

Кузин А. В.

аспирант,
Российская академия предпринимательства

Особенности применения упрощенной системы налогообложения и перспективы её развития в малом предпринимательстве

В научной статье рассматриваются специальные налоговые режимы, применяемые субъектами малого предпринимательства. Приводится мировая практика льготного налогообложения субъектов малого предпринимательства. Особенности применения упрощенной системы налогообложения в соответствии с Налоговым Кодексом РФ. Раскрывается проводимая государством экономическая политика в реформировании налогообложения и пути её совершенствования.

Ключевые слова: Налоговый кодекс РФ, экономическая политика государства, налоговая практика, налогоплательщик, объект налогообложения, режимы налогообложения, малое предпринимательство, реформирование налогообложения, мировая практика налогообложения.

Simplified tax system and its development prospect in small businesses

The specific tax treatments for small businesses are considered in the scientific article. The global preferential taxation practice for small sized business entities is presented. Peculiarities of the simplified taxation system application in accordance with the Internal Revenue Code of Russian Federation. The article represents economic policy of tax reforming conducted by the government and ways of it improvement.

Keywords: Internal Revenue Code of Russian Federation, economic policy, tax practice, object of taxation, tax treatment, taxpayer, small businesses, tax reforming, global taxation practice.

Снижение налогового бремени, упрощение процедур налогообложения и предоставления отчетности, создание благоприятных условий для легализации субъектов малого предпринимательства являются необходимыми условиями для развития малого бизнеса в России и представляют эффективные меры по государственной поддержке этого сектора рыночной экономики.

В соответствии с налоговым законодательством упрощенная система налогообложения является специальным налоговым режимом, применяемым налогоплательщиками на добровольной основе.

Применение упрощённой системы налогообложения предусматривает замену уплаты отдельных налогов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период. В таблице дополнительно к единому налогу представлены обязанности организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН (табл. 1).

Таблица 1

Обязанности по уплате налогов и сборов в режиме УСН

	Налоги и сборы, по которым предоставляются освобождения от уплаты	Налоги и сборы, по которым сохраняются обязанности по уплате
1	НДС (кроме НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию страны)	Взносы на обязательное пенсионное страхование
2	Налог на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса)	Обязанности налоговых агентов
3	Налог на имущество организаций	Страховые платежи
4	Индивидуальные предприниматели не уплачивают: - налог на доходы физических лиц (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 Кодекса действующие); - налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности).	Иные налоги в соответствии с общим режимом налогообложения

Как и в прежнем законодательстве, в главе 26.2 НК РФ установлено, что переход к УСН или возврат плательщиков к общему режиму осуществляется в добровольном порядке. Возможность применения УСН уже не увязана с наличием у организации статуса субъекта малого предпринимательства, как это было до 2003 г., что расширяет круг ее потенциальных плательщиков. При этом в законодательстве установлены ограничения по праву применения УСН. Итак, организация имеет право перейти на УСН, если по итогам 9 месяцев того года, в котором подается заявление о переходе на УСН, доход от реализации не превысил 45млн. рублей. Указан перечень организаций, не имеющих право применять УСН (например, банки, ломбарды, профессиональные участники рынка ценных бумаг и др.).

В НК РФ предусматривает два метода учета налоговой базы — кассовый и метод начисления.

При *кассовом методе* для исчисления налоговой базы учитываются только те доходы (расходы), которые реально получены (произведены) налогоплательщиком. Например, денежные средства фактически поступили в кассу или зачислены на счет в банке, имущество передано в собственность и т.п.

При *методе начисления* главным для исчисления налоговой базы является момент возникновения имущественных прав и обязательств. Доходами здесь признаются все суммы, право на получение которых, возникло у налогоплательщика в налоговом периоде независимо от их фактического поступления. Аналогичным образом при методе начисления определяются и расходы налогоплательщика. Объектом налогообложения признаются; доходы, уменьшенные на величину расходов, при этом выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. В упрощённой системе налогообложения применяется кассовый метод признания доходов и расходов (по дате поступления средств на счета в банках и/или в кассу). Объект налогообложения не может изменяться налогоплательщиком в течение всего срока применения УСН. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеют право уменьшать исчисленную ими за налоговый период налоговую базу по единому налогу на сумму убытков в размере 100% в течение 10 лет следующих за налоговым периодом, в котором был получен убыток по итогам предыдущих налоговых периодов применения данного специального налогового режима.

Существенная особенность упрощённой системы налогообложения состоит в том, что порядок ее применения увязан с правилами исчисления налога на прибыль организаций, определенными главой 25 НК РФ. Иными словами, при выборе любого объекта налогообложения плательщик формирует его на основании порядка, определенного в указанной главе НК РФ. При этом плательщик УСН обязан вести бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов, налоговый учет, иметь первичные документы и аналитические регистры налогового учета. Кроме того, налогоплательщики УСН не освобождаются от обязанностей ведения кассовых операций в соответствии с действующим порядком, они обязаны вести учет средней численности работников по установленным правилам. Ставки налога составляют: в случае если объектом налогообложения являются доходы — 6%; в случае если объектом налогообложения являются доходы,

уменьшенные на величину расходов величина ставки может быть от 5% до 15%, в зависимости от категории налогоплательщика. Данная дифференциация налоговых ставок может устанавливаться законами субъектов Российской Федерации. По действующему до 01.01.2003 г. порядку ставки составляли соответственно 10% и 30%, т.е. произошло относительное снижение налогового бремени.

Налоговым периодом по упрощённой системе налогообложения является календарный год, а отчетным периодом — первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Налогоплательщики по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки выбранного объекта налогообложения, рассчитанного нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев, с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу. Для бюджетной системы РФ в целом, значение упрощённой системы налогообложения незначительно. Однако для регионального бюджета и органов местного самоуправления этот налог постепенно становится важным доходным источником, учитывая, что субъекты Российской Федерации имеют право устанавливать нормативы отчислений по данному виду налогов в местные бюджеты. Принимая во внимание Послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 12.12.2012 года, данное утверждение становится еще более актуальным, т. к. в Послании Президент высказал предложение о направлении поступающих доходов от применения специальных налоговых режимов в местные бюджеты. Данная норма, при условии ее исполнения даст качественно новое развитие муниципальных образований и малого бизнеса в регионе.

К сожалению, налоговая практика по упрощённой системе налогообложения содержит массу спорных моментов и многочисленные вопросы плательщиков УСН в адрес налоговых органов. Отмечается следующий парадокс: для прежних плательщиков упрощённой системы налогообложения, новая версия оказалась гораздо сложнее, а для тех, кто переходит с общей системы — несколько проще. Очевидно следующее: УСН не является простой и прозрачной для плательщиков, поэтому совершенствование законодательства по упрощённой системе налогообложения необходимо продолжать. Действующий запрет на применение УСН (п. 3 ст. 346.12 НК РФ) был установлен по определенным видам деятельности, в отношении которых использование УСН неправомерно, что не означает запрета применять УСН по иным видам деятельности вместо общей системы налогообложения. Налогоплательщик, перешедший на

упрощённую систему налогообложения и выделяющий в счетах-фактурах НДС отдельной строкой, не подлежит привлечению к ответственности за непредставление деклараций по НДС (ст. 119 122 НК РФ) и неуплату НДС в бюджет поскольку субъектом ответственности является налогоплательщик а лицо перешедшее на упрощённую систему налогообложения плательщиком НДС не признается. Упрощенная система налогообложения в отличие от системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход распространяется на организацию в целом а не на какой-либо отдельный вид деятельности.

Мировая практика налогообложения субъектов малого предпринимательства основывается на применении в отношении данной категории налогоплательщиков различных режимов налогообложения. Фактически режимы налогообложения субъектов малого предпринимательства в достаточной степени различны в зависимости от страны, целей и условий в которых они применяются. Однако применяемые режимы можно условно разделить на три группы:

- режимы, основанные на общеустановленной системе налогообложения, но предусматривающий для данной категории налогоплательщиков целый ряд льгот или же каких-либо налоговых стимулов (условно данные режимы можно обозначить как «особые режимы налогообложения»;
- упрощенные режимы налогообложения;
- режимы, построенные на использовании косвенных методов определения налоговых обязательств налогоплательщика.

Во многих зарубежных странах установлен льготный режим налогообложения малого предпринимательства. Например, в США налог на прибыль корпораций устанавливается по схеме слоеного пирога. При максимальной ставке федерального налога 34%, корпорации при доходе 50 тыс. долл. уплачивает всего лишь 15%, за последующие 25 тыс. долл. — 25%. В Великобритании при ставке налога 30% малые предприятия уплачивают налог на прибыль в размере 20%. Во Франции малые предприятия освобождаются от налога на добавленную стоимость. В ФРГ малый бизнес освобожден от промыслового налога. В Бразилии малые предприятия освобождены от НДС, налога на услуги налога на финансовые операции. В Чили установлен специальный налоговый режим для малых предприятий (налог на прибыль корпораций — 15%, подоходный налог с физических лиц — от 5 до 45%.

Специальное налогообложение является важнейшей составляющей системы налогов и сборов любого государства. Установление различных специальных налоговых режимов наряду с обычным налогооб-

ложением, во многом имеющим сходство с российскими, получило наибольшее распространение в ряде государств — участников СНГ. Так, например, в Азербайджане организации, не являющиеся плательщиками НДС из-за небольшого объема их хозяйственной деятельности, призываются к уплате налога по упрощенной системе. Этот налог уплачивается с выручки по ставке 2% вместо НДС, налога на прибыль, налога на имущество и земельного налога. В Армении уплата упрощенного налога с оборота по реализации (ставка от 7% до 12%) заменяет уплату НДС, а также подоходного налога, налога на прибыль соответственно для физических лиц и организаций. В Республике Беларусь упрощенная система налогообложения предусматривает выдачу патента на занятие определенным видом деятельности и замену уплаты совокупности республиканских и местных налогов, уплатой единого налога с результатов хозяйственной деятельности.

В Казахстане субъектам малого предпринимательства предоставлено право самостоятельного выбора порядка исчисления и уплаты налогов, а также представления соответствующей отчетности. Специальный налоговый режим предусматривает упрощенный порядок исчисления и уплаты социального налога, а также корпоративного или индивидуального подоходного налога.

В Кыргызской республике упрощенная система налогообложения предполагает уплату субъектами малого предпринимательства единого налога вместо налога на прибыль, подоходного налога на оказание платных услуг населению и др.

В Украине предприниматель, уплачивающий единый налог, не является плательщиком НДС, налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, платы (налога) за землю, сбора за специальное использование природных ресурсов, сбора на обязательное социальное страхование, коммунального налога, налога на промысел, сбора на обязательное пенсионное страхование и пр.

Таким образом, исторический опыт России, опыт зарубежных стран показывает, что развитию малого предпринимательства, его укреплению, государство должно уделять особое внимание. В этом залог успешного функционирования рыночной экономики, создания фундамента экономического роста и повышения уровня жизни населения.

Система специального налогообложения имеет широкий международный опыт применения. Назначение этих режимов — создать преимущество определенным группам плательщиков как по отраслевому принципу (единый сельскохозяйственный налог) так и для стимулирования отдельных форм предпринимательства (например УСН

стимулирует развитие малого предпринимательства). Специальные налоговые режимы осуществляют определенную дифференциацию налоговой системы в соответствии с конкретными условиями развития экономики.

Сейчас в России применение упрощённой системы налогообложения на основе патента ограничивается двумя обязательными условиями. Перейти на патентную «упрощённую систему» разрешается только тем индивидуальным предпринимателям, кто, во-первых, осуществляет определенные виды предпринимательской деятельности, а во-вторых, привлекает в своей деятельности наемных работников в том числе, по договорам гражданско-правового характера не более 15 человек. Это предусмотрено положениями п.5 ст. 346.435 Налогового кодекса Российской Федерации.

Правительство, в недалеком прошлом, а именно в 2009 году рассмотрело возможность повысить порог доступа предприятий малого предпринимательства к упрощенной системе налогообложения. Тем временем бизнес выступал за увеличение порога до 60 млн. руб. В том момент, власти же считали, что к решению данного вопроса нужно подходить дифференцированно в зависимости от видов деятельности предприятий малого бизнеса. Для компаний, работающих в сфере промышленности и инноваций, предлагалось увеличить порог, а в отношении тех, кто работает в сфере услуг и торговли, вопрос еще не был решен. Но жесткая позиция, по данному вопросу, главы государства определила дальнейшее развитие данного вопроса. Федеральным законом от 19.07.2009 № 204-ФЗ ежегодно продлевается приостановление п.4 ст. 346.13 НК РФ, в котором говорится, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 20 млн. руб., то такой налогоплательщик утрачивает право применять УСН, в свою очередь, положениями данного закона, начиная с 2010 года, ежегодно продлевается сумма дохода 60 млн. руб., которая служит для определения права на применения УСН. Необходимо отметить, порог 20 млн. руб. не отменен, что, несомненно, заставляет задуматься о перспективах развития упрощенной системы налогообложения.

В рамках проведения налоговой политики в среднесрочной перспективе будет обеспечено положение, при котором с учетом того обстоятельства, что специальные налоговые режимы — это исключение из общего режима налогообложения, не будет расширена область их применения. В целях придания специальным налоговым режимам более целевого характера при подготовке изменений в Налоговый кодекс необходимо:

- уточнить критерии по идентификации субъектов предпринимательской деятельности. Применение таких режимов должно стать возможным исключительно представителями малого предпринимательства;
- для повышения объективности установления единого налога на вмененный доход, необходимо разработать порядок определения базовой доходности по видам предпринимательской деятельности, облагаемым указанным налогом, на основании отраслевых исследований базовой доходности, проводимых в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации, результаты которых должны использоваться для корректировки базовой доходности не реже чем раз в три года без применения корректирующего коэффициента.

В целях облегчения административной нагрузки следует предусмотреть уменьшение объема представляемой налогоплательщиками отчетности, закрепив обязанность представления налоговых деклараций только по итогам налогового периода. Это позволит сократить количество отчетности для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, в 4 раза.

Такая поддержка должна осуществляться по следующим основным направлениям:

- создание условий, стимулирующих граждан к осуществлению самостоятельной предпринимательской деятельности;
- создание объектов инфраструктуры, ориентированных на поддержку вновь создаваемых субъектов малого предпринимательства;
- внедрение действенного механизма кредитования стартового капитала через объединение возможностей государства и коммерческих финансовых институтов;
- обеспечение доступных условий для вхождения в бизнес за счет создания сети бизнес-инкубаторов;
- вовлечение в активную предпринимательскую деятельность молодежи с помощью широкой пропаганды и обучения основам предпринимательской деятельности на факультативных занятиях в образовательных заведениях, в налоговых органах, в органах местного самоуправления;
- переориентация деятельности малых организаций из сферы торговли и посреднических услуг в сферу производства и предоставления услуг населению. С этой целью необходимо:

- стимулировать крупные организации к реализации эффективного взаимодействия с малыми предприятиями путем внедрения механизмов субконтрактации и аутсорсинга;
- способствовать проведению сертификации продукции и услуг малых организаций, внедрению на них стандартов менеджмента и качества;
- создать специальные программы, стимулирующие малые предприятия, поставляющие продукцию и услуги за пределы области, в том числе на экспорт;
- обеспечить неукоснительное соблюдение законодательства в части доступа малых предприятий к системе государственного и муниципального заказа;
- активно внедрять малые формы хозяйствования на селе, развивать сельскохозяйственные семейные организации, все формы сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Создание условий для обеспечения максимальной легализации деятельности субъектов малого предпринимательства через:

- эффективную систему нормативного правового регулирования;
- реализацию территориальных программ развития, основанных на малом и среднем бизнесе;
- обеспечение приоритетного развития инновационного малого предпринимательства с помощью создания сети технопарков, центров коммерциализации наукоемких технологий, развитой системы венчурного финансирования т.п.;
- разработка и создание специальных постоянно действующих программ, стимулирующих создание дополнительных рабочих мест на малых предприятиях.

При реализации намеченных направлений планируются к 2020 году достичь следующих целевых индикаторов:

- увеличение плотности количества действующих субъектов малого предпринимательства на 1000 человек экономически активного населения до 70–75 субъектов малого предпринимательства;
- достижение удельного веса численности занятых на предприятиях малого бизнеса до 45–50%;
- повышение доли малых предприятий в ВРП до 40% и в налоговых доходах бюджета до 30–35%.

Курс на поддержку малого предпринимательства в России был взят более десяти лет назад. Ни у кого не возникает сомнений в том, что вклад малых предприятий в социально-экономическое развитие

государства, станет более весовым, если создать благоприятные условия развитию этого сектора, особенно в части налогообложения. Развитие малого предпринимательства способствует формированию среднего класса, расширяет социальную базу для осуществления коренных преобразований в стране. Важным аспектом формирования и развития предпринимательской деятельности на современном этапе является формирование налоговой системы.

Противоречия и негативные явления в проведении экономических реформ учеными, специалистами, предпринимателями связывают со слабой научно-методической базой налогообложения. Как следствие, предлагаются различные концепции повышения роли налогообложения в социально-экономическом развитии, когда налоги призваны обеспечивать не только фискальные, но и экономические и социальные аспекты жизнедеятельности людей.

Необходимость реформирования сложившейся в настоящее время налоговой системы России представляется очевидной. Однако, принимая во внимание, что основные налоги (НДС, налог на прибыль предприятия, ресурсные налоги), формирующие российскую налоговую систему, в большей степени выполняют свою основную функцию, что такие налоги апробированы, как в развитых, так и развивающихся странах, а также, учитывая определенную адаптированность налогоплательщиков и налоговых органов к этим налогам. Необходимо не кардинальное изменение действующей налоговой системы, а ее эволюционное преобразование, устранение имеющихся недостатков, ликвидация перекосов внутри налоговой системы. Высокий удельный вес изымаемых средств не позволяет производителю работать эффективнее, расширять выпуск продукции, наращивать доходы и вкладывать их в развитие производства, направлять на улучшение социальной инфраструктуры общества. Значительная часть налогов переносится на себестоимость, тем самым увеличивая цену товара, что затрудняет его сбыт и уменьшает прибыль предприятия, одновременно снижая возможность реализации продукции в условиях конкуренции.

Разумное налогообложение будет стимулировать предприятия снижать затраты своей производственно-хозяйственной деятельности. Преобразование налоговой системы не должно сводиться к тотальному снижению ставок налога, необходимо определить оптимальную структуру платежей, отвечающую обязательному условию: совокупность изъятых у предприятий не должна быть ниже минимально необходимого уровня.

Проводимая политика по налогообложению в зарубежных странах с развитой рыночной экономикой уделяет особое внимание фор-

мированию и развитию предпринимательской деятельности, традиционно стимулируя отстающие отрасли рыночного хозяйства страны, используя возможности государственного регулирования.

Главным направлением проводимой государством экономической политики в части реформирования налогообложения необходимо сохранить существующую систему и наращивание налогооблагаемой базы. Коренная перестройка имела бы для нашей налоговой системы и экономики отрицательные последствия. Поэтому в текущей ситуации акцент должен быть сделан на совершенствовании системы налогообложения предпринимателей, обеспечении темпов роста налогооблагаемой базы за счет оптимального сочетания прямого и косвенного обложения, изменении ставок и льгот, преодолении низкой платежеспособности предприятий. Проводить эффективную стратегию развития малого предпринимательства и использовать значимые компоненты, способствующие процессам его преобразования и влияния на ход социально-экономического развития. Среди таких компонентов выделяются социальные функции налогообложения и социальная направленность развития малого предпринимательства.

Необходимость разработки мер преобразования налоговой политики в условиях формирования социальной стратегии развития малого предпринимательства обусловлена тем, что она должна учитывать приоритеты развития общества, человека, различных сфер его жизнеобеспечения.

Используемые источники

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть 1, часть 2).
2. Федеральный закон РФ от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».
3. Микроэкономика. Теория и российская практика А.Г.Грязнова и А.Ю. Юданова. Кнорус, 2009.
4. Гладышева Ю.П. Упрощенная система налогообложения в 2005 году. Главбух, 2008.
5. Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. РУМЦ ЮО, 2009.