Данилькевич, Михаил Анатольевич. Налогооблажение малого бизнеса на основе потенциального дохода : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Данилькевич Михаил Анатольевич; [Место защиты: Акад. бюджета и казначейства М-ва финансов РФ].- Москва, 2011.- 214 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/2402

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические вопросы налогообложения малого бизнеса 12**

1.1. Понятие малого предприятия и его определение для целей налогообложения 12

1.2. Цели государства при налогообложении малого бизнеса 34

1.3. Потенциальный доход для целей налогообложения 42

1.4. Метод определения количественных критериев налогообложения малого бизнеса 50

**Глава 2. STRONG Налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода в России и за**

рубежом STRONG 67

2.1.Налогообложение малого бизнеса за рубежом на основе потенциального дохода 67

2.1.1 Налогообложение малого бизнеса в экономически развитых странах 68

2.1.2 Налогообложение малохо бизнеса ь развивающихся сгранах. 70

2.1.3 Налогообложение малого бизнеса в странах бывшего СССР 72

2.1.4. Особенности налогообложения на основе патента в зарубежных странах 75

2.2. Налогообложение малого бизнеса на основе потенциального дохода в России

2.2.1 Упрощенная система налогообложения 82

2.2.2 Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности 86

2.2.3.Налогообложение на основе патента в России 88

2.3 Расчет количественных критериев налогообложения малого бизнеса в России 100

**Глава 3. Совершенствование налогообложения на основе потенциального дохода в России 114**

3.1. Основные направления совершенствования налогообложения на основе потенциального

дохода 114

3.2. Совершенствование методики расчета потенциального дохода 126

3.3. Совершенствование специального налогового режима УСН на основе патента 129

Заключение 132

Список использованной литературы

**Введение к работе**

Актуальность исследования. Изучению налогообложения малого бизнеса посвящено немало научных работ, рассматривающих различные стороны этого предмета, тем не менее, работ, целиком посвященных конкретным направлениям налогообложения малого бизнеса, не так много.

На современном этапе развития мировой экономики малый бизнес является важным элементом роста большинства национальных экономик. Основным финансовым инструментом, регулирующим взаимоотношения малого, а также среднего и крупного бизнеса с государством, является налогообложение. В условиях рынка налогообложение должно решать две важнейшие задачи - обеспечивать государство финансовыми ресурсами, необходимыми для решения экономических и социальных задач, и одновременно не препятствовать наращиванию производства товаров и услуг, росту занятости населения, в том числе на основе развития малого бизнеса.

В настоящее время роль малого бизнеса в российской экономике незначительна: по таким показателям, как доля малых предприятий в ВВП или занятость населения на малых предприятиях, наша страна отстает от аналогичных показателей экономически развитых стран. В России крайне мала доля малых предприятий в наиболее важных отраслях экономики: в разработке и внедрении инновационных технологий, в промышленном производстве и в прикладной науке. В основном, малый бизнес сконцентрирован в сфере услуг и в торговле. Таким образом, малый бизнес не играет значительной роли в экономическом развитии нашей страны.

Незначителен также вклад малого бизнеса в финансовые ресурсы государства. В 2009 году налоговые поступления от двух специальных налоговых режимов, предназначенных для малого бизнеса (упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности), составили около 200 млрд. рублей, или 1,5% всех поступлений в бюджетную систему России.

Поскольку большинство малых предприятий в России используют данные налоговые режимы, и это практически единственный способ для малого бизнеса получить налоговые льготы, можно с уверенностью утверждать, что указанные цифры отражают налоговые поступления практически от всего малого бизнеса.

Успешное развитие малого бизнеса в России во многом зависит от степени разработанности теоретических вопросов налогообложения малого бизнеса, а также от постоянного анализа эффективности существующих систем налогообложения.

Степень научной разработанности проблемы. В России вопросы развития малого бизнеса, также как и вопросы, связанные с совершенствованием налогообложения малого бизнеса, находятся под пристальным вниманием государства. В Федеральном Собрании и Правительстве страны, в научных изданиях и средствах массовой информации постоянно обсуждаются как общие проблемы стимулирования и регулирования малого бизнеса, так и конкретные направления совершенствования всего комплекса налоговых отношений в этой сфере. В последнее время особый интерес прикован к перспективному виду налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода – налогообложению на основе налогового патента, который в данный момент применяется в рамках специального налогового режима упрощенная система налогообложения.

Теоретические исследования и практические разработки проблем малого бизнеса, включая налоговые аспекты, представлены в трудах таких отечественных ученых и специалистов, как А.В.Брызгалин, А.И.Косолапов, Ю.В.Подпорин, Н.И.Малис, О.О. Юшкова, О.В.Врублевская, В.А.Галанов, В.В.Гусев, А.З.Дадашев, М.Г.Лапуста, И.Лушин, В.Г.Пансков, А.Б.Паскачев, О.В.Романовский, В.А.Рубе, О.В.Скворцов, А.В.Толкушкин, Д.Г.Черник, С.Д.Шаталов, О.М.Шестоперов и другие. В трудах указанных авторов так или иначе рассматривается налогообложение малого бизнеса на основе потенциального дохода, т.к. в России налогообложение малого бизнеса и налогообложение потенциального дохода непосредственно связаны.

Однако исследований, посвященных непосредственно налогообложению потенциального дохода, в России немного. Тем не менее, такие работы имеются. В основном, они посвящены практическим рекомендациям по совершенствованию специального налогового режима Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). Так, исследования вопросов применения ЕНВД в рамках научных диссертаций провели C.В.Чичварин, В.А.Попков, Е.Ю.Сапожникова, Н.П.Ремизов, Л.В.Носолева, Т.Н.Васильева. Вместе с тем, с нашей точки зрения, практические наработки желательно подкреплять теоретической основой.

В мировой науке налогообложение потенциального дохода достаточно хорошо изучено. Этим вопросом занимались такие авторы как: Thuronyi V., Ahmad E., Stern N., Wallace S., Indira Rajaraman, Arye Lapidoth, Kenan Bulutoglu, Russell Krelove, Janet Stotsky, Vito Tanzi, Milka Casanegra de Jantscher и другие. Многие работы этих и других авторов созданы в рамках проектов международных организаций. При этом значительное внимание в этих работах было уделено международному сопоставлению различных систем налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода.

При проведении исследования особое внимание автором уделено теоретическим вопросам налогообложения на основе потенциального дохода (англ. presumptive taxation), в том числе изучению налогообложения малого бизнеса в России на основе патента.

Цель исследования заключается в изучении и выработке рекомендаций по совершенствованию налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода в Российской Федерации.

Для достижения указанной цели в работе были определены и решены следующие задачи исследования:

подготовка методологической базы для анализа налогообложения потенциального дохода на основе теории налогообложения, для чего были подобраны подходящие разработки исследователей данного вопроса и дополнены предложениями автора;

разработка количественных и качественных характеристик, по которым можно оценить ту или иную систему налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода;

анализ современной системы налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода в России, реализованной в двух специальных налоговых режимах;

анализ особенностей применения и определения преимуществ и недостатков различных видов налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода и налогообложения прибыли (как с точки зрения государства, так и с точки зрения налогоплательщиков);

сравнение российской системы налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода с зарубежными аналогами;

разработка предложений по совершенствованию налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода в России;

определение экономической эффективности от внедрения предложений автора.

Объектом исследования в данной работе является действующая система налогообложения малого бизнеса. Особое внимание в исследовании уделено той части системы налогообложения малого бизнеса, которая связана с налогообложением потенциального дохода.

Предмет исследования - особенности применения общего и специальных режимов налогообложения субъектов малого бизнеса, подразумевающие применение налогообложения потенциального дохода.

Методологическую основу исследования составили общенаучные принципы познания, методы индукции и дедукции, приемы системного анализа и диалектической логики. При обработке фактического материала использовались методы группировки, методы сравнительного и статистического анализа. При разработке системы оценки налоговой нагрузки на малый бизнес автор счел необходимым применить метод моделирования на основе статистических данных. Последний метод заключается в рассмотрении того, как одно и то же предприятие выбирает различные варианты налоговых режимов, и как при этом меняется налоговая нагрузка на данное предприятие.

Теоретической основой исследования послужили теории и концепции отечественных и зарубежных ученых в налогообложении малого бизнеса на основе потенциального дохода. Большое внимание в данном исследовании уделено теоретическим исследованиям, выполненным в рамках проектов международных организаций.

Информационную базу исследования составили данные отечественной статистики, российских информационных агентств, ресурсы сети Интернет, монографии, публикации периодических изданий, публикации международных организаций. Диссертантом использовались материалы органов государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, нормативные акты зарубежных стран. Из данных источников автор старался получить максимальный объем информации, связанной с налогообложением малого бизнеса на основе потенциального дохода, для наиболее полного и объективного рассмотрения всех аспектов данного вида налогообложения.

Положения, выносимые на защиту. На защиту выносятся:

определение потенциального дохода и трудно облагаемого налогоплательщика;

классификация налогов и налоговых режимов, основанных на потенциальном доходе;

модель расчета налоговой нагрузки на малые предприятия при использовании различных налоговых режимов;

выработанные на основе модели предложения по выравниванию налоговой нагрузки при использовании различных налоговых режимов;

предложения по совершенствованию механизма налогообложения малого бизнеса.

Научная новизна. Найдено и обосновано решение актуальной научно-практической задачи, имеющей существенное значение для дальнейшего развития малого бизнеса. На основе системного подхода к налогообложению потенциального дохода и методики автора обоснованы предложения по совершенствованию налогообложения потенциального дохода в России. К положениям диссертации, содержащим научную новизну, относятся следующие положения:

уточнены термины (в рамках российской налоговой теории), используемые в настоящей работе: понятия потенциального дохода и трудно облагаемого налогоплательщика (параграф 1.1 и 1.3);

разработана система количественных и качественных характеристик, позволяющая более точно идентифицировать субъекты малого бизнеса для целей налогообложения (параграф 1.1);

уточнена классификация видов налогообложения на основе потенциального дохода. В качестве дополнительного вида автором предложено комбинированное налогообложение, Одновременно автор обосновал и предложил исключить из числа налогов на потенциальный доход налог на оборот (параграф 1.3);

построена модель расчета налоговой нагрузки для стандартного малого предприятия (параграф 1.4);

прослежены основные тенденции развития российского законодательства в области налогообложения малого бизнеса на основе потенциального дохода в период с 2000 по 2011 год (параграф 2.2);

на основе предложенной автором модели выполнено количественное сравнение налоговой нагрузки на малые предприятия, использующие различные налоговые режимы (параграф 2.3);

на основе сравнения налогообложения потенциального дохода в нашей стране и в зарубежных странах обоснованы и даны предложения по совершенствованию российского налогового законодательства (глава 3);

рассчитана экономическая эффективность от внедрения предложений автора (изменение налоговой нагрузки) (параграф 3.1);

разработаны научные подходы к определению потенциального дохода (параграф 3.2).

Практическая значимость результатов исследования состоит в прикладном характере разработок автора по совершенствованию механизма налогообложения потенциального дохода в Российской Федерации. В результате исследования подготовлены конкретные предложения по корректировке действующего законодательства, регламентирующего налогообложение малого бизнеса на основе потенциального дохода. Конечная цель данных предложений заключается в стимулировании развития малого бизнеса в Российской Федерации за счет снижения и перераспределения налоговой нагрузки на малый бизнес.

Положения и выводы диссертации могут быть использованы при разработке нормативных правовых актов по налогообложению малого бизнеса и в практической деятельности налоговых органов, а также в процессе преподавания экономических и финансовых дисциплин.

Соответствие темы диссертации паспорту научной специальности. Диссертация соответствует пунктам 2.5. «Налоговое регулирование секторов экономики», 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», 2.17. «Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике» паспорта специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение, кредит».

Достоверность результатов исследования подтверждается использованием в работе трудов в области теории государственных финансов и теории налогообложения ведущих отечественных и зарубежных ученых, законодательных актов Российской Федерации, официальных статистических данных и современного комплекса методов и приемов научного исследования.

Апробация и внедрение результатов исследования. Положения и выводы исследования проблем налогообложения малого бизнеса обсуждались на кафедре “Государственные доходы” Академии бюджета и казначейства Министерства финансов Российской Федерации. Основные результаты исследования докладывались на заседании круглого стола на тему «Налоговая политика Российской Федерации в современных условиях», организованного кафедрой «Государственные доходы» и Центром анализа государственных доходов НИФИ АБиК Минфина России. Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации дал положительную оценку основным положениям, приведенным в данной работе.

Публикации. Основные положения диссертации нашли отражение в трех опубликованных работах общим объемом 1,7 п.л., в том числе 1,7 п.л. в изданиях, рекомендуемых ВАК. Автором принято участие в составлении учебного пособия – практикуме «Теория и практика налогообложения: сборник задач», возможного к использованию в процессе обучения студентов.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы (80 источников) и приложений. Работа содержит 14 таблиц и 8 рисунков. Еще 52 таблицы содержатся в приложении. Общий объем диссертации с приложениями составляет 214 страниц.

Диссертация имеет следующую структуру:

## Цели государства при налогообложении малого бизнеса

При этом следует отметить, что это имеет большое значение, так как во многих странах осуществляется государственная поддержка малых предприятий по двум направлениям: программы поддержки малого бизнеса (под малым бизнесом понимается совокупность малых предприятий) и льготное налогообложение. Кроме того, наряду с государственной поддержкой также осуществляется статистическое наблюдение за данной группой предприятий.

Программы поддержки малого бизнеса представляют собой комплекс мер по стимулированию малых предприятий. Ядром программы поддержки малого обычно являются меры по упрощению доступа малых предприятий к источникам финансирования . Помимо этого, в рамках данных программ может проводиться разъяснительная работа (консультации, брошюры, разъясняющие законы) и профессиональное обучение, предоставляться право на упрощение ведения учета и подачи отчетности и др. Налоговые льготы в программы поддержки, как правило, не включаются. В данных программах термины «малое предприятие», «микропредприятие», а также термин «среднее предприятие» установлены законодательно, хотя могут иметь различные критерии в зависимости от отрасли (как в США, см. таблицу 1 на странице 16). В различных программах поддержки сами критерии и их числовые показатели могут разниться.

Льготное налогообложение малого бизнеса подразумевает снижение налоговой нагрузки на малые предприятия, причем в данном случае зачастую законодательно не вводится понятие малого предприятия для целей налогообложения (в отличие от практики обозначения для целей программ поддержки и для целей статистики). Как правило, получает предприятие, удовлетворяющее определенным требованиям (ограничение на выручку, на штат работников, на прибыль). Такое предприятие получает те налоговые могут применяться особые правила, когда размер льгот меняется в зависимости от изменения контрольных показателей. Именно поэтому введение законодательного определения малого бизнеса при большом количестве различных налоговых льгот достаточно сложно.

Это не мешает тому, что в большинстве стран налоговые службы в »ГТ ГЛЛ /лттъсг-игтхст уіг%\/гг\тлтх г\«зог\о отч:тг от/лт птт »їтт;гатітгЕЛ" » лілгтттт тттт г л атт тлл предприятий, публикуют справочную информацию на своих сайтах в Интернете, где подробно описываются все налоговые льготы, которые малые предприятия имеют право получить. Как правило, специальные требования к налогообложению малых предприятий позволяют таким предприятиям снизить расходы на ведение учета, подготовку налоговых деклараций и, что также важно, уплачивать с более крупными предприятиями по отдельным налогам.

Кроме программ поддержки определение малого предприятия также используется для целей статистики. Статистическое наблюдение необходимо для оценки развития малого бизнеса и влияния отдельных программ поддержки малых предприятий. По причине того, что статистические данные должны отражать функционирование тех субъектов экономики, которые целей статистики обычно совпадает с определением малого предприятия в программах поддержки. Нередко критерии малого предприятия для целей статистики являются отправной точкой для включения предприятий в программы поддержки. Критерии малого предприятия в целях статистики, как правило, не совпадают с критериями в целях налогообложения, поскольку последние более

Таким образом, понятие малого предприятия может использоваться для целей статистического анализа, в различных программах поддержки малого бизнеса и при предоставлении налоговых льгот, в последнем случае обычно без законодательного утверждения самого понятия (законодательно утверждаются только критерии).

## Налогообложение малого бизнеса в экономически развитых странах

Существуют и другие методы принуждения уплаты налогов предприятием малого бизнеса: обязательное использование контрольно-кассовой техники43, требование о проведении крупных финансовых операций в безналичной форме 44 , требование к наличию помещения, для осуществления предпринимательской деятельности, жесткие санкции за нарушение налогового законодательства.

Кроме того, в данном случае особое внимание заслуживает система формирования списка предприятий, по которым будет проведена проверка.

Поскольку ресурсы налогового органа ограничены, в список проверяемых предприятий стоит включать наиболее проблемные группы малых предприятий: предприятия, на которых были выявлены нарушения ранее, предприятия, вызывающие подозрения по составу менеджеров и учредителей и месторасположению, предприятия, которые долгое время не проверялись, предприятия, на которых были выявлены нарушения другими органами государственного контроля (кроме налоговой службы). Кроме того необходим дополнительный контроль за трудно облагаемыми налогоплательщиками, которые были перечислены ранее в настоящей работе.

Вторая мера, направленная на максимизацию сбора налогов и стимулирование развитие малого бизнеса, - это предоставление налоговых льгот. Налоговые льготы - важнейший инструмент для налогообложения

"О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя" малого бизнеса. Отсутствие налоговых льгот при высокой налоговой нагрузке на предприятия может свести на нет программы поддержки малого бизнеса и сделать неэффективными методы принуждения к уплате налогов.

Налоговые льготы для малого бизнеса в отдельных странах представляют собой специальные налоговые режимы. Вместе с тем, даже если льготы не включаются в отдельные налоговые режимы, они также могут достаточно эффективно служить в качестве инструмента поддержки малого предпринимательства. Льготы должны быть направлены на снижение налоговой нагрузки на малые предприятия и на упрощение процедур расчета и уплаты налогов. Причем особый акцент при разработке налоговых льгот для малого бизнеса государству особенно важно делать на создания возможностей для предприятия снижать расходы на процедуры по расчету налогов. Это позволяет снижать налоговое бремя даже в тех случаях, когда -цент Т»Г ОА Г\- "ТТООТТ;Г пгихыхтт. сялттт TJS» ттпт тх ттттст A C»TTILTV ТТПАттттрт.тсггтлт /Чтс«тт»лт;глтт-» при высоких налогах на социальные нужды работников). Таким образом, выравнивается налоговая нагрузка между формальным и неформальным сектором экономики, неформальный сектор в этих условиях становиться не столь привлекательным.

Примером налоговых льгот (и одновременно мер по принуждению к уплате налогов) могут служить отдельные налоги на потенциальный доход. Налоги на потенциальный доход налогоплательщику легче посчитать, в результате, снижаются его расходы, косвенно связанные с уплатой налогов. Также налоги на потенциальный доход, основанные на индикаторах, подобные применяемому в России единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, являются эффективным инструментом налогообложения и при правильном применении защищают государство от неполной уплаты налогов. Поскольку налог уплачивается на основе наличия тех или иных производственных мощностей и других физических показателях деятельности, эффективность контроля за уплатой налогов повышается. Это следует из того, что, например, производственные мощности легче проверить и пересчитать, нежели проверить правильность данных учета.

При выборе системы налогообложения для малого бизнеса государство должно рассматривать различные варианты построения системы налогообложения и выбирать наиболее эффективный вариант как с точки удобства для бизнеса, так и в целях максималгоации доходов бюджета.

Одним из наиболее эффективных вариантов налогообложения малого бизнеса является налогообложение на основе потенциального дохода.

Как было сказано ранее, потенциальный доход для целей налогообложения — это доход, который может получить налогоплательщик исходя из определенных условий, установленных законодательно и учитываемых при определении потенциального дохода данного налогоплательщика. Еще раз можно отметить, что при налогообложении потенциального объекта используются косвенные методы расчета налоговых обязательств в противоположность стандартной системе налогообложения, основанной на данных учета.45

В современной российской практике налогообложения существует понятие налога на вмененный доход, т.е. доход, исчисленный по косвенным показателям деятельности предприятия. Понятие налога на вмененный доход (imputed tax) имеет свой аналог в теории налогообложения, которое чаще именуется налогообложением потенциального объекта (presumptive tax). Этим видом налога может облагаться как доход предприятия, так и любые другие объекты

## Налогообложение малого бизнеса на основе потенциального дохода в России

Нужно отметить, что в России потенциальный доход используется не только в области налогообложения малого бизнеса, но и для других целей.

Налог на игорный бизнес — является примером налогообложения на основе потенциального дохода, а показателями, учитываемыми при расчете налога являются физические показатели, такие как количество игровых автоматов, игровых столов и т.д. Задача данного налога обеспечить поступление налогов от исключительно проблемных налогоплательщиков, какими и являются казино и другие представители игорного бизнеса.

Далее подробнее рассмотрим российские налоги на потенциальный доход, предназначенные для субъектов малого бизнеса.

Важнейший режим, предназначенный для налогообложения малого бизнеса - это специальный налоговый режим упрощенная система налогообложения (УСН), который, по существу, можно рассматривать как налоговое льготирование малого бизнеса. Большинство малых предприятий используют именно этот вариант льготы для малого бизнеса. Так, на конец 2008 - начало 2009 года из 1 347,7 тыс. пз малых предприятий - юридических лиц и 3 670,7 тыс.114 индивидуальных предпринимателей используют этот режим 1 920,5 тыс.115, т.е. около 38%, причем количество организаций, применяющих данный режим, составляет 923,6 тыс. (68,5% всех малых предприятий, являющихся юридическими лицами).

Доля индивидуальных предпринимателей, использующих данный режим, составляет 27,2% всех индивидуальных предпринимателей. Среди индивидуальных предпринимателей этот режим не столь распространен по той гтичине. что не все гтелгтиниматели в лействительности ведут бизнес (ограничиваются регистрацией) и поэтому не переходят на данный режим. Другая важная причина заключается в том, что многие индивидуальные предприниматели (на конец 2009 года - 2 317 933 предпринимателей или 79% всех индивидуальных предпринимателей) согласно решению местного органа власти переводятся на другой специальный налоговый режим -единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, о котором будет рассказано далее. 6

В случае, если предприниматель занимается несколькими видами деятельности, в том числе не подпадающими под ЕНВД, он вправе одновременно применять УСН и ЕНВД. Поэтому некоторые данные о количестве налогоплательщиков и сумме поступлений могут пересекаться. имущество организаций и налог на добавленную стоимость 11?) одним налогом и серьезно снизить налоговое бремя. Переход на данный режим является добровольным.

Хотя количество налогоплательщиков УСН велико, данный режим не имеет значительного фискального значения для бюджетов Российской Федерации. Из таблицы 10 видно, что он приносит очень небольшую долю в общий объем поступлений в консолидированные бюджеты субъектов федерации (в бюджеты субъектов федерации этот налог поступает по нормативу 90%118).

Налог, уплачиваемый при применении УСН с объектом налогообложения в виде доходов, является налогом на оборот, основанным на показателях оборота (доходов). Если объектом налогообложения являются серьезные отличия от двух других вариантов УСН (доходы и доходы минус расходы), поэтому на данный момент рассматривается возможность выделения УСН на основе патента в отдельный специальный налоговый режим из общего режима УСН122. Налоговая ставка в данном случае установлена в размере 6% от потенциального дохода налогоплательщика. Возможность применения патентной системы налогообложения ограничена формой собственности - переход на патент возможен только для индивидуальных предпринимателей. Далее в работе УСН на основе патента будет рассмотрен подробнее. Специальный режим УСН с объектом налогообложения доходы минус расходы не входит в число налогов (налоговых режимов) на потенциальный

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности Существует еще один специальный налоговый режим, связанный с малым бизнесов и относящийся к налогам на потенциальный доход -система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). Введение данного налогового режима с 2003 года имело целью с одной стороны обеспечить поступления налогов с определенных групп малого бизнеса, которые часто относят к проблемным (трудно облагаемым) налогоплательщикам, а с другой стороны предоставить некоторые льготы данной группе малых предприятий в части упрощения ведения учета и снижения налоговой нагрузки.

## Совершенствование методики расчета потенциального дохода

Применение УСН индивидуальными предпринимателями предусматривало замену уплаты части подоходного налога с физических лиц уплатой стоимости патента (т.е. эта была система налогообложения на потенциальный доход в виде патента) на занятие данной деятельностью. Нужно отметить, что подоходный налог снижался только на сумму дохода, полученного от осуществляемой предпринимательской деятельности. совокупный доход (валовая выручка за минусом расходов) и валовая выручка. Выбор объекта налогообложения выполнялся органом государственной власти субъекта федерации, который устанавливал объект налогообложения для всех налогоплательщиков без учета вида предпринимательской деятельности, что, можно утверждать, ущемляло права налогоплательщиков, так как не учитывались особенности деятельности

Общая налоговая ставка, устанавливаемая субъектами федерации, не могла превышать 30 процентов в случае применения в качестве объекта налогообложения совокупного дохода и 10 процентов — в случае примения валовой выручки.

Индивидуальные предприниматели при применении УСН уплачивали годовую стоимость патента, которая являлась фиксированным платежом. Из применяющие упрощенную систему налогообложения, были поставлены в неравные условия, так как у организаций единый налог, уплачиваемый при применении УСН, заменял всю совокупность налогов и сборов (за исключением некоторых), тогда как у индивидуальных предпринимателей происходила замена только подоходного налога, и они оставались плательщиками большой совокупности налогов и сборов.

Этот недостаток привел к тому, что данный режим УСН на основе патента для индивидуальных предпринимателей был признан не соответствующим Конституции Российской Федерации и отменен решением Конституционного Суда РФ от 19.06.2003130.

С 1 января 2006 года вступила в действие новая редакция главы 26.2 Налогового кодекса РФ с изменениями, внесенными Федеральным законом от 2Ї.07.05 № І0І-ФЗ. Для предпринимателей, осуществляющих какой-либо один из названных в ст. 346.25.1 Налогового кодекса видов

Главным недостатком этого режима была невозможность использования труда наемных работников. Трудно представить вид деятельности, где индивидуальный предприниматель может выполнять все действия самостоятельно. Даже учитывая, что предприниматель может сам заниматься непосредственно основной деятельностью, с большой долей вероятности ему потребуется бухгалтер для ведения отчетности, охранник для обеспечения безопасности и т.д. Другим недостатком было ограничение, согласно которому можно приобрести патент лишь на один вид деятельности. При этом первоначально указанное ограничение действовало буквально: предприниматель был вправе приобрести только один патент и только на один вид деятельности, разрешенной к применению в рамках УСН на основе патента. Впоследствии (с 2009 года) было решено, что по каждому из видов требуется приобретение отдельного патента. Указанные недостатки привели к тому, что применение УСН на основе патента не завоевало популярности, сравнимой с режимами УСН с объектом налогообложения в виде доходов и УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов. Так, на конец 2008 года, было

Постановление Конституционного Суда РФ от 19.06.2003 N 11-П "По делу о проверке конституционности положений феперального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства - индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан" зарегистрировано всего 3213 индивидуальных предпринимателей, купивших патент, при том, что общее число плательщиков УСН достигло 1 920 453, а число индивидуальных предпринимателей составило 3 670 659 человек. Всего 0,2% плательщиков УСН и 0,1% индивидуальных предпринимателей использовали УСН на основе патента.

Государство осознало недостатки существовавшей патентной системы налогообложения и Федеральным законом № 155-ФЗ от 22.07.2008 года разрешило использовать труд наемных работников с 1 января 2009 года, установив ограничение на среднесписочную численность работников: этот показатель не должен превышать пяти человек.

Кроме того этим же Федеральным законом был расширен список видов деятельности, для которых был предусмотрен патент. Например, были введены такие услуги как выпас скота, услуги общественного питания, сдача в аренду гаражей, собственных жилых помещений и дачных участков и другие. Общее количество видов деятельности увеличилось с 58 до 69. Все виды деятельности, по которым возможно применение УСН на основе патента, и стоимость патента в городе Москве на 2009-10 годы приведены в приложении в таблице П7131. индивидуальных предпринимателей к покупке патента. Так, на конец 2009 года количество индивидуальных предпринимателей, купивших патент, составило 18 617 человек, что в 6 раз больше по сравнению с 2008 годом, когда патент приобрели 3 213 человек.