г. коэффициент К_1 установлен в размере 1,4942[4], следовательно, при расчете суммы ЕНВД в 2012 г. базовую доходность необходимо умножать на 1,4942[5].

К_2 устанавливается представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, что установлено пп. 3 п. 3 ст. 346.26, п. 6 ст. 346.2. При

---

[1] Приказ Минфина России «О порядке заполнения декларации по единому налогу на вмененный доход» от 08.12.2008 г., № 137н // Российская газета. – 2009. – 11 февраля.

[2] См. п. 2 Распоряжение Правительства РФ «О порядке опубликования коэффициента-дефлятора» от 25.12.2002 г., № 1834-р // Российская газета. – 2002. № 245.

[3] Письмо ФНС России «О коэффициентах-дефляторах на 2012 год» от 18.12.2011 г., № ШС-6-3/943@ // неофиц. источн.: СПС «Консультант», 2012.

[4] Приказ Минэкономразвития России «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2012 г. от 01.11.2011 г., № 612 // Российская газета. – 2011. – 16 ноября.

[5] Письмо Минфина России от 27.11.2011 г. № 03-11-11/216 // Финансовая газета. – 2011. – 12 декабря.

этом перечень особенностей ведения предпринимательской деятельности, которые представительные органы могут учесть при установлении К_2, а также их компетенция по его установлению НК РФ не ограничены. Главное, чтобы величина установленного коэффициента не выходила за рамки, предусмотренные п. 7 ст. 346.29 НК РФ. Каждый определенный вид предпринимательской деятельности оценивают физическим показателем.

Единицей физического показателя согласно п. 3 ст. 346.29 НК РФ может быть: работник (в том числе индивидуальный предприниматель); торговое место; посадочное место; земельный участок; квадратный метр; транспортное средство и др. Если в течение налогового периода изменилась величина физического показателя, то учесть это изменение при расчете ЕНВД нужно с начала того месяца, в котором оно произошло, п. 9 ст. 346.29 налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с п. 4 ст. 346.29 НК РФ базовую доходность нужно корректировать (уменьшать или увеличивать) на коэффициенты К_1 и К_2, которые позволяют учесть влияние различных внешних условий (факторов) на размер получаемого дохода. В числе таких факторов (абз. 6 ст. 346.27 НК Российской Федерации) имеется в виду место ведения деятельности по причине несопоставимости условий предпринимательской деятельности в большом городе и сельском поселении, где и потребителей меньше, и доходы населения ниже. Так, например, у автостоянки, расположенной в крупном городе, доход несравненно больше, чем у автостоянки, расположенной в поселке городского типа.

Разъяснения Минфина России по поводу правомерности этой практики применения ЕНВД и дефлятора К_2 противоречивы. Так, в письме[1] указано, что способ определения К_2 с учетом уровня заработной платы не предусмотрен законом. В более поздних Письмах от 16.04.2008 № 03-11-04/3/196, от 06.03.2008 № 03-11-03/5, напротив, сказано, что местные органы власти вправе применять подкоэффициенты, учитывающие уровень заработной пла-

[1]Письмо Минфина РФ от 23.03.2007 г., № 03-11-04/3/79 //неофиц. ист. СПС «Консультант», 2012.

ты, которую «вмененщики» платят своим работникам. Отметим, что представительные органы могут установить конкретное значение К_2 или отдельные его составляющие (так называемые значения К_2), во втором случае налогоплательщикам в соответствии с абз. 2 п. 6 ст. 346.29, ст. 346.27 НК РФ приходится исчислять окончательный размер К_2 самостоятельно.

В соответствии с п. 7 ст. 346.29 НК РФ значения К_2 определяются не менее чем на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1,0 включительно. Если при этом местные представительные органы не успели утвердить значение К_2 до начала нового календарного года либо акт, которым утверждено новое значение К_2, не успел вступить в силу в соответствии с действующим законодательством, то в новом году будет действовать К_2, который применялся в предшествующем году.

Определенные ст. 346.27 НК РФ корректирующие коэффициенты базовой доходности уточнены нормативными актами. Например, подпунктом «а» пункта 22 ст. 1 Федерального закона №85-ФЗ [1] из определения корректирующего коэффициента базовой доходности К_2 исключен такой фактор, как «фактический период времени осуществления деятельности».

Налоговым периодом по единому налогу в соответствии со ст. 346.30 НК РФ признается квартал.

Налоговые ставки по федеральным налогам и сборам устанавливаются НК РФ, исходя из положений статьи 53 НК РФ. Статьей 346.31 НК РФ установлено, что ставка единого налога устанавливается в размере 15 процентов величины вмененного дохода.

Порядок и сроки уплаты установлены в соответствии с п. 1 ст. 346.32 НК РФ: уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Пунктом 2 ст. 346.32 НК РФ предусмотрено, что сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщика-

[1] Федеральный закон «О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 17.05.2007 г.»№ 85-ФЗ (в последней ред. ФЗ от 22.07.2008 № 155-ФЗ) // Российская газета. – 2007. – 2 июля.

ми на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается ЕНВД, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных ИП за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма ЕНВД не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

В соответствии со ст. 346.33 НК РФ суммы единого 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 РФ. Федеральным законом от 31.12.2002 № 191-ФЗ введен п. 3 ст. 346.32 НК РФ, согласно которому налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Далее рассмотрим порядок применения единого налога. Система налогообложения в виде ЕНВД, как отмечалось, установлена НК РФ, введена в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов (например, законами городов Ростова-на-Дону[1], Волгодонска, Новошахтинска и другими городами областного подчинения). Она применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

На ЕНВД предприниматель обязан перейти по нормам гл. 26.2, 26.3 части второй НК РФ в случае выполнения работ, услуг, предусмотренных соответствующими законодательными актами. В указанный перечень вначале были включены только шесть видов деятельности, затем список был дополнен, отдельные виды были раздроблены, также внесены изменения. Пунктом

[1] Решение Ростовской-на-Дону городской думы «О системе налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности, осуществляемых на территории города Ростова-на-Дону» от 23.08.2005 г.№ 37 (в последней ред. решения от 10.04.2014 г. №2 89) // Ростов официальный. – 2005. – 16 августа.

2 статьи 346.26 НК РФ установлен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности.

Например, это оказание бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению – ОКУН[1].

Согласно статье 346.27 НК РФ к бытовым услугам относятся платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию автотранспортных средств), предусмотренные ОКУН. Оказание услуг организациям подлежит налогообложению в соответствии с иными налоговыми режимами, что определено письмом Минфина РФ[2].

Виды бизнеса, попадающие под ЕНВД, определяют региональные (местные) власти в соответствии с п. 2 ст. 346 гл. 26.3 НК РФ.

Согласно ст. 3 Федерального закона от 22 июля 2008 г. № 155-ФЗ [3] ограничение по переводу на ЕНВД применяется в отношении организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19.06.1992 [4], а также хозяйственных обществ, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом, начиная с 1 января 2013 года. На основании Федерального закона[5] с 01.01.2009 года вышеуказанное ограничение также применяется в отношении аптечных учреждений, признаваемых таковыми в соответствии с Федераль-

---

[1] Постановление Госстандарта РФ «Общероссийский классификатор услуг населению ОК 002-93 (ОКУН)» от 28.06.1993 № 163 (в последней ред. от 18.04.2014, изменение № 10/2006 ОКУН принято Приказом Ростехрегулирования от 18.12.2006 № 311). – Москва: Издательство стандартов, 1994. – С. 60.

[2] Письмо Минфина России от 11 марта 2005 года №03-06-05-04/53 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».

[3] Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса российской Федерации» от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ (в посл. ред. от 01.01.2014) //Собрание законодательства, 2008. ─ Ст. 3611.

[4] Федеральный закон «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской федерации» от 19.06.1992 г. № 3085-1 (в посл. ред. ФЗ от 21.03.2014 г. № 31-ФЗ) //Российская газета, № 139. ─ 2002. ─ 17 июля.

[5] См. статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую, часть вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ» от 10.12.2009 № 383 //Российская газета. ─ 2009. ─ 27 декабря.

ным законом от 22 июня 1998 г. № 86-ФЗ «О лекарственных средствах», начиная с 1 января 2011 г[1].

Необходимо отметить, что с 01.01.2006 г. в связи с изменениями, внесенными в п. 4 ст. 346.26 НК РФ Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ[2], организации и индивидуальные предприниматели не учитывают доходы от деятельности, облагаемой ЕНВД, при определении лимита доходов, позволяющего не утрачивать право на применение упрощенной системы налогообложения. Похожий вывод изложен в письме министерства финансов РФ[3]; раздельный учет расходов (если объектом налогообложения по единому налогу при упрощенной системе налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов); учет сумм взносов во внебюджетные государственные фонды.

В связи с тем, что ни глава 26.3 НК РФ, ни закон о бухгалтерском учете не освобождают юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД, от ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 4 этого закона распространяет его действие на все организации, находящиеся на территории РФ)[4], они обязаны вести бухгалтерский учет при применении данного специального налогового режима даже при отсутствии в нем необходимости, так как налоговая база по ЕНВД рассчитывается исходя из показателей, установленных НК РФ, а не из результатов деятельности.

В то же время для лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения, освобождение от ведения бухгалтерского учета прямо закреплено п. 3 ст. 4 указанного закона о бухгалтерском учете[5].

Поскольку законодательством не предусмотрено обязанности ведения налогового учета ЕНВД для ИП (в отличие от организаций), а налоговая база исчис-

---

[1] Федеральный закон «О лекарственных средствах» (в посл. ред. ФЗ от 30.12.2014) // Российская газета. – 1998. – 25 июля.

[2] Федеральный закон «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» № 101-ФЗ// Российская газета.—2005.— 21 июля.

[3] Письмо Минфина РФ от 28 октября 2005 г. № 03-11-04/3/123 // Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2012.

[4] Кузнецова В.В. Методические аспекты налоговой учетной политики по единому налогу на вмененный доход // Налоги. – 2007. – № 13. – С. 24.

[5] Елина Л А. ЕНВД и «упрощенка» в одном флаконе // Главная книга. – 2003. – № 25 (87). – С. 20–23.

ляется не на основе данных учета доходов и расходов, хозяйственных операций, а на основе предполагаемой базовой доходности и иных физических показателей, то для них отсутствует обязанность по применению данного порядка.[1]

Такого же мнения о том, что для ИП отсутствует обязанность ведения бухгалтерского или ему подобного учета, придерживаются и некоторые другие авторы, например В.В. Карпов[2].

Не установлена в НК РФ и обязанность ведения учета физических показателей, необходимых для расчета ЕНВД, тем не менее, налогоплательщики могут его вести в произвольной форме, и прилагать такие данные к налоговой декларации[3]. Федеральный закон от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ [4] внес поправки в п. 7 ст. 346.26 НК РФ, а именно: при осуществлении наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иных видов деятельности, налогоплательщики обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций по каждому виду деятельности.

При этом их учет в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, осуществляется в общеустановленном порядке [5].

При организации раздельного учета особое внимание необходимо уделить НДС, поскольку на основании п. 4 ст. 170 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие операции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС, обязаны вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не облагаемых им операций.

---

[1] Письмо Минфина России «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» от 24 августа 2004 г. № 03-06-05-04/1/7// Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[2] Единый налог на вмененный доход для индивидуальных предпринимателей. Полное практическое пособие / под ред. В.В. Карпова. – Москва: КНОРУС, 2006. – С. 19.

[3] Письмо Минфина России от 01.02.2005 г. № 03-06-05-04/14 // Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[4] См. пп. «д» п. 13 ст. 346.26. Федерального закона «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй НК РФ и некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ» от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ //Российская газета. — 2005. — 26 июля.

[5] Справочник по специальным налоговым режимам / Под ред. Толмачев И.А. – Москва: ГроссМедиа – РОСБУХ, 2008. – 465 с.

Установлено: организации, выведенные по решению субъекта РФ из-под системы налогообложения в виде ЕНВД с начала нового налогового периода должны перейти в отношении этих видов деятельности на иные режимы налогообложения, предусмотренные НК РФ.[1] При этом организации, совмещавшие по различным видам деятельности применение упрощенной системы налогообложения (УСН) и системы налогообложения в виде ЕНВД, могут перейти в отношении видов деятельности, выведенных из-под него, только на применение УСН, поскольку применение в отношении разных видов предпринимательской деятельности налогоплательщика упрощенной системы налогообложения и общего режима налогообложения НК РФ не предусмотрено. Таким образом, если организацией получено право применения УСН в целом, а на уплату ЕНВД был переведен конкретный вид предпринимательской деятельности, предусмотренный в главе 26.3 НК РФ, то организация имеет основания применять УСН при условии соответствия критериям, установленным статьями 346.12, 346.13 НК РФ[2].

В соответствии с Налоговым кодексом[3] организации и индивидуальные предприниматели не исчисляют:

1) налог на прибыль (в отношении прибыли, полученной при осуществлении предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а для индивидуального предпринимателя – НДФЛ в отношении доходов, полученных им при осуществлении предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

2) налог на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а для индивидуального предпринимателя – налог на имущество физических лиц);

3) налог на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

---

[11] Практическое пособие по ЕНВД // Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[2] Письмо Минфина России от 30.09.2004 г. № 03-06-05-06/12 // неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[3] См. п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. ФЗ от 30.03.2014) //Собрание законодательства РФ. — 2000. — №32. — Ст. 3340.

Законодательство предусматривает для организаций и индивидуальных предпринимателей не замену уплаты одного налога другим, а освобождение от всех соответствующих обязанностей налогоплательщика по перечисленным налогам.

Переход на уплату единого налога не освобождает организации и индивидуального предпринимателя от уплаты иных налогов и выполнения обязанностей налоговых агентов. В главе 26.3 «Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности» НК РФ прямо не указано, что при переходе на уплату единого налога на вмененный доход необходимо исполнять обязанности налогового агента, однако в пункте 1 статьи 24 НК РФ дано определение налогового агента, из которого следует, что на плательщиков единого налога также возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в соответствующий бюджет налогов за определенных лиц.

Индивидуальные предприниматели являются плательщиками страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за себя и нанимаемых работников. Размер уплаты взносов за себя установлен ст. 28 Федерального закона[1]. Кроме того, на основании Федерального закона РФ от 24 июля 1998 г №125-ФЗ [2] плательщики ЕНВД также должны уплачивать взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Размер страхового тарифа определяется по видам экономической деятельности в соответствии с классами профессионального риска.

Таким образом, налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения, в которых введен единый налог.

Базовой доходностью считается условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, ха-

---

[1] Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15.12.2001 № 167-ФЗ (в ред. от 27.12.2013) // Российская газета. — 2001. — 20 декабря.

[2] Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ (в ред. от 28.11.2013) //Российская газета. — 1998. — 30 ноября.

рактеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода. Формула расчета налоговой базы утверждена Приказом Минфина России, а величина коэффициента-дефлятора утверждается представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными органами городов федерального значения. В качестве физического показателя принимают число работников, торговое место, посадочное место, земельный участок, квадратный метр, транспортное средство и др. Переход на ЕНВД не освобождает юридических лиц от обязанности вести бухгалтерский учет при том, что с точки зрения налогообложения в учете нет необходимости по причине презумпции налоговых выплат.

Организации и индивидуальные предприниматели, подпадающие под единый налог, не исчисляют налог на прибыль; налог на имущество организаций (для индивидуального предпринимателя – налог на имущество физических лиц); НДС. Причем законодатель предусмотрел не замену уплаты одного налога другим, а освобождение от всех соответствующих обязанностей налогоплательщика по перечисленным налогам. В то же время переход на уплату единого налога не освобождает организации и индивидуальных предпринимателей от уплаты иных налогов и выполнения обязанностей налоговых агентов.

Особенности применения ЕНВД выявляются в процессе правоприменительной практики, что подтверждают решения Арбитражных судов РФ, постановления Конституционного Суда РФ и иных правовых документов.

2.2 Практика финансового регулирования ЕНВД в административно-территориальных единицах

В результате изучения правоприменительной практики можно сделать вывод, что предоставленные главой 26.3 Налогового Кодекса Российской Федерации представительным органам муниципальных районов, городских округов, городов федерального значения полномочия по регулированию на своей территории единого налога на

вменённый доход для отдельных видов деятельности, а также по определению облагаемых видов деятельности и по установлению значений корректирующего коэффициента К_2 являются достаточными для того, чтобы данный налог мог выполнять все присущие ему функции[1,2].

Введение ЕНВД приводит к тому, что основная часть денежных средств, уплачиваемых плательщиками данного налога, поступает непосредственно в местный бюджет. По количеству денежных средств, поступивших в бюджет, компетентные органы муниципального образования могут составить общую картину о характере развития определенных видов предпринимательской деятельности на данной территории: известно число плательщиков налога; виды деятельности, которыми они заняты; изменение значений коэффициента К_2 в отношении видов предпринимательской деятельности может существенно менять число плательщиков и сумму собираемого налога, причем как в сторону увеличения, так и уменьшения, поэтому финансовые органы муниципальных образований могут проследить, какое влияние оказало установление определенного коэффициента К_2 на доходы бюджета.

Кроме того, в зависимости от количества собираемых средств и потребностей местных властей (собрать максимум денежных средств в конкретный момент времени или развивать предпринимательство на своей территории в целях перспективы получения больших сумм) можно менять коэффициент К_2 и таким образом стимулировать или дестимулировать предпринимательскую деятельность на территории муниципального образования[3].

Чтобы выяснить каким образом это происходит, изучим практику реализации данных полномочий отдельными муниципальными образованиями Южного федерального округа (Астраханской, Волгоградской и Ростовской областей) и Самарской области, на территории которых введен единый налог на вменённый

---

[1] Лермонтов Ю.М. Обзор практики рассмотрения арбитражными судами округов споров, связанных с применением специальных налоговых режимов // Неофиц. ист. СПС « Консультант, 2014.

[2] Настольная книга индивидуального предпринимателя. Полное практическое руководство / Под ред. А.В. Касьянова. – Москва: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011. – 370 с.

[3] Переверзева Е.В. Законодательство субъектов Федерации как источник налогового права: автореф. дис. на соиск. ученой степени канд. юрид. наук. – Саратов: Саратовская государственная академия права, 2008. – С. 23–24.

доход для отдельных видов деятельности, путем исследования принятых там нормативно-правовых актов о применении на территории данных муниципальных образований изучаемого специального режима налогообложения (приложение 1). Принятие решений по определению отдельных элементов системы налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности относится к полномочиям представительных органов муниципальных районов и городских округов, поэтому существует возможность принятия правового акта, вводящего в действие данную систему на территории соответствующего муниципального образования местной Думой (иным нормотворческим органом – Советом, Собранием и т. д.).

В.А. Попков приводит пример, когда в Ахтубинском и Енотаевском районах Астраханской области единый налог на вмененный доход введен постановлениями глав этих муниципальных образований, в городе Астрахань – решением Совета муниципального образования, в Урюпинском муниципальном районе Волгоградской области – постановлением Думы[1].

Анализ решений и постановлений местных органов показал, что все муниципальные образования, в которых приняты решения о применении на своей территории ЕНВД, можно разделить на две категории: первая категория – где единый налог применяется в отношении всех видов предпринимательской деятельности, предусмотренных НК РФ, и вторая – где единый налог не применяется в отношении одного или нескольких отдельных видов предпринимательской деятельности, в отношении которых возможно применение данного специального режима налогообложения (приложение 1)[2] .

Выбор перечня видов предпринимательской деятельности, в отношении которых конкретное муниципальное образование вводит систему единого налога

---

[1]Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов. Дис. на соиск. ученой степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – С. 102.

[2]Решение Совета муниципального образования «Володарский район» Астраханской области от 27 октября 2005 г. № 59 «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности в Володарском районе Астраханской области» // Неоф. ист СПС «Консультант», 2014; Решение Шахтинской городской Думы от 29.11.2007 № 379 «О системе налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности, осуществляемых на территории городского округа муниципального образования «Город Шахты» (ред. от 29.10.2013) //Шахтинские известия. – 2007. – 30 ноября.

на вменённый доход для отдельных видов деятельности, может зависеть от различных факторов[1].

Во-первых, необходимо обратить внимание, осуществляются ли вообще данные виды деятельности в муниципальном образовании, какое число организаций и индивидуальных предпринимателей работает в данных сферах, и сколько потенциальных налогоплательщиков можно привлечь введением ЕНВД. Если окажется, что какой-то вид деятельности не осуществляется и нет перспективы его появления, или число плательщиков совсем незначительно, в таком случае администрирование данного налога будет обходиться дороже по сравнению с получаемыми доходами от налогообложения и необходимость в нем отпадет.

Во-вторых, если в результате осуществления финансовыми органами муниципального образования прогноза поступлений в местный бюджет налоговых доходов от уплаты ЕНВД выяснится, что доля таких доходов окажется существенно меньше, чем доля налоговых доходов в условиях неприменения данной системы налогообложения, то введение этой системы налогообложения будет экономически нецелесообразным для данного муниципального образования.

В-третьих, введение изучаемой системы налогообложения может быть обусловлено экономической политикой муниципального образования: с помощью определения корректирующего коэффициента К_2 органы местного самоуправления могут создавать условия для развития на своей территории предпринимательской деятельности, особенно малого бизнеса. Причем должны учитываться все эти факторы, но с учетом особенностей муниципального образования: путем выяснения какой из данных факторов является более насущным для местных властей в момент принятия решения о применении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход на данной территории.

В настоящее время перед муниципальными образованиями стоит задача создания многофакторной совокупности коэффициентов К_2 для различных видов предпринимательской деятельности с учетом социально-экономических особенно-

[1] Лермонтов Ю.М Обзор практики рассмотрения арбитражными судами округов споров, связанных с применением специальных налоговых режимов // Неофиц. ист.: СПС «Консультант», 2014.

стей своей территории. Является актуальной проблема несовпадения вменяемого индивидуальным предпринимателям и организациям дохода фактическим. В случае превышения первого над вторым увеличивается налоговое бремя предпринимателя. В обратном случае возникает проблема недополучения бюджетом налоговых поступлений, что, в конечном счете, приводит к нехватке денежных средств для осуществления своих функций. Поэтому подробная детализация коэффициента К_2 по факторам (особенностям ведения предпринимательской деятельности) призвана достичь некоторой приемлемой степени соответствия фактического и вмененного доходов.

Тем не менее, муниципальные образования по-разному относятся к методу установления коэффициента К_2. В ряде случаев отсутствует какая-либо методика расчета, просто установлены конкретные числовые значения без дополнительной дифференциации в рамках определенного вида деятельности [1].

Другие вводят формулы для расчета коэффициента К_2 [2]. Например, Зерноградский муниципальный район Ростовской области предлагает следующую методику: К_*2* рассчитывается путем умножения коэффициентов, учитывающих ассортимент товаров и виды работ (услуг), иные особенности ведения предпринимательской деятельности и особенности места ведения предпринимательской деятельности.

При этом под иными особенностями ведения предпринимательской деятельности понимается осуществление предпринимательской деятельности инвалидами, одинокими матерями, одним или обоими родителями многодетной семьи, лицами, пострадавшими в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС, кроме того, к иным особенностям относится оказание услуг общественного питания, исключительно для студентов и школьников[3].

---

[1] Решение Шахтинской городской Думы «О системе налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности, осуществляемых на территории городского округа муниципального образования» город Шахты» от 29.11.2007 № 379 (в ред. от 29.10.2013) //Шахтинские известия. – 2007. – 30 ноября.

[2] Справочная информация: «ЕНВД для отдельных видов деятельности в муниципальных образованиях Ростовской области на 2014 год» //Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[3] Постановление Собрания Зерноградского муниципального района Ростовской области «О введении системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности на территории Зерноградского муниципального района и муниципальных образований в его составе» от 7 октября 2008 г, № 45/292. //Маяк (газета). – 2008. – 10 октября.

В ряде муниципалитетов Самарской области[1] предусмотрены льготные условия для села, а именно, для сельских населенных пунктов коэффициент К_2 наполовину меньше К_2, установленного для городов. Для розничной торговли помимо дифференциации К_2 по населенным пунктам устанавливается специальный К_2, меньший по значению в случае принадлежности торговой точки к объектам социальной значимости[2]. Таким образом, ЕНВД позволяет выполнять функцию социального регулирования.

При расчете коэффициента К_2 по сложным формулам в качестве одного из элементов этой формулы используется показатель, характеризующий индивидуального предпринимателя, применяющего систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход[3]. Данный показатель устанавливается меньшим в случае, если у предпринимателя выплачивается заработная плата выше определенного уровня. Таким образом, местные власти поощряют установления высоких заработных плат и способствуют уходу от ее выплаты «в конверте».

Для того чтобы единый налог на вмененный доход был эффективным с одной стороны и способствовал развитию предпринимательской деятельности с другой стороны, необходимо, чтобы при применении данной системы налогообложения у налогоплательщика изымалось денежных средств не более, чем при использовании иных систем налогообложения, а еще лучше – менее, чем при налогообложении в общеустановленном порядке или при использовании иных специальных режимов налогообложения. Особенно важен этот факт для субъектов малого предпринимательства ввиду большого значения стимулирующей роли данного налога. В связи с тем, что при использовании общей системы налогообложения уплачивается большое количество налогов (а сумму уплачиваемых налогов

---

[1]По данным В.А. Попкова, к таким муниципальным образованиям Самарской области относятся, например, Безенчукский, Богатовский, Похвистневский, Клявнинский, Кошкинский, Пестравский, Челно-Вершинский, Шигонский районы, городские округа Новокуйбышевск, Жигулевск.: Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов / дис. на соиск. ученой степени канд. юрид. наук.– М.: Московская гос. юридическая академия, 2007. – С.76.

[2]Например, в Большечерниговском муниципальном районе Самарской области //Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[3] Постановление Главы муниципального образования Ахтубинского района «Об утверждении положения о системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход на отдельные виды деятельности на территории муниципального образования «Ахтубинский район»» от 20 сентября 2005 г. № 51 //Неофиц. ист. СПС «Консультант». 2014.

по общему режиму налогообложения просчитать очень сложно), на практике тяжело сравнить эти две системы налогообложения. Для каждого муниципального образования профессиональные экономисты могут посчитать, какой размер налога уплачивался налогоплательщиками до введения ЕНВД, и какая сумма будет ими уплачиваться после его введения. На основании таких расчетов местным органам власти и следует устанавливать значения коэффициента К_2, правильное установление которого способно как увеличить поступления от единого налога в местные бюджеты, так и стимулировать развитие бизнеса на территории муниципальных образований.

Например, в целях предотвращения сворачивания деятельности некоторых субъектов малого предпринимательства и развития торговой деятельности в муниципальных образованиях с низкими показателями оборота розничной торговли, где для этого имеются какие-либо препятствия, значения коэффициентов К_2 можно подвергать корректировке в зависимости от таких статистических показателей, как: оборот розничной торговли в расчете на одного жителя, уровень средней заработной платы, а также рейтинговых показателей по потребительскому и инфраструктурному потенциалу муниципальных образований.

Помимо этого, для сельских районов и для территорий с проблемной социально-экономической ситуацией можно устанавливать значения коэффициента К_2 на минимальном уровне (это не обязательно должно быть минимальное значение К_2 в размере 0,005, достаточно установить К_2 в пределах от 0,1 до 0,2).

На практике это позволяет достичь положительного финансового результата многим представителям малого бизнеса. Например, можно создать условия развития животноводства в личных хозяйствах, устанавливая низкие коэффициенты К_2 по ветеринарным услугам в сельской местности (менее 0,1).

По данным В.А. Попкова[1], в большинстве муниципальных образований Астраханской области введен единый налог на вмененный доход в отношении ока-

[1] Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук.– Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – С. 66.

зания ветеринарных услуг (за исключением муниципального образования «Нариманов-ский район») и установлен коэффициент К_2 для этого вида предпринимательской деятельности в размере 0,55–0,6 на этом фоне выделяются следующие районы, где установлены иные значения коэффициента К_2 в отношении данного вида предпринимательской деятельности – это Володарский район с коэффициентом К_2 – 0,25, Енотаевский район – 1,1, Черноярский район – 1.

Таким образом видно, что даже в муниципальных районах, где преобладает сельское хозяйство, на практике коэффициент К_2 в отношении ветеринарных услуг бывает на довольно высоком уровне, хотя наблюдается и обратная картина – в городских округах устанавливаются низкие значения К_2.

Например в г. Похвистнево Самарской области установлен К_2 в отношении ветеринарных услуг в размере 0,2. [1] Некоторые муниципальные образования [2] вводят при расчете К_2 коэффициент фактически отработанного времени. Муниципальные образования, которые изначально по всем видам предпринимательской деятельности, облагаемым единым налогом, установили максимальные значения коэффициента К_2, в дальнейшем его снизили, что связано с выявлением неэффективности такой меры по отношению к ряду видов деятельности. Обычно наибольшие значения коэффициента К_2 устанавливаются в отношении наиболее прибыльных видов деятельности.

Например, в отношении такого подвида бытовых услуг, как ремонт и изготовление ювелирных изделий, в отношении оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, их хранению на платных стоянках. И, наоборот, в отношении тех видов деятельности, развитие которых местные власти желают стимулировать, устанавливаются низкие значения данного коэффициента. В целях оказания поддержки малому бизнесу нужно тщательно подходить к вопросу установления значений К_2: в муници-

---

[1] Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук.– Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – С. 67.

[2] Например, городские округа Сызрань и Чапаевск Самарской области, данные В.А. Попкова: Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007.

пальных образованиях с незначительным количеством плательщиков единого налога на вмененный доход разумно устанавливать более низкие значения коэффициента К_2 с целью стимулирования развития предпринимательской деятельности, а следствием этого станет рост числа малых предприятий и увеличение налоговых поступлений в местный бюджет.

Остается актуальным вопрос по сближению величин фактического и вмененного доходов. Для сближения фактического и вмененного налогов при установлении значений К_2 для различных видов деятельности необходимо комплексно учитывать влияние таких факторов, как местность и месторасположение, ассортиментную политику, перечень видов деятельности, сезонность, время работы, уровень конкуренции, численность населения данной территории, уровень среднедушевых доходов, количество малых предприятий и другие. Таким образом, полномочия по определению облагаемых единым налогом на вмененный доход видов предпринимательской деятельности (в рамках перечня, установленного Налоговым Кодексом РФ) и по установлению значений коэффициента К_2 в отношении этих видов деятельности, являются достаточными как для пополнения местных бюджетов, так и для стимулирования развития предпринимательской деятельности на территории муниципальных образований.

Введение системы налогообложения в виде единого налога может быть обусловлено экономической политикой муниципального образования. С помощью определения корректирующего коэффициента К_2 органы местного самоуправления могут создавать благоприятные условия для развития на своей территории предпринимательской деятельности. Установление правильного значения коэффициента К_2 возможно только путем выявления и закрепления всех или, по крайней мере, большинства факторов, влияющих на осуществление предпринимательской деятельности на территории конкретного муниципального образования. Анализ действующего законодательства в сфере регулирования специальных режимов налогообложения подтвердил результаты исследований, выполненных в Московской юридической академии: современная регламентация административно-правовых отношений в налоговой сфере субъектов,

попадающих под действие ЕНВД, характеризуется разбросанностью, бессистемностью, дублированием, недостаточным юридическим обоснованием того или иного нормативного акта, отсутствием четкости и ясности изложения [1]. В результате материально страдают субъекты малого предпринимательства, которым выставляются доначисления, пени, штрафы, вменяются уклонения в уплате налога, административные и даже уголовные преступления, которые возникают по указанным выше причинам. Предприниматели вынуждены доказывать свою правоту в судах, причем около 16300 подобных дел по ЕНВД рассмотрено Арбитражными Судами и Высшим Арбитражным судом. Интересно отметить, что по одним и тем же вопросам суды выносят прямо противоположные постановления и определения. Например, в первом случае суд выносит решение о том, что при расчете вмененного налога надо исходить из числа автомашин, фактически выходящих на линию[2]. В другом случае суд постановил, что ЕНВД исчисляется независимо от времени фактической работы автомашин, то есть по их среднесписочному составу[3]. В третьем случае суд, основываясь на пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, постановил, что транспортные средства, переданные в субаренду, не должны учитываться в целях применения ЕНВД и пришел к выводу о наличии у организации обязанности исчислять и уплачивать ЕНВД, если число принадлежащих ей транспортных средств не превышает двадцати[4].

По вопросам, касающимся предпринимательской деятельности по приему платежей за услуги сотовой связи, осуществляемой от имени операторов связи по агентским и дилерским договорам, вопрос неоднократно решался в арбитражных судах с неизменным результатом – данный вид деятельности

---

[1] Юрченко Е.В. Административно-правовое регулирование малого предпринимательства: автореф. дисс. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2005. – С. 27.

[2] Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.09.2010 № А31-5652/2010 // Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[3] Постановление ФАС Уральского округа от 22.04.2010 № Ф09-2210/10-С2 // Неофиц. ист. СПС «Консультант». 2014.

[4] Постановление ФАС Дальневосточного округа от 28.08.2010 № Ф03-4180/2010// Неофиц. ист. СПС «Консультант». 2014.

под обложение ЕНВД не подпадает[1, 2, 3, 4]. итоги исследования практики финансового регулировании ЕНВД в административно-территориальных образованиях, можно отметить, что в одних муниципальных образованиях отсутствует методика расчета (установлены конкретные числовые значения без дополнительной дифференциации в рамках определенного вида деятельности), другие вводят формулы для расчета коэффициента К_2, причем большие значения устанавливаются в отношении наиболее прибыльных видов деятельности (ремонт и изготовление ювелирных изделий, оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств), а в отношении стимулируемых видов деятельности устанавливаются низкие значения данного коэффициента.

По этой причине для оптимизации ЕНВД стоит задача создания инструмента финансово-правового регулирования ЕНВД, например, в виде многофакторной совокупности коэффициентов К_2 для различных видов предпринимательской деятельности с учетом социально-экономических особенностей своей территории; данный инструмент поможет решению актуальной проблемы несовпадения вменяемого и фактического доходов. Полномочия по определению облагаемых ЕНВД видов предпринимательской деятельности являются достаточными как для пополнения местных бюджетов, так и для стимулирования развития предпринимательства. Современная регламентация финансовых отношений в налоговой сфере субъектов, попадающих под действие ЕНВД, характеризуется недостаточной системностью, дублированием, отсутствием четкости и ясности изложения, поэтому материально страдают субъекты малого предпринимательства, которым выставляются доначисления, пени, штрафы, вменяются уклонения в уплате налога, административные и даже уголовные преступления, которые возникают по указанным выше причинам.

---

[1] Определение ВАС РФ от 03.11.2010 № ВАС-11483/10 // Неофиц. ист. СПС «Консультант». 2014.

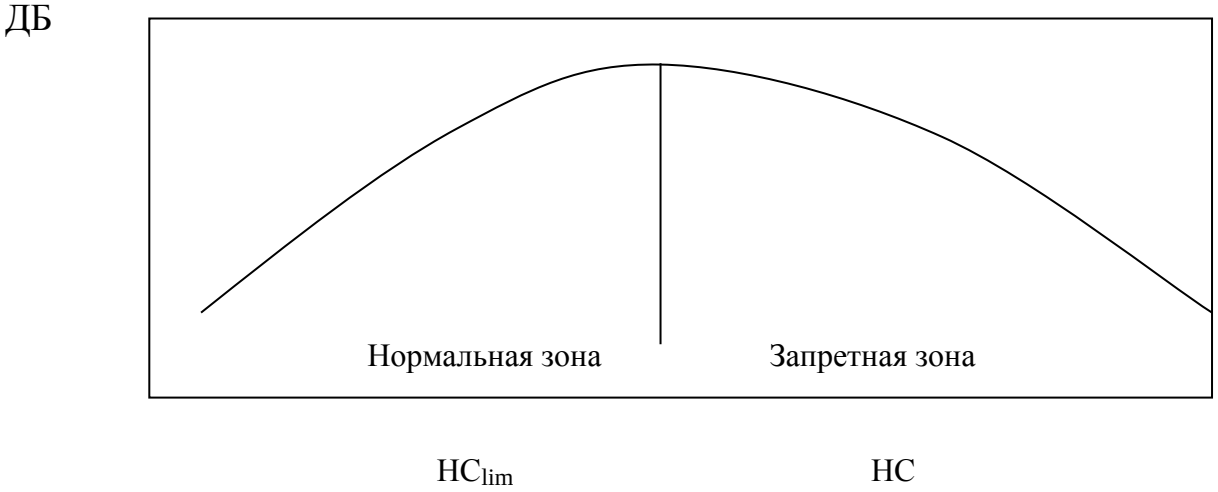
[2]Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.10.2010 № А26-2073/2010 // Неофиц. ист. СПС «Консультант». 2014.

[3]Определение ВАС РФ от 28.09.2010 № ВАС-9679/10 // Неофиц. ист. СПС «Консультант». 2014.

[4] Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 21.08.2010 № А32-11783/2010-3/122 // Неофиц. ист. СПС «Консультант». 2014.

2.3 Взаимосвязь налоговых доходов и экономического развития

В качестве научной гипотезы предположили существование взаимосвязи налоговых доходов и экономического развития административно-территориальной единицы. При этом бы основывались на результатах ранее выполненных исследований в рамках теории экономики предложения, адептами которой считаются М. Бернсу, Г. Стайн, А. Лаффер. Данная экономическая школа обосновала следующий постулат: высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инновационную активность, что в конечном итоге приводит к уменьшению налоговых поступлений. Русская пословица по этому поводу гласит: «не надо резать курицу, несущую золотые яйца», или «не надо резать дойную корову». Экономист из США А. Лаффер впервые установил функциональную зависимость дохода бюджета от уровня налоговой нагрузки и разработал соответствующий график, получивший его имя (рисунок 2.1).



ДБ – доходы бюджета; *НС* – налоговая ставка; $НС_{lim}$– предельная налоговая ставка

Рисунок 2.1 – Зависимость налоговых поступлений в бюджет от уровня налоговой нагрузки – кривая Лаффера[1]

Первая предпосылка – теория экономики предложений, вторая – известные работы о роли ЕНВД в развитии малого предпринимательства по

[1] Никулкина И.В. Общая теория налогообложения. – Москва: Эксмо, 2010. – С. 35.

специальным налоговым режимам. В качестве третьей предпосылки теоретического обоснования данной гипотезы использована известная из теории экономического анализа функциональная взаимосвязь (рисунок 2.2) между отдельными видами налогов и такими показателями развития предприятий, как численность и оплата труда их работников (количество рабочих мест при применении ЕНВД, сумма заработной платы как база для исчисления отчислений в во внебюджетные фонды), получаемая прибыль (налогооблагаемая прибыль как разница между выручкой от реализации и себестоимостью товаров, работ, услуг), материальные ресурсы (площадь торгового зала при применении ЕНВД, стоимость основных производственных фондов, объем продаж подакцизных товаров, используемая земельная площадь и др.).

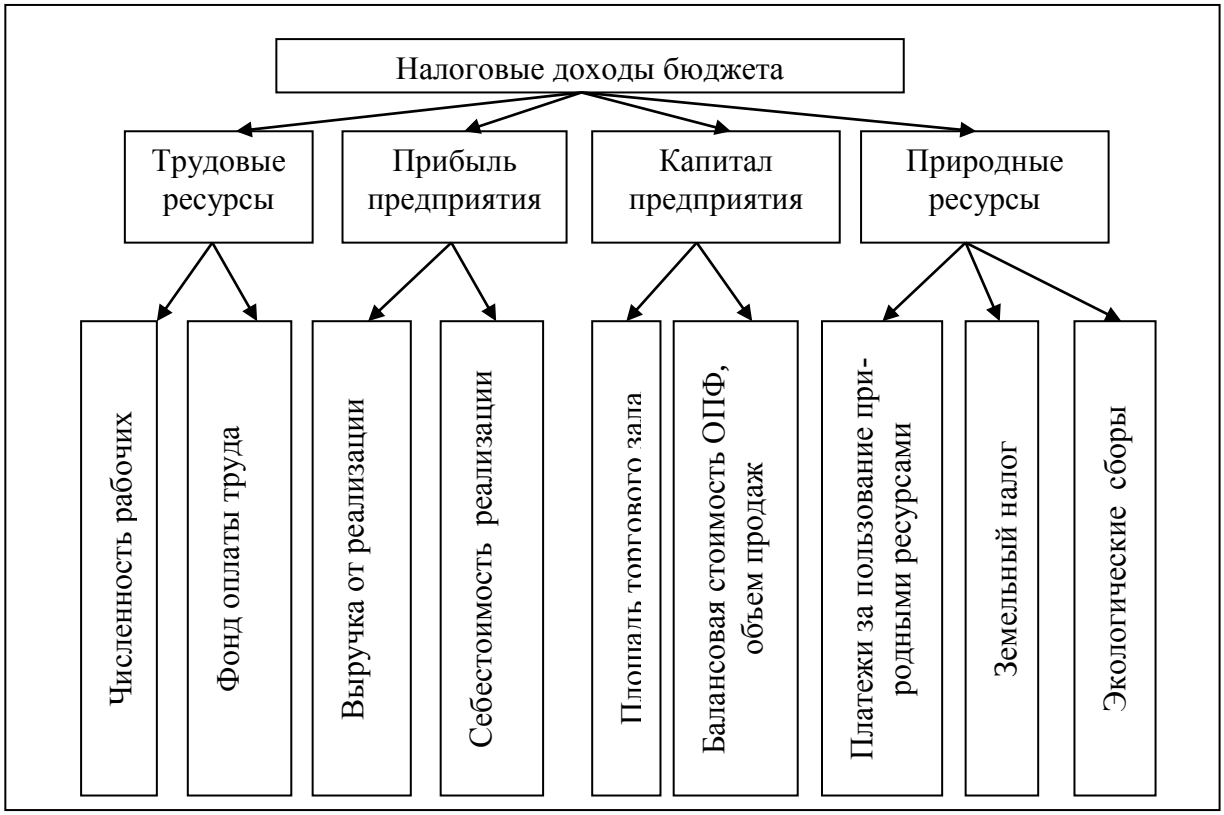


Рисунок 2.2 – Факторная модель формирования налоговых доходов

В соответствии с указанной теорией, к факторам первого уровня для целей налогообложения можно отнести: трудовые ресурсы, капитал предприятия, природные ресурсы, экономические результаты деятельности.

Капитал бизнеса в любой сфере деятельности начинается с определенной денежной суммы, за счет которой приобретается необходимое количество ресурсов, организуется процесс производства и сбыт продукции, поэтому капитал в процессе своего движения проходит последовательно три стадии кругооборота: заготовительную, производственную и сбытовую.

Капитал облагается налогом на производственной стадии (налог на имущество) и на стадии сбыта (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог с оборота, налог с продаж и др.). На первой стадии предприятие приобретает необходимые ему основные фонды, производственные запасы, на второй – часть средств в форме запасов поступает в производство, а часть используется на оплату труда работников, выплату налогов, платежей во внебюджетные фонды, исчисленные в функциональной зависимости от начисленной заработной платы работникам предприятия. Заканчивается эта стадия выпуском готовой продукции. На третьей стадии готовая продукция реализуется и на счет предприятия поступают денежные средства, причем, как правило, больше первоначальной суммы на величину полученной прибыли от бизнеса. Итак, первая предпосылка – теория экономики предложений. Вторая предпосылка – известные работы Н.Ю. Сапожниковой о роли ЕНВД в развитии малого предпринимательства и Н.Н. Ремизова по теоретико-методологическому обоснованию специальных налоговых режимов.

Третья предпосылка – функциональная взаимосвязь между отдельными видами налогов и показателями развития предприятий.

Для торгового предприятия стадии выглядят следующим образом: закупается товар для перепродажи, затем он реализуется и выплачиваются установленные законодательством налоги.

Следовательно, чем быстрее капитал сделает кругооборот, тем больше предприятие получит и реализует продукции при одной и той же сумме капитала за определенный отрезок времени[1].

[1] Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие. – Москва: ИНФРА-М, 2008. – С. 542.

Задержка движения средств на любой стадии ведет к замедлению оборачиваемости капитала, требует дополнительного вложения средств и может вызвать значительное ухудшение финансового состояния предприятия и соответственного снижения налоговых выплат.

Но для ЕНВД такая зависимость отсутствует, так как он выплачивается независимо от объема реализации, но в зависимости от количества рабочих мест, вмененной выручки и соответствующего дохода, площади торгового зала и др. К факторам первого уровня «капитал предприятия» относятся не только прямо пропорционально влияющие на расчеты с бюджетами различных уровней активы: основные средства, нематериальные активы, результаты исследований и разработок, доходные вложения в материальные ценности, финансовые вложения, отложенные налоговые активы, прочие внеоборотные активы, но и другие используемые в хозяйственной деятельности материальные ресурсы, отражаемые во втором разделе баланса оборотные активы: запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы, которые при списании их на себестоимость продукции, товаров, работ и услуг снижают налогооблагаемую базу, то есть на неё влияют отрицательно (отчет о финансовых результатах)[1].

В соответствии с теорией экономического анализа, система показателей эффективности использования материальных ресурсов классифицируется на две группы: использование и производство материальных ресурсов.

Обобщающими показателями являются следующие:

материалоемкость продукции, работ, услуг;

материалоотдача продукции, работ, услуг;

прибыль на рубль материальных затрат организации за период;

показатели относительной экономии материальных затрат[2].

---

[1] Формы бухгалтерской отчетности // Неофиц. источник СПС «Консультант», 2014.

[2] Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности организации: учебник / под ред. проф. Н.В. Войтоловского, проф. А.П. Калининой, проф. И.Н. Мазуровой. – Москва: Высшее образование, 2007. – С. 163.

Частные показатели характеризуются использованием отдельных ресурсов (площадь торгового зала, количество рабочих мест, затраты сырья, энергии, топлива, материалов и покупных изделий, стоимость товаров для перепродажи, усушки и других потерь). Они подразделяются на технико-экономические показатели и общеэкономические показатели[1].

В калькуляции себестоимости часть материальных ресурсов представлена самостоятельными частями: сырьё и материалы, возвратные отходы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды. Они называются прямыми, их планируют и учитывают на единицу продукции, товаров, работ, услуг[2]. По этой причине предпринимательская структура заинтересована в улучшении показателей использования оборотных и внеоборотных активов (рисунок 2.3), показателей эффективности использования материальных ресурсов.



Рисунок 2.3 – Факторы формирования налогов третьего уровня (имущество)

[1] Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности организации: учебник / под ред. проф. Н.В. Войтоловского, проф. А.П. Калининой, проф. И.Н. Мазуровой. – Москва: Высшее образование, 2007. – С. 164.

[2] Экономический анализ: основы теории. – М.: Высшее образование, 2007. – С. 166–167.

Если брать общую систему налогообложения (ОСН), то капитал, включая материальные затраты, оборотные и внеоборотные активы, функционально связан с суммой исчисленных налогов, так как налогооблагаемой базой являются: имущество (для налога на имущество и на недвижимость), прибыль (она зависит от суммы оборотных активов, отнесённой на себестоимость и выручкой от реализации товаров, работ, услуг), НДС (он зависит от добавленной стоимости).

Для специального режима налогообложения, к которому отнесен ЕНВД, данное правило не действует, так как налогооблагаемой базой является не размер капитала, оборотных или внеоборотных активов, а площадь, используемая для получения вмененного дохода, а также количество рабочих мест и работающих[1].

Далее рассмотрели, как отражаются указанные факторы в статистическом наблюдении. Были использованы данные Росстата[2] и данные управления Федеральной налоговой службы по Ростовской области[3].

Для общего режима налогообложения важно не количество рабочих мест и работающих, а фонд заработной платы и годовой размер оплаты труда отдельных работников, так как с заработной платы отчисляется НДФЛ прямо пропорционально, и отчисления во внебюджетные фонды (рисунок 2.3) – по установленным ставкам и правилам[4].

Таким образом, ЕНВД не стимулирует предпринимательские структуры на повышение оплаты труда и на создание новых рабочих мест, но стимулирует интенсификацию труда (рисунок 2.4).

Рассматривая приведенные факторные системы (рисунки 2.2, 2.3 и 2.4), можно заметить существенную взаимосвязь между региональным валовым продуктом и доходами бюджета.

---

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. ФЗ от 30.03.14) //Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 32. – Ст. 3340.

[2] http://rostov.gks.ru.

[3] http://go.mail.ru.

[4] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 30.03.2014) //Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 32. – Ст. 3340.

Для подтверждения этой гипотезы рассмотрели и выполнили анализ статистических данных о развитии экономики и налоговыми поступлениями на примере Ростовской области.

В соответствии с методологическими положениями Росстата[1], приняты следующие термины (приложения 2 – 5): валовый региональный продукт (ВРП) в основных ценах; статистика финансов организаций; сальдированный финансовый результат; рентабельность организаций; рентабельность продукции; рентабельность активов; движение денежных средств; оборотные активы организации; финансовая устойчивость организации; кредиторская и дебиторская задолженности; основные фонды; объем платных услуг; платные услуги населению; оборот организации; валовая прибыль организации; оборот розничной торговли; оборот общественного питания; индекс физического объема оборота розничной торговли; оборот оптовой торговли.



Рисунок 2.4 – Факторы формирования налогов третьего уровня (трудовые ресурсы)

Результаты исследования и анализа показали следующее (таблица 2.1). Поступление налогов и сборов в консолидированный бюджет Ростовской области было следующим (приложения 2 – 5). В консолидированный бюджет области в 2011 году поступило средств на 16,50% больше, чем в 2010 году.

[1]http://rostov.gks.ru.

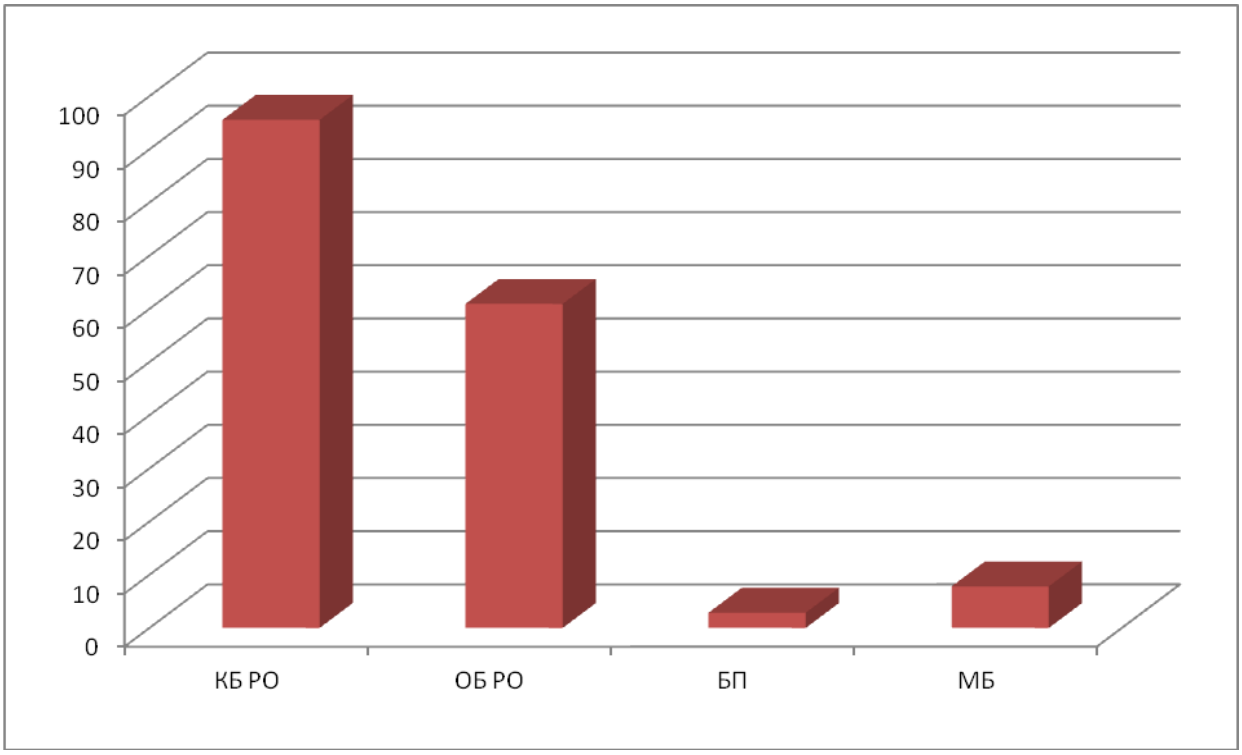
Таблица 2.1 – Структура налогов и сборов консолидированного бюджета Ростовской области за 2010– 2011 гг., млрд руб. [1]

Показатели	2010 г.	2011 г.	Прирост (%)	Абс. рост
Поступило в областной бюджет	97,74	113,87	16,50	16,13
в том числе:				
Налог на доходы физических лиц	17,64	19,39	9,9	1,75
Налог на прибыль	15,77	18,78	19,08	3,01
Акцизы	5,55	5,81	4,68	0,26
Налог на имущество организаций	6,54	8,36	27,8	1,82

Прирост составил 16,13 млрд руб. Темпы роста – одни из самых высоких в России. НДФЛ вырос незначительно, на 9,9%, больше всего вырос налог на прибыль (на 19,08%), который внес существенный вклад в рост доходов. Если брать абсолютные значения, то налоговые поступления характеризуются следующим. В 2011 г. в областной бюджет Ростовской области (ОБ РО) поступило 60, 94 млрд руб., а в консолидированный бюджет Ростовской области (КБ РО) – свыше 95,54 млрд руб.

В сумме по поселениям РО поступило 2,86 млрд руб., по муниципальным районам – 7,81 млрд руб. Основа бюджетов поселений и муниципальных районов – НДФЛ и поступления от СНР, в основном ЕНВД и ЕСХН. Так, по муниципальным районам НДФЛ составил более половины поступлений – 4,84 млрд руб., по поселениям – 0,85 млрд руб., (29,72%). ЕНВД поступает в муниципальный бюджет, и в 2011 г. его сумма составила 0,442 млрд руб. (5,66%), то есть она незначительна, даже меньше, чем налог на имущество, который составил 0,625 млрд руб. (рисунок 2.5). Диаграмма наглядно показывает, насколько более существенен областной бюджет в сравнении с муниципальными и поселенческими (рисунок 2.5). Он превышает указанные налоги соответственно в 7,8 и 71,7 раза. Из анализа следует, что в настоящее время доля ЕНВД в бюджетах муниципалитетов – незначительная (рисунок 2.6). Согласно статистическим данным, муниципальные налоги формируются в первую очередь налогом на имущество, затем – ЕНВД и УСН.

[1] http://rostov.gks.ru/digital/default.aspx.



КБ РО – консолидированный и ОБ РО – областной бюджеты Ростовской области
БП – бюджет поселений и МБ – муниципальные бюджеты Ростовской области

Рисунок 2.5 – Доходы бюджетов различных уровней Ростовской области в 2011 г., млрд руб.

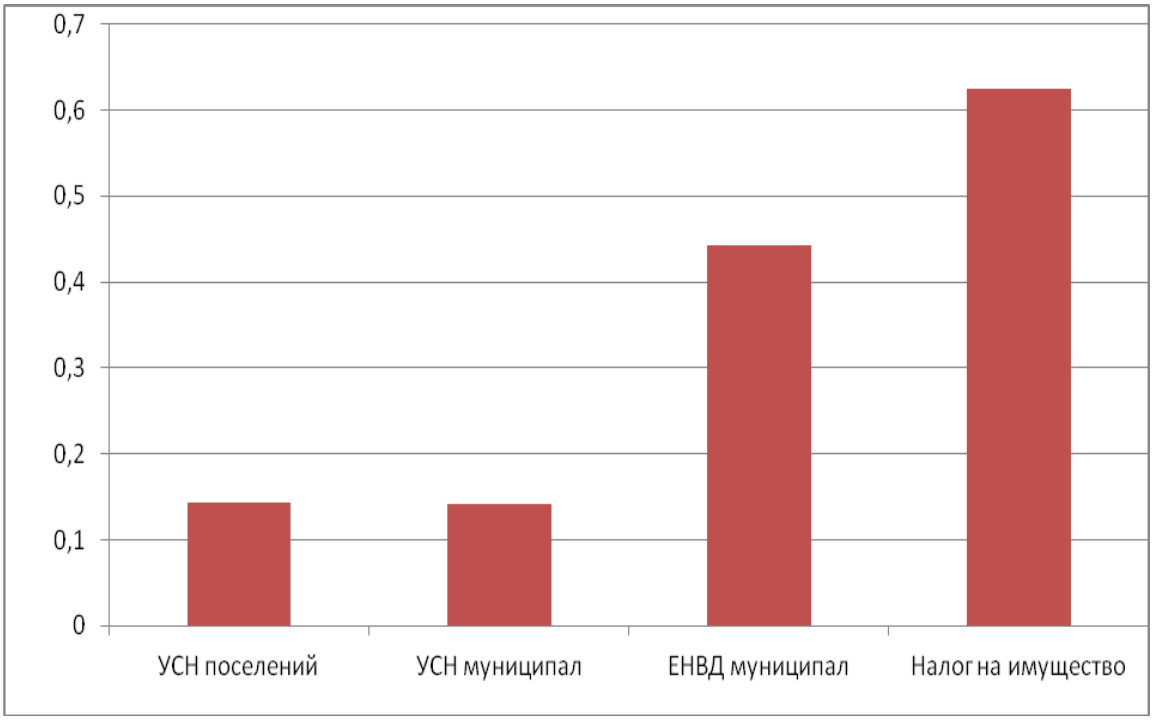


Рисунок 2.6 – Сумма поступлений от УСН, ЕНВД и налога на имущество в Ростовской области в 2011 г., млрд руб.

В 2011 г. бюджеты муниципалитетов Ростовской области поступило: ЕНВД – 0,442 млрд руб., УСН – 0,142 млрд руб., то есть суммы ЕНВД больше сумм УСН в 3,11 раза.

Рассмотрим структуру поступлений в муниципальные бюджеты (рисунок 2.7). Если в 2010 году в муниципальные бюджеты Ростовской области от упрощенной системы налогообложения (УСН), ЕНВД и налога на имущество поступило всего 7,81 млрд руб., то среди них поступления от ЕНВД были всего 0,442 млрд руб., от УСН – 0,142 млрд руб.

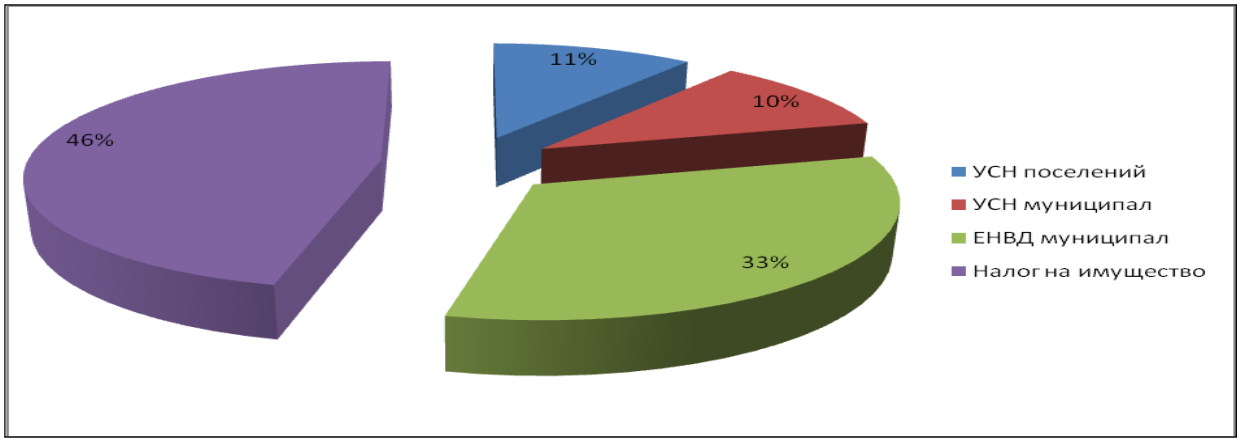


Рисунок 2.7 – Структура формирования муниципальных бюджетов Ростовской области в 2010 году

Доминировал налог на имущество – 46%, ЕНВД занимал 33%, УСН в сумме – 21%, но уже в 2011 году картина несколько изменилась, что вызвано в первую очередь изменением нормативной базы по перераспределению налогов по уровням (рисунок 2.8).

Как видно из рисунка 2.8, основа муниципального бюджета – НДФЛ (13,95 млрд руб.), затем идут: земельный налог (4,97 млрд. руб.), налог на имущество (2,51 млрд руб.), ЕНВД, УСН и другие.

Для иллюстрации структуры налоговых доходов построили круговую диаграмму (рисунок 2.9).

Из диаграммы следует, что доля НДФЛ – более 51% , затем следующим

по важности идет земельный налог (18%), налог на имущество (9%), УСН (7%), ЕНВД (7%), налог на прибыль (4%) и транспортный (4%). Следует заметить, что налоги от СНР полностью зачисляются в муниципальные бюджеты, что не так для остальных налогов.

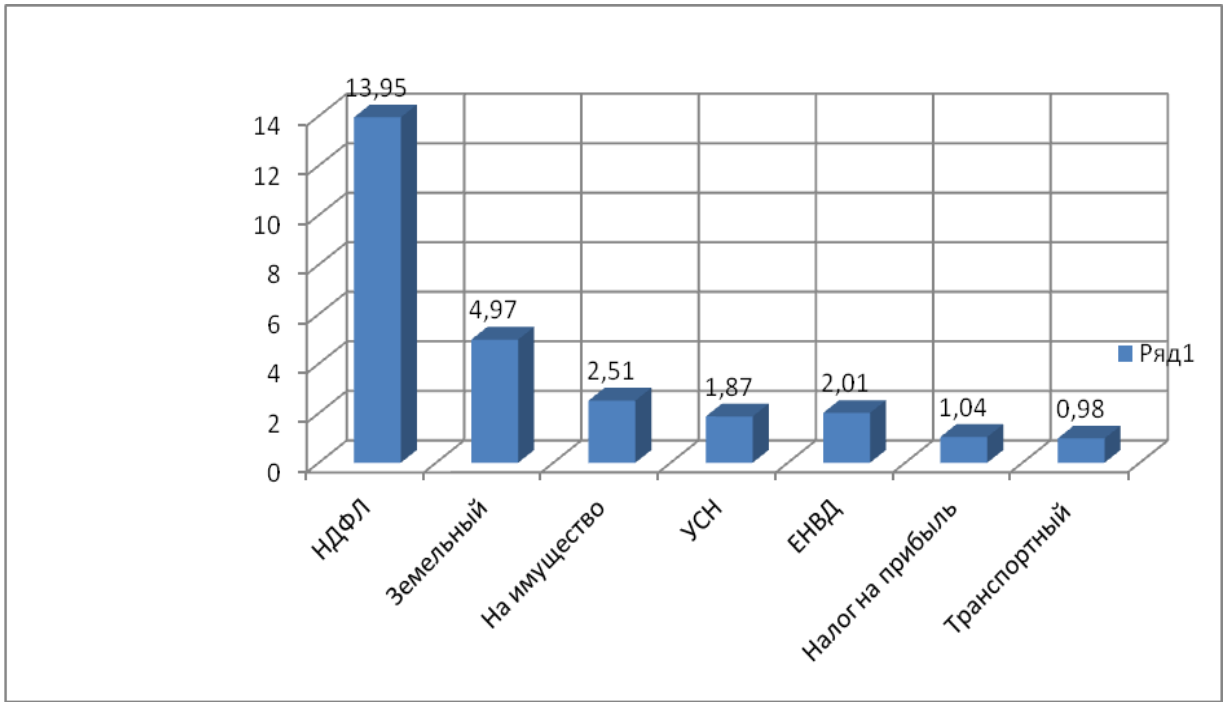


Рисунок 2.8– Структура налоговых доходов муниципальных бюджетов Ростовской области в 2011 году, млрд руб.

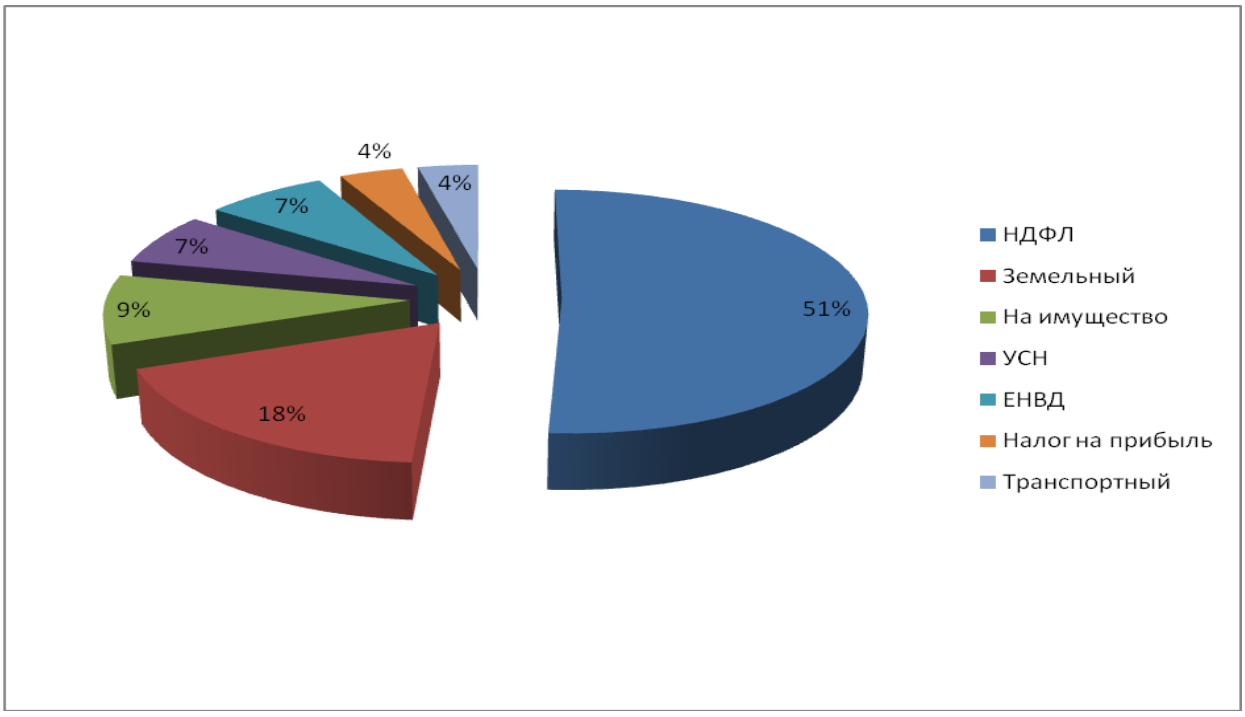


Рисунок 2.9 – Структура всех налоговых доходов Ростовской области в 2011 году, млрд руб.

Например, из всей суммы налога на прибыль фактически в местный бюджет в 2011 году соотношение перечисленных средств в областной и муниципальный бюджеты 94% и 6%. Из всей суммы НДФЛ соответственно 60,2% и 39,8%, по УСН соотношение соответственно 53% и 47%, в отличие от ЕНВД, ЕСХН и налога на имущество физических лиц, которые полностью перечислены в муниципальные бюджеты.

Таким образом, роль СРН преувеличена. Если бы все налоги распределялись в одинаковой пропорции, то роль ЕНВД в муниципальных бюджетах была бы ничтожной. Следовательно, их роль поднята искусственно, в социально-политических целях, а не в силу экономической целесообразности. Сводная аналитическая таблица подтверждает это суждение (таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Сводная аналитическая таблица формирования бюджетов Ростовской области в 2011 г., млрд руб.[1]

Виды бюджетов	Оценка	План	Факт	Резерв	Выполнение
Всего по местным бюджетам	39,01	34,05	34,59	11,3	99,8
Областной бюджет	61,72	61,72	60,94	1,3	98,7
Консолидированный бюджет	100,73	95,77	95,54	5,2	101,6

Как следует из таблицы 2.2, наименьшие резервы у ОБ – 1,3 млрд. руб, КБ – 11,3 млрд. руб., КБ тоже имеет существенный резерв – 5,2 млрд. руб., но наибольшие резервы – у местных бюджетов. Оценка МБ может быть существенно увеличена при условии сокращения области применения ЕНВД.

Мы аппроксимировали кривую убывания поступления налогов от вида в местные бюджеты Ростовской области: получили полином третьей степени (рисунок 2.10). Наиболее существенны НДФЛ, земельный налог, налог на имущество, менее значимы УСН и ЕНВД, налог на прибыль и транспортный налог. Достоверность аппроксимации 0,932. Налоговые доходы напрямую связаны с региональным валовым продуктом(ВРП), который является важнейшим показателем развития экономики на макроэкономическом уровне.

[1] http://www.donland.ru/economy.aspx.

Он характеризует взаимосвязанные аспекты экономического процесса: производства материальных благ и оказания услуг, распределения доходов, конечного использования материальных благ и услуг.

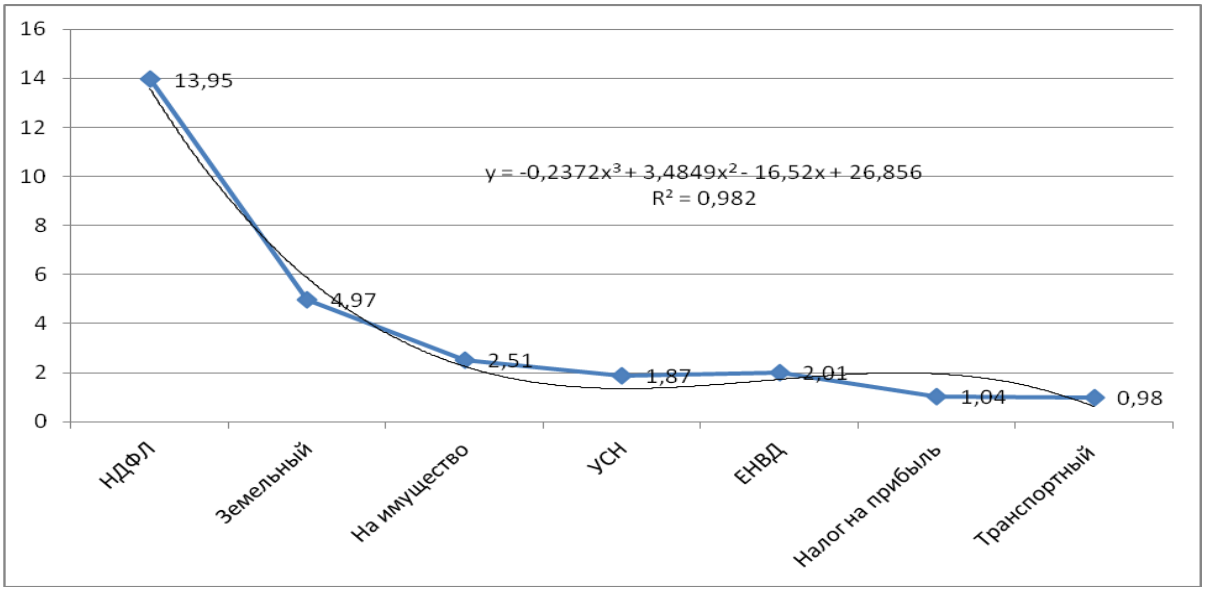


Рисунок 2.10 – Существенность вклада налогов по видам в муниципальные бюджеты Ростовской области в 2011 году, млрд руб.

Такой подход позволяет рассмотреть валовой региональный продукт с разных сторон и получить цельную картину функционирования экономики.

Что касается ВРП Ростовской области, то он формируется в относительно благоприятных условиях[1]: выгодное экономико-географическое расположение, развитая транспортная инфраструктура, высокая обеспеченность трудовыми ресурсами, отсутствие социальной напряженности.

Как отмечается на сайте Правительства Ростовской области, эти факторы исторически определили положение области как одного из крупнейших на юге страны центров многоотраслевой промышленности, развитого сельского хозяйства, науки, культуры. По объемам ВРП область входит в число первых 15 регионов России. Структура ВРП Ростовской области следующая (рисунок 2.11). Одна пятая часть ВРП приходится на продукт обрабатывающих производств, на два процента меньше – на торговлю, ремонт автотранспорта и бытовых изделий. Следовательно, сфера торговли – важнейшая для

[1] http://www.donland.ru/economy.aspx.

региона направление деятельности. Но для Ростовской области немаловажным является агропромышленный комплекс, так как доля сельского хозяйства составляет 13,2%, причем значимая часть сельскохозяйственной продукции и её переработки идет на экспорт.

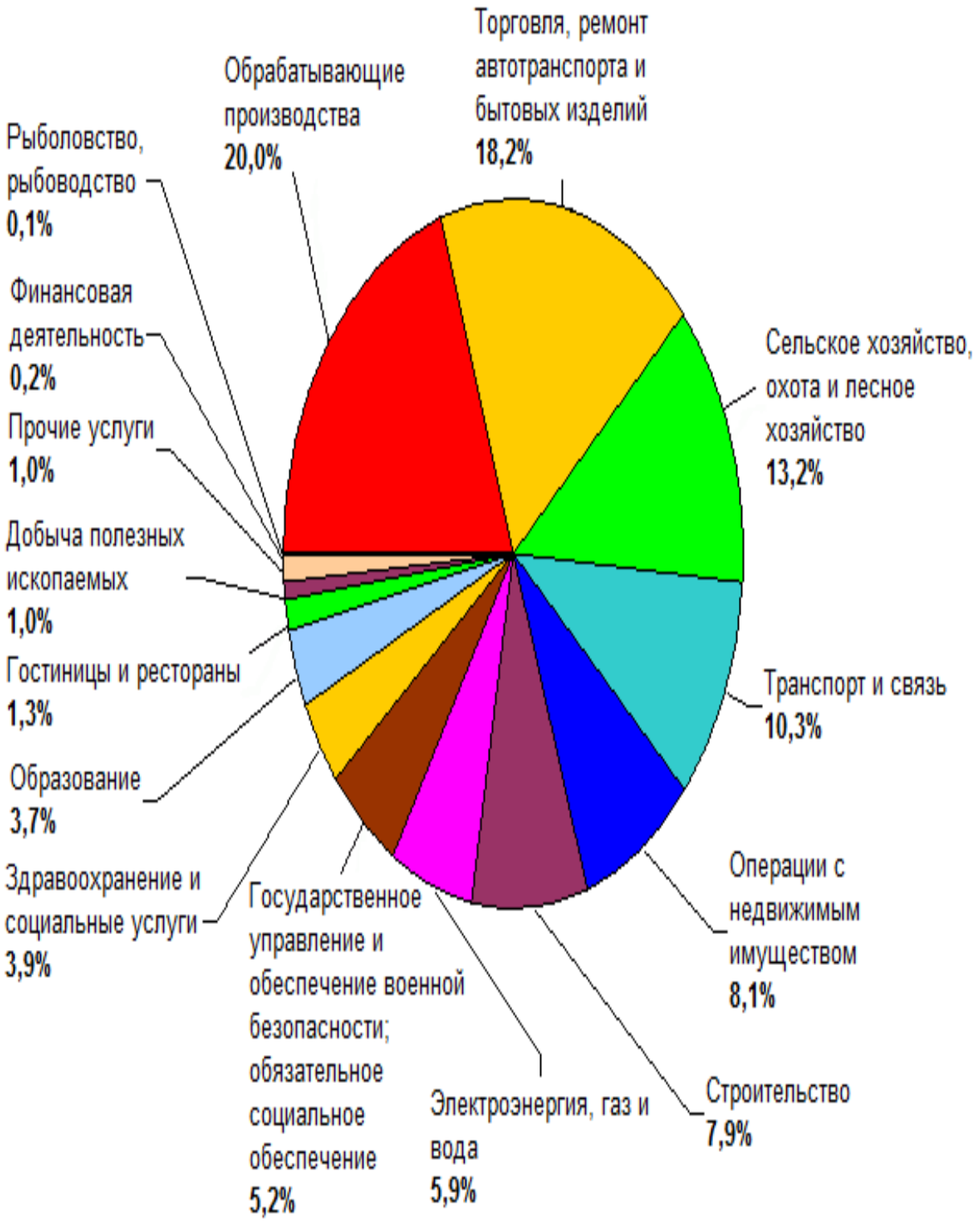


Рисунок 2.11 – Структура ВРП Ростовской области в 2012 году

Интересно отметить, что, несмотря на большой фронт строительных работ, доля строительного комплекса не превышает восьми процентов.

В регионе недостаточно производится рыбной продукции, несмотря на близость Азовского моря, наличие как рек, так и прудов. Добыча полезных ископаемых (в основном каменного угля в Восточно-Донбасском угольном бассейне незначительна. Несмотря на то что производство электрической и тепловой энергии не превышает 6%, регион является энергообеспеченным и занимает первое место в четверке основных регионов – энергопроизводителей ЮФО. Мощностей электростанций, расположенных на территории области, достаточно для покрытия обрабатывающих производств, коммунального и сельского хозяйства, транспорта, бытовых нужд.

Относительно велика доля образования, что создает человеческий потенциал для развития экономики. По оценке министерства экономического развития Ростовской области, в 2011 году в области темпы роста валового регионального продукта по сравнению с 2010 годом увеличились на 7,2% , что выше, чем прирост ВВП в России (на 4,3%).

Рост обеспечен за счет опережающего развития всех видов промышленного производства, сельского хозяйства, оптовой и розничной торговли. В 2011 году по этому показателю в области восстановлен докризисный уровень. Производственный потенциал области имеет высокий уровень диверсификации, 81% в объеме отгруженной продукции собственного производства занимает продукция обрабатывающих производств.

Машиностроение и металлообработка сохраняют прочные позиции – их доля в общем промышленном обороте составляет порядка 1/3, они – основной плательщик налога на прибыль, на имущество и НДС. Компании-гиганты этих отраслей известны как в России, так и за ее пределами.

Крупнейшее предприятие области – «Ростсельмаш». На сегодняшний день это один из основных производителей сельскохозяйственной техники в СНГ, контролирует 63% рынка зерноуборочной техники России и 17% мирового рынка.

Рассмотрев особенности обрабатывающих производств, установили, что по прогнозу на 2015 г. основную часть занимают следующие виды экономической деятельности: производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака – 27,5 процента, металлургическое производство и производство готовых металлических изделий – 17,5 процента, производство транспортных средств и оборудования – 14,5 процента, производство машин и оборудования – 11,5 процента (рисунок 2.12).

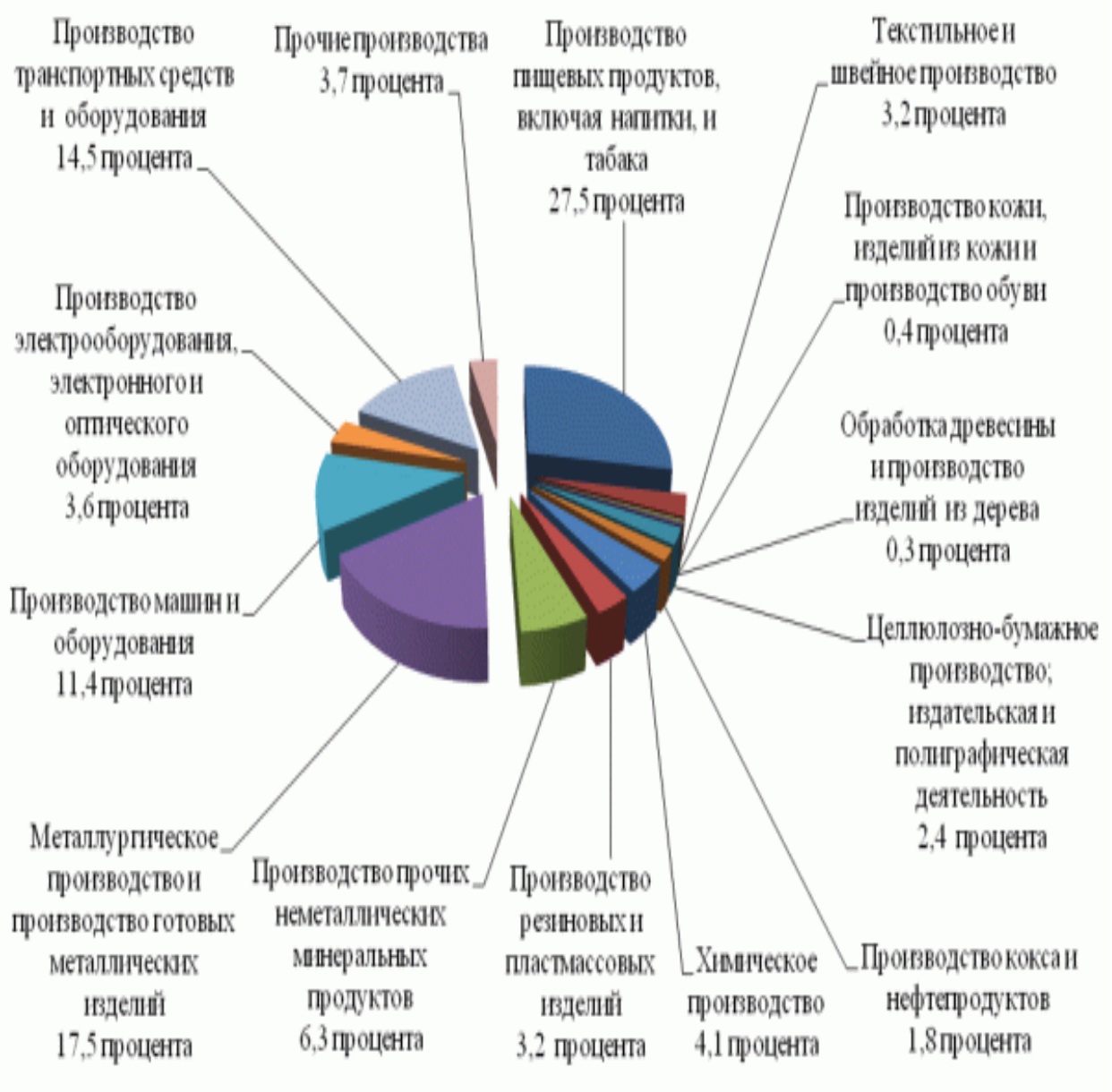


Рисунок 2.12 – Прогнозная структура обрабатывающих производств Ростовской области в 2015 году[1]

[1] ИАС «Прогноз» министерства экономического развития Ростовской области.

В 2014 году в экономике области предполагается сохранение устойчивых темпов развития, причем по многим показателям темпы будут выше, чем в среднем по России. На предприятиях региона производится четвертая часть промышленной продукции Южного федерального округа[1].

На предприятиях области выпускается 80% производимых в стране магистральных электровозов и паровых котлов, три четверти зерноуборочных комбайнов, ведущее место в России принадлежит тяжёлому вертолётостроению и производству навигационных систем для судов.

По выпуску важнейших видов промышленной продукции входит в первую десятку регионов. Так, первое место по выпуску: магистральных электровозов; зерноуборочных комбайнов; трикотажных изделий.

Второе место в РФ по производству: строительного керамического кирпича; растительного нерафинированного масла.

Другая особенность ВРП – крупное сельскохозяйственное производство. Третья часть населения проживает в сельской местности и обрабатывает 5,8 млн га пашни. Сельхотоваропроизводители и население являются основным плательщиком земельного налога и ЕСХН.

По площади сельхозугодий и площади посевов зерновых культур область занимает 2-е место в Российской Федерации, при том, что по плодородию пашни – лишь 10-е место.

На долю Ростовской области приходится около 20% производимой продукции сельского хозяйства в Южном федеральном округе, причем более 65% валовой продукции сельского хозяйства области производится в отрасли растениеводства: по выращиванию зерновых область занимает третье место в России. Главная зерновая культура – озимая пшеница. Ведущей технической культурой является подсолнечник. Сбор зерновых культур ежегодно составляет в среднем 6 –7 млн тонн, подсолнечника – до 1,5 млн тонн.

Ростовская область является крупнейшим экспортером продукции сельского хозяйства и продуктов ее переработки.

---

[1] http://www.donland.ru.

Экспорт зерновых на внешний рынок составляет более 4 млн тонн в год, подсолнечного масла более 300 тыс. тонн, при экспорте поступает экспортная выручка и налоги с неё, а также таможенные платежи и сборы.

Рассмотрим положение Ростовской области в сравнении с другими регионами России по данным статистического наблюдения (таблица 2.3).

Анализ приведенных данных свидетельствует об увеличении ВРП с 126 до 765,8 млрд руб., то есть в шесть раз. Наиболее высоким темп роста ВАРП был в с 2002 г. по 2004 г. и с 2006 г. по 2008 г., то есть до финансового кризиса 2008 г. После отрицательного значения 2009 г. рост ВРП возобновился (таблица 2.3 и 2.4).

Во все годы указанного периода налоговая нагрузка в относительном измерении снижалась, что приводило в 2003 – 2006 годах и в 2010 – 2011 годах к отставанию налоговых поступлений от темпа роста ВПР, что создало предпосылки роста предпринимательства. Например, в 2010 г. поступило 97,74 млрд руб., а в 2010 – 113,88 млрд руб., то есть существует тренд увеличения абсолютных значений доходов, и в рассматриваемый период темп роста их составил 116,5% (приложения 2 – 5).

Наибольший темп роста показали: транспортный налог с организаций (173,6%) и физических лиц (223,6%), акцизы (128,1%), налог на добавленную стоимость (123,1%), налог на прибыль организаций (121,1%), из специальных режимов налогообложения (СРН) – единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), он вырос на 154,6%.

Рост поступлений первого из них связан с ростом автопарка, второй – с ростом оборота алкогольной продукции и табачных изделий.

Увеличение ВРП повлияло на рост НДС, а улучшение сальдированного дохода организаций стимулировал рост налога на прибыль. Однако основная масса предприятий торговли и услуг относится к малым предприятиям и индивидуальным предпринимателям, которые в соответствии с действующим законодательством находятся на едином налоге на вменённый доход и не платят налог на прибыль и налог на добавленную стоимость.

Таблица 2.3 – ВРП Ростовской области в сравнении с другими субъектами Российской Федерации в 2004 –2010 гг., млрд руб.

Регионы	Календарные годы						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Москва	2853272	4135155	5260233	6696259	8248652	7157537	8401859
Краснодарский край	313624	372930	483951	648211	803834	857527	1008153
Ростовская область	221167	263052	340013	450435	576126	556194	632197
Волгоградская область	154338	203232	252143	331767	416679	377366	437414
Воронежская область	117198	133587	166177	222812	287072	302510	328771
Ставропольский край	122235	146569	181675	222240	274992	277467	316890
Астраханская область	56711	70128	85112	100359	147549	132212	145430

Таблица 2.4 – Анализ налоговой нагрузки на экономику Ростовской области за период 2001–2011 гг., млрд руб.

Показатели	Календарные годы										
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ВРП	126	148,3	183,4	231,1	263,0	340,0	450,0	576,0	556	683,6	765,8
Темп роста ВРП, %	0	117,7	123,7	126,0	113,8	129,3	132,4	128,0	96,5	122,9	112,0
Доходы бюджета	33,3	40,5	46,9	54,1	47,1	59,6	81,6	105,7	112,4	123,2	127,2
Темп роста налогов %	0,0	121,6	115,8	115,4	87,1	126,5	136,9	129,5	106,	109,6	103,2
Налоговая нагрузка,%	26,4	27,3	25,6	23,4	17,9	17,5	18,1	18,4	20,2	18,0	16,6
Отставание налогов от роста ВРП, %		3,3	-6,4	-8,5	-23,5	-2,1	3,4	1,2	10,2	-10,9	-7,9

Это снижает сумму налоговых поступлений, которая не компенсируется СНР по причине пониженных налоговых изъятий для стимулирования малого бизнеса. Логично предположить, что такая ситуация существенно снижает налоговые поступления, имеют место выпадающие доходы из консолидированного бюджета (КБ) и федерального бюджета (ФБ) при переходе предприятия в разряд малых и средних предприятий (МСП) или в индивидуальные предприниматели. Взаимосвязь налоговых поступлений и ВРП приведена на рисунке 2.13.

Сопоставляя эти данные с кривой Лаффера (рисунок 2.1), можно сделать вывод о том, что Ростовская область ещё не достигла HC_{lim} и возможно увеличение налоговой нагрузки, например, посредством существенного ограничения сферы применения ЕНВД.

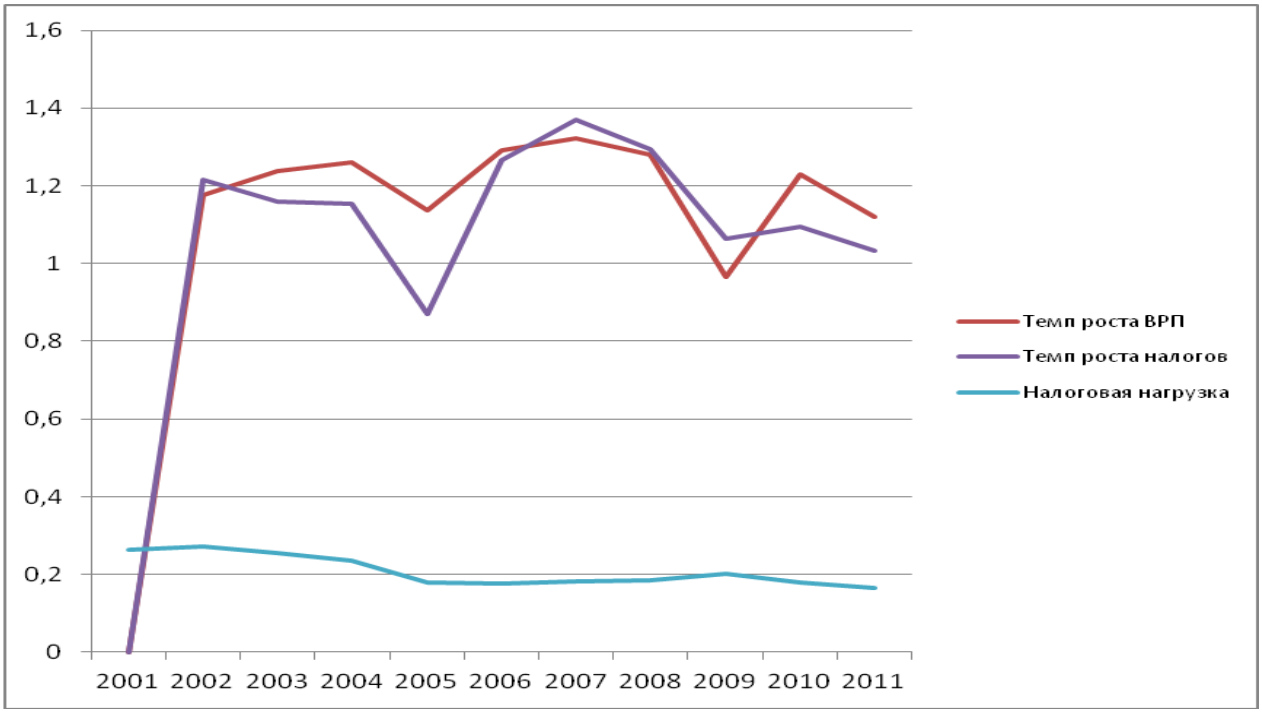


Рисунок 2.13 – Взаимосвязь налоговых поступлений и ВРП Ростовской области за 2001– 2011 гг.

Как следует из графика, отставание темпов налоговой нагрузки расширяет финансовые возможности малого предпринимательства и создает условия роста. С учетом распределения поступлений, темпы роста в первый период 2009 – 2010 гг. и второй период 2010 – 2011 гг. имеют одинаковую тен-

денцию и аналогичную структуру поступлений, но по количественным характеристикам различаются. Темп поступления в КБ РФ снизился до 112,0%, налог на прибыль – до 101,6%, НДФЛ – до 111,4%. Темп роста акцизов, наоборот, вырос до 159,2%. Транспортный налог близок к верхнему пределу роста и его поступления снизились до 113,6% (организации) и 131,0% (физические лица). Это связано с тем, что приобретение автомашин в том же количестве, что и в первом периоде, дает меньший относительный процент его роста.

Налоговые поступления от акцизов в размере 29,95% позволяют говорить о «пьяном» федеральном бюджете и консолидированном бюджете Ростовской области, то есть при введении государственной монополии на алкогольную и табачную продукции доходы бюджетов всех уровней существенно вырастут. Также они вырастут в том случае, если торговля алкогольными и табачными продуктами будет перемещена из киосков, мелких магазинов в более крупные торговые центры, находящиеся но общем режиме налогообложения. Большую роль в налоговых поступлениях сыграет признание пива алкогольной продукцией, каковым оно действительно является.

В настоящее время индивидуальные предприниматели торгуют этими товарами, получая от их перепродажи большую часть своей прибыли. Также установили, что рост поступлений в КБ Ростовской области почти в три раза больше темпов роста поступлений в ФБ Российской Федерации (6,1%).

Например, акцизы выросли в сравнении с предыдущим периодом на 72,4%, в основном за счет акциза на табачную продукцию и пиво, которыми активно торгуют, как выше отмечали, индивидуальные предприниматели и малые предприятия оптом и в розницу.

Факторы потребительского рынка позволяют поддерживать в области с одной стороны высокий уровень занятости и платежеспособности населения, с другой – высокий уровень товарного обеспечения потребительского рынка.

В 2011 году в «Стратегию социально-экономического развития Ростовской области на период до 2020 года» добавлен раздел «Потребительский

рынок», в котором актуализированы перспективные цели и основные направления его развития на период до 2020 года. Потребительский рынок объединяет три сегмента сферы обслуживания населения – торговлю, общественное питание и бытовое обслуживание, показатели развития которых являются базовыми при формировании объема конечного потребления валового регионального продукта. В 2010–2011 гг. доля потребительского сектора экономики в ВРП области составляла около 18,0%, при этом приоритетная роль принадлежит сфере торговли.

Оборот розничной торговли – основной показатель, характеризующий развитие отрасли, возрос в сопоставимых ценах к уровню 2000 года в 2,9 раза. По этому показателю Ростовская область входит в первую десятку субъектов Российской Федерации**,** доля области в общем объеме оборота розничной торговли в целом по России составляет 3,0%.

Потребительский рынок – один из наиболее динамично развивающихся секторов экономики Ростовской области, обладающий значительным потенциалом развития, обусловленным ее конкурентными преимуществами[1].

По этой причине рост ВРП мы связываем с ростом оборота оптовой и розничной торговли. В этом аспекте актуальной задачей является совершенствование текста законодательства, регулирующего СНР, так как предприятия при переходе с ОСН на СРН могут сокращать бюджетную отдачу от 4 до 28 раз.

В результате теряет значительные суммы бюджет различных уровней[2].

Рассмотрим структуру налоговых доходов муниципальных образований Ростовской области[3]. В 2010 году от налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на территории Ростовской области, поступило в областной бюджет администрируемых ФНС России налогов 46797,7 млн руб., что на 7483,6 млн руб., или на 19,0% выше показателей 2009 года.

---

[1] http://www.donland.ru.

[2]http://www.donland.ru/Default.aspx?pageid=85416. Стратегия социально-экономического развития Ростовской области до 2020 года.

[3]http://rostov.gks.ru.

Основная часть поступлений обеспечена за счет налога на доходы физических лиц – 41,4 %, налога на прибыль – 31,8%, налога на имущество организаций – 9,8%, акцизов – 11,8 % (рисунок 2.14).

Рассмотрим поступление налогов и сборов в бюджеты муниципальных образований Ростовской области в 2011 году. Структура поступивших налогов и сборов в муниципальные бюджеты Ростовской области характеризуется следующими данными: в 2011 году в бюджеты муниципальных образований Ростовской области поступило администрируемых ФНС России доходов в сумме 9089,6 млн руб., что на 860,1 млн руб., или на 10,5 % выше показателей 2010 года.

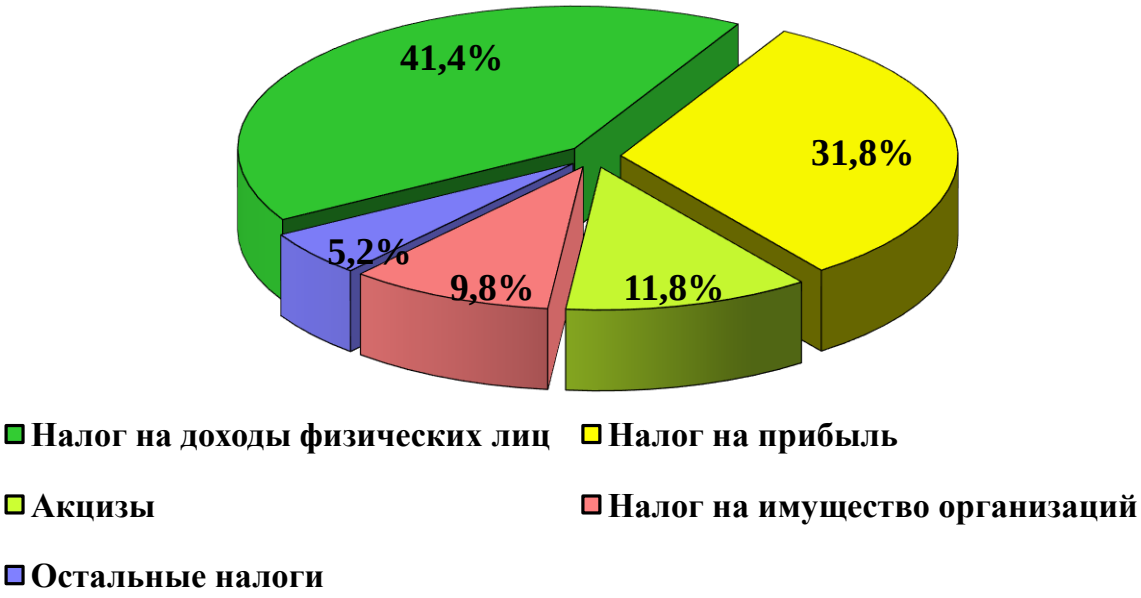


Рисунок 2.14 – Структура налоговых поступлений в бюджет Ростовской области в 2011 году[1]

Налоговые поступления бюджетов муниципальных образований формируются за счет налога на доходы физических лиц (41,7%); земельного налога (21,5%); налогов, относящихся к специальным налоговым режимам (19,4%); налога на прибыль (4,4%), налога на имущество организаций (10,0%). По данным таблиц (приложения 2–5) наблюдается устойчивый рост налоговых поступлений как в региональный бюджет, так и в муниципальные

[1]http://rostov.gks.ru.

бюджеты. Как следует из вышеприведенных данных, налоговые доходы распределяются по уровням: муниципальный (в основном это НДФЛ, земельный налог, налоги специальных налоговых режимов, налог на имущество и частично налог на прибыль; региональный (НДФЛ, налог на прибыль, акцизы, налог на имущество); федеральный уровень (налог на прибыль, НДС, земельный налог, платежи и сборы за использование минерально-сырьевой базы и др.). Соответственно существующая система называется фискальной, трехканальной системой налогообложения.

В региональной структуре налогов доминируют: налог на доходы физических лиц (41,7%), налоги, относящиеся к специальным налоговым режимам (19,4%), земельный налог (21,5%), в число менее значимых для бюджета относятся: налог на имущество организаций (10,0%), налог на прибыль (4,4%) и остальные налоги (рисунок 2.15). Среди специальных налоговых режимов (СНР) наиболее значим для муниципального бюджета ЕНВД для отдельных видов деятельности (8,95%).



Рисунок 2.15 – Структура налоговых доходов муниципальных образований Ростовской области в 2010 году[1]

[1]http://rostov.gks.ru.

Единый сельскохозяйственный налог занимает незначительную долю (0,15%), промежуточное положение занимает упрощенная система налогообложения.

Налоговые доходы поступают в консолидированный бюджет (КБ), в том числе в федеральный бюджет (ФБ) и консолидированный бюджет субъекта федерации, то есть в консолидированный бюджет Ростовской области. Поступление администрирует ФНС России. В 2010 г. поступило 97,74 млрд руб., а в 2011 г. – 113,88 млрд руб. Из года в год наблюдается тенденция к увеличению абсолютных значений доходов, и в рассматриваемый период темп роста составил 116,5% .

Рассмотрев период с 2009 по 2010 гг. установили, что темп роста в федеральный бюджет составил 130,2%, а в КБ Ростовской области лишь 111,9%, что связано с перераспределением поступлений по уровням иерархии фискальной системы. Увеличение регионального валового продукта позитивно повлияло на рост налога на добавленную стоимость, причем улучшение сальдированного дохода коммерческих организаций Ростовской области могло бы стимулировать рост налога на прибыль, однако это не произошло в должной мере, так как предприятия торговли и услуг относятся к малым предприятиям, находящимся на ЕВНД и УСН, поэтому не платят налог на прибыль и не отчисляют в бюджет налог на добавленную стоимость. Это приводит к изъятию возможных при общей системе налогообложения бюджетных поступлений в течение всего рассмотренного периода с 2000 до 2014 гг. Как результат, сумма налоговых поступлений оказалась значимо меньшей, так как специальные режимы налогообложения понизили налоговые изъятия для стимулирования малого бизнеса.

Произошло «выпадение» бюджетных доходов. Но если рассмотреть темпы роста по видам налоговых поступлений в КБ и ФБ, то можно видеть, что они различаются по причине нормативного распределения поступлений по уровням, поэтому картина роста искажается существующими законодательными нормами.

Далее рассмотрим финансовую роль специальных налоговых режимов (СНР) через структуру поступлений. В формировании валового регионального продукта поступления значима роль администрируемых Федеральной налоговой службой России доходов в консолидированный бюджет. Например, в 2010–2011 гг. из всех поступлений 51,6% поступило в федеральный бюджет, а 48,87% – в консолидированный бюджет Ростовской области. В структуре консолидированного бюджета указанного субъекта федерации существенен налог на прибыль коммерческих организаций: из поступивших за отмеченный период 8,89 млрд руб. налог на прибыль составил 0,86 млрд руб., что составляет 9,7%, налог на доходы физических лиц – 1,9 млрд руб., или 21,51%, налог на добавленную стоимость – 24,12%, акцизы – 29,95%. По указанной причине основная часть налога на прибыль, налогов специальных налоговых режимов и акцизов поступила в консолидированный бюджет Ростовской области.

В структуре наибольшим изменениям подвергся налог на добавленную стоимость (снижение на 10,87%), налог на прибыль консолидированный бюджет Ростовской области (уменьшился на 9,84%), акцизы в федеральный бюджет (снизились на 1,25%), а рост в структуре показали акцизы на пиво в КБ, на табачную продукцию в ФБ, ЕНВД. В среднем налоги по специальным налоговым режимам увеличили свою долю в структуре на 7,66% (приложения 2 и 3, причем налоги, относящиеся к специальным налоговым режимам, показывают стабильный рост как по количественным значениям, темпу роста, так и по структуре поступления в консолидированный бюджет РФ в январе 2011 и в январе 2012 гг, (для администрируемых федеральной налоговой службой Российской Федерации), но в целом налоговые поступления значимо снизили.

Данными фактами объясняется трехкратное превышение роста поступлений в консолидированный бюджет Ростовской области в сравнении с темпом роста поступлений в федеральный бюджет Российской Федерации, который составил в среднем 6,1%.

Например, акцизы выросли в сравнении с предыдущим периодом на 72,4%, в основном за счет акциза на табачную продукцию и пиво, налоговые поступления в консолидированный бюджет при этом выросли на 29,95% (рисунок 2.16).

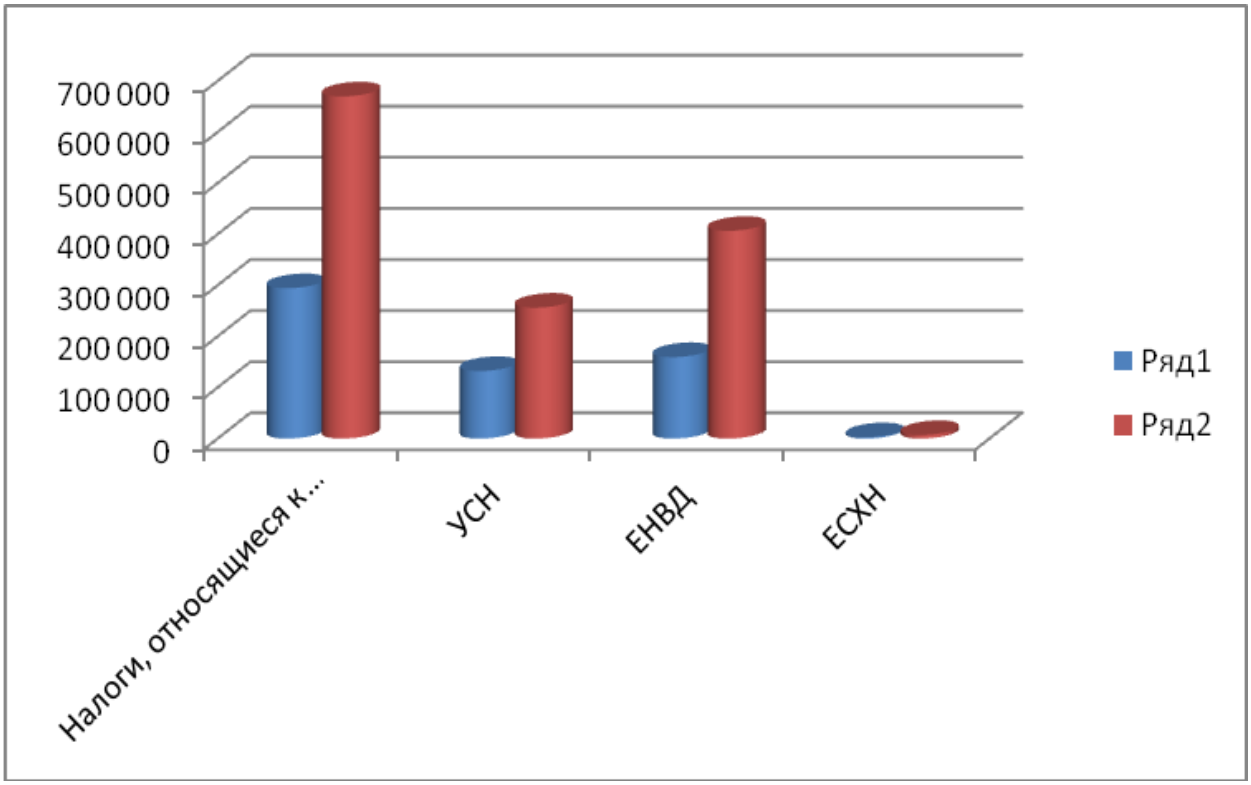


Рисунок 2.16 – Динамика поступления налогов, относящихся к специальным налоговым режимам в Ростовской области в 2011 году, млн руб.

Показали рост в 1,5 раза налоги, сборы и платежи за пользование природными ресурсами и на добычу полезных ископаемых, то есть больше всего, на 227,6%, выросли налоги, относящиеся к специальным налоговым режимам, однако в абсолютном значении они остаются малозначимыми, так как составляют в стоимостном выражении всего 1,73 млрд руб.

Наиболее высокий темп роста – у ЕНВД, так как сфера торговли и услуг демонстрирует положительную динамику даже во время замедления экономического роста.

Роль ЕХСН незначительна ввиду его малых сумм поступлений.

Расширение применения УСН, ЕНВД, ЕСХН непропорционально снизит темпы роста налоговых поступлений, о чем свидетельствуют показатели

администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет РФ в период с 2009 по 2012 гг. В настоящий момент порядок исчисления и уплаты ЕНВД устанавливается в гл. 26.3 НК РФ. В частности определены основные элементы налога: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок и сроки уплаты налога.

Известно, что хозяйствующие субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность, подпадающую под ЕНВД, освобождаются от уплаты иных налогов. Коммерческие организации и индивидуальные предприниматели при применении ЕНВД не исчисляют: налог на прибыль (в отношении прибыли, облагаемой единым налогом, а для индивидуального предпринимателя – НДФЛ в отношении соответствующих доходов); налог на имущество организаций, а для индивидуального предпринимателя – налог на имущество физических лиц; НДС, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Виды бизнеса, подпадающие под ЕНВД, определяют местные власти из перечня, закрепленного п. 2 ст. 346.26 НК РФ (приложение 1).

Для единообразного механизма исчисления коэффициентов на муниципальном уровне, необходимо выработать единую методику их расчета на федеральном уровне. Для оптимизации ЕНВД стоит задача создания инструмента финансово-правового регулирования единого налога в виде многофакторной совокупности коэффициентов К_2 для различных видов предпринимательской деятельности с учетом социально-экономических особенностей своей территории. Данный инструмент поможет решению актуальной проблемы несовпадения вменяемого и фактического доходов.

Полномочия по определению облагаемых ЕНВД видов предпринимательской деятельности являются достаточными как для пополнения местных бюджетов, так и для стимулирования развития предпринимательской деятельности.

Актуальной задачей является совершенствование текста законодательства, регулирующего ЕНВД. Например, для уточнения базового при приме-

нении ЕНВД понятия «розничная торговля» необходимо внести уточнения в ст. 346.27 НК РФ, связанные с порядком расчета, с последующим закреплением указанной нормы в ст. 11 НК РФ.

Кроме того, есть положения, противоречащие природе ЕНВД. Например, обязанность декларирования вмененного дохода путем подачи декларации (п. 3 статья 346.32 НК РФ), так как размер ЕНВД установлен законодательно в каждом конкретном случае. Необходимо исключить указанный пункт из НК РФ, так как он не несет никакой дополнительной информации для ИФНС, а только создает препятствия предпринимателям. Также является нецелесообразным возлагать на юридические лица обязанность вести бухгалтерский учет при отсутствии в нем необходимости (п. 1 ст. 4 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Изучая вопрос об эффективности использования обязательного порядка применения единого налога, необходимо отметить, что в условиях финансового кризиса целесообразно рассмотреть возможность добровольного перехода на ЕНВД по отдельным низкорентабельным видам деятельности.

Таким образом, отменять ЕНВД пока рано, так как на других режимах легче укрывать налоги от уплаты. Необходимо совершенствование финансово-правового регулирования ЕНВД с целью предотвращения превращения его из системы упрощенного учета налогообложения в систему получения дополнительных налоговых льгот.

Порядок его исчисления нуждается в корректировках по многим составляющим и в создании соответствующего механизма.

Можно считать установленным фактом темпы роста в размере 130,2% налоговых поступлений в федеральный бюджет и 111,9%, – в консолидированный бюджет Ростовской области, несмотря на искажения в расчетах, связанные с перераспределением поступлений по уровням иерархии фискальной системы. Транспортный налог с физических лиц в 1,3 раза растет быстрее, чем с коммерческих организаций. Темпы роста акцизов, налога на прибыль организаций и НДС отличаются на 4%, то есть близки.

Для предприятий и ИП Ростовской области существенен такой фактор, как налоговая нагрузка. При её чрезмерном повышении темпы экономического роста замедляются. В 2000 – 2013 гг. налоговая нагрузка снижалась, но поступление налогов от специальных налоговых режимов относительно роста ВРП не улучшилось.

Рост ВРП по результатам анализа связан с ростом оборота оптовой и розничной торговли.

В этом аспекте актуальной задачей является совершенствование текста законодательства, регулирующего СНР, так как предприятия при переходе с ОСН на СРН могут сокращать бюджетную отдачу от 4 до 28 раз. В результате теряет значительные суммы бюджет различных уровней[1].

Данный вывод хорошо согласуется с исследованиями, выполненными на кафедре экономической теории ФГАОУ «Южный федеральный университет» Е.Ю. Сапожниковой под научным руководством профессора А.М. Юркова и профессора З.А. Клюкович, которой установлено следующее. ЕНВД упрощает учет для индивидуальных предпринимателей, но затрудняет выбор налоговой базы и налоговой ставки, не учитывает динамику макроэкономических показателей. ЕНВД снижает налоговую нагрузку на субъекты малого предпринимательства, сохраняет им большую долю финансовых активов, чем стимулирует их экономическую активность.

Доля ЕНВД колеблется от 8% до 15%, что согласуется с нашими данными, но при этом не учтены особенности перераспределения налогов по уровням фискальной системы, которое существенно искажает фактическую значимость налогов в формировании бюджетов различных уровней: ЕНВД полностью зачисляется в местный бюджет, а НДФЛ, УСН и другие специальные виды налогообложения – не более 50%.

В порядке научной гипотезы приняли зависимость, которую выявил Н.П. Ремизов (РГЭУ «РИНХ») на материалах Ростовской области, суть кото-

[1]http://www.donland.ru/ Стратегия социально-экономического развития Ростовской области до 2020 г.

рой состоит в том, что в зависимости от налоговой нагрузки изменяется число субъектов малого бизнеса. Указанный автор выявил функциональную зависимость между пропорциональной ставкой налога, уплачиваемой при УСН, доходами и количеством субъектов налогообложения. По аналогии допускаем возможность существования функциональной взаимосвязи между базовой доходностью, коэффициентами К_1 и К_2 и численностью субъектов ЕНВД.

И наоборот, чем больше численность индивидуальных предпринимателей, тем больше объем применения ЕНВД, так как подавляющее их число занимаются торговлей и услугами, для которых обязательно применение данного вида налога. Это утверждение логически доказывается тем, что при увеличении налогового бремени посредством увеличения ЕНВД финансовые активы его субъектов уменьшаются, конкурентоспособность падает, и они уходят из бизнеса через банкротство и прекращение деятельности. В данном случае установлено, что роль ЕНВД в формировании местных бюджетов искусственно преувеличена, а обязательность применения ЕНВД для отдельных видов деятельности экономически не обоснована. Более рациональной была бы схема выбора между ЕНВД и ОСН.

Вывод. Расширение применения специальных налоговых режимов, прежде всего единого налога на вмененный доход, снизит темп роста налоговых поступлений в текущий период и на перспективу.

Глава 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

3.1. Принципы реформирования

Тему ЕНВД активно обсуждают и предприниматели, и экономисты, и политики. Бывший тогда первым вице-премьером Игорь Шувалов предложил очередные меры по реформированию этого налогового режима. Основные направления развития налоговой системы РФ, утвержденные в 2011 году, предусматривали его полную замену с 2014 года на патентную систему. Игорь Шувалов предложил осуществить переход постепенный и достаточно длительный – до 2018 года. Подобная инициатива была встречена в предпринимательских кругах весьма одобрительно, осталось согласовать ее с субъектами Федерации, в чьем ведении этот режим и находится. Принцип добровольности для ЕНВД предлагался с 2008 года, когда экономический кризис показал его своеобразную «косность». В то время при существенном снижении покупательского спроса предприниматели были вынуждены вносить фиксированные платежи. Особенно это чувствовалось в регионах, так как муниципалитеты не внесли коррективы коэффициента-дефлятора К_2. Следствием стала бесприбыльность работы малого бизнеса на фоне невозможности смены налогового режима на более благоприятный.

Министр Министерства экономического развития Эльвира Набиуллина, например, тоже предлагала более мягкий вариант, и если он согласован с мнением Игоря Шувалова, то у предпринимательского сектора появляется поле для маневра при введении в оборот патента, основанного на УСН. С его вводом будет существенно расширен круг видов предпринимательской деятельности подпадающих под эти два удобных и практичных налоговых режима. [1] Некоторые «горячие головы» есть и среди предпринимателей, они требуют скорейшей отмены ЕНВД и введения патентной системы.

[1] http://taxbook.ru

Возможно, ими движет желание высказать свое мнение, а не трезвый расчет, так как ЕНВД действительно снижает налоговую нагрузку, и именно поэтому на нем работают 2,7 млн налогоплательщиков. Он удобен для налоговых органов, которым не надо проводить сложные проверки деклараций. Поэтому резкая отмена единого налога поднимет волну недовольства среди налогоплательщиков, в том числе и потому, что им будет нужно проходить процедуру перерегистрации со всеми вытекающими последствиями, что невыгодно и для ФНС.

«Дополнительных поступлений налогов от такой акции не будет, а хлопот множество. В то же время сейчас основные усилия налоговиков сосредоточены на оптимизации работы службы, и такая коллизия лишь усложнит движение вперед», – отмечает «Российская газета». [1]

В прошедшем году опубликовано письмо Минфина, в котором обосновывается отмена ЕНВД для некоторых категорий предпринимателей в перспективе, что является продолжением работы Минфина в рамках принятого еще в начале 2011 г. соответствующего постановления. Депутаты намерились осуществить отмену единого налога на вмененный доход и перевести соответствующую систему на добровольные рельсы. Это самая существенная реформа с 2002 года, когда он был признан необходимым, и практика это подтвердила: в настоящее время этот режим предпочитают 2,4 млн индивидуальных предпринимателей и 0,3 млн малых компаний, которые в общем числе предприятий малого бизнеса занимают 55%. В настоящее время он, по мнению Правительства РФ, себя изжил. Отмена ЕНВД нужна, в первую очередь, потому, что сектор малых юридических лиц российского бизнеса постепенно ушел из-под контроля: фиксированный платеж ни от оборотов, ни от прибыльности не зависит. Но благо для предпринимателей оборачивается потерями для бюджета. Депутаты ГД ФС РФ в пояснительной записке к проекту мотивировали необходимость изменений предполагаемым повышением поступлений налогов. Влиять на размер ЕНВД местные власти могли, регу-

[1] http://taxbook.ru

лируя коэффициент К_2, поэтому существовала почва для злоупотреблений с их стороны, – это вторая причина для отмены. В третьих, как считают аналитики, ЕНВД уже выполнил предназначенную ему роль: он вводился в то время, когда средства, вращавшиеся в розничной торговле и подобных сферах, были вне поля зрения властей. Сейчас ситуация изменилась, налоговый контроль исполняет свои функции.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) в 2012 году применяется без изменений[1].

С 1 января 2012 г. для плательщиков ЕНВД, осуществляющих розничную торговую деятельность и оказывающих услуги общественного питания, сокращается допустимая предельная штатная численность сотрудников со 100 до 50 человек, с 1 января 2013 г. запрещается применять ЕНВД при осуществлении розничной торговли и оказании услуг общественного питания, а с 1 января 2014 г. система ЕНВД отменяется полностью – Письмо Минэкономразвития РФ от 27.10.2011 № ОГ-Д05-1848.

Письмо Минфина – один из этапов, на котором специалисты ведомства доводят до всех заинтересованных лиц в более или менее доступной форме пункты НК РФ, подвергшиеся изменениям. Значительная часть циркуляров Минфина посвящена напоминанию налогоплательщикам о содержании ЕНВД и принципах его исчисления. Раскрывается льготная составляющая налога и возможность пользования преференциями в различных условиях, определяется совместимость с другими налогами (в частности с НДС).

Федеральная налоговая служба (ФНС) выпустила 17.01.2012 года письмо № ЕД-4-3/355@, которое носит скорее упреждающий, нежели разъясняющий характер[2]. Налоговая служба сообщает в нем, что ЕНВД как система налогообложения в 2012 году отменяться не будет. В документе даже указывается причина столь неожиданного циркуляра – многочисленные обращения налогоплательщиков.

---

[1]http://buhkuznitsa.ru. / Поэтапная отмена системы налогообложения – ЕНВД. Письмо ФНС от 17 января 2012 г.

[2] http://taxbook.ru.

ФНС в своем письме от 30.12.11 № ЕД-4-3/22628@ разъяснила некоторые тонкости сотрудничества бюджетных учреждений с индивидуальными предпринимателями, применяющими ЕНВД[1]. Суть его в том, что если бюджетное учреждение воспользуется услугами партнера, работающего на ЕНВД, то контрагент может потерять право применять этот режим налогообложения: коммерческие организации, занимающиеся такими поставками, должны платить налоги в соответствии с условиями, отличающимися от ЕНВД (общий порядок, УСН и т.д.)[2].

Как именно будет осуществляться поэтапная отмена ЕНВД, пояснил Минфин РФ в письме от 21.04.2011 г. № 03-11-11/99. С 2012 года для розницы и предприятий питания на ЕНВД будут установлены ограничения по числу работников – не более пятидесяти человек. С 2015 года отменяется система ЕНВД в отношении розницы, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м, а также для услуг общественного питания. С 2016 года ЕНВД будет ликвидирован для всех предпринимателей. Вместо ЕНВД предполагается применять упрощенную систему налогообложения на основе патента. Ограничения патента по рознице будут касаться площади торгового зала: не более 10 кв. м. по каждому объекту организации торговли. При применении патентной системы индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, средняя численность которых не должна превышать за налоговый период десяти человек.

Государственная Дума Российской Федерации 17 мая 2011 года приняла федеральный закон «О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» [3]. Законом предусматривается поэтапная отмена единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

---

[1] http://taxbook.ru
[2]http://taxbook.ru.
[3] http://www.amb-express.ru

В будущем предполагается установить патентную систему налогообложения, которая будет вводиться в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ.

По сравнению с действующим перечнем видов предпринимательской деятельности в отношении оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению, на которые распространяется применение системы налогообложения в виде ЕНВД, общий перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения, укрупнен.

В данный перечень включен ряд новых видов предпринимательской деятельности (химическая чистка, крашение и услуги прачечных, оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом, оказание услуг по перевозке грузов водным транспортом, услуги по прокату, экскурсионные услуги, розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 10 кв. м, и объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети).

Такой вид предпринимательской деятельности, как услуги общественного питания, заменен на услуги общественного питания, осуществляемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 10 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

При этом если какой-либо вид предпринимательской деятельности включает согласно ОКУН или ОКВЭД класс, подкласс, группу, подгруппу, то законом субъекта РФ может быть установлено, в отношении какого класса, подкласса, группы или подгруппы данного вида предпринимательской деятельности патентная система налогообложения не применяется.

При применении патентной системы индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, средняя численность которых

за налоговый период не должна превышать десять человек. Законами субъектов РФ также устанавливаются размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, переводимым на патентную систему налогообложения в пределах минимального (100 тыс руб.) и максимального (500 тыс руб.) их размеров.

Указанные минимальный и максимальный размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода подлежат 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, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее.

Переход на патентную систему налогообложения осуществляется индивидуальными предпринимателями добровольно.

Финансовое ведомство также сообщило, что Правительством РФ рассматривается вопрос об увеличении предельного размера доходов, позволяющего применять упрощенную систему налогообложения.[1]

Патентная система (УСН на основе патента) налогообложения ориентирована исключительно на индивидуальных предпринимателей с численностью работников до 10 человек и ограниченным перечнем разрешенных видов деятельности. Организации находиться на УСН на основе патента не смогут.

Согласно нормам закона, предприниматель, приобретающий патент на срок от одного до 12 месяцев, должен иметь доход от реализации по итогам налогового периода не более 60 миллионов рублей и сможет нанимать до десяти (но не более) работников.

Учитывая ограничения, установленные Налоговым кодексом РФ для применения упрощенной системы налогообложения по обороту (60 млн

[1] http://www.dp.ru/Проект Закона о поэтапной отмене ЕНВД.

руб.), УСН в настоящее время имеет возможность применять только малый бизнес. Ограничение по обороту сохранено на прежнем уровне. В отношении ЕНВД аналогичных ограничений НК РФ по годовому обороту не установлено, поэтому на данный налоговый режим в настоящее время переводятся не только малые предприятия, но и другие малые компании, чей годовой доход превышает 60 млн рублей.

Внимания предпринимательского сообщества также заслуживают положения законопроекта, устанавливающие перечень видов деятельности, применение которых возможно при УСН на основе патента. В перечень не попали общественное питание (с площадью зала обслуживания посетителей более 10 кв. м по каждому объекту, а также без зала обслуживания посетителей), многие виды бытовых услуг. Один из самых массовых видов деятельности для малого бизнеса – розничная торговля. Применение патентной системы налогообложения предусматривается только в отношении: розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети; розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 10 квадратных метров по каждому объекту организации торговли.

Перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения – 47 видов (за счет укрупнения сегодняшних 69 видов). Налоговая ставка по патентной системе составит 6%. Объектом налогообложения будет являться потенциально возможный годовой доход индивидуального предпринимателя, а налоговый период составит один календарный год. Размеры потенциального годового дохода по видам деятельности, переводимым на патентную систему налогообложения, будут определяться законодательством регионов в пределах от 100 до 600 тыс. руб.

Особую озабоченность предпринимательского сообщества вызывает планируемая отмена ЕНВД без адекватной альтернативы отменяемому нало-

говому режиму. В связи с возможными изменениями налогового режима для видов деятельности, в настоящее время облагаемых ЕНВД, заинтересованным компаниям и предпринимателям целесообразно заранее оценить последствия принятия данного Закона и принять необходимые меры по структурированию и организации бизнеса[1].

3.2 Преимущества единого налога на вмененный доход для его субъектов и потери бюджета

Аннулирование отмены ККМ для ЕНВД[2] – одно из главных преимуществ ЕНВД для бизнеса, так как при их отмене для плательщиков вмененного налога они в 2010 г. сняли с учета около 240 тыс. кассовых аппаратов. Малый бизнес сэкономил на этом 7–8 миллиардов рублей (данные Минэкономразвития). Отмена ЕНВД, вероятно, аннулирует это преимущество, и для ИП, имеющие POS-систему для ЕНВД, потребуется замена принтера чеков на фискальный регистратор, а для имеющих кассовый аппарат для ЕНВД потребуется полная замена оборудования на контрольно-кассовую технику производства «MDM Инфосистемы», при этом затраты превысят вышеуказанную сумму экономии. Это не отвечает интересам бизнес-сообщества и увеличивает фискальную нагрузку на субъектов малого предпринимательства. В частности, предусмотренная фактическая замена ЕНВД упрощенной системой налогообложения на основе патента, а с 2015 года – его полная отмена приведет к тому, что организации и ИП, которые сейчас применяют ЕНВД, не смогут применять его в дальнейшем.

Важно учитывать, что патентом смогут пользоваться только ИП, организации такого права иметь не будут[3].

Соответственно, коммерческим организациям придется переходить либо на общую систему налогообложения, либо на упрощенную систему нало-

[1] http://dp.ru.
[2] http://www.store.ru/solution.
[3] http://www.dp.ru/a/2011/07/19/Proekt_Zakona_o_pojetapnoj/Проект Закона о поэтапной отмене ЕНВД.

гообложения, что может привести к увеличению налоговой нагрузки. Этот вывод подтверждают и инициаторы проекта, которые в пояснительной записке отмечают, что отмена ЕНВД приведет к увеличению количества налогоплательщиков на общем и упрощенном режиме налогообложения и росту налоговых поступлений в бюджет.

Малый бизнес против отмены ЕНВД, так как сфера применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности будет сокращаться в соответствии с письмом Минфина 03-11-11/99 от 21.04.2011 г. В этой связи сайт «Клерк.Ру» провел опрос «Поддерживаете ли вы инициативу по отмене ЕНВД с 2014 года?», в котором приняли участие более одной тысячи его читателей. Согласно результатам опроса, большинство респондентов – 80% –не поддерживают инициативу отмены ЕНВД, отмечая, что в итоге всех изменений увеличится налоговая нагрузка на малый бизнес. В то же время 14% опрошенных поддерживают его отмену при условии, что индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками ЕНВД, переведут на патентную УСН[1].

В аналитических материалах группы ВЭБ приведено интересное для нас экспертное мнение аттестованного аудитора Виктора Иваницкого[2], который разделил основные новшества в налогообложении малого бизнеса на положительные и отрицательные. Судя по всему, неприятных новостей больше, чем хороших (к примеру, таких, как отсрочка отмены ЕНВД и незначительное временное снижение ставки страховых взносов), поэтому эксперт советует бизнесменам готовиться к налоговым изменениям заранее.

Одно из наиболее ожидаемых и не очень приветствуемых бизнес-сообществом новшеств – поэтапная отмена ЕНВД. Так как, согласно пункту 1 статьи 5 части Налогового кодекса РФ, акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, и не ранее первого числа очередного налогового пе-

[1]http://ekonomizer.ru/малый бизнес против отмены ЕНВД.

[2] http://mspbank.ru.

риода по соответствующему налогу, а в соответствии с федеральным законом № 289-ФЗ официальным опубликованием считается размещение на официальном интернет-портале правовой информации ww.pravo.gov.ru., а налоговым периодом для ЕНВД считается квартал, то ЕНВД в прежнем режиме останется и на второй квартал года, последующего после принятия соответствующего закона. То есть, судя по всему, в ближайшем времени отмены ЕНВД не предвидится. 17 января 2012 года вышло Письмо ФНС РФ «О применении законодательства РФ о налогах и сборах», в котором ФНС сообщила о том, что в 2012 году отмены системы налогообложения в виде ЕНВД федеральным законодательством не предусмотрено.

Выход этого письма совпал по дате с публикацией в газете «Известия» статьи «ЕНВД отменят только в 2018 году». В этой статье утверждается, что намеченная Минфином отмена ЕНВД случится не раньше, чем через 6 лет, и к настоящему времени отмены единого налога не произошло. Издание со ссылкой на источник в Минфине сообщает, что такое решение было принято на закрытом совещании по налогообложению малого бизнеса у первого вице-премьера Игоря Шувалова.

Через различные каналы малый бизнес пытался быть услышанным относительно того, что 34% страховых взносов и даже 26% страховых взносов (для ряда плательщиков, применяющих УСН) – это очень много, и с экономической точки зрения при легальной заработной плате не всегда возможно для малого бизнеса. По данному направлению для основной части налогоплательщиков на период 2012–2014 гг. ставка страховых взносов была снижена с 34% до 30%, для тех плательщиков УСН, которые применяли пониженный тариф страховых взносов 26%, он на 2012–2013 гг. был снижен до 20%, также незначительно расширен перечень таких налогоплательщиков.

Увеличение суммы отчислений в социальные внебюджетные фонды с 17,5 тыс. руб. до 35 тыс. руб. привело в 2013 году к сокращению количества индивидуальных предпринимателей на 0,5 млн человек. Данный факт подтверждает высказанные представителями малого бизнеса опасения относи-

тельно того, что данное увеличение – «очень много». Индивидуальные предприниматели в своей массе – граждане недостаточно состоятельные, их предпринимательский доход невелик, практически они пытаются выжить при потере рабочего места, поэтому увеличение нагрузки на 500 долларов оказалось неподъемной ношей для пятой части из них. Возможно, целесообразно рассмотреть вопрос такой формы самозанятости и самообеспечения граждан, как индивидуальная трудовая деятельность – самозанятость населения, как альтернатива «индивидуальному предпринимательству» при незначительном доходе. В настоящее время существуют такие профессии, которые не имеют статуса предпринимателя и поэтому с доходов платят только НДФЛ: адвокаты, нотариусы и др. Тогда водители маршрутных такси, чистильщики обуви, установщики антенн, монтажники окон и другие подобные рабочие не должны будут оформлять статус предпринимателя, будут спокойно работать, подавая раз в год декларацию 3НДФЛ.

Довольно давно велась дискуссия относительно того, должен ли индивидуальный предприниматель соблюдать кассовую дисциплину. Дело в том, что в прежнем порядке ведения кассовых операций было указано, что он распространяется на организации, то есть на индивидуальных предпринимателей (ИП) он формально не распространялся. С 2012 года индивидуальные предприниматели обязаны вести кассовую книгу, оформлять расходные и приходные кассовые ордера, устанавливать и соблюдать лимит наличности в кассе, расходовать снятую в банке наличность только на цели, указанные в чеке. Для индивидуальных предпринимателей, не имеющих наличной выручки, ситуация изменилась не сильно, добавился только формальный документооборот. Так, получив денежные средства в банке, предприниматель оформляет приходный ордер с формулировкой «получены денежные средства из банка» и тут же расходный ордер «доходы предпринимателя». Для тех, кто имеет наличную выручку и допустит сверхлимитный остаток в кассе, возможно наложение штрафа по статье 15.1 Кодекса об административных нарушениях в сумме от 4 до 5 тысяч рублей.

Для организаций и предпринимателей, применяющих общую систему налогообложения, упрощенную систему налогообложения и переведенных на уплату единого налога на вмененный доход, налоговая нагрузка на заработную плату в настоящее время (сумма всех страховых взносов) составляет 34%. Это означает, что в случае, когда оплата труда работника составляет 30 тыс. руб., организация либо предприниматель должны заплатить: 26,1 тыс. руб., – зарплата сотруднику на руки; 3,9 тыс. руб. – НДФЛ; 7,8 тыс. руб. – ПФ РФ; 0,63 тыс. руб. – ФФОМС; 0,9 тыс. руб. – ТФОМС; 0,87 тыс. руб. – ФСС. Итого сумма всех страховых взносов (без учета НДФЛ) составит 10,2 тыс. руб. С 2011 года произошло очень серьезное увеличение налоговой нагрузки на организации и предпринимателей, применяющих УСН и ЕНВД, т.к. в 2010 году эта нагрузка составляла только 14%[1]. По данным консалтинговой фирмы «Ваш бухгалтер», максимальная налоговая нагрузка по каждому сотруднику для обычной системы налогообложения также составила 141,1 тыс. руб. (415,0 х 34%), а для организаций, применяющих пониженные тарифы страховых взносов, – 83,83 тыс. руб. (415,0 х 20,2 %).

Существуют мнения, что новые налоговые нагрузки уведут в «тень»: «не успели предприниматели отойти от нокаута в виде повышения налогов на зарплату, как по ним снова наносят удар»[2].

Бизнес уверен, что теневой экономики, банкротств и дестабилизации на потребительском рынке при отмене ЕНВД не избежать. Большей части предпринимателей этот налоговый режим был выгоден и удобен, поскольку по сравнению с «упрощенкой» (так называют бухгалтеры УСН) и общим режимом налогообложения позволял существенно экономить на налогах и облегчал документооборот. Имеет право на существование точка зрения руководителя НП «Дальневосточная палата налоговых консультантов» Галины Никоновой: «ЕНВД — это очень удобная и прогнозируемая форма, так как индивидуальный предприниматель заранее знает, сколько налогов ему нужно

[1] http://www.vashbugh.ru/publikatsii/nalogovaya-nagruzka-na-zarabotnuyu-platu-v-2011-godu.html Консалтинговая фирма «Ваш бухгалтер».

[2] http://www.konkurent.ru.

будет заплатить, заранее может просчитать рентабельность своего бизнеса. Налоговые сборы от ЕНВД поступают в местный бюджет. Таким образом, администрации муниципальных образований могли спрогнозировать объем поступающих доходов. Очень удобно»[1].

Вместо ЕНВД Минфин планирует дополнить Налоговый кодекс главой 26.5 «Патентная система налогообложения». С одной стороны, налоговая служба сделает патентную систему обязательной для всех регионов, а с другой, воспользоваться новым режимом налогообложения смогут только самые небольшие субъекты предпринимательства – индивидуальные. Полностью исключена возможность получения патента для торговой деятельности и общественного питания. Другими словами, отмечает Галины Никонова, торговцам придется переходить либо на «упрощенку», либо на общий режим, поэтому, с учетом того, что в Приморье 51% предпринимателей занимается торговлей, нетрудно догадаться, чем это может грозить краевой экономике.

«Увеличение страховых взносов с 2011 года для малого и среднего бизнеса уже принесло дополнительную нагрузку по налогам. А отмена ЕНВД может «пошатнуть» малый и средний бизнес еще больше, т.к. многим компаниям придется применять общий режим налогообложения, что повлечет за собой увеличение не только налогового бремени, но и трудозатрат», отмечает – Людмила Сухинина, главный бухгалтер компании «Домотехника».

«Я работаю по ЕНВД и «упрощёнке». По своему опыту могу сказать, что действительно при работе с «упрощёнкой» налоговая нагрузка на предприятие существенно увеличивается, правда, назвать разницу в процентном или денежном выражении довольно сложно, все зависит от вида деятельности предприятия: услуги или производство; думаю, с введением новой схемы мы будем иметь большие проблемы в сфере услуг» – рассказала Марина Шугурова, руководитель автоцентра MAXIMUM. Надежда Ткаченко, генеральный директор ООО «Минерал-1» (сеть ювелирных магазинов «Золотой

[1] http://www.vashbugh.ru/publikatsii/nalogovaya-nagruzka-na-zarabotnuyu-platu-v-2011-godu.html Консалтинговая фирма «Ваш Бухгалтер»

ажур»), прямо заявляет: «Мне такая налоговая нагрузка совершенно не нравится! У нас маленькое предприятие, работают 25 человек. Для нас ЕНВД является оптимальной системой налогообложения. А теперь, если этот законопроект о переходе на другую схему вступит в силу, мы будем работать снова с убыточным балансом. Вспомните, до двухтысячных годов бизнес находился примерно в таких же условиях. Все ООО платили налоги даже за товарные остатки, которые нам не принадлежали. Потом были внесены изменения в систему налогообложения, которые значительно облегчили предприятиям жизнь. Бизнес только-только начал выходить из «тени», показывать доходы, реальную зарплату. И вот нас отбрасывают назад! Такие налоговые нагрузки заставят компании снова уйти в «тень», скрывать доходы».

Патентная система в настоящее время существует, но сегодня она не пользуется спросом, так как во многом повторяет ЕНВД, однако по патенту могут работать только индивидуальные предприниматели, которым при переходе на данную систему приходится сталкиваться с рядом ограничений, в частности, по количеству работающих сотрудников (до пяти человек). При некоторых видах деятельности налоговая нагрузка на предпринимателя несколько меньше, чем при ЕНВД. Если вид деятельности индивидуального предпринимателя или коммерческой организации, отнесенной к категории «малое предприятие», при модернизации системы налогообложения не попадёт под «упрощенку», ему придется переходить на общую систему налогообложения, что увеличит фискальное бремя.

3.3 Эффективность единого налога на вмененный доход для налоговой системы и концепция развития

Сравним эффективность налоговых режимов для бюджетной системы во взаимосвязи с налоговой нагрузкой[1] на индивидуального предпринимателя (ИП) и коммерческую организацию (для примера взята организационно-

[1]http://www.rosuchet.ru.

правовая форма общества с ограниченной ответственностью) при разных налоговых режимах (основной или общий режим налогообложения, специальные режимы: ЕНВД, УСН).

Как известно из действующего законодательства, при общей системе налогообложения (ОСН) предприятие платит налог на добавленную стоимость (НДС) – 18%. В частном случае, можно получить освобождение от уплаты НДС, если «за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей»[1]. Однако при использовании данной возможности теряет право выставлять счета-фактуры с НДС покупателям и возвращать часть своих затрат. Налог на имущество составляет обычно 2,2% от его стоимости. Начисления на заработную плату, перечисляемые в обязательном порядке во внебюджетные фонды, составляют на настоящий момент соответственно в пенсионный фонд России (ПР РФ) – 22%, в федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) – 5,1% (федеральный и территориальные фонды ОМС объединены), в ФСС – 3,1%. Итого отчисления составляют 30,2% от фонда оплаты труда. Налог на прибыль равен 18% + 2% = 20% от разницы между доходами и расходами нетто (без НДС). Иные налоги рассматриваться не будут, так как принят метод расчета эффективности по изменяющимся статьям, так как при расчете эффективности моделей налогообложения равные элементы при сравнении вычитаются и арифметически взаимно уничтожаются. Предположим, что предприятие не является юридическим лицом, а представляет собой ИП, тогда от оставшейся суммы после производства всех необходимых расходов (стоимость материалов, аренды, связи, канцтоваров, налогов, т.д.) платится 13% налога на доходы физического лица (НДФЛ), а оставшиеся средства являются собственностью предпринимателя и используются им по личному усмот-

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 30.03.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 32. – Ст. 3340.

рению. Нет таких статей расходов, как налог на прибыль (20%), а платежи в фонды имеют фиксированный характер (таблица 3.1). Если предприятие имеет организационную форму общества с ограниченной ответственностью, то от оставшейся суммы платится налог на прибыль 20%.

Таблица 3.1 – Налоговая нагрузка на физические и юридические лица, отчисления во внебюджетные фонды в процентах, фиксированный платеж при различных режимах налогообложения в Ростовской области, руб.

Вид расчета с бюджетом	Вид налоговой системы						
	ОСН		ЕНВД		УСН		Физлицо, работник
	ИП	ООО	ИП	ООО	ИП	ООО	
НДФЛ	13	–	–	–	–	–	13
Налог с прибыли	–	20	–	–	–	–	–
Налог на дивиденд	–	9	–	9	–	9	–
НДС	18	18	–	–	–	–	–
ПФ РФ	22	22	14400	–	14400	–	22
ФОМС	5,1	5,1	2850	–	2850	–	5,1
ФСС	3,1	3,1	–	–	–	–	3,1
Отчисления во ВБФ	–	–	–	14	–	14	–
ЕНВД	–	–	Зависит от К1, К2 и базы		6 и 10 %	6 и 10 %	–
Чистый доход предпринимателя, учредителя или работника	31 + ФОТх30,2	ПР*29 + ДС*18 + ФОТ*30,2	17250 + ВПхК1хК2 В квартал	ПР-9 + ВПхК1хК2 В квартал	ВПх6 +17250	ВПх6 + ПР*9	13+30,2 = 43,2%

Для того чтобы эти деньги передать в личное пользование участнику (учредителю), необходимо не чаще одного раза в квартал принять решение о выплате дивидендов и до выплаты дивидендов заплатить еще НДФЛ 9%.

Затраты на ведение бухгалтерского учета в случае применения ОСН для различных организационно-правовых форм предприятий идентичны.

Как следует из таблицы 3.1, налоговая нагрузка на физические и юридические лица и отчисления во внебюджетные фонды (ФБФ) в процентах и фиксированный платеж (ФП) в рублях при различных режимах налогообло-

жения в Ростовской области в 2012 году существенно разнятся по ИП, юридическим лицам, режимам налогообложения: ОСН, ЕНВД, УСН. Наибольшая нагрузка – на общества с ограниченной ответственностью и акционерные открытые и закрытые общества, составляет в нашем примере 31% от выручки плюс 30,2% от ФОТ. Для обществ с ограниченной ответственностью в Ростовской области, находящихся на ОСН, условная бюджетная эффективность составляет 77,2%. Бюджетная эффективность наёмного работника юридического лица (например, коммерческой организации) наиболее прибыльна для бюджета: если юридическое лицо находится на общей системе налогообложения (ОСН), то налоговая нагрузка составит 30,2 % на ФОТ и 13% на работника, и еще 31% на юридическое лицо.

Если же юридическое лицо находится на специальном налоговом режиме, то бюджетная нагрузка снижается до величин: 14% на ФОТ, 13% – на работника, 19% – на юридическое лицо (при ЕНВД И УСН).

Для индивидуального предпринимателя, находящегося на ОСН она ниже – 61,2%. Средние по нагрузке – общества с ограниченной ответственностью – плательщики ЕНВД и УСН – 10%, примерно по 19%. Наименьшая нагрузка – у ИП на ЕНВД, который платит только ЕНВД и фиксированные платежи во ВБФ в сумме 17,25 тыс. руб.

Если учредитель общества с ограниченной ответственностью на ОСН – является его же работником (что довольно часто встречается) то он как учредитель при получении чистого дохода в один миллион рублей налог с каждого рубля составит 61,2 копейки (таблица 3.2). «На руки чистыми» учредитель получит 288 тыс. руб., или 19,0 тыс. руб. в месяц, это близко к средней оплате труда в Ростовской области в 2011 году. Эти же деньги он мог тогда получить, не рискуя, работая квалифицированным наемным работником (менеджером, инженером, экономистом, бухгалтером). В текущем году он на тех же условиях заработает в указанных должностях в среднем 25 тыс. руб. В наилучшем положении находится индивидуальный предприниматель на ЕНВД. При таком же годовом доходе физическое лицо заплатит при

том же доходе всего 2,69х4+17,25= 28,01 тыс. руб., т.е. около трех процентов, так как вся сумма дохода после уплаченных налогов становится его собственностью. В сравнении с предприятием на ОСН потери для бюджета составляют 772,0 – 28,01 = 744,0 тыс. руб.

Таблица 3.2 – Бюджетная эффективность различных режимов налогообложения и индивидуальных предпринимателей, работников и юридических лиц (на примере ООО) в Ростовской области в 2012 году, тыс. руб.[1]

Оборот (ВП или ВРП)	Оборот за год в тыс. руб							
	5000			5000		5000		
А	1	2	3	4	5	6	7	8
ВИД СИСТЕМЫ НАЛОГ:	ОСН ИП	ОСН ООО	ЕНВД ИП	ЕНВД ООО	УСН ИП	УСН ООО	Работник	Патент
НДФЛ	130,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	130,00	0,00
С прибыли		200,00						
на дивиденд		90,00		90,00		90,00		
НДС	180,00	180,00						
ПФ	220,00	220,00	0,00	0,00	0,00	140,00	220,00	140,00
ФОМС	51,00	51,00					51,00	
ФСС	31,00	31,00					31,00	
ЕНВД			2,69	2,69				
налог УСН 6%					0,00	0,00		0,00
налог УСН 10%					100,00	100,00		
Бюджетная эффективность	612,00	772,00	2,69	92,69	100,00	330,00	432,00	140,00

В Ростовской области работает более десятка тысяч индивидуальных предпринимателей, суммарные потери от их работы на ЕНВД могут составить несколько миллиардов рублей (приложение 8). Они работают в основном в торговле, где достаточно крупных фирм, поставляющих товар на условиях, даже экономически более выгодных, чем индивидуальные предприниматели. Например, «Магнит», «Пятерочка», «Перекресток», Мэтро, Ашан и другие. Ниша частных торговцев будет заполнена более качествен-

[1] Рентабельность ООО в примере – 20%. Добавленная стоимость – 20%. Учредитель является работником. Площадь для расчета ЕНВД – 24 кв. м. Базовая доходность – 2800 руб. на кв. м.

ными магазинами, работающими на ОСН, и приносящих существенно более крупные отчисления в бюджет.

Если их налоговая нагрузка составит среднюю на настоящее время величину в 24%, то доходы бюджета существенно возрастут (таблица 3.2). Как следует из таблицы 3.2, человек, работающий на предприятии – юридическом лице, находящемся на ОСН, имеет наибольшую бюджетную эффективность, так как с каждого миллиона рублей оплаты труда в доход бюджетов различных уровней поступает 432,0 тыс. руб., дополнительно налоги платит предприятие, на котором он работает – в нашем примере общество с ограниченной ответственностью (ООО) заплатит еще 772,0 тыс. руб., всего – 1204,0 тыс. руб., или 1,2 руб./руб. оплаты труда, или 0,24 руб./руб. оборота при рентабельности 20% и добавленной стоимости 20%.

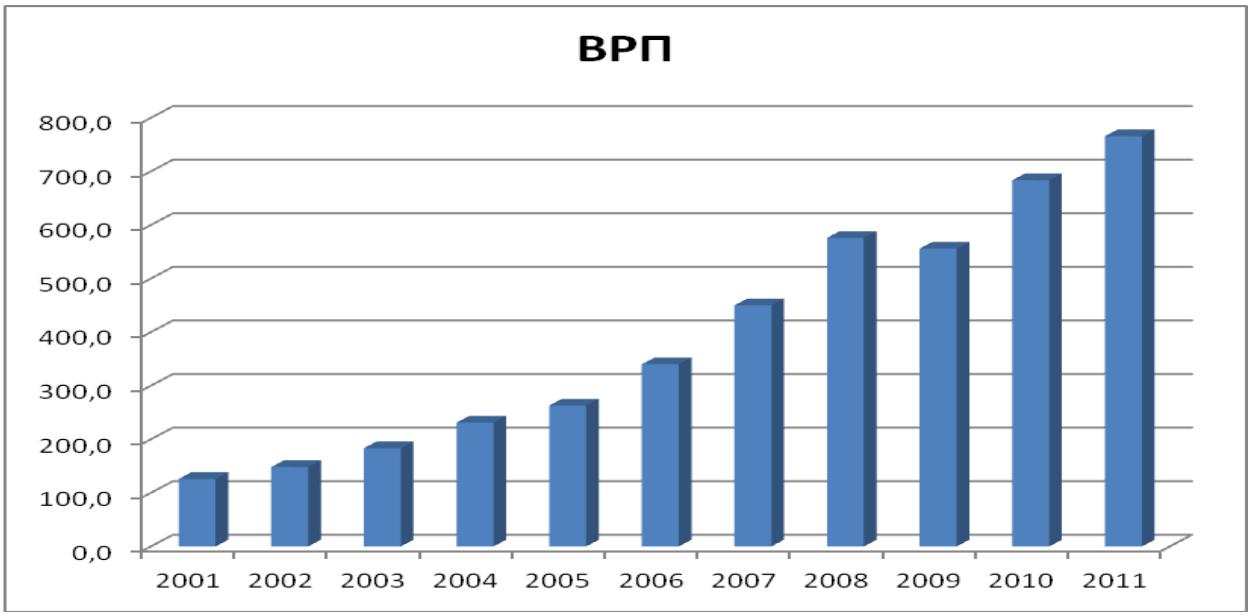
Соответственно для учредителя общества с ограниченной ответственностью – наименее доходный вариант, так как он получит (в качестве работника) всего 20% от валового продукта (ВП) или оборота торговли, если это – торговое предприятие.

В нашем примере невысокой доходности коммерческой организации бюджетная система государства получит от 24% валового продукта предприятия. Если юридическое лицо будет заниматься производственной деятельностью и добавленная стоимость будет существенна (например, 80%), то эффективность возрастет до 1312,0 тыс. руб. (налоги на юридическое лицо) плюс 412,0 тыс. руб. (отчисления от ФОТ), равно 1724,0 тыс. руб., или 34,5% от ВП, 174% от ФОТ. Это наилучший для бюджета вариант.

Бюджетные потери Ростовской области существенны при применении режима ЕНВД. Наименее выгоден для бюджета ЕНВД и УСН, когда предприятие частное (ИП) – бюджет получит всего 2,88 тыс. руб., что в 268 раз меньше, чем в первом варианте.

К тому же эти режимы нарушают принцип добросовестной конкуренции, делая конкурентными коммерческие организации – плательщики ЕНВД и УСН, в равных условиях налогообложения не показывающие эффективно-

сти и проигрывающие в конкурентной борьбе (рисунок 3.1). Крупные предприятия в соответствии с экономической теорией более предпочтительны ввиду фактора масштаба. Они доминируют во всем мире. 600 наиболее крупных транснациональных корпораций (ТНК) обеспечивают выпуск до 80% мирового выпуска товаров народного потребления.



(а)



(б)

Рисунок 3.1 – Сопоставление ВРП (а) и доходов бюджета (б) Ростовской области за 2001– 2011 гг., млрд руб.

Более разумным вариантом будет налоговая модель США, где все работают в равных условиях, а необходимые направления деятельности поддерживаются системой грантов, дотаций, перераспределением бюджетных средств. В такой поддержке, на наш взгляд, нуждаются:

– инновационные предприятия при вузах, которые находят новые точки роста экономики и которым может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит (ИНК);

– малый и средний бизнес в сельском хозяйстве и переработке сельскохозяйственной продукции для того, чтобы обеспечить воспроизводство сельского населения и его занятость;

– на предприятиях бытовых услуг и торговли на селе, куда не придут крупные фирмы ввиду малочисленности клиентов.

Такая система существует в США более века и успешно себя зарекомендовала. По опыту моделей развитых стран (см. раздел 1.3) налоговую нагрузку целесообразно переносить на потребление, давая развиваться экономике в облегченном налоговом режиме. Патентная система не увеличит поступления в бюджет, только придаст дополнительную работу федеральной налоговой службе и индивидуальным предпринимателям в связи с перерегистрацией и выдачей патентов.

Вернемся к рассмотрению бюджета Ростовской области (рисунок 3.1). Анализ графиков подтверждает ранее высказанное предположение об отставании налоговых сборов от ВРП из-за такого фактора, как снижение налоговой нагрузки. Это способствует развитию малого предпринимательства (см. рисунок 3.1). По указанным причинам бюджетная эффективность ОСН значимо выше, чем ЕНВД, УСН, ЕСХН по Ростовской области в 2009 и 2010 годах (приложение 8, рисунки 3.2 и 3.3). Из графика ясно видно, насколько для бюджетов всех уровней эффективнее ОСН. При применении ЕНВД фактически происходят налоговые изъятия из регионального и консолидированного областного бюджетов, федерального бюджета.

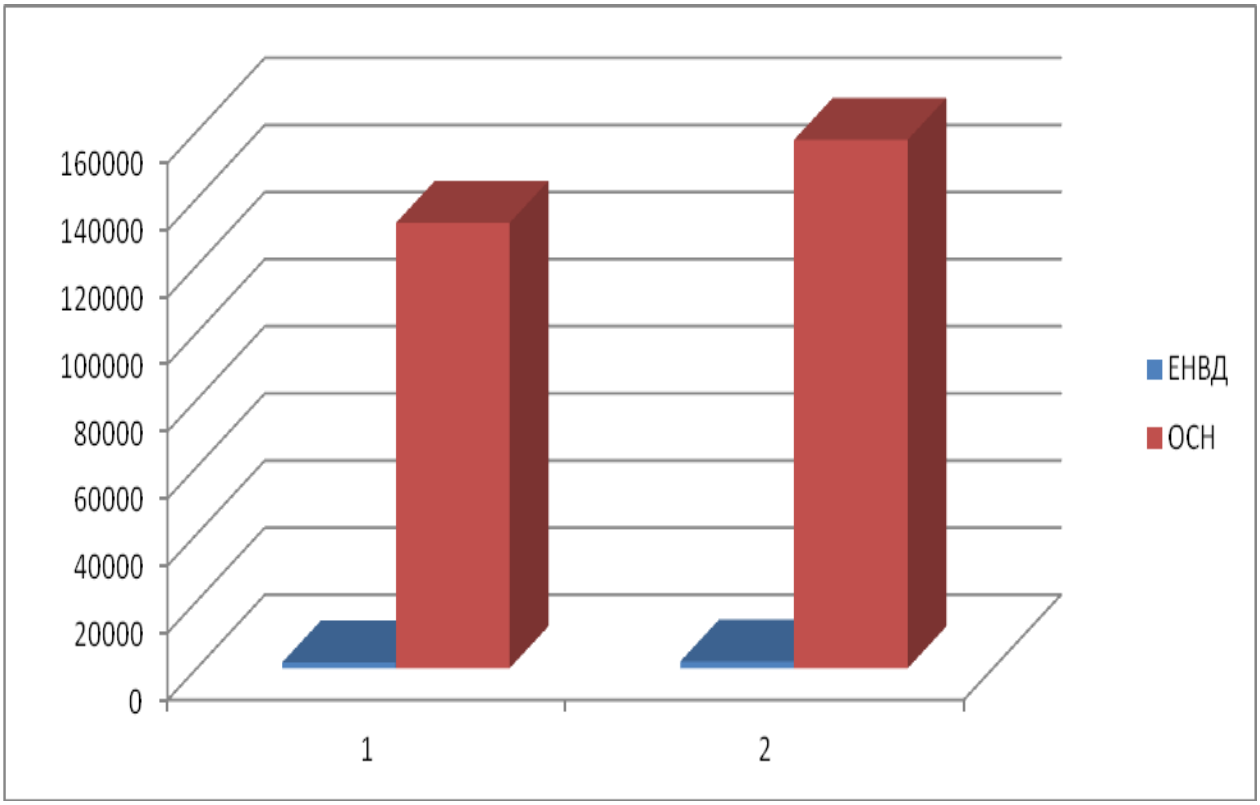


Рисунок 3.2 – Бюджетная эффективность ЕНВД (низкие фигуры) и ОСН в Ростовской области в 2010–2011 гг., млн руб.

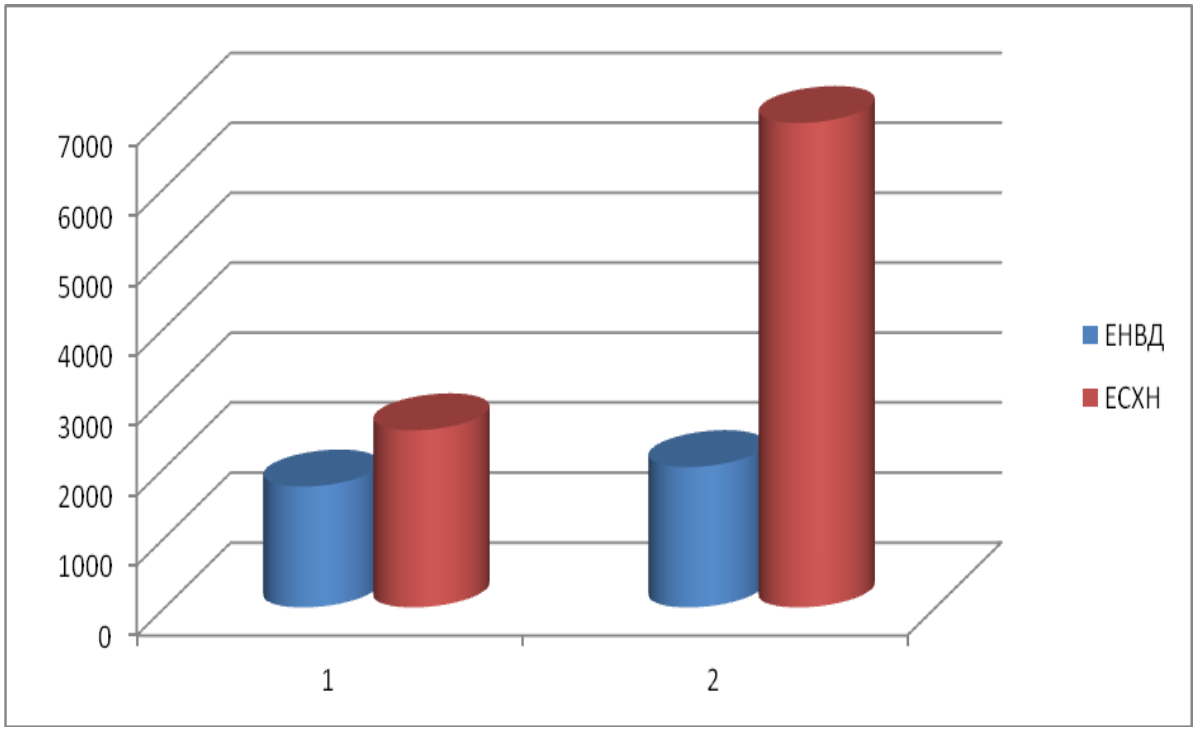


Рисунок 3.3 – Динамика поступления ЕНВД и УСН в бюджетную систему Ростовской области в 2010-2011 гг., млн руб.

Много эффективней было бы оставить на всех уровнях для всех предприятий ОСН и перераспределять поступления в пользу малого бизнеса с помощью различных экономических механизмов, как это делается в ФРГ и других развитых странах. Анализ консолидированного бюджета Ростовской области (приложения 2–5) показал следующее (прогноз сделан по методу экстраполяции (рисунок 3.4).

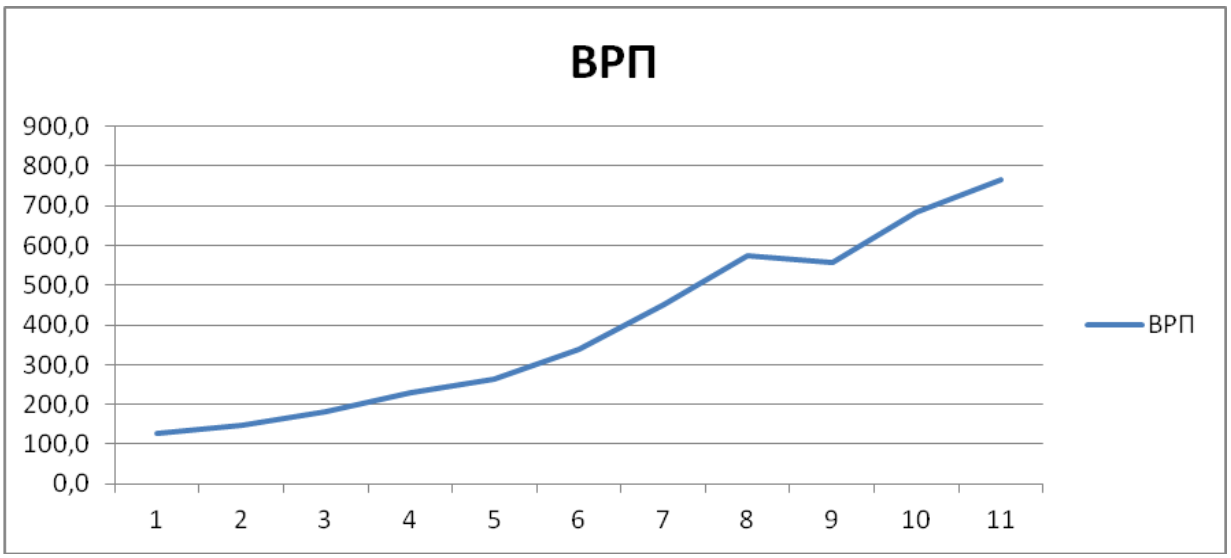


Рисунок 3.4 – Рост ВРП Ростовской области, млрд руб.

Имеется устойчивая тенденция к росту налогов, относящихся к специальным налоговым режимам по причине высокой эффективности данной системы для предпринимателей и МСП. Рост составил 227,6% от базы, чистое наращивание поступлений составило 127,0%. Если анализировать по структуре, то можно выявить несколько большие темпы по УСН (93,7%), низкие – по ЕНВД (16,1%), что связано с отсутствием резервов роста данного режима – практически все индивидуальные предприниматели работают в торговле и услугах в соответствии с законодательством на ЕНВД и не имеют права его не применять.

Изначально система единого налога на вмененный доход разрабатывалась и вводилась как инструмент налогообложения с минимальным объемом учета и отчетности в сферах деятельности с высокой долей мобильности и с реа-

лизацией продукции (работ, услуг) за наличный расчет, где затруднен учет финансовых результатов общепринятыми методами[1].

В реальности специальный налоговый режим в виде ЕНВД превратился из системы упрощенного учета налогообложения и отчетности в систему получения дополнительных налоговых льгот, и порядок его исчисления нуждается в серьезных корректировках по многим составляющим.

Федеральная служба по налогам и сборам РФ высказывается против отмены ЕНВД, так как на других режимах легче укрывать налоги от уплаты. В ФНС не против реформирования налога, так как работа на этом специальном режиме создает проблемы как налоговикам, так и налогоплательщикам, поэтому надо сделать ЕНВД добровольным, при условии, что налогоплательщик будет находиться только на одном режиме. Необходимо также усовершенствовать патентную систему[2].

Актуальным является совершенствование ЕНВД в плане толкования терминологии, классификации видов деятельности, что связано с постоянным развитием рыночных отношений: каждый новый вид деятельности или расчетов требует соответствующего правового регулирования. Это в итоге приводит к усложнению налогового законодательства по специальным режимам, жалобам налогоплательщиков на создание препятствий и неудобств в их работе.

Согласно п. 7 ст. 346.29 НК РФ органы местного самоуправления путем утверждения коэффициента К_2 имеют право корректировать размер базовой доходности для исчисления ЕНВД, однако только в сторону понижения (от 1,0 до 0,005). Такое положение нельзя признать конструктивным по следующим причинам:

– предоставление органам местного самоуправления права снижать базовую доходность в 200 раз по сравнению с нормативной может свидетельствовать

[1] Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право. – Москва: Аналитика-пресс, 1998. – С. 4.

[2] Новости в части применения упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход //Предприниматель без образования юридического лица. ─ 2009. ─ № 12. – С. 20–22.

только о полном отсутствии экономического обоснования значений базовой доходности, утвержденных п. 3 ст. 346.29 НК РФ;

– фактическая доходность бизнеса, применяющего режим ЕНВД, во многих случаях складывается на порядок выше нормативных величин базовой доходности, утвержденной ст. 346.29 НК РФ.

Для обеспечения экономического соответствия налогооблагаемой базы при исчислении ЕНВД и фактической доходности бизнеса органы местного самоуправления наряду с правом утверждения понижающего коэффициента К_1 должны получить право устанавливать данный коэффициент в размерах выше единицы. Учитывая неточность отражения темпов инфляции следует отменить использование в системе ЕНВД инфляционного коэффициента-дефлятора К_1, а индексировать показатели РФ базовой доходности, как это делается, например, в отношении ставок акцизов.

Как уже говорилось, вопросы социальной защиты при применении специальных налоговых режимов решены недостаточно. Не являясь плательщиками НДФЛ, индивидуальные предприниматели теряют право на получение социальных и имущественных вычетов. В соответствии с п. 2 ст. 346.22 НК РФ налогоплательщику предоставлено право исчисленную сумму ЕНВД уменьшать на размер выплаченных сумм по временной нетрудоспособности. Но данная норма противоречит федеральному законодательству о порядке исчисления и выплаты пособий по временной нетрудоспособности.

Для легализации теневой заработной платы необходимо эффективнее использовать стимулирующую функцию налогов. А именно: необходимо установить дополнительное условие применения специального налогового режима в виде ЕНВД: размер средней заработной платы по итогам налогового периода, определяемой в порядке, утверждаемом Минфином России, не ниже прожиточного минимума трудоспособного населения субъекта Федерации.

Корректирующий коэффициент К_2 должен зависеть от уровня средней заработной платы работников налогоплательщика-работодателя, что обусловлено следующими причинами: суммы заработной платы работников, а следо-

вательно, и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование напрямую влияют на результат предпринимательской деятельности.

Налогообложение малого бизнеса должно максимально учитывать возможность добровольного выбора налогоплательщиком того или иного режима налогообложения или, по крайней мере, выбора ряда параметров налогообложения в рамках обязательной системы (например, объекта налогообложения или методики расчета базы налога).

Соблюдение в законодательстве о специальных налоговых режимах принципа альтернативности позволяет избежать ситуации, при которой субъекты малого предпринимательства, которым в силу каких-либо причин невыгодны особые подходы к налогообложению, не могут платить налоги на общих основаниях. Это важно для более полной реализации стимулирующего потенциала налогообложения.

По нашему мнению, существует необходимость внесения изменений: в п. 1 ст. 346.26 НК РФ с целью распространения действия ЕНВД на все виды муниципальных образований; в п. 2 ст. 346.26 НК РФ для расширения перечня облагаемых единым налогом на вмененный доход видов деятельности за счет включения в него видов деятельности, контроль за оборотом денежных средств в которых затруднен, или выделения отдельных видов деятельности из уже существующих с введением в их отношении самостоятельных физических показателей базовой доходности.

Также целесообразно установить на федеральном уровне закрытый перечень условий, которые могут учитываться при расчете коэффициента К_2 – корректирующего коэффициента базовой доходности (К_2), что предотвратит возможные злоупотребления местных властей по поводу его установления.

При определении такого перечня важно учесть всю многофакторную совокупность факторов, влияющих на социально-экономическое развитие территорий муниципальных образований и определяющих коэффициент К_2.

Торговую деятельность с применением ЕНВД в городах в настоящее время в связи с развитием и совершенствованием техники изъятия налогов следует от-

менить, так как ЕНВД реально снижает налоговые поступления в бюджет в сравнении с общим режимом налогообложения, что установлено в научных работах[1].

Следующие предложения касаются декларирования деятельности, облагаемой ЕНВД: представляется противоречащим духу и букве закона обязанность декларирования вмененного дохода путем подачи декларации (п. 3 статья 346.32 НК РФ), так как размер ЕНВД установлен законодательно в каждом конкретном случае. Необходимо исключить указанный пункт 3 ст. 346.32 из НК РФ, так как он не несет никакой дополнительной информации для ИФНС, а только создает препятствия предпринимателям.

В налоговых правоотношениях применяется понятие «розничная торговля». По мнению ряда исследователей, данное определение необходимо уточнить потому, что розничная торговля – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами за наличный и безналичный расчет на основе договоров розничной купли-продажи и оказания услуг покупателям. Из-за различных толкований указанного определения торговли и других понятий НК РФ состоялись многочисленные судебные споры хозяйствующих субъектов и инспекций ФНС. Много жалоб налогоплательщиков ЕНВД поступает в связи с кризисом и соответствующим падением спроса на услуги, например, отсутствием заказов на размещение рекламы [2].

Предлагается предоставить налогоплательщику единого налога право судебного установления фактической доходности деятельности с последующей корректировкой суммы вмененного налога[3].

Определим кратко основные направления совершенствования ЕНВД: отменять ЕНВД пока рано, так как на других режимах легче укрывать налоги от уплаты, однако с целью предотвращения превращения его из системы упро-

---

[1] Сапожников Е.Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук. – Ростов-на-Дону: ЮФУ, 2008. – С. 36.

[2] См., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.03.2010 № А33-7683/08-Ф02-959/09 / http://www.fasvvo. arbitr.ru; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.12.2009 № Ф04-79./ http://www.faszso. arbitr.ru; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.12.2006 № Ф04-7963/2006(28870-А27-23)./ http://www.faszso. arbitr.ru.

[3] Сапожников Е.Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук /Южный федеральный университет. – Ростов-на-Дону: ЮФУ, 2008. – С. 95.

щенного учета налогообложения в систему получения дополнительных налоговых льгот, порядок его исчисления нуждается в корректировках по многим составляющим. Например, органы местного самоуправления путем утверждения коэффициента К_2 имеют право корректировать размер базовой доходности для исчисления ЕНВД, однако только в сторону понижения (от 1 до 0,005). Такое положение нельзя признать конструктивным.

В условиях финансового кризиса целесообразно рассмотреть вопрос добровольного перехода на ЕНВД по отдельным низкорентабельным видам деятельности при условии, что налогоплательщик будет находиться только на одном режиме.

Актуальными задачами являются совершенствование текста законодательства, регулирующего ЕНВД, а также редактирование классификации видов деятельности, что связано с постоянным развитием рыночных отношений: каждый новый вид деятельности или расчетов требует соответствующего правового регулирования.

Представляется противоречащим духу и букве закона обязанность декларирования вмененного дохода путем подачи декларации[1], так как размер ЕНВД установлен законодательно в каждом конкретном случае. Необходимо исключить указанный пункт, так как он не несет никакой дополнительной информации для ИФНС, а только создает препятствия предпринимателям.

В связи с отмеченными выше судебными спорами рекомендуется уточнение базового при применении ЕНВД понятия «розничная торговля», для чего ст. 346.27 НК РФ изложить в следующей редакции: «Розничная торговля – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт, расчетных чеков банка) на основе договоров розничной купли-продажи и оказанием услуг покупателям (физическим и юридическим лицам)», – с последующим закреплением указанной нормы в ст. 11 НК РФ.

---

[1] См. п. 3 ст. 346.32 Налогового кодекса Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 09.03.2014 //Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

Предлагается устранить юридическую презумпцию ЕНВД и предоставить налогоплательщику единого налога право судебного установления фактической доходности деятельности с последующей корректировкой суммы вмененного налога.

Суммы налогов по УСН и ЕНВД согласно Бюджетному кодексу РФ (статьи 56, 61.1, 61.2, 146) распределяются между региональными и муниципальными бюджетами и бюджетами государственных внебюджетных фондов. При этом в регионы и муниципалитеты сумма налогов по УСН и ЕНВД поступает по нормативу 90%. Оставшиеся 10% распределяются между бюджетами государственных внебюджетных фондов. Сумма минимального налога по УСН распределяется только между фондами.

Действующие нормативы распределения налогов по УСН и ЕНВД представлены в таблице 3.3, в которой иллюстрировано распределение поступлений от специальных налоговых режимов в ростовской области в 2011 году.[1]

Таблица 3.3 – Распределение поступлений от специальных налоговых режимов в Ростовской области в 2011 году, относительные единицы

Вид налоговых поступлений	Бюджетная система			Государственные внебюджетные фонды			
	региональные бюджеты	бюджеты муниципальных районов	бюджеты городских округов	ПФР	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
УСН	90%	–	–	–	5%	0,5%	4,5%
УСН-Патент	90%	–	–	–	5%	0,5%	4,5%
УСН	–	–	–	60%	20%	2%	18%
ЕНВД	–	90%	90%	–	5%	0,5%	4,5%

Таким образом, в величину налоговой ставки по УСН и ЕНВД заложена доля (налоговая ставка), подлежащая перечислению в указанные внебюджетные фонды. Соответственно, предприниматели, применяющие УСН и

[1] Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в последней ред. ФЗ от 09.03.2010 №20-ФЗ) //Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

ЕНВД, также участвуют в формировании бюджетов ВБФ. В 2010 г. они платили взносы в ПФ РФ в размере 14% ФОТ, уровень 2009 г. – 26% от ФОТ, а с 1 января 2011 г. страховые взносы были повышены до 34% ФОТ: в ПФ РФ – 26% (сейчас – 22%); в ФОМС – 5,1% (сейчас – 3,1%); в ФСС РФ – 2,9% (сейчас 3,1%).

Таким образом, с 2011 г. для индивидуальных предпринимателей – плательщиков УСН и ЕНВД – финансовая нагрузка возросла в 2,4 раза. Для плательщиков, применяющих ОСН, увеличение финансовой нагрузки составило 1,3 раза.

В результате такие налогоплательщики оказались поставленными в неравное положение по сравнению с иными налогоплательщиками. Его можно ликвидировать посредством снижения налоговых ставок по данным налоговым режимам:

- ставку УСН снизить до 5% (при объекте обложения «доходы») и до 13% (при объекте обложения «доходы, уменьшенные на расходы»); в Ростовской области это было сделано, ставка снижена до 10%.
- ставку ЕНВД снизить до 13%, фактически в городах Ростовской области она снижена до рекомендуемых пределов: исключение составляет центр города Ростова-на-Дону.

В отношении последствий увеличения финансовой нагрузки следует отметить: организации, применяющие общий режим налогообложения, могут относить сумму страховых взносов на расходы, уменьшая свою прибыль. Это может привести к уменьшению поступлений в бюджет от налога на прибыль организаций. Часть хозяйствующих субъектов МСП будут вынуждены прекращать бизнес (в т.ч. применяющие УСН и ЕНВД). Работодателям пришлось оптимизировать численность работников, что привело к сокращению доли работников и рабочих мест, занятых в малом предпринимательстве, и, соответственно, росту безработицы. Многие компании могут перейти на схемы, связанные с выплатой заработной платы «в конвертах», что может уменьшить поступления от налога на доходы физических лиц.

В качестве меры, направленной на повышение заинтересованности и ответственности застрахованных лиц за формирование будущих пенсий и контроля с их стороны над перечислением взносов работодателем, можно рассматривать уплату работниками взносов с заработной платы на обязательное пенсионное страхование (первоначально в размере 1%). В перспективе необходим переход к формированию системы социального страхования не только работодателей, но и работников на добровольной основе. Сейчас за работников со средним заработком ООО (АО) на ОСН необходимо уплачивать 30,2% страховых взносов с ФОТ, что отрицательно влияет на предприятия отраслей со средним и ниже среднего уровнем заработной платы (малый бизнес). Например, введен контроль органов прокуратуры над процессом ограничения числа проверок малых предприятий. Вместе с тем после вступления в силу Законов № 212-ФЗ и № 213-ФЗ число проверок предпринимателей контролирующим органом (Пенсионным фондом РФ), который будет заниматься администрированием сбора страховых взносов, может увеличиться. В результате может существенно увеличиться документооборот в виде сдачи дополнительных отчетов, а эффективность администрирования окажется на первых порах крайне низкой, т.к. необходимо будет проводить переквалификацию сотрудников.

Получается парадоксальная ситуация, отмечал Д.Е. Фадеев: «Одной рукой государство поддерживает малый бизнес, а другой рукой государство увеличивает финансовую нагрузку на фонд оплаты труда, которая будет поэтапно возрастать… К каким последствиям все это может привести? Они очевидны: увеличение суммы страховых взносов приведет к увеличению себестоимости продукции и повышению цен на энергоносители, сырье и, в конечном счете, на производимую предприятиями продукцию, что повлечет за собой: снижение покупательской способности; ухудшение финансового положения предприятий; снижение и задержки выплат заработной платы; выплату заработной платы «в конверте»; сокращение рабочих мест, рост безработицы; еще больший уход предприятий в полулегальное производство.

Выделим некоторые проблемы в сфере налогообложения МСП и возможные пути их решения[1].

Первым проблемным вопросом является установленное в пп. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ ограничение, согласно которому УСН не вправе применять предприятия, имеющие филиалы и (или) представительства.

Как показывает практика, большое количество малых предприятий фактически имеет представительства в различных субъектах РФ, не регистрируя их в официальном порядке.

Многие малые предприятия хотят открыть официальные представительства, но не решаются это сделать в связи с возникающей в силу закона необходимостью перехода на общую систему налогообложения.

Таким образом, наличие в законодательстве ограничения по применению УСН для организаций, имеющих представительства, является избыточным и, несомненно, сдерживает развитие малого предпринимательства в Российской Федерации.

В связи с этим предлагается разрешить малым предприятиям переходить на УСН при наличии у них обособленных подразделений в виде представительств, что будет способствовать выходу малого бизнеса «из тени», снятию излишних барьеров и искусственных ограничений для его функционирования и развития.

Второй проблемой стало увеличение финансовой нагрузки на субъекты малого и среднего предпринимательства в связи с заменой ЕСН страховыми взносами в соответствии с Законами № 212-ФЗ и № 213-ФЗ.

Указанные Законы существенно увеличили финансовую нагрузку на коммерческие организации малого бизнеса, использующие специальные налоговые режимы.

Третья проблема касается налогоплательщиков, покупающих товары (работы, услуги) у организаций и предпринимателей, применяющих УСН.

---

[1] Фадеев Д.Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы. п. 3 ст. 346.32 Налогового кодекса Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в последней ред. ФЗ от 09.03.2010 №20-ФЗ) //Собрание законодательства РФ. – 2000. –№ 32. – Ст. 3340.

Среди причин, по которым предприниматели не спешат переходить на УСН, 30% составляет применение партнерами по бизнесу общего режима налогообложения. Последние отказываются иметь дело с продавцами, освобожденными от уплаты НДС.

Как правило, покупатели, применяющие ОСН, не заинтересованы приобретать товары (работы, услуги) у предпринимателей, применяющих УСН, даже если последние предъявляют им к оплате сумму налога и выставляют счет-фактуру. Ведь этот НДС они не могут принять к вычету в бесспорном порядке. Соответственно, при реализации такого товара покупатель начисляет НДС с его полной стоимости.

Поэтому предлагается дополнить ст. 154 НК РФ пунктом, устанавливающим особый порядок определения налоговой базы по НДС для налогоплательщиков, приобретающих товары (работы, услуги) у субъектов малого предпринимательства, применяющих УСН. В соответствии с этим пунктом при дальнейшей реализации таких товаров (работ, услуг) облагаемый НДС оборот определяется в виде разницы между ценой реализации этих товаров и ценой их приобретения без учета НДС.

Четвертая проблема – необходимость упрощения порядка ведения учета и представления отчетности для субъектов малого и среднего предпринимательства. В настоящее время плательщики ЕНВД обязаны вести бухгалтерский учет в полном объеме (аналогично налогоплательщикам, находящимся на обычном режиме налогообложения), что ставит их в неравные условия с налогоплательщиками, применяющими УСН.

В связи с этим предлагается внести дополнения в ст. 346.26 НК РФ и ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете», предусмотрев освобождение плательщиков ЕНВД от обязанности ведения бухгалтерского учета, заменив ее обязанностью ведения книги учета доходов и расходов (по аналогии с плательщиками, применяющими УСН).

Соответствующий проект федерального закона (№ 205494-5) в прошлом уже был внесен в Государственную Думу депутатами В.А. Головне-

вым, Е.В. Паниной и др., однако профильным комитетом Государственной Думы он был рекомендован к отклонению. Вместе с тем Минфином России разработан проект новой редакции закона о бухгалтерском учете, который обязывает организации, применяющие УСН, вести бухучет в общем порядке.

Пятая проблема связана с неэффективным использованием инвестиционного налогового кредита (ИНК) малым бизнесом. В гл. 9 НК РФ ИНК назван в качестве одной из форм изменения срока уплаты налога и сбора. Между тем он кардинально отличается от таких понятий, как отсрочка и рассрочка по уплате налогов и сборов, а также от банковского кредита. Отличие заключается в основании его получения и в целях, преследуемых кредитором. Банковский кредит имеет целью извлечение банком прибыли. Цель отсрочки и рассрочки по уплате налогов и сборов – недопущение банкротства налогоплательщика, являющегося, как правило, финансово несостоятельным[1].

Рассмотрим инвестиционный налоговый кредит (ИНК). Он предоставляется с целью поддержки инновационного развития экономики или выполнения организациями важных социально-экономических задач, не имеющих высокой финансовой рентабельности.

Государственные органы при предоставлении ИНК не ставят цель получения финансовой выгоды, поскольку процентная ставка по ИНК не может превышать ставки рефинансирования Банка России. ИНК не является и разновидностью бюджетного кредита, который предоставляется из средств, уже поступивших в бюджет, в то время как инвестиционный налоговый кредит предоставляется за счет средств, находящихся у налогоплательщика.

В настоящее время понятие ИНК и условия его предоставления регулируются ст. ст. 66 и 67 НК РФ. В такой редакции действующий механизм предоставления ИНК слабо учитывает особенности малого бизнеса. Получению инновационными предприятиями МСП средств на развитие производ-

[1] Анищенко А.В. Налоги и пути выхода из кризиса» // Неофиц. источник СПС «Консультант». – 2012. – С. 83–103.

ства в виде ИНК в настоящее время препятствуют следующие обстоятельства: отсутствие в действующем налоговом законодательстве достаточно четких оснований для его предоставления (не раскрываются следующие определяющие понятия: НИОКР; внедренческая деятельность; инновационная деятельность; особо важный заказ; особо важные услуги населению), необходимость составлять и согласовывать такой довольно специфический документ, как бизнес-план; право, предоставленное региональным и местным органам представительной власти по выдаче ИНК, распространяется на налоги, не имеющие решающего значения для финансирования малого и среднего бизнеса. Как правило, это налог на имущество или налог на землю.

В то же время данные органы власти не могут предоставить ИНК по налогам, уплачиваемым в связи с применением специальных налоговых режимов; установление бюджетных лимитов на предоставление ИНК существенно снижает шансы малых и средних предприятий на их получение, т.к. несколько крупных бизнес-структур имеют возможность выбрать весь лимит, заложенный в определенном бюджете на соответствующий год. Для того чтобы ИНК стал основным способом финансовой помощи для МСП со стороны государства и одновременно – для ослабления нагрузки по оказанию данной помощи на региональный и местный бюджеты, по нашему мнению, необходимо устранить его вышеотмеченные недостатки. Кроме того, для субъектов МСП необходимо: снизить объем истребуемых налоговыми органами документов; упростить систему бухгалтерского учета, перейти от ежеквартальной отчетности к ежегодной; установить прямой законодательный запрет на повторное истребование документов любым налоговым органом, если налогоплательщик подтверждает описью факт ранее состоявшейся передачи документов; радикально сократить размер форм налоговой отчетности, обеспечить стабильность в этой части правового поля.[1]

[1] Фадеев Д.Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы. – Москва: Налоговый вестник, 2010. – 288 с.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Специальный налоговый режим – это система взаимоотношений между государством и субъектом налогообложения, при котором последнему, в случае его соответствия определенным критериям, в целях социально-экономического развития предоставляются льготные, в сравнении с общим режимом, условия исчисления и уплаты налогов в виде процедуры определения налоговых обязательств, снижения налогового бремени и упрощения контроля.

К настоящему времени в науке пока не выработано и требует теоретической доработки как определение единого налогообложения в целом, так и представление о смысловых границах понятия «специальный налоговый режим». Например, данную дефиницию можно обозначить как совокупность правил и методов определения налоговой базы, порядка исчисления и уплаты ЕНВД для отдельных видов экономической деятельности. В некоторых финансово-правовых исследованиях[1,2] доказано, что использование презумпции ЕНВД не соответствует принципу фактической способности к уплате налогов. Кроме того, требует дополнительного теоретического обоснования использование термина «вмененный доход», так как он противоречит основным началам законодательства о налогах и сборах, закрепленным п. 1 ст. 3 НК РФ.

На основе изучения генезиса единого налога и его концепций было установлено следующее: физиократы (Франция) утверждали, что всё богатство проистекает из земли, промышленность лишь дает чистую прибавку к доходу, поэтому следует установить единый налог для землевладельцев, а представители американской школы Генри Джорджа считали единый налог

---

[1] Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Москва: Московская государственная юридическая академия, 2007. – 26 с.

[2] Фомичев С. С. Особенности правового регулирования субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. – Саратов: Саратовская государственная академия права, 2004. – 26 с.

средством не только экономического роста, но и социального мира. Э. Селигмен пошел дальше, доказывая, что единый налог в будущем заменит все остальные (сейчас такого налога в США нет). Теоретически несостоятельность теорий физиократов, Генри Джорджа, Ф. Нитти, Э. Селигмена показал А. Исаев, практика подтвердила его правоту. Изучение генезиса единого налога показала, что практически все страны, имеющие финансовую систему, прошли период его применения на ранних этапах развития рыночной экономики, это утверждение относится и к РФ.

На основании изучения различных подходов к данному вопросу можно сделать вывод о том, что в чистом виде теория ЕНВД практически неприменима, однако, в сочетании с другими режимами налогообложения он может сыграть положительную роль. Положительные аспекты единого налога связаны, в частности, с простотой его исчисления и сбора.

В настоящий момент порядок исчисления и уплаты ЕНВД устанавливается в гл. 26.3 НК РФ. В частности определены основные элементы налога: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок и сроки уплаты налога.

Хозяйствующие субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность, подпадающую под ЕНВД, освобождаются от уплаты иных налогов. Так, организации и индивидуальные предприниматели при применении ЕНВД не исчисляют: налог на прибыль (в отношении прибыли, облагаемой единым налогом, а для индивидуального предпринимателя – НДФЛ в отношении соответствующих доходов); налог на имущество организаций, а для индивидуального предпринимателя – налог на имущество физических лиц; НДС, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Виды бизнеса, подпадающие под ЕНВД, определяют местные власти из перечня, закрепленного п. 2 ст. 346.26 НК РФ.

Для единообразного механизма исчисления коэффициентов на муниципальном уровне необходимо выработать единую методику их расчета на фе-

деральном уровне. Так, исследовав практику финансово-правового регулирования ЕНВД в административно-территориальных образованиях ЮФО (Волгоградская, Астраханская и Ростовская области), установили, что в одних муниципальных образованиях отсутствует методика расчета (установлены конкретные числовые значения без дополнительной дифференциации в рамках определенного вида деятельности), другие вводят формулы для расчета коэффициента К_2, причем большие значения устанавливаются в отношении наиболее прибыльных видов деятельности, а в отношении стимулируемых видов деятельности устанавливаются низкие значения данного коэффициента. По этой причине для оптимизации ЕНВД стоит задача создания инструмента финансово-правового регулирования единого налога в виде многофакторной совокупности коэффициентов К_2 для различных видов предпринимательской деятельности с учетом социально-экономических особенностей своей территории. Данный инструмент поможет решению актуальной проблемы несовпадения вменяемого и фактического доходов. Полномочия по определению облагаемых ЕНВД видов предпринимательской деятельности являются достаточными как для пополнения местных бюджетов, так и для стимулирования развития предпринимательской деятельности.

Актуальной задачей является совершенствование текста законодательства, регулирующего ЕНВД. Например, для уточнения базового при применении ЕНВД понятия «розничная торговля» необходимо внести уточнения в ст. 346.27 НК РФ, связанные с порядком расчета, с последующим закреплением указанной нормы в ст. 11 НК РФ[1].

Кроме того, есть положения, противоречащие природе ЕНВД. Например, обязанность декларирования вмененного дохода путем подачи декларации (п. 3 статья 346.32 НК РФ), в то время как размер ЕНВД установлен законодательно в каждом конкретном случае.

Необходимо исключить указанный пункт из НК РФ, так как он не несет

[1] http://garant-rostovdon.ru.

никакой дополнительной информации для ИФНС, а только создает препятствия предпринимателям. Также является нецелесообразным возлагать на юридические лица обязанность вести бухгалтерский учет при отсутствии в нем необходимости, для чего необходимо внести соответствующие изменения в федеральный закон «О бухгалтерском учете».

Установлено, что расширение применения СНР непропорционально снижает темп роста налоговых поступлений, что наглядно демонстрируют показатели администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет РФ. Для предприятий и ИП Ростовской области существенен такой фактор, как налоговая нагрузка. При её чрезмерном повышении темпы экономического роста замедляются. Расчеты показали, что на протяжении последних десяти лет она постоянно снижается, причем по мере развития и распространения СНР, включая ЕНВД. Поступление налогов постоянно отстает от роста ВРП по причине перехода малого бизнеса на ЕНВД.

Таким образом, СНР создают условия для роста предпринимательства, оставляя его субъектам всё возрастающею часть выручки от продаж. Рост ВРП по результатам анализа связан с ростом оборота оптовой и розничной торговли, чем занята основная масса плательщиков ЕНВД. В этом аспекте актуальной задачей является совершенствование текста законодательства, регулирующего СНР, так как предприятия при переходе с ОСН на СРН могут сокращать бюджетную отдачу от 4 до 28 раз. В результате теряет значительные суммы бюджет различных уровней[1]. Изучая вопрос об эффективности использования обязательного порядка применения единого налога, необходимо отметить, что в условиях финансового кризиса целесообразно рассмотреть возможность добровольного перехода на ЕНВД по отдельным низкорентабельным видам деятельности. Для таких видов профессиональной деятельности, когда ими занимаются представители рабочих профессий (установщики антенн, монтажники окон, водители такси, чистильщики обуви,

[1]http://www.donland.ru/ Стратегия социально-экономического развития Ростовской области до 2020 года.

кондитеры, столяры, плотники и другие рабочие профессии) целесообразно рассмотреть вопрос о самозанятости (свободный труд) без приобретения ими статуса индивидуального предпринимателя. Отменять ЕНВД пока рано, так как на других режимах легче укрывать налоги от уплаты. Необходимо совершенствование финансово-правового регулирования ЕНВД с целью предотвращения превращения его из системы упрощенного учета налогообложения в систему получения дополнительных налоговых льгот, порядок его исчисления нуждается в корректировках по многим составляющим и в создании соответствующего механизма.

ПЕРЕЧЕНЬ УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

АТЕ – административно-территориальная единица

АТО – административно-территориальное образование

БГУ – бюджетное государственное учреждение

ВБФ – внебюджетный фонд

ВБГФ – внебюджетный государственный фонд

ВП – валовый продукт

ВРП – валовый региональный продукт

ВТО – Всемирная торговая организация

ГД ФС РФ – Государственная Дума Федерального собрания России

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации

ЕНВД – единый налог на вмененный доход

ГУП – государственное унитарное предприятие

ИП – индивидуальный предприниматель

ИНК – инвестиционный налоговый кредит

КБ – консолидированный бюджет

Минфин – Министерство финансов Российской Федерации

МП – малое предприятие

МСП – малое и среднее предпринимательство

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

НС РФ – налоговая система Российской Федерации

ОСН – общая система налогообложения

ПФ РФ – пенсионный фонд Российской Федерации

СНР – специальный налоговый режим

УСН – упрощенная система налогообложения

ФНС – федеральная налоговая служба

ФОМС – фонд обязательного медицинского страхования

ФСС – фонд социального страхования

ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Российской Федерации 1993 г. (в последней ред. законов РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, № 7-ФКЗ) // Российская газета. – 1993. – 25 декабря.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 05.05.2014 г.) //Российская газета. – 1994. – 8 декабря.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 №145-ФЗ (в последней редакции от 12.12.2011 г.) // Российская газета. – 1998. – 12 августа.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ (в ред. 05.05.2014 г.) // Российская газета. – 2012. – 06 августа.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (в ред. 05.05.2014 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 23. – Ст. 3340.
6. Федеральный закон «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации» от 19 июня 1992 года № 3085-1 (в ред. от 23.04.2014 г.) // Российская газета. – 1997. – 17 июля.
7. Федеральный закон «О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой Кодекс РФ» от 30 декабря 2006 г. № 271-ФЗ (в ред. от 06.12.2010 г.) // Российская газета. – 2007. – 10 января.
8. Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря1995 г. №222-ФЗ (в последней ред. ФЗ от 19.06.2003 № 104-ФЗ) //Российская газета. – 1996. –11 января (утратил силу с 1.01.2003 г.).
9. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (в последней ред. ФЗ от 28.11.2011 г. № 261-ФЗ) // Российская газета. – 1996. – 28 ноября (утратил силу с 01.01.2013 г.).
10. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 05.05.2014 г.) // Неофиц. источник СПС «Консультант».

11. Федеральный закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» от 31 июля 1998 г. №31-ФЗ (в последней ред. ФЗ от 24.07.2002 г. №104) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3826 (утратил силу).
12. Федеральный закон «О лекарственных средствах» от 22 июня 1998 г. №86-ФЗ (в ред. от 29.04.2014 г.) //Российская газета. – 1998. – 25 июня.
13. Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ (в ред. от 05.05.2014 г.) // Российская газета. – 2001. – 20 декабря.
14. Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ (в ред. от 05.05.2014 г.) / /Российская газета. – 2003. – 27 мая.
15. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ (в ред. от 05.05.2014 г.) // Российская газета. – 1998. – 12 августа.
16. Федеральный закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 (в последней ред. ФЗ от 11.11.2003 г. № 95-ФЗ) // Российская газета. – 1992. – 10 марта (утратил силу с 01.01.2005 г.).
17. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ, Территориальный фонд обязательного медицинского страхования РФ» от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (в ред. от 05.05.2014 г.) // Российская газета. – 2009. – 28 июля.
18. Определение КС «По жалобе гражданина Виноградова С. Е. на нарушение его конституционных прав частью второй статьи 5 ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ, а также о признании утратившими силу отдельных

актов законодательства РФ о налогах и сборах» от 08.04.2004 г. № 92–О //Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 17. – Ст. 1682.

19. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.12.2002 г, № 6592/02. – Главная книга. – 2003. – № 13 (75). – С 90–91.
20. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.09.2009 г. № А31–5652/2008 //Неофиц. ист. СПС «Консультант».
21. Постановление ФАС Восточно–Сибирского округа от 20.03.2009 года № А33-7683/08-Ф02-959/09 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».
22. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 28.08.2009 г. № Ф03-4180/2009 г. // Неофиц. ист.: СПС «Консультант».
23. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.10.2009 г. № А26-2073/2008 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».
24. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 21.08.2009 г. № А32-11783/2008-3/122 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».
25. Постановление ФАС Уральского округа от 22.04.2009 г. № Ф09-2210/09-С2 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».
26. Определение ВАС РФ от 03.11.2009 г. № ВАС-11483/09 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».
27. Определение ВАС РФ от 28.09.2009 г. № ВАС-9679/09 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».
28. Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2003 г. № 65-0 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».
29. Постановление Правительства РФ «Основные направления налоговой политики российской Федерации на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 гг. // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и аудит. – 2010. – № 7. – С. 23–24.
30. Распоряжения Правительства РФ «О порядке опубликования коэффициента-дефлятора» от 25.12.2002 г. № 1834-р // Российская газета. – 2002. – 31 декабря.

31. Постановление Госстандарта РФ «Общероссийский классификатор услуг населению ОК 002-93 (ОКУН)» от 28 июня 1993 г. № 163 (в ред. от 05.05.2014 г. – Москва: Издательство стандартов, 1994. – 60 с.
32. Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и порядка ее заполнения» № 8н от 17 января 2006 г. (в последней ред. Приказа Минфина от 20.09.2007 г. № 83н) //Российская газета. – 2006. – 22 февраля (утратил силу).
33. Приказ Министерства финансов РФ «О порядке заполнения декларации по единому налогу на вмененный доход» № 137н от 8 декабря 2008 г. (в ред. от 05.05.2014 г.) // Российская газета. – 2009. – 11 февраля.
34. Приказ Минэкономразвития РФ «Об установлении коэффициента-дефлятора К_1 на 2008 год» № 401 от 19.11.2007 г. // Российская газета. – 2007. – 8 декабря.
35. Приказ Министерства финансов России от 11 марта 2005 г. № 03-06-05-04/53 «По вопросу о праве (при условии раздельного учета) применения следующих систем налогообложения: по оптовой торговле – общую систему налогообложения; по розничной торговле – единый налог на вмененный доход; по монтажу (замене) оконных, дверных блоков – единый налог на вмененный доход» // Неофиц. ист. СПС «Консультант».
36. Приказ Министерства финансов России «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» № 86н Министерства по налогам и сборам России № БГ-3-04/430 от 08.10.2010 г. // Российская газета. – 2002. – 11 сентября.
37. Приказ Минэкономразвития России «Об установлении коэффициента-дефлятора К_1 на 2012 год» от 01.11.2011 г., № 612 // Российская газета. – 2011. – 16 ноября.
38. Письмо Министерства финансов России «О применении ЕНВД при смешанных формах расчетов» от 30 сентября 2004 г. № 03-06-05-06/12 // Учет, налоги, право. Официальные документы. – 2004. – № 41. – С. 42.

39.Письмо ФНС России «О коэффициентах-дефляторах на 2012 г.» от 18.12.2011 г., № ШС-6-3/943@ // Неофиц. ист. СПС «Консультант».

40.Письмо Минфина России от 27.11.2011 г. № 03-11-11/216 // Финансовая газета. – 2011. – 12 декабря.

41.Письмо Минфина РФ от 23.03.2007 г., № 03-11-04/3/79 // Неофиц. ист. СПС «Консультант».

42. Письмо ФНС от 17 января 2012 г. № ЕД-4-3/355@.Поэтапная отмена системы налогообложения – ЕНВД // Неофиц. ист. СПС «Консультант».

43. Письмо Минфина России № 03-11-11/60 от 29.02.12 г. //http: //taxbook.ru/ zakonodatelstvo/pisma/minfin/.

44.Письмо Минфина России «Облагается ли ЕНВД размещение социальной рекламы, самостоятельной рекламы о своих товарах, а также вывесок с указанием сведений об организации» от 1 февраля 2005 г. №03-06-05-04/14. //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

45.Письмо Минфина РФ «Подпадает ли под ЕНВД передача в аренду (а также с 01.01.2006 г. – в субаренду) организацией стационарных торговых мест, расположенных на рынках» от 28 октября 2005 г. № 03-11-04/3/123 //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

46.Областной закон Ростовской области «О признании утратившими силу областных законов, регулирующих порядок уплаты ЕНВД для отдельных видов деятельности на территории Ростовской области» от 22 октября 2005 г. №386-ЗС //Наше время. – 2005. – 27 октября.

47.Решение Ростовской-на-Дону городской Думы от 23 августа 2005 г. № 37 «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, осуществляемых на территории города Ростова-на-Дону» (с изменениями от 28.02, 29.08, 17.10 2006 г., 28.02 2007 г., 26.08, 31.10 2008 г., 21.04 и 20.10 2009 г., 23.11 2010 г., 26.04 2011 г.) //Ростов официальный. – 2005. – 7 сентября.

48.Проект Закона о поэтапной отмене ЕНВД //http://www.dp.ru /a/2011/07/19/ Proekt_Zakona_o_pojetapnoj.

49. Анипенко, Л.Н. Зональные особенности отрасли животноводства Ростовской области / Л.Н. Анипенко, Ю.П. Личман. – Актуальные проблемы экономики и учета в отраслях АПК. Зерноград: АЧГАА, 2013. – С. 4-14.
50. Аладышева, К.Н. Индивидуальный предприниматель и системы налогообложения/ К.Н. Аладышева // Упрощенка. – 2006. – № 10. – 24 с.
51. Аушев, М.А. Совершенствование специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук / М.А. Аушев. – Москва: Российская академия государственной службы, 2009. – 35 с.
52. Ашмарина, Е. М. Совершенствование системы налогов, взимаемых с юридических лиц, как условие успешного выполнения доходной части бюджетов Российской Федерации : дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук / Е. М. Ашмарина – Москва, 1998. – 167 с.
53. Беляева, Н.А. Виды деятельности, подлежащие обложению единого налога на вменённый доход на отдельные виды деятельности / Н.А. Беляева //Налоги. – 2007. – № 33. – С. 4–5.
54. Бобоев, М.Р. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств: учебное пособие / М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбеталиев, Н.Н. Тютюрюков. – Москва: Гелиос АРВ, 2006. – 169 с.
55. Борисов, А.Н. Практический комментарий к гл. 26.3 НК РФ (с учетом изменений, внесенных ФЗ от 17.05.2007 г. № 85-ФЗ) / А.Н. Борисов. – Москва: ЗАО «Юстицинформ», 2007. – 450 с.
56. Брызгалин, А.В. Налоги и налоговое право / А.В. Брызгалин. – Москва: Аналитика-пресс, 2009. – 608 с.
57. Бушуева, И. Налоговое планирование / И. Бушуева // Учет, налоги, право. – 2006. – № 40. – С. 90–91.
58. Витрянский, В.В. Налоговые органы, налогоплательщики и Гражданский кодекс / В.В. Витрянский, С.А. Герасименко. – Москва, 1995. – 144 с.
59. Волохов, Н.Н. Перспективы Российского животноводства в условиях мирового продовольственного кризиса / Н.Н. Волохов. – Актуальные про-

блемы экономики и учета в отраслях АПК. Зерноград: АЧГАА, 2013. – С, 34-44.

60. Гарькавый, В.В. Сельское хозяйство России до вступления страны в ВТО / В.В. Гарькавый. – Актуальные проблемы экономики и учета в отраслях АПК. Зерноград: АЧГАА, 2013. – С. 44-63.
61. Гаврилов, И.В. Правовое регулирование налогообложения малого предпринимательства в России: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук / И.В. Гаврилов. – Санкт-Петербургский университет МВД РФ, 2004. – 24 с.
62. Гензель, П.П. Налоги СССР / П.П. Гензель. – Москва, 1926. – С. 14–17.
63. Горбунова, О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России / О.Н. Горбунова. – Москва, 2003. – 160 с.
64. Гофман, А.П. Методика оценки налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса в границах «налогового коридора»: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук / А.П. Гофман. – Иваново, 2008. – 36 с.
65. Дехкабаева, Л.С. Роль системы налогообложения в формировании финансовых результатов деятельности малого предприятия / Л.С. Дехкабаева // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 2. – С. 23–25.
66. Дуканич, Л.В. Налоги и налогообложение / Л.В. Дуканич. – Ростов–на-Дону, 2000. – 414 с.
67. Дьячкина, Л. Сочетание различных систем налогообложения / Л. Дьячкина // Финансовая газета. – 2006. – № 2. – С. 37–38.
68. Единый налог на вмененный доход. Для индивидуальных предпринимателей. // В. В. Карпов. – М.: КНОРУС, 2006. – 156 с.
69. Елина, Л.А. ЕНВД и «упрощенка» в водном флаконе» / Л. А. Елина //Главная книга. – 2003. – № 25 (87). – С. 20–23.
70. Ермачкова, Л.И. Финансовое право: учебник / Л.И. Ермачкова / под ред. О.Н. Горбуновой. – Москва, 2007. – 221 с.
71. Жданова, В.Ю. Специальный налоговый режим как разновидность правового режима // Финансовое право. – 2005. – № 2. – С. 36–38.

72. Жиляскова, Н.П. Механизм управления воздействием факторов производства на динамику эффективности /Н.П. Жиляскова. – Актуальные проблемы экономики и учета в отраслях АПК. Зерноград: АЧГАА, 2013. – С. 70-77.

73. Зубарева, И.Е. Принцип экономического обоснования налогов – это скрытое оружие налогоплательщика или декларативная норма/ И.Е. Зубарева // Ваш налоговый адвокат. – 2009. – № 5.

74. Ибадова, Л.Т. Комментарий к федеральному закону «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» (постатейный) / Л.Т. Ибадова. – Москва: ЗАО «Юстицинформ», 2006. – 320 с.

75. Иконникова, О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук / О.А. Иконникова. – Москва, 2009. – 24 с.

76. Исаев, И.А. Становление хозяйственно–правовой мысли в СССР (20-е годы) / И. А. Исаев . – М: Юридическая литература, 1986. – С. 141–145.

77. История государства и права России: учебник /Под. ред. П.Титова. – М.: Проспект, 1999. – С. 27–32.

78. Комментарий к части второй Налогового кодекса РФ (поглавный) /под ред. А.А. Ялбулганова // Неофициальный ист. СПС Консультант, 2009. – 465 с.

79. Кравцова, Н.И. Инвестиционная стратегия и инвестиционное проектирование: учебное пособие / Н.И. Кравцова, М.В. Чараева. – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2008. – 216 с.

80. Кузнецова, В.В. Методические аспекты налоговой учетной политики по ЕНВД / В.В. Кузнецова // Налоги. – 2007. – № 13. – С. 24–26.

81. Курочкин, В.Н. Проблемы разработки и реализации нового продукта в отраслях АПК. – Актуальные проблемы экономики и учета в отраслях АПК / В.Н. Курочкин. Зерноград: АЧГАА, 2013. – С. 138-145.

82. Кучеров, И.И. Налоговое право России: курс лекций / И.И. Кучеров. – Москва: ЮрИнформ, 2001. – 360 с.

83. Лермонтов, Ю.М. Обзор практики рассмотрения арбитражными судами округов споров, связанных с применением специальных налоговых режимов / Ю.М. Лермонтов //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

84. Лермонтов, Ю.М. Налоговый кодекс РФ. Глава 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (полный текст и постатейный комментарий)/ Ю.М. Лермонтов //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

85. Лермонтов, Ю.М. Практический комментарий к гл. 26.3 НК РФ (с учетом изменений, внесенных ФЗ от 17.05.2007 г. № 85-ФЗ) / Ю.М. Лермонтов //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

86. Лермонтов, Ю.М. Налоговая политика на 2011– 2013 годы/ Ю.М. Лермонтов //Аудит и налогообложение. – 2011. – № 11.

87. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение в России: учебник/ Л.Н. Лыкова. – Москва: Дело, 2004. – 153 с.

88. Медведева, О.В. Патент или вменёнка/ О.В. Медведева // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 8.

89. Налоговое право: учебник / Отв. ред. С.Г. Пепеляев. – Москва: Юристъ, 2005. – 591 с.

90. Настольная книга индивидуального предпринимателя: полное практическое руководство / Под ред. А.В. Касьянова. – Москва: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2010. – 370 с.

91. Новости в части применения упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход //Предприниматель без образования юридического лица. – 2007.– № 12. – С. 20.

92. Основные направления налоговой политики РФ на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 гг. //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

93. Пахолкова, А. Ю. Правовое регулирование малого предпринимательства в РФ: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук/ А.Ю. Пахолкова. – Москва, 2002. – 241 с.

94. Переверзева, Е.В. Законодательство субъектов Федерации как источник

налогового права: автореф. дис. канд. юрид. наук / Е.В. Переверзева. – Саратов, 1998. – 23 с.

95. Перечень основных изменений налогового законодательства с 2009 г. //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

96. Перечень основных изменений налогового законодательства с 2010 г. //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

97. Перечень основных изменений налогового законодательства с 2011 г. //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

98. Перечень основных изменений налогового законодательства с 2012 г. //Неофиц. ист.: СПС «Консультант».

99. Перечень основных изменений налогового законодательства с 2013 г. //Неофиц. ист.: СПС «Консультант».

100. Пешкова, Е.П. Налоговое планирование и прогнозирование как основа проектирования доходов бюджета региона: моногафия / Е.П. Пешкова, А.А. Пешкова. – Ростов-на-Дону: Изд-во РГЭУ «РИНХ», 2008. – 120 с.

101. Пешкова, А.А. Финансовые ресурсы производственных предприятий: источники формирования и пути повышения эффективности их использования: монография / Е.П. Пешкова, А.А. Пешкова. – Ростов-на-Дону: Изд-во РГЭУ «РИНХ», 2007. – 150 с.

102. Попков, В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук / В.А. Попков. – Москва: Московская гос. юрид. акад., 2007. – 175с.

103. Практическое пособие по ЕНВД. //Неофиц. ист. справочная правовая система Консультант.

104. Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов / В.М. Пушкарева. – Москва: Финансы и статистика, 2001. – 197 с.

105. Ремизов, Н.Н. Теоретико-методологические основы специальных налоговых режимов: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. Наук / Н.Н. Ремизов. – Ростов-на-Дону: РГЭУ РИНХ, 2009. – 30 с.

106. Рева, А.Ф. М**о**делирование размера государственной поддержки сельскохояйственных предприятий с учетом дифференциации амортизационного фонда / А.Ф. Рева, Н.А. Глечикова, В.С Рева**.** – Актуальные проблемы экономики и учета в отраслях АПК. Зерноград: АЧГАА, 2013. –С. 197-206.

107.Сапожников, Е.Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства: автореферат дис. на соиск. учен. степени канд. экон. Наук / Е.Ю. Сапожников // Южный федеральный университет. – Ростов-на-Дону: ЮФУ, 2008. – 29 с.

108.Симонова, Н.Ю. Специальные режимы налогообложения малого бизнеса: на примере Омской области: автореферат дис. на соиск. учен. степени д-ра экон. наук / Н.Ю. Симонова. – Москва: Академия бюджета и казначейства, 2005.

109.Селигмен Эдвин Роберт Андерсон. Прогрессивное налогообложение в теории и на практике (Progressive Taxation in Theory and Practice, 1894 / Селигмен Эдвин Роберт Андерсон. – http://ru.wikipedia.org/wiki. – 214 с.

110.Скворцов, О.В. Библиотека «Практической газеты для предпринимателя» / О.В. Скворцов. – Москва, 2007. – С. 55–57.

111.Словарь русского языка Ожегова С.Н. / под ред. Н.Ю. Шведовой. – Москва: Русский язык, 1986. – 567 с.

112.Смагина, И.А. Предпринимательское право: учебное пособие / И.А. Смагина. – Москва: Вузовский учебник, 2007. – 34 0с.

113.Смагина, И.А. Комментарий к федеральному закону «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» / И.А. Смагина // Неофиц. ист. СПС «Консультант».

114.Смагина, И.А. Налогообложение субъектов малого предпринимательства/ И.А. Смагина //Право и экономика. – 2007. – № 11. – С. 34–35.

115.Смагина, И.А. Постатейный комментарий к федеральному закону «Об обществах с ограниченной ответственностью»/ И.А. Смагина, А.А. Батяев, Е.А. Игнатова. – Москва: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2007. – 360 с.

116.Смирникова. Ю.Л. Специальные налогово-правовые режимы в регули-

ровании налоговых отношений // Налоговое право России: учебник для вузов / Ю.Л. Смирникова; отв. ред. проф. Ю.А. Крохина. – Москва: Норма, 2003. – 165 с.

117. Старченко, И.В. Взаимосвязь планирования и других элементов системы государственного регулирования/ И.В. Старченко. – Актуальные проблемы экономики и учета в отраслях АПК. Зерноград: АЧГАА, 2013. – С. 170-176.

118. Сотов, А. Как поставить налогоплательщика в угол / А. Сотов // Корпоративный юрист. – 2007. – № 4. – С. 31–32.

119. Справочная информация: «ЕНВД для отдельных видов деятельности в муниципальных образованиях Ростовской области на 2009 год» // Неофиц. ист. СПС «Консультант».

120. Справочник по специальным налоговым режимам / И.А. Толмачев. – Москва: ГроссМедиа – РОСБУХ, 2008. – 410 с.

121. Таранов, П.М. Повышение экономической эффективности птицепродуктового подкомплекса на основе инновационного развития: монография / П.М. Таранов, В.Ю. Гадаева. – Зерноград: ФГБОУ ВПО АЧГАА, 2013. – 186 с.

122. Таранов, П.М. Российский аграрный протекционизм в период мирового финансового кризиса / П.М. Таранов, А.С. Панасюк // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2011. – № 35. – С. 45–50.

123. Таранов, П.М. Методические аспекты защиты продовольственного рынка России: установление приоритетов в условиях присоединения к ВТО / П. М. Таранов, А. С. Панасюк. – Ростов-на-Дону: Издательство СКНЦ ВШ ЮФУ АПСН, 2011. – 135 с.

124. Теплова, Н.А. УСН на основе патента как способ съэкономить/ Н.А.Теплова // Упрощенка. – 2009. – № 4.

125. Терешин, А.В. Стимулирование активности малого и среднего предпринимательства на основе формирования благоприятного налогового климата: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук / А.В. Тере-

шин. – Новосибирск: Сибирская акад. гос. службы, 2009. – 27 с.

126. Тургенев, Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев. – Санкт-Петербург: Юрист, 1979. – 450 с.

127. Токмаков, В.В. Комментарии к налоговому кодексу РФ. Часть вторая / Н.И. Тургенев. – Москва; ЮРАЙТ, 2005. – 720 с.

128. Толкушкин, А.В. Практический комментарий к главе 26.3 налогового кодекса Российской Федерации «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (постатейный)/ А.В. Толкушкин //Неофиц. ист. СПС «Консультант».

129. Толкушкин, А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. – Москва: Юристь, 2001. – 510 с.

130. Тостопятенко, Г.П. Европейское налоговое право / Г.П. Тостопятенко. – Москва, 2001. – 336 с.

131. Фадеев, Д.Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы/ Д.Е. Фадеев // Налоговый вестник. – 2010. – № 2.

132. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – Москва: Норма, 2008. – 750 с.

133. Финансовый менеджмент: учебник //под ред. В.С. Золотарева. – Москва: Перспектива, 2009. – 330 с.

134. Фирстова С.Ю. Вмененка и упрощенка / С.Ю. Фирстова, Т.Ю. Сергеева. – Москва; Омега-Л, 2006. – 120 с.

135. Фомичев, С.С. Налогообложение субъектов малого предпринимательства / С. С. Фомичев. – Саратов: Саратовская академия права, 2005. – 49 с.

136. Фомичев, С. С. Особенности правового регулирования субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук / С. С. Фомичев. – Саратов: Сарат. гос. академия права, 2004, – 26 с.

137. Чекарь, В.Н. Воспроизводство материально-технических ресурсов сельскохозяйственных организаций Ростовской области / В.Н. Чекарь, М.Н. Кабаненко // TERRAECONOMICUS, Том 8, № 2, часть 2. – Ростов-на-Дону: Южный федеральный университет, 2010. –с.169-177.

138.Черник, Д.Г. Основы налоговой системы: учебник для вузов / Д.Г. Черник, А.П. Починок, В.П. Морозов. – Москва: ЮНИТИ, 2000. – 47 с.

139.Шаталов, С.Д. Опорные конституции налоговых преобразований // Финансы/ С.Д. Шаталов. – 2000. – № 2. – С. 3–7.

140.Щекин, Д.М. Юридическая презумпция в налоговом праве: учебное пособие/ Д.М. Щекин /под ред. С.Г. Пепеляева. – Москва: Академический правовой университет, 2-е изд. 2008. – 194 с.

141.Юрченко, Е.В. Административно-правовое регулирование малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук / Е.В. Юрченко. – Москва: Московская гос. юрид. акад. – 27 с.

142.Янжул, И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – Санкт- Петербург, 1904. – 296 с.

143.http:// zhurnal.ape.relarn.ru. [электронный журнал] Колосова Е.Н. Экономическое содержание и основные параметры специальных налоговых режимов //Исследовано в России. – 2010.– № 149.– Ст. 1625–1635.

144.http://www.ksrf.ru.

145.http://garant-rostovdon.ru.

146.http://www.faszso.

147.http://www.faspo.

148.http://www.amb-express.ru.

149.http://www.consultant.ru.

150.http://rostov.gks.ru.

ПРИЛОЖЕНИЕ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Перечень видов деятельности, подпадающих под ЕНВД в Ростовской области (извлечения из нормативных актов)

…

1) оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;[1]

2) оказания ветеринарных услуг;

3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;[2] 4) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых лицами, имеющими на праве собственности или ином праве не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания услуг; [3]

5) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли.

6) розничной торговли, осуществляемой объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети[4];

7) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания (за исключением оказания услуг общественного питания учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения) с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 м^2 по каждому объекту общественного питания. [5]

8) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

9) распространения и (или) размещения наружной рекламы;[6]

10) распространения и (или) размещения рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах[7];

11) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров; [84]

12) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей; а также оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети и объектов общественного питания, не имеющих залов обслуживания.[5]

---

[1] Федеральные законы от 31.12.2002 № 191-ФЗ, от 18.06.2005 № 63-ФЗ //Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[2] Федеральный закон от 21.07.2005 № 101-ФЗ //Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[3] Там же.

[4] Там же.

[5] Введен Федеральным законом от 21.07.2005 № 101-ФЗ, в ред. Федерального закона от 17.05.2007 № 85-ФЗ //Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[6] пп. введен Федеральным законом от 21.07.2005 № 101-ФЗ //Неофиц. ист. СПС «Консультант», 2014.

[7] Там же.

[8] Федеральный закон от 21.07.2005 №101-ФЗ, в ред. Федерального закона от 17.05.2007 № 85-ФЗ? //Неофиц. ист.: справочная правовая система «Консультант».2012.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Поступление администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет РФ в 2010–2011 гг., млн руб.

Налоги	2010 год	2011 год	Темпы роста,%
1	2	3	4
Всего поступило в консолидированный бюджет РФ	97 741,0	113 868,0	116,5
в том числе:			
в федеральный бюджет	24 413,8	31 795,0	130,2
в консолидированный бюджет субъекта РФ	73 327,2	82 072,8	111,9
из них:			
налог на прибыль организаций	16 975,5	20 551,7	121,1
федеральный бюджет	1 204,0	1 771,9	147,2
консолидированный бюджет субъекта РФ	15 771,5	18 779,9	119,1
Налог на доходы физических лиц в КБ субъекта РФ	32 369,6	35 287,7	109,0
Налог на добавленную стоимость	16 965,6	20 881,4	123,1
на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	16 467,1	20 196,7	122,6
на товары, ввозимые на территорию РФ	498,5	684,7	137,3
Акцизы	11 302,0	14 478,2	128,1
федеральный бюджет	5 754,0	8 627,2	149,9
консолидированный бюджет субъекта РФ	5 548,0	5 851,0	105,5
из них:			
акцизы на алкогольную продукцию	768,7	730,5	95,0
федеральный бюджет	4, 246	0,956	22,5
консолидированный бюджет субъекта РФ	764,5	729,6	95,4
на табачную продукцию (ФБ)	5 576,2	8 525,4	152,9
акцизы на пиво в КБ субъекта РФ	4 743,7	5 125,0	108,0
акцизы на автомобили легковые и мотоциклы в ФБ	173,3	101,2	58,4
Имущественные налоги в КБ субъекта РФ	14 071,5	15 459,7	109,9
из них:			
налог на имущество физических лиц	557,8	170,8	30,6
налог на имущество организаций	6 537,3	8 362,7	127,9

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 2

1	2	3	4
Налог на имущество организаций	6 537,3	8 362,7	127,9
Транспортный налог	1 123,5	1 950,8	173,6
из него:			
транспортный налог с организаций	441,0	424,6	96,3
транспортный налог с физических лиц	682,6	1 526,2	223,6
Земельный налог	5 850,0	4 971,5	85,0
Налоги и сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	377,4	384,3	101,8
в федеральный бюджет	184,1	186,6	101,4
в консолидированный бюджет субъекта РФ	193,3	197,7	102,3
в том числе:			
налог на добычу полезных ископаемых	353,1	363,1	102,8
в федеральный бюджет	162,1	167,1	103,0
в консолидированный бюджет субъекта РФ	191,0	196,1	102,7
Налоги, относящиеся к специальным налоговым режимам	5 100,1	6 212,0	121,9
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	3 236,4	4 002,5	123,7
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	1 728,1	2 005,8	116,1
Единый сельскохозяйственный налог	135,7	209,7	154,6

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Поступление администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет РФ, тыс. руб.

Налоги	январь 2011 года	январь 2012 года	Темпы роста, %
1	2	3	4
Всего поступило в консолидированный бюджет РФ	7 934 403	8 886 272	112,0
в том числе:			
в федеральный бюджет	4 093 915	4 342 844	106,1
в консолидированный бюджет субъекта РФ	3 840 488	4 543 428	118,3
из них:			
Налог на прибыль организаций	848 758	862 179	101,6
в федеральный бюджет	68 013	59 371	87,3
в консолидированный бюджет субъекта РФ	780 745	802 808	102,8
Налог на доходы физических лиц в КБ субъекта РФ	1 714 787	1 911 070	111,4
Налог на добавленную стоимость	2 776 489	2 143 256	77,2
на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	2 731 709	2 075 822	76,0
на товары, ввозимые на территорию РФ	44 780	67 434	150,6
Акцизы	1 672 055	2 661 204	159,2
в федеральный бюджет	1 218 974	2 101 360	172,4
в консолидированный бюджет субъекта РФ	453 081	559 844	123,6
из них:			
акцизы на алкогольную продукцию	120 355	23 934	19,9
в федеральный бюджет		396	
в консолидированный бюджет субъекта РФ	120 355	23 538	19,6
на табачную продукцию в федеральный бюджет	1 201 760	2 100 380	174,8
акцизы на пиво в КБ субъекта РФ	323 313	534 355	165,3
акцизы на автомобили легковые и мотоциклы в федеральный бюджет	13 180		
Имущественные налоги в КБ субъекта РФ	569 065	564 358	99,2
из них:			
Налог на имущество физических лиц	15 676	5 620	35,9
Налог на имущество организаций	56 077	60 440	107,8
Транспортный налог	60 498	70 642	116,8
из него:			

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 3

1	2	3	4
Транспортный налог с организаций	50 215	57 138	113,8
Транспортный налог с физических лиц	10 283	13 504	131,3
Земельный налог	436 564	427 406	97,9
Налоги и сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	29 406	43 366	147,5
в федеральный бюджет	15 427	21 833	141,5
в консолидированный бюджет субъекта РФ	13 979	21 533	154,0
в том числе:			
налог на добычу полезных ископаемых	26 420	39 241	148,5
в федеральный бюджет	12 512	17 805	142,3
в консолидированный бюджет субъекта РФ	13 908	21 436	154,1
Налоги, относящиеся к специальным налоговым режимам	294 359	669 829	227,6
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	132 342	256 313	193,7
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	159 486	406 592	254,9
Единый сельскохозяйственный налог	2 531	6 924	273,6

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Анализ поступления администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет РФ, тыс. руб.

Вид поступлений	Структура. %		Изменения в структуре Δ, %	Региональная структура		Изме-нение, доля
	в 2011	в 2012		2011	2012.	
А	1	2	3	4	5	6
Всего поступило в консолидированный бюджет РФ	100,0	100,0				
в том числе:						
в федеральный бюджет	51,60	48,87	–2,73			
в консолидированный бюджет субъекта РФ	48,40	51,13	2,73	100	100	
из них:			0,00			
Налог на прибыль организаций	10,70	9,70	–0,99			
в федеральный бюджет	0,86		–0,86			
в консолидированный бюджет субъекта РФ	9,84		–9,84	20,33	17,67	–0,027
Налог на доходы физических лиц в КБ субъекта РФ	21,61	21,51	–0,11	44,65	42,06	–0,026
Налог на добавленную стоимость	34,99	24,12	–10,87			
на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	34,43	23,36	–11,07			
на товары, ввозимые на территорию РФ	0,56	0,76	0,19			
Акцизы	21,07	29,95	8,87			
в федеральный бюджет	15,36	23,65	8,28			
в консолидированный бюджет субъекта РФ	5,71	6,30	0,59	11,80	12,32	0,0052
из них:						
акцизы на алкогольную продукцию	1,52	0,27	–1,25	3,13	0,53	–0,026
в федеральный бюджет						
в консолидированный бюджет субъекта РФ	1,52	0,26	–1,25	3,13	0,52	–0,026
на табачную продукцию в федеральный бюджет	15,15	23,64	8,49			
акцизы на пиво в КБ субъекта РФ	4,07	6,01	1,94	8,42	11,76	0,0334
акцизы на автомобили легковые и мотоциклы в федеральный бюджет	0,17		–0,17	0,34		–0,003
Имущественные налоги в КБ субъекта РФ	7,17	6,35	–0,82	14,82	12,42	–0,024

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 4

А	1	2	3	4	5	6
из них:						
налог на имущество физических лиц	0,20	0,06	–0,13	0,41	0,12	–0,003
налог на имущество организаций	0,71	0,68	–0,03	1,46	1,33	–0,001
транспортный налог	0,76	0,79	0,03	1,58	1,55	–0,001
из него:						
транспортный налог с организаций	0,63	0,64	0,01	1,31	1,26	–0,001
транспортный налог с физических лиц	0,13	0,15	0,02	0,27	0,30	0,0003
Земельный налог	5,50	4,81	–0,69	11,37	9,41	–0,02
Налоги и сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	0,37	0,49	0,12			
в федеральный бюджет	0,19	0,25	0,05			
в консолидированный бюджет субъекта РФ	0,18	0,24	0,07	0,36	0,47	0,0011
в том числе:	0,00		0,00			
налог на добычу полезных ископаемых	0,33	0,44	0,11			
в федеральный бюджет	0,16	0,20	0,04			
в консолидированный бюджет субъекта РФ	0,18	0,24	0,07	0,36	0,47	0,0011
Налоги, относящиеся к специальным налоговым режимам	3,71	7,54	3,83	7,66	14,74	0,0708
УСН	1,67	2,88	1,22	3,45	5,64	0,0220
ЕНВД	2,01	4,58	2,57	4,15	8,95	0,0480
ЕСХН	0,03	0,08	0,05	0,07	0,15	0,0009

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Динамика элементов консолидированного бюджета Ростовской области, млн. руб.

Виды налогов	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Налог на прибыль	6134	9520	1302	16667	12972	15772
НДФЛ	12127	15731	22210	29608	30098	32370
Акцизы	3415	3712	4171	4633	6075	10470
Налог на совокупный доход	1868	2527	3515	4803	4486	5100
Налог на имущество	4790	5582	7483	9489	12401	14072
Сбор экологический	134	170	213	287	170	193
Доходы от предпринимательской деятельности	1540	2051	2875	0	0	0
Итого:	30008	39293	53487	65487	66202	77977
Коэф. дисконтирования	1,113	1,152	1,179	1,15	1,083	1,1218
Всего	30008	34109	45366	56454	61128	69511

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Сравнение режимов налогообложения[1]

УСН	ЕНВД	ОСНО
ИП при применении УСН не являются плательщиками НДФЛ. НДФЛ платят только: с доходов, которые не являлись деятельностью ИП (9% доходов от долевого участия в деятельности организаций; суммы любых выигрышей и призов; процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров). Налоговой базой выступает доход, уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. 3-НДФЛ (платится раз в год до 15 июля). НДФЛ равен 13%. Квитанция на оплату налога «3-НДФЛ.doc» (декларация 3-НДФЛ).	ИП при применении ЕНВД не являются плательщиками НДФЛ. НДФЛ платят только: с доходов, которые не являлись деятельностью ИП (9% доходов от долевого участия в деятельности организаций; суммы любых выигрышей и призов; процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров). Налоговой базой выступает доход, уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. Форма 3-НДФЛ (платится раз в год до 15 июля). НДФЛ равен 13%.	НДФЛ оплачивается ИП как с доходов от своей предпринимательской деятельности, так и с доходов, из которых не был выплачен НДФЛ как с деятельности ИП (доход от продажи машины и т.д.). Налоговой базой выступает доход, уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. Форма 3-НДФЛ (налог платится раз в год до 15 июля, декларация подается до 1 мая последующего года). НДФЛ равен 13%. Образец квитанции на оплату налога 3-НДФЛ.doc. 3-НДФЛ (декларация раз в год до 30 апреля). НДФЛ (равен 13%.
ИП при применении УСН не являются плательщиками НДС. НДС обязательно платят только: при импорте товаров на территорию России. (НК ПФ, ст. 151); если вы добровольно выставляете покупателю счет-фактуру с выделенным НДС. Работая с применением УСН (Д), вы обязаны включить НДС в состав доходов, и подаете декларацию как на ОСНО (см. 3 колонку). При использовании УСН (Д-Р) вы не включаете НДС.	НДС (уплачивается и сдается каждый квартал до 20 числа месяца следующего за отчетным кварталом). НДС (ставки 18%, 10%, 0%). Налоговая декларация на НДС – примеры заполнения, бланк. Если объяснить доступно, то НДС считается таким образом: со всех доходов вычисляется 18% – это к начислению; со всех расходов берется 18% – это к зачету. Если из суммы «к начислению» вычесть «к зачету» получится «к уплате в бюджет». Методика расчета НДС у ИП и организаций (ООО, ОАО, ЗАО и т.д.) одинаковая.	НДС (уплачивается и сдается каждый квартал до 20 числа месяца следующего за отчетным кварталом). НДС (налоговые ставки 18%, 10% и 0%). НДС считается таким образом: со всех доходов вычисляется 18% – это к начислению; со всех расходов берется 18% – это к зачету; Из суммы «к начислению» вычитают «к зачету» = «к уплате в бюджет». Методика расчета НДС у ИП и юрлиц одинаковая. ИП, применяющие ОСНО, в случае, если оборот денежных средств за 3 мес. составил менее 2-х млн руб., могут не платить НДС, но обязаны уведомить об этом ФНС

[1] http://ya-ip.ru/ip/nalogi-ip.

		(НК РФ ст. 145).

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИИЯ 6

УСН	ЕНВД	ОСНО
Книга учета доходов-расходов (сдается раз в год до 30 апреля). Сдача книги доходов и расходов не обязательно, но многие налоговые могут ее потребовать. Вместе с подачей книги вы должны подать Заявление на регистрацию книги «доходов и расходов.doc».		Книга доходов и расходов для ИП на ОСНО (сдается раз в год до 30 апреля)
Фиксированные платежи и взносы в ПФР, ФОМС, ТФОМС, ФСС (ежеквартально)		
УСН (авансовые платежи уплачиваются каждый квартал: I кв. – до 25.04 II кв. – до 25.07 III кв. – до 25.10 IV кв. (за год) – до 30.04) Декларация по УСН (сдается раз в год в ФНС до 30 апреля). «Декларация по УСН.xls». ИП, применяющий УСН (доходы), вправе уменьшить налога на сумму фиксированного платежа ИП, страховых взносов в ПФР на работников и сумму больничных пособий. Все вычеты разрешается делать только из той суммы, что вы заплатили в ПФР до уплаты налога. При этом сумму авансовых платежей по налогу нельзя уменьшать более чем на 50%. ИП, применяющие УСН (доходы уменьшенные, на величину расходов), уменьшать налог не могут, но вправе учесть платеж в составе расходов.	ЕНВД (раз в квартал до 25 числа месяца следующего за отчетным кварталом). Декларация ЕНВД (раз в квартал сдается до 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом). «Декларация по ЕНВД.xls». Размер налога ЕНВД, подлежащего к уплате, возможно уменьшить: из сумм исчисленного ЕНВД можно вычесть фиксированный платёж в ПФР, минус ФОМС, но при этом сумму единого налога нельзя уменьшить более чем на чем на 50%. Также, все платежи в фонды нужно оплачивать в том квартале, за который подается декларация.	

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД, г. РОСТОВ-НА-ДОНУ

Решение Ростовской-на-Дону городской Думы
от 23 августа 2005 г. № 37
«О системе налогообложения в виде единого налога
на вмененный доход для отдельных видов деятельности,
осуществляемых на территории города Ростова-на-Дону»
(с изменениями от 28 февраля, 29 августа, 17 октября 2006 г., 28 августа 2007 г., 26 августа, 31 октября 2008 г., 21 апреля, 20 октября 2009 г., 23 ноября 2010 г., 26 апреля 2011 г.)

В соответствии с главой 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» Налогового кодекса Российской Федерации Ростовская-на-Дону городская Дума решила:

1. Ввести на территории города Ростова-на-Дону систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в отношении следующих видов предпринимательской деятельности.

1.1. Оказание бытовых услуг.

1.2. Оказание ветеринарных услуг.

1.3. Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств.

1.4. Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок).

1.5. Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

1.6. Розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется.

1.7. Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

1.8. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслужива

ния посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется.

1.9. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

1.10. Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций.

1.11. Размещение рекламы на транспортных средствах.

1.12. Оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров.

1.13. Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей.

1.14. Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

2. Установить значения корректирующего коэффициента базовой доходности К2, который рассчитывается по следующей формуле

К2 = Квд х Кмд,

Гге **Квд** – расчетная составляющая корректирующего коэффициента базовой доходности К_2, определенная в зависимости от вида предпринимательской деятельности и величины расчетной составляющей, устанавливается согласно приложению 1 к настоящему решению;

Кмд – расчетная составляющая корректирующего коэффициента базовой доходности К_2, учитывающая особенности места ведения предпринимательской деятельности, устанавливается согласно приложению 2 к настоящему решению.

3. Настоящее решение вступает в силу с 1 января 2006 года.

4. Контроль за исполнением настоящего решения возложить на постоянную комиссию по бюджету города, местным налогам и сборам, муниципальной собственности

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

Приложение к решению городской Думы
от 23 августа 2005 г. № 37

Расчетная составляющая корректирующего коэффициента базовой доходности К2, определенная в зависимости от вида предпринимательской деятельности (с изменениями от 28 февраля, 17 октября 2006 г., 28 августа 2007 г., 26 августа, 31 октября 2008 г., 21 апреля, 20 октября 2009 г., 23 ноября 2010 г., 26 апреля 2011 г.)

Виды предпринимательской деятельности	Величина расчетной составляющей
1. Оказание бытовых услуг (*)	
1.1. Ремонт ювелирных изделий; изготовление ювелирных изделий; изготовление ювелирных изделий методом литья по выплавляемым моделям; обработка поделочных ювелирных камней и закрепление их в ювелирных изделиях; ремонт и реставрация антикварных изделий	1,0
1.2. Ремонт и строительство жилья и других построек, за исключением строительства индивидуальных домов	1,0
1.3. Услуги фотоателье, фото- и кинолабораторий, за исключением следующих услуг: изготовление в павильоне черно-белых и цветных фотоснимков для документов; изготовление в павильоне черно-белых и цветных художественных, в том числе комбинированных, фотоснимков; изготовление вне павильона черно-белых и цветных фотоснимков для документов; изготовление вне павильона черно-белых и цветных художественных фотоснимков	1,0
1.4. Изготовление в павильоне черно-белых и цветных фотоснимков для документов; изготовление в павильоне черно-белых и цветных художественных, в том числе комбинированных, фотоснимков; изготовление вне павильона черно-белых и цветных фотоснимков для документов; изготовление вне павильона черно-белых и цветных художественных фотоснимков	1,0
1.5. Пошив обуви, за исключением: детской обуви; ортопедической обуви	1,0
1.6. Ремонт обуви; окраска обуви	1,0
1.7. Ремонт мебели	1,0
1.8. Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры; ремонт бытовых машин	1,0
1.9. Ремонт бытовых приборов	1,0
1.10. Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий	1,0

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7	
1.11. Прочие виды бытовых услуг	1,0
2. Оказание ветеринарных услуг	1,0
3. Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	1,0
4. Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок)	1,0
5.Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг	1,0
5.1. Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности и или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг	0,75
6. Розничная торговля	
6.1.Торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	
6.1.1. Ювелирными изделиями и автомобилями	1,0
6.1.2. Непродовольственными товарами	0,85
6.1.3. Смешанная торговля продовольственными и непродовольственными товарами; торговля фармацевтическими и медицинскими товарами	0,75
6.1.4. Продовольственными товарами	0,6
6.1.5. Реализация товаров в предприятиях торговли, расположенных на закрытой территории учреждений подразделений Минобороны, Минюста, МВД, ФСБ, ФАПСИ, погранвойск	0,5
7. Торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети	
7.1. Непродовольственными товарами	0,95
7.1.1. Смешанная торговля продовольственными и непродовольственными товарами; торговля фармацевтическими и медицинскими товарами	0,85
7.2. Продовольственными товарами	0,7
7.3. Развозная и разносная розничная торговля	0,8

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

7.4. Реализация товаров с использованием торговых автоматов	1,0
8. Оказание услуг общественного питания через объекты организации общепита, имеющие залы обслуживания посетителей	
8.1. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организаций общественного питания, реализующие алкогольную продукцию	1,0
8.2. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организаций общественного питания, не реализующие алкогольную продукцию и пиво	0,85
8.3. Предприятия общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей, работающие только во время театрально-зрелищных и спортивных мероприятий в помещениях спортивно-зрелищных комплексов, театров	1,0
8.4. Столовые при организациях и учреждениях, обеспечивающих пропускной режим, за исключением общедоступных, не реализующие алкогольную продукцию и пиво	0,3
8.5. Предприятия, оказывающие услуги по организации питания школьников города	0,01
9. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	1,0
10. Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций	
10.1. Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло)	0,275
10.1.1. Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций типа «горизонтальная растяжка (перетяжка)	1,0
10.2. Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	0,275
10.3. Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	0,275
11. Распространение рекламы на транспортных средствах	0,35
12. Оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, площадь спальных помещений не более 500 квадратных метров	0,5

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

13. Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	0,4
13.1. Оказание ярмарками-выставками домашних животных, осуществляющими деятельность не более двух дней в неделю, услуг по передаче во временное владение и (или) пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	0,2
14. Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания	0,5
14.1. Оказание ярмарками-выставками домашних животных, осуществляющими деятельность не более двух дней в неделю, услуг по передаче во временное владение и (или) пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также размещения объектов нестационарной торговой сети и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	0,25

(*) Примечание: При совмещении нескольких видов бытовых услуг применяется расчетная составляющая коэффициента К_2, соответствующая тому виду услуг, для которого ее значение максимально.

Приложение 2 к решению городской Думы от 23 августа 2005 г. № 37 Расчетная составляющая корректирующего коэффициента базовой доходности К2, учитывающая особенности места ведения предпринимательской деятельности (и изменениями на октябрь 2014 г.)

1. Расчетная составляющая с величиной 1,0 используется при ведении предпринимательской деятельности в следующих местах (территориях) города.

1.1.Проспект Ворошиловский, пр. Буденновский, пр. Нагибина, пр. Коммунистический, ул. Б. Садовая, ул. Советская, ул. Красноармейская, ул. Пушкинская, ул. Левобережная, ул. М. Горького, пр. Космонавтов, бульвар Комарова, — на всем протяжении;

ул. Береговая (от пер. Братского до пер. Державинского),

пр. Стачки (от пл. Стачки 1902 года до ул. Малиновского),

ул. Текучева (от пер. Островского до окончания);

ул. Ленина (от пл. Народного ополчения до окончания);

пр. Шолохова (от пр. Театрального до пл. Октябрьской);

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

пр. Сельмаш (от пр. Шолохова до ул. В. Пановой);
пер. Соборный (от ул. Б. Садовой до ул. Станиславского);
пр. Семашко (от ул. Б. Садовой до ул. Тургеневской);
пер. Газетный (от ул. Б. Садовой до ул. Тургеневской);
ул. Московская (от пр. Ворошиловского до пер. Островского);
ул. Станиславского (от пр. Ворошиловского до пер. Островского).
1.2. Территории Главного и Пригородного железнодорожных вокзалов, вокзала Сельмаш, Главного и Пригородного автовокзалов, аэропорта.
1.3. Территории всех рынков города, за исключением рынков, перечисленных в п. 2 настоящего Приложения.
1.4. Территории всех площадей города.
1.5. Территории парков имени М. Горького, 1-го Мая, Октябрьской революции, Островского, г. Плевен («Солнечный город»), Кировского сквера.
2. Расчетная составляющая с величиной 0,8 используется при ведении предпринимательской деятельности в следующих местах (территориях) города.
2.1. Территория, кроме улиц и проспектов, перечисленных в п. 1.1 настоящего Постановления, входящая в зону, ограниченную по внешнему периметру от перекрестка пер. Братский — ул. Б.Садовая на север по пер. Братскому до ул. Красноармейской.

По ул. Красноармейской до пр. Ворошиловского, далее на север по проспекту Ворошиловскому до ул. Текучева.

По ул. Текучева до пр. Соколова,

далее на юг по пр. Соколова до ул. Красноармейской и по ул. Красноармейской до пр. Театрального;

далее по пр. Театральному на юг до ул. Социалистической;

по ул. Социалистической на запад до пр. Ворошиловского;

по пр. Ворошиловскому на юг до ул. Тургеневской;

по ул. Тургеневской до пер. Островского;

по пер. Островскому на север до ул. Социалистической.

Далее на запад по ул. Социалистической до пер. Братского и на север до ул. Б. Садовой.
2.2. Ул. Вятская, ул. Штахановского ул. Нансена — на всем протяжении;
ул. Мечникова (от пл. Гагарина до ул. Павленко).
Микрорайон Северный: ул. Волкова, ул. Добровольского, пр. Королева — на всем протяжении.
Микрорайон Военвед; ул. Таганрогская (от ул. Вавилова до ул. Малиновского); ул. Оганова (от ул. Таганрогской до ул. Тульской);
пер. Госпитальный (от ул. Таганрогской до ул. Дачной); ул. Дачная (от пер. Госпитального до ул. Вавилова).
Микрорайон Каменка: ул. Шеболдаева, ул. Немировича-Данченко, ул. Вавилова — на всем протяжении.
Микрорайон Западный: ул. Маршала Еременко (от ул. Малиновского до ул. Мадояна); пр. Мадояна (от Рабочей пл. до ул. Доватора); ул. Мичуринская (от пл. Мичурина до ул. Маршала Еременко); ул. Тружеников (от пр. Стачки до пр. Коммунистического); пр. Малиновского (от ул. Каширской до Таганрогского пр.); ул. Содружества, ул. Доватора, ул. Зорге, ул. Портовая, ул. 339 стрелковой дивизии — на всем протяжении.
Район пл. Ленина: ул. Ларина — на всем протяжении; ул. Погодина (от пр. Ленина до ул. Ларина).
Район Сельмаш: пр. Шолохова (от пл. Октябрьской до окончания).

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

Микрорайон Александровка: пр. 40-летия Победы — на всем протяжении.
2.3. Территории, прилегающие к вокзалам, аэропорту.
В том числе:
– территория, прилегающая к автовокзалу на пр. Шолохова, в следующих границах:
пр. Шолохова (от 26 линии до пер. Кривошлыковского);
пер. Кривошлыковский (от пр. Шолохова до ул. Буйнакской);
ул. Буйнакская (от пер. Кривошлыковского до 26 линии);
26 линия (от ул. Буйнакской до пр. Шолохова).
– территория, прилегающая к блоку вокзалов (Пригородный, Главный железнодорожный и автовокзал) в следующих границах:
пр. Сиверса (от ул. Большой Садовой до ул. Красноармейской);
– территория, прилегающая к аэровокзалу на пр. Шолохова, в следующих границах:
пр. Шолохова — гостиница аэропорта — здание аэровокзала — автостоянка — пр. Шолохова.
2.4. Территории рынков: ОАО «Ленгородской рынок», ООО «Ростовское ГорПО», ООО «Ирбис», «Динамо» — книжная ярмарка.
2.5. Территории, прилегающие к рынкам (прирыночные территории). К ним относятся территории, прилегающие к границам земельного участка рынка, границы которых отстоят от границ земельного участка рынка на расстоянии 100 метров.
2.6. Территории всех скверов и парков, не указанных в п. 1.6 Постановления.
3. Расчетная составляющая с величиной 0,6 используется при ведении предпринимательской деятельности на остальной территории города, не перечисленной в пунктах 1 и 2 настоящего Приложения.
Примечание:
1. Основанием для отнесения места ведения предпринимательской деятельности к определенному месту (территории) является адрес, указанный в правоустанавливающих документах или технической документации места расположения, где осуществляется предпринимательская деятельность (строение, помещение, сооружение и др.).
2. В случае, если величина рассчитанного коэффициента К_2 больше 1,0, для исчисления налога используется К2 равный 1,0. В случае, если величина рассчитанного коэффициента К_2 меньше 0,005, для исчисления налога используется К_2 равный 0,005.[1]

[1] http://garant-rostovdon.ru.

ПРИЛОЖЕНИЕ 8

Анализ эффективности режимов налогообложения: специальные налоговые режимы

Эти режимы отменяют все остальные налоги, кроме налогов на зарплату наемных работников, да и те платятся в «урезанном виде» – 4% от фонда заработной платы, вместо 26% при использовании обычной системы налогообложения. То есть, при использовании специальных налоговых режимов с каждого выданного на руки рубля выплачивается: 31 копейка, против 45 копеек, выплачиваемых с каждого выданного на руки рубля при использовании общей системы налогообложения. В будущем на специальных налоговых режимах будут платиться точно такие же налоги на заработную плату, как и на общей системе налогообложения.

Налоги на заработную плату при специальных режимах (ЕНВД, УСН) начисляются одинаково. Также, напомним, что индивидуальный предприниматель является собственником средств, оставшихся после уплаты налогов, и, в отличие от участника другой организационной формы, он не платит налог на доходы физических лиц (НДФЛ) и «экономит» 9%, зато платит фиксированные взносы.

ЕНВД — единый налог на вмененный доход, применяется в обязательном порядке при торговле неподакцизными товарами, если торговая площадь менее 150 кв. метров, при оказании бытовых услуг населению, грузоперевозках, перевозках пассажиров и в иных случаях. ИП может (при желании) приобрести патент, заплатив налог на свою деятельность на год вперед. Предприятия иных организационных форм приобрести патент не могут и платят налоги в процессе осуществления своей деятельности.

Серьезное отличие ЕНВД от других специальных режимов — то, что он может совмещаться с другими налоговыми режимами, например, с ОСН, УСН или ЕСХН. ЕНВД сегодня – «налоговый рай», так как налог платится не от доходов предприятия, а от некоторых физических показателей – количества работников, количества автомобилей, размера торговой площади, количества пассажирских мест и т.д.

Пример: сумма ЕНВД для предприятия розничной торговли в центре Санкт-Петербурга при торговой площади 80 кв. метров составит около 30 000 рублей в квартал, независимо от суммы дохода.

Прибыль ООО после уплаты ЕНВД — это деньги предприятия. Чтобы получить их в личную собственность, учредитель предприятия должен не чаще одного раза в квартал принять решение о выплате дивидендов и до выплаты дивидендов заплатить еще НДФЛ в размере 9%. Прибыль ИП после уплаты ЕНВД — это личная собственность предпринимателя, никакими дополнительными налогами она не обременяется.

Для ИП на ЕНВД установлен платеж ИП в ПФР, ФФОМС, ТФОМС «за себя». Платёж в ПФР индивидуальный предприниматель платит один раз в год, до 31 декабря.

Фиксированный платеж в пенсионный фонд в 2010 году для ИП зависел от МРОТ. В 2010 году фиксированный платёж в ПФР ИП составлял 7274,40 р. в ПФР (4330 руб. на страховую и 3117,60 руб. на накопительную части (если плательщик до 1966 года рождения, а если плательщик после 1966 года рождения – всё на страховую), ФФОМС – 571,56 руб., ТФОМС – 1039,20 руб. Общая сумма платежа составляла 12002,76 руб.

В 2011 году фиксированный платёж в ПФР ИП составлял 13509,60 руб. в ПФР (10392 руб. на страховую и 3117,60 руб. на накопительную части (если плательщик до 1966 г. рождения), ФФОМС – 1610,76 руб., ТФОМС – 1039,20 руб. Общая сумма платежа составляла 16159,56 руб.

Упрощенная система налогообложения (УСН) применяется при годовом доходе менее 45 000 тыс. руб. и бывает двух видов: 6% на доходы (на выручку); от 5 до 15% на доходы, уменьшенные на величину расходов. Этот режим также отменяет все остальные налоги, кроме налогов на зарплату.

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

В сравнении с ЕНВД нагрузка существенно больше. Например, при доходе в 10 млн. руб. на УСН налог составил 600 тыс. руб. (6%), а для ИП на ЕНВД составит те же 16,169 тыс. руб. плюс 13% НДФЛ, для ИП на ЕНВД – меньший налоговый платёж, причём на порядок.

Если предполагаемое отношение расходов к доходам будут составлять менее 60% для 15% налога, или 40% для 10% налога, или 25% для 8% налога, или на предприятии сложно или слишком накладно вести правильный объемный бухгалтерский учет и иметь все оправдательные расходные документы, то следует предпочесть УСН, с налогом на доходы 6%, в противном случае – 15% или 10%, или 8% и т.д., в зависимости от ставки налога в регионе от разницы «доходы минус расходы».

Если в регионе принята 5% ставка налога на «доходы минус расходы», то этот вид, конечно, выгоднее 6% на доходы, но этот путь более трудоемок и связан с большими затратами при учете.

Следовательно, уменьшение налогового бремени возможно при выборе осуществления деятельности в качестве ИП и режима ЕНВД.

Однако при этом необходимо учитывать ряд существенных отличий и ограничений по возможности осуществления деятельности. Для начала представим сравнительный анализ налоговой нагрузки на юридическое лицо и индивидуального предпринимателя при применении различных систем налогообложения[1]. Предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, по сравнению с юридическим лицом, применяющим общую систему налогообложения, несет меньшую налоговую нагрузку при осуществлении аналогичных сделок за счет более низких налоговых ставок. Как правило, юридическое лицо является плательщиком следующих налогов: НДС, налог на прибыль, налог на имущество организаций, отчисления в фонды.

ИП является плательщиком следующих налогов: НДС, НДФЛ, налог на имущество физических лиц, отчисления в фонды.

Сравнение налоговой нагрузки юридического лица и индивидуального предпринимателя показало, что общая ставка налогообложения доходов ИП за вычетом расходов – 21,7% (10% + (100% – 10%) * 13%). Таким образом, общая ставка налогообложения доходов за вычетом расходов (прибыли) ниже на 2,3%, а ставка налога на имущество может быть ниже на 2,1%. Переход на налогообложение по патенту достаточно прост. Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент. Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждается ФНС России. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Стоимость патента зависит от величины потенциально возможного годового дохода, от того вида бизнеса, которым занят предприниматель. Этот доход устанавливают власти субъекта РФ в соответствующем законе на календарный год по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

[1] http://www.nalog29.ru/optim/6.php.

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Если индивидуальный предприниматель нарушил условия применения упрощенной системы налогообложения на основе патента (например, принял наемных работников свыше установленного лимита) или осуществил на основе патента вид предпринимательской деятельности, который не предусмотрен в законе субъекта РФ, где он работает, то он теряет право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента в периоде, на который был выдан патент. То же произойдет при неоплате (неполной оплате) предпринимателем одной трети стоимости патента в срок, установленный п. 8 ст. 346.25.1 НК РФ. В случае утери права на «упрощенку по патенту» индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, ему не возвращается. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней до дня окончания периода, на который был получен патент. Налогоплательщики УСНО, которые работают на основе патента, не должны сдавать в инспекцию декларацию по единому налогу. Дело в том, что стоимость патента не зависит от доходов и расходов предпринимателя. А вот Книгу учета доходов и расходов они вести обязаны. Предприниматели УСНО, получившие патент, все равно не могут превышать установленный в ст. 346.13 НК РФ лимит по доходам. Поэтому они должны следить за соблюдением установленных ограничений.

Сравнение российских налоговых систем УСН и ЕНВД показало следующее. Система налогообложения в Российской Федерации отличается запутанностью и громоздкостью, в связи с чем в рамках проходящей налоговой реформы были приняты законопроекты об упрощенной системе налогообложения (УСН) и едином налоге на вмененный доход (ЕНВД). Каждая из этих систем имеет свои плюсы и минусы, своих сторонников и противников[1].

1. УСН предполагает сохранение для малого предпринимательства всех существующих для него налогов с упрощением порядка их вычисления и взимания. При этом налоговая база и способы ведения учета определяются по упрощенной схеме. В отличие от системы ЕНВД она подразумевает оценку возможного дохода налогоплательщика, которая проводится на основании ряда признаков. По результатам оценки назначается неизменяемый платеж, который заменяет ряд характерных для общей системы налогов.

2. Обе системы призваны вывести из «тени» предпринимателей, укрывающихся от налогов. При этом, если УСН больше рассчитана на предпринимательство с открытой деятельностью, где возможен явный контроль со стороны налоговых органов, то ЕНВД должна была привлечь к налоговым выплатам тех предпринимателей, деятельность которых контролировать практически невозможно. Очевидно, что деятельность страховой фирмы, которая оказала клиенту услугу по официальным документам, проконтролировать гораздо проще, нежели деятельность торговой палатки, где расчет осуществляется с помощью наличных.

3. Обе рассматриваемые системы освобождают предпринимателей от определенных налогов. Для индивидуальных предпринимателей это НДФЛ, НДС, налог на имущество и ЕСН (для УСН частично), а для организаций – налог на имущество и прибыль, ЕСН ((для УСН частично) и НДС. При обеих системах указанные выплаты заменяются единым налогом определенного размера. При этом для ЕНВД также освобождение учитывается только для той деятельности, которая связана с уплатой единого налога.

[1] http://moneyword.ru/nalog/nalog.php

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

4. Достоинством обеих систем является снижение суммы выплачиваемых налогов, что позволяет многим малым предприятиям перейти на легальное налогообложение, не скрывая свои доходы. При этом при УСН налогоплательщик освобождается от ведения бухучета, а при ЕНВД вместо четырех деклараций о доходах предоставляет одну.

Таким образом, обе рассмотренные налоговые системы призваны снизить налоговое бремя предпринимателей, позволяя им перейти на открытую декларацию доходов[1].

Рассмотрим перспективу замены ЕНВД на УСН на основе патента. Она существует только для ИП и больше похожа на ЕНВД. Применяется решением местных властей (например, в г. С.-Петербурге нет патентной УСН). Список УСН патента во многом похож на список ЕНВД, также там есть преподавание, мелкое производство и мелкое с/х. Патент действует только на территории того субъекта где он был получен. Срок – от 1 до 12 месяцев.

Налоговую декларацию ИП по патентной УСН не сдает. ИП, применяющий УСН на основе патента, вправе привлекать наемных работников. При этом среднесписочная численность не должна превышать за налоговый период пять человек. В НК РФ не упоминается возможность применения УСН на основе патента с момента регистрации ИП.

Обычно патент — самая выгодная система налога. Также ИП вправе уменьшать стоимость патента на сумму отчислений в ПФР, ФФОМС, ТФОМС. Заявление о переходе (точнее покупке) «УСН патента» необходимо подать за месяц до начала применения.

Если ИП купит «УСН патент» по виду деятельности, подпадающему под ЕНВД, то на ЕНВД ИП не переводится[2].

Традиционный режим налогообложения (общая система налогообложения, ОСНО) – самый сложный налоговый режим, наиболее выгоден для бюджета. Включает полный перечень налогов (НДС, налог на имущество, НДФЛ с доходов предпринимателя) и отчетности (баланс и отчет о прибылях и убытках), уплачиваемых предпринимателем как налогоплательщиком, так и налоговым агентом. В настоящее время экономически применение ИП ОСНО оправдано лишь в том случае, если он ввозит товар на таможенную территорию России и в любом случае будет платить НДС на таможне. Также есть повод выбрать ОСНО, если подавляющее число клиентов ИП будут плательщиками НДС. По этим причинам распространение не получил и бюджет ежегодно теряет значительные суммы от работы ИП и малых предприятий на ЕНВД и на УСН.

Сравним работу на «патенте УСН» с ОСНО[3].

---

[1] http://gorbaik.narod.ru/delo/indna7.html. Сравнение налоговых систем «упрощенки» (УСН), «вмененки» (ЕНВД) и общей (ОСНО.)

[2] http://gorbaik.narod.ru/delo/indna7.html

[3] http://gorbaik.narod.ru/delo/indna7.html

ПРИЛОЖЕНИЕ 9

Таблица - Сравнение работы на патенте и УСН

УСН и ОСНО. Совмещать эти две системы нельзя, дается для сравнения	
УСН (патент)	ОСНО
ИП на УСН освобождены от уплаты НДФЛ. НДФЛ платят только: С доходов которые не были деятельностью ИП (9 % в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций; стоимости любых выигрышей и призов; процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров, указанных в статье 214.2 НК; суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212 НК). Налоговой базой является доход, уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. 3-НДФЛ (платится раз в год до 15 июля). 3НДФЛ (ставка 13%, декларация сдается раз в год до 30 апреля).	3-НДФЛ (платится раз в год до 15 июля) 3НДФЛ (13%). 3-НДФЛ (декларация раз в год до 30 апреля) 3НДФЛ (13%). Уплачивается предпринимателем с доходов от своей предпринимательской деятельности и с доходов, из которых не был удержан НДФЛ как деятельность ИП (например, доход от продажи квартиры или машины). Налоговой базой является доход, уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты
ИП «на УСН» освобождены от уплаты НДС. НДС обязательно платят только: при ввозе товаров на территорию России (налоговый кодекс, ст. 151) в случае выставления (добровольно) покупателю счета-фактуры с выделенным НДС (Налоговый кодекс, ст.173 п.5) При этом на УСН (доходы), должны включить НДС в состав доходов. При УСН (доходы минус расходы) – не включать НДС ни в доходы, ни в расходы. В отличие от ОСНО, при УСН вычесть из «входного» НДС «исходящий» невозможно. По деятельности, в рамках простого товарищества (налоговый кодекс, ст. 174.1) начисляется НДС (уплачивается и сдается ежеквартально до 20-го числа января); (ставки НДС: 18%, 10%, 0%). Упрощенно НДС считается следующим образом: со всех доходов считается в том числе 18% (сумму разделить на 118 и умножить на 18) – это к начислению; со всех расходов считается 18% – это к зачету; «к начислению» минус «к зачету» равно «к уплате в бюджет». Механизм расчета НДС у ИП такой же, как и у организаций.	НДС уплачивается и сдается ежеквартально до 20-го числа (января), ставки НДС составляют 18%, 10%, 0%. Упрощенно НДС считается следующим образом: со всех доходов считается, в том числе 18% (сумму разделить на 118 и умножить на 18) – это к начислению; со всех расходов считается 18% – это к зачету; «к начислению» минус «к зачету» равно «к уплате в бюджет». Механизм расчета НДС у ИП такой же, как и у организаций ИП на ОСНО, оборот которых за три месяца был менее двух миллионов рублей, имеют право не платить НДС, но обязаны об этом уведомить налоговую инспекцию, о чем сказано в НК РФ [1, ст. 145].

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 9

УСН (патент)	ОСНО
Книга учета доходов-расходов (сдается в налоговую инспекцию раз в год, до 30 апреля). Это не обязательно, но многие налоговые требуют. Сдаётся в налоговую инспекцию с заявление в 2 экземплярах. Налоговая инспекция заверяет книгу, а потом Вы её забираете. УСН (авансы ежеквартально I кв. – до 25.04, II кв. – до 25.07 III кв. – до 25.10 IV кв., (за год) – до 30.04). Уплачивается налог УСН. Декларация УСН (сдается раз в год в налоговую инспекцию до 30 апреля) «Упрощенка – доходы» – сдается нулевая декларация. «Упрощенка доходы – расходы», тоже сдается нулевая декларация. ИП на «УСН – доходы» могут уменьшить налог: на сумму фиксированного взноса ИП, страховых взносов в Пенсионный фонд на работников и сумму больничных пособий. Эти вычеты можно сделать только из того что вы заплатили в пенсионный до уплаты налога. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% (за 1 квартал – не более 1/4, за полугодие – не более 1/2, за 9 месяцев – не более 3/4 годовой суммы взносов, за год – всю сумму страховых взносов ИП). «ИП на УСН доходы минус расходы», уменьшать налог не могут, но могут учесть платежи в составе расходов.	Налог на имущество (ежеквартально платится до 30 числа). Авансовые платежи по налогу на имущество. Налог на имущество (ежегодно сдается до 1 апреля). С 2010 года нулевую декларацию по налогу на имущество сдавать не нужно.

ПРИЛОЖЕНИЕ 10

Таблица — Сравнительный анализ ЕНВД и УСН [1]

ЕНВД	ОСНО
ИП на ЕНВД освобождены от уплаты НДФЛ. НДФЛ платят только: с доходов, которые не были деятельностью ИП (9 % в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций; стоимости любых выигрышей и призов; процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров, указанных в статье 214.2 НК; с суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств, в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212 НК). Налоговой базой является доход, уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. 3-НДФЛ (платится раз в год до 15 июля)3НДФЛ (13%).Образец квитанции на оплату налога 3-НДФЛ.doc.3-НДФЛ (декларация раз в год до 30 апреля)3НДФЛ (13%).3-НДФЛ(подоходный налог) Образцы заполнения 3-НДФЛ(13% 9% 35% ставки)	3-НДФЛ (платится раз в год до 15 июля)3НДФЛ (13%).Образец квитанции на оплату налога 3-НДФЛ.doc. 3-НДФЛ (декларация раз в год до 30 апреля)3НДФЛ (13%).Образец заполнения 3-НДФЛ и 4-НДФЛ для ИП. Уплачивается предпринимателем с доходов от своей предпринимательской деятельности и с доходов, из которых не был удержан НДФЛ как деятельность ИП (например, доход от продажи квартиры или машины). Налоговой базой является доход уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. См. также. Образец нулевой декларации 3-НДФЛ для ИП на ОСН
ИП на ЕНВД освобождены от уплаты НДС. НДС платят только. При ввозе товаров на территорию России. (Налоговый кодекс, ст. 151). В случае выставления покупателю счет-фактуры с выделенным НДС (Налоговый кодекс, ст.173 п.5). По деятельности, в рамках простого товарищества (Налоговый кодекс, ст. 174.1). НДС(уплачивается и сдается ежеквартально до 20-го числа(января))НДС (ставки 18%, 10%, 0%). Налоговая декларация на НДС - примеры заполнения, бланк. Упрощенно НДС считается следующим образом: со всех доходов считается в том числе 18% (сумму разделить на 118 и умножить на 18) – это к начислению; со всех расходов считается 18% – это к зачету; «к начислению» минус «к зачету» равно «к уплате в бюджет». Механизм расчета НДС у ИП такой же, как и у организаций.	НДС (уплачивается и сдается ежеквартально до 20-го числа (января), ставки НДС 18%, 10%, 0%. Налоговая декларация на НДС –примеры заполнения, бланк. Упрощенно НДС считается следующим образом: со всех доходов начисляется, в том числе 18% (сумму разделить на 118 и умножить на 18) – это к начислению; со всех расходов считается 18% – это к зачету; «к начислению» минус «к зачету» равно «к уплате в бюджет». Механизм расчета НДС у ИП такой же, как и у организаций. ИП на ОСНО, оборот которых за три месяца был менее двух миллионов рублей имеют право не платить НДС, но обязаны об этом уведомить налоговую инспекцию, с. 145 НК РФ.

[1] http://gorbaik.narod.ru/delo/indna7.html

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 10

ЕНВД	ОСНО
ЕНВД (ежеквартально платиться до 25 числа месяца после квартала) Уплатить налог ЕНВД. Как рассчитать ЕНВД? ЕНВД (ежеквартально сдается до 20 числа месяца после квартала). Подать декларацию по ЕНВД в соответствии с шаблоном «Декларация по ЕНВД.xls». Сумма ЕНВ, подлежащая к уплате, может быть уменьшена: сумма исчисленного ЕНВД минус фиксированный платёж в ПФ минус платёж в ФОМС, сумма единого налога не может быть уменьшена более, чем на чем на 50% и платежи в фонды должны быть фактически уплачены в том квартале за который декларация.	Налог на имущество платится ежеквартально до 30 числа. Авансовые платежи по налогу на имущество. Налог на имущество (ежегодно сдается до 1 апреля). Налог на имущество для ООО: с 2010 года нулевую декларацию по налогу на имущество сдавать не нужно.

ПРИЛОЖЕНИЕ 11

Таблица — Сравнительный анализ ЕНВД и УСН [1]

ЕНВД и УСН Можно совмещать ЕНВД и УСН. По ЕНВД платится то, что подпадает под налог ЕНВД, остальное – УСН. Если у ИП два вида деятельности (УСН и ЕНВД), он должен вести раздельный учет. Если по каким то расходам невозможно отнести затраты их распределяют пропорционально доходам нарастающим итогом с начала года. Если вы работаете только по ЕНВД – вам нужна только левая колонка.	
ЕНВД	УСН
ИП на ЕНВД освобождены от уплаты НДФЛ. НДФЛ платят только: С доходов которые не были деятельностью ИП (9 % в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций; стоимости любых выигрышей и призов; процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров, указанных в статье 214.2 НК; суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212 НК). Налоговой базой является доход уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. 3-НДФЛ (платится раз в год до 15 июля). 3-НДФЛ (лист «13%»). Образец квитанции на оплату налога в интернете по адресу; 3-НДФЛ.doc. (декларация 3-НДФЛ, раз в год до 30 апреля, 13%). 3-НДФЛ (подоходный налог). Образцы заполнения 3-НДФЛ (ставки 13%, 9% , 35%) имеются в интернете.	ИП на УСН освобождены от уплаты НДФЛ. НДФЛ платят только: С доходов, которые не были деятельностью ИП (9 % в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций; стоимости любых выигрышей и призов; процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров, указанных в статье 214.2 НК; суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212 НК). Налоговой базой является доход, уменьшенный на профессиональные, стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. 3-НДФЛ (платится раз в год до 15 июля). 3НДФЛ (ставка 13%). 3-НДФЛ (декларация раз в год до 30 апреля). 3НДФЛ (13%).3-НДФЛ (подоходный налог). Образцы заполнения 3-НДФЛ(13% 9% 35% ставки).
ИП на ЕНВД освобождены от уплаты НДС. НДС платят только: При ввозе товаров на территорию России. (налоговый кодекс, ст. 151). В случае выставления покупателю счета-фактуры с выделенным НДС (Налоговый кодекс, ст.173 п.5). По деятельности, в рамках простого товарищества (Налоговый кодекс, ст. 174.1) НДС (уплачивается и сдается ежеквартально до 20-го числа (января)). НДС (ставки 18%, 10%, 0%).	ИП на УСН освобождены от уплаты НДС. НДС платят только при ввозе товаров на территорию России (налоговый кодекс, ст. 151). В случае выставления (добровольно) покупателю счета-фактуры с выделенным НДС (налоговый кодекс, ст.173 п.5). При этом на УСН (доходы), должны включить НДС в состав доходов. При УСН (доходы-расходы) — не нужно включать НДС ни в доходы, ни в расходы.

[1] http://gorbaik.narod.ru/delo/indna7.html

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 11

ЕНВД	УСН
Налоговая декларация на НДС, примеры заполнения, бланки. Упрощенно НДС считается следующим образом: со всех доходов считается в том числе 18% (сумму разделить на 118 и умножить на 18) – это к начислению; со всех расходов считается 18% – это к зачету; «к начислению» минус «к зачету» равно «к уплате в бюджет». Механизм расчета НДС у ИП такой же, как и у организаций	В отличие от ОСНО, при УСН вычесть из «входного» НДС «исходящий» невозможно. По деятельности, в рамках простого товарищества (налоговый кодекс, ст. 174.1) платится НДС (уплачивается и сдается ежеквартально, до 20-го числа (ставки НДС: 18%, 10%, 0%). Налоговая декларация на НДС – примеры заполнения, бланк. Упрощенно НДС считается следующим образом: со всех доходов считается, в том числе 18% (сумму разделить на 118 и умножить на 18) – это к начислению; со всех расходов считается 18% – это к зачету; «к начислению» минус «к зачету» равно «к уплате в бюджет». Механизм расчета НДС у ИП такой же, как и у организаций.
ЕНВД (ежеквартально платиться до 25 числа месяца после квартала) Уплатить налог ЕНВД: как рассчитать ЕНВД? ЕНВД (ежеквартально сдается до 20 числа месяца после квартала). Подать декларацию по ЕНВД: форма «декларация по ЕНВД.xls». Сумма ЕНВД, подлежащая к уплате, может быть уменьшена таким образом: сумма исчисленного ЕНВД ,минус фиксированный платёж в ПФ, минус платёж в ФОМС. Сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%, и платежи в фонды должны быть фактически уплачены в том квартале, за который составлена декларация. Прямого указания в законе: как делить фиксированный платеж ИП между ЕНВД и УСН, – нет.	Декларация по НДФЛ раз в год сдается в налоговую (до 30 апреля). Это не обязательно, но многие налоговые инспекции требуют. Сдаётся в налоговую заявление на регистрацию «книги доходов и расходов.doc». Заявление подается в 2 экземплярах. Налоговая инспекция заверяет книгу, а потом Вы её забираете. Код «КУДиР» содержит образцы деклараций УСН (авансы ежеквартально: I кв. – до 25.04; II кв. – до 25.07; III кв. – до 25.10 IV кв.; за год – до 30.04). Уплачивается налог УСН. Декларация УСН сдается раз в год в налоговую инспекцию до 30 апреля. Форма декларации: «Декларация по УСН.xls». «Упрощенка – доходы»: нулевая декларация УСН, форма «нулевая декларация 6%.xls». Упрощенка «доходы – расходы»: нулевая декларация «УСН – нулевая декларация 15%.xls». ИП на «УСН – доходы» могут уменьшить налог: на сумму фиксированного взноса ИП, на сумму страховых взносов в Пенсионный фонд на работников и на сумму больничных пособий. Эти вычеты можно сделать только из того, что вы заплатили в пенсионный до уплаты налога. Ведётся книга учета доходов и расходов. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% (за 1 квартал – не более 1/4, за полугодие – не более 1/2, за 9 месяцев – не более 3/4 годовой суммы взносов, за год – всю сумму страховых взносов ИП). ИП на «УСН доходы минус расходы» уменьшать налог не могут, но могут учесть платежи в составе расходов. Прямого указания в законе «как делить фиксированный платеж ИП между ЕНВД и УСН» нет.

Научное издание

Курочкин Валентин Николаевич
доктор технических наук, старший научный сотрудник, профессор кафедры экономики и управления Азово-Черноморского инженерного института ФГБОУ ВПО Донской государственный аграрный университет»,
Лауреат премии Главы Администрации Ростовской области в области науки
Курочкина Юлия Валентиновна
Магистр экономики, помощник нотариуса г. Зернограда и Зерноградского района Ростовской области

РОЛЬ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД В РАЗВИТИИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Редактор Лучинкина Н.П.

ЛР __ от__. _. ___ Подписано в печать _ . _ . 20__
Формат 60х84/16 Уч.-изд. л. 11,44 Тираж 750 экз. Заказ № ____

ФГБОУ ВПО АЧГАА
347740, г.Зерноград Ростовской области, ул. Советская, 15