Артемова, Надежда Валериановна. Развитие системы налогообложения в рамках специальных налоговых режимов : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Артемова Надежда Валериановна; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т].- Саратов, 2013.- 206 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/1097

**Содержание к диссертации**

Введение

**1 Теоретический анализ специальных налоговых режимов 12**

1.1 Необходимость и экономическое содержание специального налогового режима 12

1.2 Формы и виды специальных режимов налогообложения 35

1.3 Основы налогового администрирования и контроля в процессе применения специальных налоговых режимов 53

**2 Проблемы и пути совершенствования налогообложения в рамках специальных налоговых режимов 70**

2.1 Роль специальных налоговых режимов в бюджетной и налоговой системах России 70

2.2 Особенности применения, проблемы функционирования и развитие специальных налоговых режимов на основе единого налога 86

2.3 Функционирование и развитие системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции 132

2.4 Совершенствование налогового администрирования и контроля в рамках специальных налоговых режимов 150

Заключение 164

Список использованных источников 176

* [Формы и виды специальных режимов налогообложения](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-sistemy-nalogooblozhenija-v-ramkah-specialnyh-nalogovyh-rezhimov.html#5246401)
* [Основы налогового администрирования и контроля в процессе применения специальных налоговых режимов](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-sistemy-nalogooblozhenija-v-ramkah-specialnyh-nalogovyh-rezhimov.html#5246402)
* [Особенности применения, проблемы функционирования и развитие специальных налоговых режимов на основе единого налога](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-sistemy-nalogooblozhenija-v-ramkah-specialnyh-nalogovyh-rezhimov.html#5246403)
* [Совершенствование налогового администрирования и контроля в рамках специальных налоговых режимов](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-sistemy-nalogooblozhenija-v-ramkah-specialnyh-nalogovyh-rezhimov.html#5246404)

**Введение к работе**

Актуальность диссертационного исследования. Современной важнейшей задачей налоговой политики государства является обеспечение определенности и стабильности налоговой системы, позволяющей активно развиваться в стране всем видам и формам бизнеса. Для реализации поставленных задач государством создан эффективный инструментарий в виде специальных налоговых режимов, который позволяет осуществлять задачи налоговой политики, направленные на стимулирование развития малого бизнеса посредством реализации регулирующей функции налогов.

Целевые параметры, поставленные Правительством РФ в Проекте "Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 года" довести уровень занятости трудоспособного населения к 2020 г. в малом бизнесе до 60-70% и достижения его доли в ВВП страны до 15-17 %, выдвигают важнейшую проблему развития и совершенствования налогообложения и налогового контроля в рамках специальных налоговых режимов, как инструмента их государственного регулирования.

Однако, несмотря на огромное количество дискуссий и современный законотворческий процесс в области обеспечения эффективного функционирования специальных налоговых режимов (СНР) в России, механизм их функционирования остается недостаточно совершенным, не в полной мере обеспечивает качественную реализацию основных функций и принципов налогообложения. Так, доля поступлений от специальных налоговых режимов в консолидированный бюджет страны составляет всего около 2%, а в доходах региональных и местных бюджетов колеблется от 1% до 7%. Отсутствуют эффективные методики расчета реальной налоговой базы налогоплательщика СНР, что приводит к нарушениям принципа справедливости налогообложения, выражающееся в значительной суммовой разнице при определении налоговых обязательств субъектов специальных налоговых режимов.

Проводимые реформы в области налогообложения субъектов специальных налоговых режимов предполагают решения множества новых вопросов, носящих как комплексный, так и более детальный характер, но, тем не менее, они недостаточны. Требуется продолжение научных исследований в отношении каждого вида специальных налоговых режимов с целью их доработки и совершенствования. Естественно, для правильного и обоснованного использования специальных налоговых режимов требуется развитие теоретических основ этого инструмента налоговой политики государства, а также разработка и совершенствование механизма их работы, учитывающего особенности российской налоговой системы и результаты накопленного опыта в рыночных условиях хозяйствования.

Степень разработанности проблемы. В основе системы налогообложения субъектов специальных налоговых режимов, несомненно, лежит общая теория налогов, развитие которой находит отражение в трудах таких ученых как: Е.В. Акчурина, С.В. Барулин, Г.Д. Богомолова, А.В. Брызгалин, Г.А. Волкова, Е.С. Вылкова, Л.И. Гончаренко, Е.А. Ермакова, А. Исаев, А.Ю. Казак, Ф. Кенэ, Л.Н.Лыкова, И.А. Майбуров, Ф. Нити, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, У. Петти, А.И. Погорлецкий, Г.Б. Поляк, П. Прудон, В.М. Пушкарева, Б.М. Сабанти, Э. Селигман, А. Тюрго, Ф.Н. Филина, В.Е.Черкасов, Д.М.Щекин и др.

Отдельные вопросы налогообложения в области применения специальных налоговых режимов рассматриваются в работах М.-Б.А. Аушева, Е.И. Валовик, М.В. Карп, Г.Ю. Касьяновой, Н.П. Кондракова, И.Н. Кондракова, О.А. Красно- перовой, Ю.М. Лермонтова, Н.И. Малис, А.И. Левицкой, С.А. Машкова, Н.В. Милякова, И.А. Митрофановой, М.Г. Мошкович, Т.П. Крутяковой, Р.Р. Сякина. и др.

В тоже время проблема функционирования и совершенствования специальных налоговых режимов остается недостаточно разработанной, требуют дополнительного теоретического обоснования экономическое содержание, формы и виды специальных налоговых режимов, налоговое администрирование и контроль.

О необходимости развития специальных налоговых режимов на основе единого налога, системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции и налогового администрирования специальных налоговых режимов доказывает недостаточная степень практической разработанности отдельных элементов (налоговой базы, ставки налога) методов и приемов администрирования налогообложения субъектов специальных налоговых режимов и потребность в обеспечении цивилизованного подхода к налогообложению труднокон- тролируемых доходов индивидуалов путем внедрения патентного налогообложения, как альтернативе единому налогу на вмененный доход.

Актуальность темы, степень ее научной разработки и практической значимости определили выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.

Цель диссертационного исследования. Основной целью исследования является разработка более эффективной системы налогообложения в рамках специальных налоговых режимов на основе развития теоретических основ и разработки практических рекомендаций по совершенствованию этих налоговых режимов.

Задачи исследования. В соответствии с целью диссертационного исследования автором поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

исследовать необходимость и раскрыть экономическое содержание специального налогового режима;

определить формы и виды специальных режимов налогообложения в России и за рубежом;

раскрыть основы налогового администрирования в процессе применения специальных налоговых режимов;

определить роль специальных налоговых режимов в бюджетной и налоговой системах России;

выявить особенности применения, проблемы функционирования и разработать рекомендации по развитию упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход, патентной системы налогообложения, единого сельскохозяйственного налога;

разработать и обосновать меры по развитию действующей системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

определить пути совершенствования налогового администрирования специальных налоговых режимов.

Предметом исследования в диссертационной работе выступает совокупность финансовых отношений, возникающих в процессе налогообложения, исчисления, уплаты и администрирования налогов в рамках специальных налоговых режимов.

Объектом исследования является действующая в России система налогообложения в рамках специальных налоговых режимов, а также деятельность налоговых органов и налогоплательщиков в процессе применения специальных налоговых режимов.

Методологической основой исследования послужили диалектический метод познания и системного подхода. В процессе исследования использовались такие общенаучные методы и приемы как научная абстракция, анализ и синтез, методы группировки, сравнения, статистическое наблюдение, использование которых позволило получить достоверные научные знания и достигнуть решения исследовательских задач.

Теоретической базой исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных исследователей по проблемам налогообложения и налогового администрирования субъектов специальных налоговых режимов.

Информационную базу работы составили законодательные материалы органов государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, нормативно-правовые документы Федеральной налоговой службы Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, данные государственной статистики Российской Федерации, российских информационных агентств, экспертные оценки научно - исследовательских центров материалы официальных интернет - сайтов УФНС по России, Саратовской области и г. Балаково, относящиеся к налогообложению и контролю субъектов специальных налоговых режимов.

Научная новизна исследования в целом состоит в разработке эффективной системы налогообложения в рамках специальных налоговых режимов путем развития теоретических основ налогообложения и налогового администрирования, а также разработки практических рекомендаций по совершенствованию специальных налоговых режимов (СНР) в виде упрощенной системы налогообложения (УСН), единого налога на вмененный доход (ЕНВД), единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), системы налогообложения при реализации соглашений о разделе продукции (СРП) и патентной системы налогообложения (ПСН), обеспечивающих реализацию фискальных и регулирующих задач государства.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

на основе адаптации теории единого налога раскрыты экономическая сущность (понятие, функции, субъекты, объекты, отличительные признаки) СНР как режима, устанавливаемого для отдельных категорий налогоплательщиков и (или) видов деятельности, соответствующих определенным критериям и ведущим особый порядок расчетов с бюджетом, предусматривающий упрощение налогообложения, соблюдение принципа всеобщности и справедливости налогообложения и достигающего на этой основе наибольшего фискального и регулирующего эффекта;

выявлены тенденции функционирования СНР за рубежом и разработана сравнительная видовая классификация данных режимов в странах с разным уровнем экономического развития (по факторам применения, статусу налогоплательщика, элементам налогообложения и др.); обоснован вывод о том, что отсутствие в российской практике применения СНР альтернативных методов определения вмененного дохода (по стоимости активов, объему потребляемых ресурсов и пр.) не позволяет обеспечить реализацию принципа справедливости налогообложения при определении налоговой базы субъектов СНР;

дана комплексная характеристика основ налогового администрирования и контроля субъектов СНР, включающая в себя: исполнение действующих норм налогового законодательства, разработку мер по реформированию механизма исчисления налогов, процедуры и методики налогового контроля, выявление фактов несовершенства налогового законодательства, позволяющих налогоплательщикам минимизировать свои налоговые платежи или уклоняться от их уплаты, и принимать превентивные меры по их устранению; раскрыты особенности реализации данных основ в современных условиях в виде: проверки соблюдения налогоплательщиками условий перехода от общего налогового режима к специальному, и наоборот; проведения контроля физических показателей деятельности субъектов СНР, влияющих на формирование налоговой базы ЕНВД и других налоговых платежей; мониторинга налоговых рисков участников налоговых отношений в процессе применения СНР;

введено и обосновано понятие "запас налоговой прочности" для субъекта ЕНВД, как показатель характеризующий отклонение фактически полученного дохода определенными категориями налогоплательщиков от вмененного им дохода, который предложено использовать в качестве инструмента для принятия решений об изменении налоговых обязательств данных налогоплательщиков;

предложен и обоснован комплекс рекомендаций по развитию СНР, функционирующих на основе единого налога, в том числе: упорядочения механизма исчисления минимального налога по УСН (увеличение ставки налога в три раза, ограничение расходов для целей налогообложения); введение для субъектов ЕНВД дифференцированной ставки по товарному ассортименту в сфере торговой деятельности; передачи полномочий по расчету вмененного дохода субъектов ПСН на уровень муниципалитета для корректировки (отдаленности, количеству жителей, покупательской способности и др.); распространение ПСН на лиц, ведущих несанкционированную торговлю в общественных местах; предоставление вновь зарегистрированным сельхозтоваропроизводителям (кроме сельхозпредприятий индустриального типа) налоговых каникул сроком в пять лет по ЕСХН (первые три года - полное освобождение, четвертый год - 40%, пятый год - 70% суммы единого налога);

разработаны рекомендации по совершенствованию функционирования системы налогообложения при выполнении СРП касающиеся: сумм НДС, подлежащих возврату из бюджета, при нарушении установленных сроков возврата этих платежей; распределения выручки и затрат соинвесторов СРП на условиях договора просто товарищества (пропорционально доле участия);

предложены и обоснованы пути совершенствования налогового администрирования и контроля субъектов СНР: предоставление права субъектам УСН, ЕНВД и ЕСХН заявлять себя в качестве плательщиков НДС (по мере необходимости для их предпринимательской деятельности) с регистрацией в налоговых органах; предоставление социальной налоговой преференции субъектам ПСН при наличии у них нескольких однородных объектов налогообложения (сдача в аренду второй квартиры, взаимозависимые виды деятельности и пр.) посредством деления платежа по патенту на две равные части - в бюджет и на пенсионный счет налогоплательщика; введение налогового паспорта субъекта СНР для контроля изменений основных показателей деятельности, влияющих на формирование налоговой базы; использование косвенных методов определения фактического дохода субъектов СНР (по объему активов и потребленных ресурсов, по средней стоимости услуг и т.д.).

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в уточнении экономической сущности СНР, базирующегося на теории единого налога; в разработке видовой классификации СНР по различным критериям; выявленном недостатке отсутствия в российской практике альтернативных методов определения вмененного дохода субъектов СНР.

Практическая значимость диссертационной работы состоит в разработке прикладных моделей, ситуаций и методик по развитию налогообложения в рамках СНР, включая введение в оборот понятия для субъектов СНР "запас налоговой прочности"; рекомендаций повышения ставки минимального налога для субъектов УСН; введение дифференцированной ставки ЕНВД по товарному ассортименту в сфере торговой деятельности; распространение ПСН на лиц, ведущих несанкционированную торговлю в общественных местах; предоставление социальной налоговой преференции субъектам ПСН при наличии у них нескольких однородных объектов налогообложения, введение налогового паспорта субъекта СНР для контроля изменений основных показателей деятельности, распределения выручки и затрат соинвесторов СРП на условиях договора просто товарищества.

Апробация работы. Основные положения диссертации обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на научных конференциях, проходивших в г. Саратове, Ижевске и Балаково в 2009-2012 гг.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 12 публикациях автора общим объемом 5,7 п.л., в том числе в 3 статьях объемом 1,5 п.л. в изданиях рекомендованных ВАК.

Материалы исследования и выводы автора используются в процессе проведения лекций, семинаров и практических занятий с аудиторами, бухгалтерами, руководителями предпринимательских структур, осуществляющих исчисление и уплату налогов в рамках специальных налоговых режимов по Саратовской области, в гг. Саратове и Балаково, а также используются в учебном процессе в Саратовском государственном социально-экономическом университете и в его филиале г. Балаково при преподавании дисциплин "Специальные налоговые режимы", "Финансовая среда предпринимательства и предпринимательские риски", "Налоговые системы зарубежных стран", что подтверждается справками о внедрении.

Объем и структура работы. Логика исследования и совокупность решаемых задач определили следующую структуру диссертационной работы:

## Формы и виды специальных режимов налогообложения

В настоящее время одним их приоритетных направлений деятельности Правительства Российской Федерации в области налоговой политики является создание налоговой системы страны, которая обеспечивала бы бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективах, одновременно обеспечивая социально-экономическое развитие страны.

Так, введенные в российскую практику налогообложения специальные налоговые режимы, являясь инструментом реализации задачи государственной поддержки предпринимательства, находятся в постоянном реформировании, но, тем не менее, на сегодняшний день являются не достаточно исследованными и требуют уточнения, как с теоретических позиций их применения, так и более углубленного понимания их экономического содержания.

Если обратиться к законодательной базе налогообложения (Налоговый кодекс Российской Федерации п. 1, ст. 18), то можно отметить весьма краткое и не достаточно емкое определение специального налогового режима как особого порядка определения элементов налогообложения, а также освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов . То есть речь идет сугубо о фискальной направленности, в частности, о налоговом регулировании. Недостаточная емкость понятия «специальный налоговый режим» порождает неадекватное восприятие последнего, например, как оффшорной зоны или льготного налогообложения, хотя это совсем разные категории.

Налогового кодекса Российской Федерации на сегодняшний день в России действует пять таких режимов: - система налогообложения для сельхозтоваропроизводителей; - упрощенная система налогообложения; - система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; - патентная система налогообложения; - система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Разница между перечисленными режимами базируется на отдельных признаках, к которым относятся различия видов деятельности и категорий налогоплательщиков; количество сокращаемых налогов; порядок использования единого налога (вместо их совокупности) в сочетании с уплатой обязательных налогов и сборов во внебюджетные фонды.

Таким образом, в российском налоговом законодательстве предусмотрено многообразие категорий плательщиков налогов, нуждающихся в специальных налоговых режимах по разным причинам. В этой связи, в законе отражена специфика формирования налоговой базы и других элементов налогообложения для различных субъектов.

Кроме этого, общепринятый в теории подход - соединение большого количества различных налогов в один, имеет место быть и, сохраняет свое значение. В указанном подходе отражается основной критерий формирования специальных налоговых режимов. В свою очередь, пятый из вышеназванных налоговых режимов - система налогообложения при реализации соглашений о разделе продукции - выделяется среди специальных налоговых режимов, так как не обладает их отличительными чертами и признаками. Она, фактически, представляет собой разновидность, во-первых, исчисления налога на добычу полезных ископаемых, а во-вторых, НДС и налога на прибыль. Ни о каком едином налоге здесь речь не идет. И возникает вопрос об уместности оснований отнесения данной системы налогообложения к специальным налоговым режимам, если он не соответствует их отличительным признакам и чертам.

Следуя логике аналогичных размышлений о наличии отличительных черт и признаков, характерных для специальных налоговых режимов, необходимо отметить, что в российской налоговой системе есть налог, который отчасти соответствует этим режимам, учитывая, что субъекты вышеуказанных первых четырех специальных налоговых режимов, осуществляя хозяйственную деятельность и, реально создавая добавленную стоимость, тем не менее, не являются плательщиками НДС. Речь идет о налогообложении игорной деятельности (гл. 29 НК РФ «Налог на игорный бизнес»), которая, в силу своей специфики, не создает добавленную стоимость и, на законных основаниях, не облагается НДС и налогом на прибыль организаций. Обложение по конкретным ставкам игровых столов, автоматов, букмекерских контор, по своей природе, идентично уплате единого налога. И, на наш взгляд, логично было бы и справедливо, а главное, вполне нами обосновано, поменять местами в налоговом законодательстве России главу 29 НК РФ на главу 26.4 НК РФ с соответствующей редакцией названий. Такой вид игорной деятельности, как лотереи и их налогообложение, в силу специфичности их природы (наличие издержек, невозможность планировать стабильный доход), следует оставить, на наш взгляд, в действующей традиционной системе налогообложения.

Возвращаясь к рассматриваемым выше первым четырем специальным налоговым режимам, базирующимся на уплате единого налога, отметим, что их методологической базой формирования выступает частная теория единого налога.

## Основы налогового администрирования и контроля в процессе применения специальных налоговых режимов

Налоговый кодекс РФ допускает существование специфических моделей налогообложения отдельных категорий организаций и индивидуальных предпринимателей в рамках специальных налоговых режимов. Статья 18 НК РФ определяет, что специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов с возможностью освобождения от обязанности по уплате отдельных из них в отчетном периоде, ориентируясь на законодательно установленный порядок.

В настоящий момент специальные налоговые режимы являются, по сути, льготными для особых групп налогоплательщиков сфере малого предпринимательства. Эти режимы дают реальную возможность сокращения налоговой нагрузки и, соответственно, увеличения финансового результата.

Характеризуя роль и значение специальных налоговых режимов в бюджетной и налоговой системах страны, мы исследовали видовую структуру применяемых специальных налоговых режимов в общей системе налогообложения и установили, что на 01.01 2012 специальные налоговые режимы использовались в следующей пропорции по отношению к общеустановленной системе налогообложения на территории Российской Федерации (см. рисунок 4).

Данные рисунка 4 показывают, что в 2011 г. 66,8% юридических лиц применяли общеустановленную систему налогообложения. Однако, постоянный рост количества зарегистрированных индивидуальных предпринимателей привел к тому, что удельный вес этой категории налогоплательщиков уменьшался и в 2012 г. снижение составило 9,5 % по отноше нию ко всей совокупности зарегистрированных на этот момент предпринимателей.

В 2012 г. количество субъектов предпринимательства, использующих упрощенную систему, выросло на 59,2% по сравнению с 2011 годом. В целом же, доля этих малых предприятий в общей совокупности зарегистрированных в 2012 году юридических лиц достаточно мала, всего 17,9%, а увеличение этой доли по сравнению с 2011 г. составляет 6,3 процента, что, конечно, трудно признать большим сдвигом, новыраженная тенденция роста показателя здесь присутствует.

Анализ практики применения организациями упрощенной системы налогообложения показал, что возможность использования данного налогового режима с каждым годом приобретает все большую популярность.

Рисунок 4 - Доля специальных налоговых режимов в общей системе налогообложения России по состоянию на 01.01 2012 г. Несмотря на признаваемую Правительством России высокую значимость малого бизнеса, а также сельскохозяйственного производства, целенаправленное снижение налоговой нагрузки на эти сферы экономики путем применения специальных налоговых режимов в этих областях нуждаются, на наш взгляд, в дальнейшем совершенствовании. В этой связи, необходимо выделить две плоскости воздействия на механизмы налогообложения в рамках специальных налоговых режимов: текущий - связанный с техническим совершенствованием норм налогового права, и антикризисный - связанный с использованием специальных налоговых режимов в качестве инструмента налогового регулирования экономики.

Если рассматривать отдельно каждый конкретный специальный режим в России, то необходимо отметить их разноплановость и разнородную структуру налогоплательщиков. Анализ удельного веса налогоплательщиков различных групп, использующих специальные налоговые режимы в 2012 г. представлен в таблице 1. Таблица 1 - Анализ удельного веса налогоплательщиков различных групп, использующих специальные налоговые режимы в 2012 г., чел.

Наименование специального режима Налогоплательщиков, всего Налогоплательщики-организации Налогоплатель-щики-индивид.предприниматели

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, всего (%) 2 759 786 (100) 441 853(16,01) 2317933 (83,99)

Анализ показателей приведенных в таблице 1 демонстрирует, что наиболее популярным специальным налоговым режимом для индивидуальных предпринимателей в 2012 г. является система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (83,99 % от общего числа налогоплательщиков). Можно предположить, что привлекательность этого режима отчасти

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. (в редакции на 15 ноября 2012г) "Таблица построена автором на основании данных ФНС России. кроется в определении налоговой базы по физическим параметрам, а не по реальной выручке или прибыли. Среди субъектов упрощенной системы налогообложения приоритеты индивидуальных предпринимателей и организаций разделились почти поровну (51,91 % и 48,09 % соответственно). Почти также обстоит ситуация с системой налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

По данным официальной статистики удельный вес индивидуальных предпринимателей, использующих специальные налоговые режимы, в общей численности экономически активного населения составляет чуть больше шести процентов. По сравнению с европейскими странами и США это не высокий показатель, который необходимо стимулировать, в том числе и налоговыми методами. А наиболее удобным инструментом являются специальные налоговые режимы.

Проанализируем данные Федеральной налоговой службы РФ о суммах налогов, исчисленных налогоплательщиками при использовании специальных налоговых режимов по состоянию на 01.01.2012г. (см. таблица 2). Таблица 2 - Суммы налогов, исчисленных налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, по состоянию на 01.01.2012, тыс. руб. Наименование специального режима Всего Налогоплательщики-организации Налогоплатель-щики-индивид.предприниматели На одного налогоплательщика Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, всего (%) 92 517 174 (100) 43 081450 (46,57) 49 435 724 (53,43) 34610 (-)

Таблица построена автором на основании данных ФНС России Если рассматривать структуру исчисленных налогов по видам применяемых спецрежимов, то можно заметить, что наибольший удельный вес у упрощенной системы налогообложения - 60%, далее следует система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход - 39 %, затем система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей - около 1 %.

Эти данные свидетельствуют об очень слабом значении системы налогообложения сельхозтоваропроизводителей в структуре специальных налоговых режимов РФ. Объяснений здесь может быть несколько. Во-первых, для того чтобы применять этот спецрежим, необходимо производить сельхозпродукцию по утвержденному Правительством РФ перечню. Если производится ее первичная переработка, то это должно делаться собственными силами и только из сельхозсырья собственного производства. Во-вторых, уровень доходов от реализации сельхозпродукции и продукции ее первичной переработки в размере 70% соблюсти достаточно трудно. И, в-третьих, льготное налогообложение прибыли, полученной сельхозтоваропроизводителями, не делает систему их налогообложения существенно благоприятнее. Такое положение дел заставляет задуматься об эффективности существования этого спецрежима в такой конфигурации. На наш взгляд, необходимо выделить ряд направлений развития сельского хозяйства, которые в настоящее время нуждаются в совершенствовании, и разработать для них льготное налогообложение в рамках этого специального режима.

Для выполнения фискальной функции налогов наиболее значима упрощенная система налогообложения, с помощь которой в наибольшей степени по сравнению с другими специальными режимами формируется доходная часть региональных бюджетов (величина платежей по УСН на одного плательщика по этой системе на 50 % больше среднего значения).

Основная же доля доходов бюджетов муниципальных образований (см. рисунок 5) формируется за счёт платежей по налогу на доходы физических лиц - 64,3%, земельному налогу - 15%, а такой специальный налоговый режим, как единый налог на вмененный доход, составляет всего 10,1%.

## Особенности применения, проблемы функционирования и развитие специальных налоговых режимов на основе единого налога

Одной из форм такой поддержки в России являлись налоговые льготы. Так, в соответствии с п.5 ст.1 Закона РФ от 27.12.1991г. №2116-1 не признавались плательщиками налога на прибыль предприятия любых организационно-правовых форм по прибыли от реализации произведенной ими сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также произведенной и переработанной на данных предприятиях собственной сельскохозяйственной продукции. Такая льгота продолжала действовать и после введения в действие с 1 января 2002 года главы 25 Налогового кодекса РФ. Кроме этого, сельхозтоваропроизводители освобождались от уплаты налога на имущество. Также с 1 января 2002 года вступила в силу гл. 26.1 Налогового кодекса РФ, предусматривающая для сельхозтоваропроизводителей специальный налоговый режим в виде единого сельскохозяйственного налога.

Первоначально объектом налогообложения для ЕСХН были приняты используемые сельскохозяйственные угодья с установлением налоговой ставки за 1 га. Поскольку попытки практического применения обнаружили значительные недостатки налога, был разработан другой вариант (введенный в действие Федеральным законом от 11.11.2003г. № 147-ФЗ с 1 января 2004г.).

В качестве образца для нового ЕСХН законодателями была взята упрощенная система налогообложения (УСН) для малого бизнеса. Как и в случае УСН, переход организации на ЕСХН заменял уплату налогов: на прибыль, на имущество и НДС. Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Налоговая ставка установлена в размере 6% (для сравнения: по УСН - 15%).

Основная идея введения ЕСХН — предоставление сельхозтоваропроизводителям максимального режима благоприятствования, т.е. снижение налоговой нагрузки для них до минимальной. Однако расчеты показывают иное.

В качестве примера выбран такой регион России, как Саратовская область, сельское хозяйство которой по отраслевой структуре и уровню экономических показателей достаточно типично для страны в целом. Из общего количества сельхозтоваропроизводителей отобраны сельскохозяйственные организации (СХО).

Для проведения исследования в работе были использованы данные сводного годового отчета за 2011 год по Министерству сельского хозяйства Саратовской области, охватывающему 562 СХО. Из них 76% использовали систему налогообложения в виде ЕСХН, а 24% действовали в условиях общего режима.

Рассчитывая налоговую нагрузку, в среднем, на одну СХО, в условиях применения всеми организациями общего режима налогообложения (по правилам, действовавшим до 2002 года, т. е. при наличии льгот по налогу на прибыль и налогу на имущество) и переходе их на ЕСХН, мы получили расчет в отношении трех налогов: НДС, ЕСХН и страховых взносов.

По данным сводного годового отчета за 2010 год, затраты на покупные материальные ресурсы, поступившие от поставщиков, в расчете на одну СХО составили 12,6 млн. руб.

Прежде чем извлечь из этой цифры сумму НДС, дадим некоторые разъяснения. Понятно, что речь идет о сумме налога, уплаченной СХО, перешедшими на ЕСХН (76%). Они хотя и не являются налогоплательщиками данного налога, но уплачивают его всем поставщикам материальных ресурсов, включая эти платежи в свои расходы и, увеличивая, тем самым, себестоимость продукции.

Поэтому все затраты на покупку материальных ресурсов разделим на 3 части: платеж 24% СХО по отпускным ценам; платеж 76% СХО также по отпускным ценам плюс добавка к нему суммы НДС в размере 18 %.

Разделим 12,6 млн. руб. на 3 указанные выше части1. Для простоты расчета допустим, что у всех СХО затраты на оплату материальных ресурсов по отпускным ценам были одинаковыми. Тогда затраты СХО, работающих на общем режиме, составляют 24 доли, затраты СХО, перешедших на ЕСХН, -76 долей, увеличенных на 18%, т.е. округленно на 14 долей (76 х 0,18).

Всего получается 114 долей (24 + 76 + 14). Удельный вес отдельных долей в общей сумме составляет 20,2%; 67,5% и 12,3% соответственно. В таком же процентном соотношении находятся и выделенные части в общих затратах покупных материальных ресурсов: 2,5; 8,5 и 1,6 млн. руб.

Иными словами, 24% СХО, находящихся на общем режиме налогообложения, заплатили за материальные ресурсы поставщикам по отпускным ценам 2,5 млн. руб., 76% СХО, перешедших на ЕСХН, - 8,5 млн. руб. плюс НДС - 1,6 млн. руб. Если бы оставшиеся СХО перешли на ЕСХН, то они уплатили бы поставщикам НДС в размере 0,45 млн. руб. (2,5 х 0,18).

То есть, при условии перехода всех СХО на ЕСХН, в среднем на одну организацию приходится около 2 млн. руб. (1,6 + 0,4) дополнительного платежа в виде НДС.

Теперь рассмотрим условие применения всеми СХО общего режима налогообложения.

Рассчитывая сумму НДС в бюджет, как разницу между суммами налога, полученными от покупателей сельхозпродукции и уплаченными поставщикам материальных ресурсов, мы получили следующее (см. таблица 8).

## Совершенствование налогового администрирования и контроля в рамках специальных налоговых режимов

Выявленные различия в природе применения СНР позволили установить, что в зарубежных странах СНР применяются не столько для поддержки малого бизнеса, сколько для развития экономически отсталых территорий, разрешения политических противоречий, этнических и других проблем. Тенденция трансформации СНР к общему режиму налогообложения в развитых странах позволяет сделать вывод, что СНР в рамках налоговых систем государств являются временным и необходимым инструментом совершенствования самой налоговой системы.

Сущностная природа применения СНР в налоговых системах России и ряда стран СНГ, имеет другие предпосылки в виде предоставления особых условий налогообложения предпринимателям, реальный оборот деятельности которых трудно контролируем или деятельность которых нуждается в регулировании и поддержке со стороны государства. В свою очередь, единой проблемой СНР как для российской, так и для зарубежной практики налогообложения, является сложность и необъективность определения налоговой базы субъектов СНР, а в России - отсутствие альтернативных методов её определения и расчета (по косвенным признакам, стоимости активов и пр.).

Исследование теоретических основ налогового администрирования СНР позволили обозначить роль, функции, цель, задачи и тенденции налогового контроля субъектов СНР, а также обосновать необходимость развития новых форм и методов администрирования и контроля.

Комплексная характеристика основ налогового администрирования и контроля субъектов СНР включает в себя: исполнение действующих норм налогового законодательства, разработку мер по реформированию механизма исчисления налогов, процедуры и методики налогового контроля, выявление фактов несовершенства налогового законодательства, позволяющих налогоплательщикам минимизировать свои налоговые платежи или уклоняться от их уплаты и принимать превентивные меры по их устранению. Кроме того, раскрыты особенности реализации данных основ в современных условиях в виде: проверки соблюдения налогоплательщиками условий перехода от общего налогового режима к специальному, и наоборот; проведения контроля физических показателей деятельности субъектов СНР, влияющих на формирование налоговой базы по ЕНВД; мониторинга налоговых рисков участников налоговых отношений в процессе применения СНР.

Вторая группа проблем, поднимаемых в работе, связана с исследованием проблем и путей совершенствования налогообложения в рамках специальных налоговых режимов.

В работе доказано, что по структурным и объемным параметрам СНР в бюджетной и налоговой системах России, установлено явное доминирование УСН, ЕНВД и ЕСХН - соответственно 17,9%, 7,9%, 7,4%. Патентная система налогообложения и система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, по объективным причинам, совсем не вошли в рейтинг, так как ПСН только с 2013 года приобрела обязательный характер, а под систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции подпадают сегодня несколько субъектов СНР, крупнейшими из которых являются «Сахалин-1», «Сахалин-2», и Харьягинское месторождение Ненецкого Автономного округа.

Проведенное исследование показало, что проблемой применения УСН является то, что согласно п.6 ст.346.18 налогоплательщик, применяющий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (ст. 346.15), на практике стремится увеличить свои расходы максимально (до 93%) и уплачивает минимальный налог, установленный законодательством в размере 1% от полученных доходов, что влияет на поступление платежей в бюджет. В работе предложена нейтрализация либеральной ставки минимального налога УСН двумя вариантами, Первый, внести в гл. 26.2 НК РФ положение, устанавливающее сумму произведенных налогоплательщиком расходов при применении объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов, не выше 80% от общего объема полученных доходов за налоговый период, так как произведенные расчеты доказывают, что сумма расходов, превышающая 80%, приближает сумму исчисляемого налога к минимальному размеру. Вторым вариантом, является увеличение ставки минимального налога до 3%, что будет способствовать росту налоговых поступлений в бюджет.

Анализ экономических показателей применения ЕНВД, как по Балаков-скому муниципальному району Саратовской области, так и по большинству регионов страны (крупных городов), за период с 2009 г. по 2011 г., позволил выявить тенденцию наличия превышения суммы фактических доходов от деятельности субъектов ЕНВД и их налоговых обязательств в 7 и более раз в сторону увеличения. Такое явление характерно и для других видов СНР, в основе которых лежит вмененный налог, так как отсутствуют объективные методики расчетов определения вмененного дохода. В целях реализации принципа справедливости налогообложения для субъектов СНР, использующих в качестве налоговой базы вмененный доход, в работе предложено ввести в Налоговый кодекс РФ понятие - «запас налоговой прочности», представляющее собой кратность между реальными доходами деятельности хозяйствующего субъекта, применяющего СНР, и его заявленными налоговыми обязательствами. Превышение реальных доходов субъекта СНР более чем в 5 раз над его вмененными налоговыми обязательствами, должно являться основанием для корректировки сумм налогооблагаемого дохода органами налогового контроля и, соответственно, налоговых обязательств субъекта СНР.