

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

И. В. Орбинская, И. В. Гашенко

МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВ ДЛЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. Предметом исследования выступают совокупность финансовых отношений, возникающих между налогоплательщиками – малого и среднего бизнеса и налоговыми органами, в лице Федеральной налоговой службы Российской Федерации, по поводу исчисления и уплаты налоговых платежей в связи с применением специальных налоговых режимов. Объектом исследования являются налогообложение и налоговое регулирование деятельности субъектов малого и среднего бизнеса через механизм специальных налоговых режимов, в виде применения УСН, ЕНВД, ЕСХН и патентной системы налогообложения. Методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, федеральные законы, Указы Президента и Постановления Правительства РФ, материалы научно-практических конференций, затрагивающие вопросы налогообложения малого и среднего бизнеса. В работе использованы абстрактно-логический, монографический, статистико-экономический и другие методы экономических исследований. Основным выводом проведенного исследования является обоснование налоговых инструментов, с помощью которых реализуется регулирующая функция налогов в отношении строго определенного сегмента экономики. Данным инструментом в исследовании является применение специальных режимов налогообложения для субъектов малого и среднего бизнеса. Значимость использования специальных налоговых режимов в настоящий момент огромна в связи с нестабильностью экономической ситуации в мире, глобальными кризисами, затрагивающими и Российскую Федерацию.

Ключевые слова: малый бизнес, налогообложение, специальные налоговые режимы, УСН, ЕНВД, ЕСХН, налоговая нагрузка, налоговая задолженность, налоговые доходы, функции налогов.

Abstract. The subject of the study is the financial relations arising between taxpayers, small and medium-sized businesses, and tax authorities, represented by the Federal Tax Service of the Russian Federation, regarding the calculation and payment of tax payments in connection with application of special tax regimes. The object of the research is taxation and tax regulation of small and medium-sized businesses by the means of the mechanism of special tax treatment, in the forms of Simplified Tax System, Single Tax on Imputed Income, Single Agricultural Tax and the patent system of taxation. The methodological basis of the research involves fundamental concepts presented in the works of Russian and foreign scientists, legislative and regulatory acts of state authorities, federal laws, decrees of the President and the RF Government Decree, materials of scientific and practical conferences on issues of taxation of small and medium-sized businesses. The authors have used the abstract logic, monographic, statistical, economic and other methods of economic research. The main findings of the research is the substantiation of tax instruments that realize the regulatory function of taxes in relation to the well-defined segment of the economy. Within the framework of the present research the aforesaid tool is the application of special tax regimes for of small-and medium-sized business entities. The importance of special tax regimes is tremendous at the present moment due to the unstable economic situation in the world and global crisis which have an impact on the Russian Federation as well.

Keywords: Single Agricultural Tax, Single Tax on Imputed Income, Simplified Tax System, tax burden, taxes payable, tax revenues, special tax regimes, taxation, small business, tax functions.

Экономические субъекты, ведущие предпринимательскую деятельность в современном мире, являются налогоплательщиками и облагаются теми или иными налогами на общих основаниях. Малое предпринимательство не является исключением. В тоже время во всех странах налогообложение малого бизнеса имеет свои особенности, целью которых является развитие деятельности малых предприятий в тех или иных сферах путем предоставления условий и налоговых ставок, которые отличаются от общих в стране налоговых норм для бизнеса.

Следует отметить, что прежде чем рассматривать налогообложение малого и среднего бизнеса, следует уточнить, какой бизнес считается малым. Прежде всего, это индивидуальные предприниматели, фермерские хозяйства и предприятия, удовлетворяющие следующим условиям:

1. Предельный размер выручки от реализации товаров (без учета НДС):

- малые – до 400 млн. рублей.
- средние – до 1000 млн. рублей.

2. Численность работников:

- малые – до 100 человек.
- средние – от 101 до 250 человек.

3. Доля участия учредителей - юридических лиц – не более 25%. [2]

Для того чтобы оценить состояние системы малого предпринимательства в России на современном этапе, целесообразно рассмотреть основные показатели деятельности малых предприятий по видам экономической деятельности (таблица 1).

В целом, можно отметить нестабильное состояние системы малого предпринимательства за исследуемые годы. В 2013 году наблюдается снижение количества малых предприятий, в

Таблица 1

Основные показатели деятельности малых предприятий (включая микро предприятия) за 2012-2014 годы

Наименование	Количество малых предприятий, единиц			Средняя численность работников списочного состава (без внешних совместителей), тыс. человек			Оборот организаций по малым предприятиям, млн. руб.		
	2012 год	2013 год	2014 год	2012 год	2013 год	2014 год	2012 год	2013 год	2014 год
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	49,2	49,1	48,5	2446,2	2526,9	2507,5	2121,0	2423,2	2599,0
Оптовая торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	75,4	68,6	70,3	3251,5	3368,1	3431,0	14062,5	13881,0	14479,6
Строительство	29,7	31,2	29,7	1581,0	1613,4	1582,3	2200,2	2590,3	2728,8
Всего:	242,7	238,1	234,5	11480,4	11683,9	11695,7	22610,2	23463,7	24781,6

основном спад происходит в сферах оптовой торговли, предоставления коммунальных, социальных и персональных услуг, гостиничного и ресторанного бизнеса. В остальных сферах наблюдается не большой, но все же рост количества предприятий в 2013 году, но кризис 2014 года вызывает снова снижение количества малых предприятий.

Следует отметить, что по данным Росстата на 1 января 2015 года, в России зарегистрировано 5,6 млн. субъектов малого и среднего предпринимательства. На них работают 25% от общей численности занятых в экономике, и приходится около 25% от общего объема оборота продукции и услуг, производимых предприятиями по стране.

Так, 62,8% субъектов малого и среднего предпринимательства – это индивидуальные предприниматели, 37,2% – юридические лица (из них 32,7% – микропредприятия, 4,2% – малые предприятия и 0,3% – средние предприятия).

В 2013 году общее количество субъектов малого и среднего предпринимательства сократилось на 7,5% (индивидуальных предпринимателей – на 12,7%, малых предприятий – юридических лиц – на 3,5%). Количество микро- и средних предприятий – юридических лиц в 2013 году, напротив, выросло на 3,9% и 15,4% соответственно. Основными видами деятельности малых и средних предприятий являются торговля (более 39,6%) и предоставление услуг (35,4%).

Проблема малого бизнеса является на сегодняшний день одной из наиболее актуальных и обсуждаемых тем предпринимателей. Объясняется это, прежде всего тем, что во многих областях деятельности именно малый бизнес может обеспечить реальные условия для подъема экономики и выхода России на новую ступень развития. В этой проблеме остается много нерешенных или недостаточно решенных вопросов. Среди них важными являются вопросы учета, отчетности и налогообложения малых предприятий.

Наиболее действенным способом поддержки малого бизнеса, безусловно, является установление такого порядка налогообложения, который позволил бы улучшить экономическое состояние существующих малых предприятий и дал толчок к развитию малого бизнеса в отраслях производственной сферы. Опыт многих зарубежных

стран показывает, что учет специфики малого бизнеса при разработке налоговых режимов позволяет в короткие сроки добиться желаемых результатов.

Деятельность субъектов малого бизнеса во многом зависит от государства. Без специальных мер государственной поддержки малого предпринимательства развитие малого бизнеса невозможно. Мерой поддержки в сфере налогообложения, и являются специальные налоговые режимы.

К положительным моментам применения специальных режимов как инструмента налогового регулирования можно отнести:

- возможность снижения налоговой нагрузки на определенные сферы экономики;
- увеличение инвестиционной активности населения, а также малого и среднего бизнеса;
- отказ от использования схем уклонения от уплаты налогов по общей системе налогообложения, с целью минимизации выплачиваемых государству средств.[1]

Налоговым кодексом Российской Федерации в качестве механизмов реализации фискальной функции, помимо общего режима налогообложения, выделены специальные налоговые режимы.

Специальные налоговые режимы направлены на создание более низкого налогового бремени для субъектов малого и среднего бизнеса. Связано это с тем, что приоритетным в условиях становления рыночной экономики является создание конкурентной среды, а она возможна, лишь в случае присутствия на рынке большого количества организаций и индивидуальных предпринимателей.

Налогообложение в рамках специального налогового режима предполагает, что субъекты предпринимательства применяют особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного времени. Порядок и сроки устанавливаются действующим Налоговым кодексом РФ.

Налогообложение малого бизнеса в России развивается крайне неравномерно и непоследовательно. К примеру, для бизнеса в инновационных, научных и технических сферах предусмотрены существенные льготы. Но такой вид

деятельности очень сложно начать, а потому на общую картину налогообложения он никак не влияет. Таким образом, можно обозначить следующие проблемные стороны развития исследуемых субъектов:

- непостоянство политики в налоговой сфере;
- величина страховых взносов и налоговых платежей при открытии фирмы достаточна велика при отсутствии прибыли;
- сложность ведения отчетности на фоне постоянно меняющегося законодательства;
- увеличение размера взносов в ПФР в 2 раза.

Совершенствование государством специальных налоговых режимов оказало положительное влияние на рост налогоплательщиков среди субъектов малого предпринимательства, применяющих упрощенную систему налогообложения

и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, а также на собираемость этих налогов (таблица 2).

За период с 2012 по 2014 годы количество налогоплательщиков упрощенной системы налогообложения увеличилось на 22,5%. Единый налог на вмененный доход в 2014 году стали применять на 9,4% налогоплательщиков больше, чем в 2012 году. Количество налогоплательщиков, применяющих единый сельскохозяйственный налог, возросло на 31,6% в 2014 году.

Экономические показатели деятельности субъектов малого предпринимательства постоянно улучшаются. Безусловно, на положительную динамику этих показателей влияют проводимые государством меры стимулирования и поддержки малого бизнеса, в том числе совершенствование специальных налоговых режимов.

Таблица 2

Динамика количества налогоплательщиков по специальным режимам налогообложения в 2012 – 2014 гг.

Год	Налогоплательщики		В том числе:			
			Организации		Индивидуальные предприниматели	
	Всего	В %	Всего	В %	Всего	В %
УСН						
2012	1 602 098	100	773 377	48,3	828 721	51,7
2013	1 920 453	100	923 570	48,1	996 883	51,9
2014	1 962 167	100	940 670	47,9	1 021 497	52,1
2014 к 2012, %	122,5	-	121,6	-	123,3	-
ЕНВД						
2012	2 553 781	100	419 725	16,4	2 134 056	83,6
2013	2 759 786	100	441 853	16,0	2 317 933	84,0
2014	2 794 674	100	411 769	14,7	2 382 905	85,3
2014 к 2012, %	109,4	-	98,1	-	111,7	-
ЕСХН						
2012	69 771	100	34 056	48,8	35 715	51,2
2013	75 626	100	33 398	44,2	42 228	55,8
2014	91 789	100	29 568	32,2	62 221	67,8
2014 к 2012, %	131,6	-	86,8	-	174,2	-

Специальные налоговые режимы

Чтобы оценить значимость специальных налоговых режимов для бюджета РФ целесообразно рассмотреть структуру поступлений в консолидированный бюджет РФ, а также задолженность перед бюджетом по основным налогам.

За 2013 год в консолидированный бюджет РФ мобилизовано 11 321 млрд. руб., что на 3,3%

больше, чем в 2012 году. А в 2014 году сумма поступлений выросла еще на 11,3% и составила 12605 млрд. руб. Главное, обеспечен рост реальных поступлений налогов и сборов во все уровни бюджетной системы.

Удельный вес специальных налоговых режимов в совокупных налоговых доходах бюджета

Таблица 3

Удельный вес и структура налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации в целом по экономике за 2012-2014 гг.

Наименование показателя	Годы					
	2012 г.		2013 г.		2014 г.	
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%
Налог на прибыль организаций	2355	21,5	2071	18,3	2372	18,8
Налог на доходы физических лиц	2260	20,6	2498	22,1	2688	21,3
НДС	1886	17,2	1868	16,5	2181	17,3
Акцизы	784	7,2	952	8,4	999	7,9
Налоги на имущество	785	7,2	901	8,0	955	7,6
Налоги и сборы за пользование природными ресурсами	2485	22,7	2598	22,9	2934	23,3
Специальные налоговые режимы	288	2,6	291	2,6	314	2,6
Прочие налоговые поступления	111	1,0	142	1,2	162	1,2
Всего налоговых доходов	10954	100	11321	100	12605	100

Таблица 4

Удельный вес и структура налоговых платежей по специальным налоговым режимам в консолидированном бюджете РФ в 2012-2014 гг.

Наименование показателя	Годы					
	2012		2013		2014	
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%
Упрощенная система налогообложения	190,7	66,0	185,3	63,0	233,6	74,3
Единый налог на вмененный доход	88,3	31,6	81,7	29,0	70,9	22,5
Единый сельскохозяйственный налог	5,4	1,5	19,8	6,7	4,2	1,3
Соглашение о разделе продукции	3,6	0,9	4,2	1,3	5,3	1,9
Всего по СНР	288	100	291	100	314	100

не значительный и составляет 2,6%. Но при этом наблюдается стабильный рост поступлений. Непосредственно этому способствует увеличение количества налогоплательщиков по специальным налоговым режимам.

Рассмотрим структуру налоговых платежей по специальным налоговым режимам.

В системе специальных налоговых режимов наибольший удельный вес имеет упрощенная система налогообложения и составляет более 60%, единый налог на вмененный доход составляет 20-30% (таблица 4). Тем самым, можно сделать вывод о значимости УСН в системе налогообложения в целом.

Таблица 5

Задолженность бюджетам различных уровней по налогам и сборам в Российской Федерации за 2012-2014 гг., млрд. руб.

Задолженность	2012 г.	2013 г.	2014 г.	В динамике 2014 г. к 2012 г.,%
По федеральным налогам	585	561	614	104,9
из них:				
НДС	313	311	368	117,5
Налог на прибыль организаций	177	162	138	77,9
Налоги, сборы за пользование природными ресурсами	13	5	5	38,4
Остальные федеральные налоги и сборы	82	82	103	125,6
По региональным налогам и сборам	70	85	114	162,8
По местным налогам и сборам	33	28	50	151,5
По налогам со специальным налоговым режимом	16	19	26	162,5
Задолженность всего	705	693	803	113,9

Таблица 6

Поступления основных федеральных налогов в консолидированный бюджет по Воронежской области в 2012-2014 гг.

Наименование показателя	Годы					
	2012		2013		2014	
	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%
Налог на прибыль организаций	15,7	24,5	15,4	21,5	15,1	19,9
Налог на доходы физических лиц	22,3	34,7	24,9	34,8	27,2	35,9
НДС	9,4	14,6	11,8	16,5	12,2	16,1
Акцизы	2	3,1	3	4,2	4	5,3
Налоги на имущество	9,8	15,6	11,2	15,7	11,9	15,7
Специальные налоговые режимы	3,7	4,6	4,1	4,3	4,4	4,4
Другие налоговые доходы	2	3,2	2	3,0	2,1	7,1
Всего налоговых доходов бюджета	64,2	100	71,5	100	75,8	100

По данным таблицы 5 видно, что наибольшая сумма задолженности по федеральным налогам относится к НДС (50% от всей задолженности в бюджет). Самая большая задолженность была в 2014 году, она составила 368 млрд. руб. По специальным налоговым режимам в 2014 году задолженность составила 26 млрд. руб., что имеет наименьший удельный вес в структуре задолженности после налогов за пользование природными ресурсами. В целом задолженность по налогам имеет тенденцию на увеличение, так в 2014 году относительно 2012 года она возросла на 13,9%.

Далее рассмотрим величину налоговых поступлений в бюджет по Воронежской области. В рамках проведенного анализа изучим значимость поступлений по специальным режимам (см. таблицу 6).

Ведущее место в консолидированном бюджете Воронежской области занимает налог на доходы физических лиц (34-36%). Доходы от специальных налоговых режимов составили 4,4 млрд. руб. (7,1%). В целом в 2014 году в бюджет Воронежской области было мобилизовано 75,8 млрд. руб., что на 11,6 млрд. руб. больше чем в 2012 году.

Таблица 7

**Поступление налоговых платежей
в консолидированный бюджет РФ по Воронежской области
по специальным налоговым режимам за 2012-2014 гг.**

Показатели	Годы					
	2012 г.		2013 г.		2014 г.	
	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%
Упрощенная система налогообложения	1,7	46,0	2,1	51,2	2,3	52,2
Единый налог на вмененный доход	1,3	35,1	1,4	34,2	1,3	29,5
Единый сельскохозяйственный налог	0,7	18,9	0,6	14,6	0,8	18,3
Всего	3,7	100	4,1	100	4,4	100

В структуре поступлений в бюджет Воронежской области по специальным налоговым режимам наиболее значимое место занимает упрощенная система налогообложения, ее удельный вес составил в 52,2% или 2,3 млрд. руб. Наименьший удельный вес составляет ЕСХН 18,3% в 2014 году (см. таблицу 8).

Сумма задолженности по налогам по Воронежской области, представленная в таблице 8, носит изменчивый характер. Но в целом сумма не превышает 7 млрд. руб. наибольшая сумма задолженности приходится на НДС, что

является отрицательным фактором и может быть связано с уклонением от уплаты НДС. По специальным налоговым режимам задолженность имеет стабильный характер и держится на уровне 0,2 млрд. руб.

Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями налога на доходы физических лиц, НДС и налога на прибыль. Одной из основных причин роста налоговых поступлений в бюджет стало повышение эффективности администрирования отдельных налогов.

**Задолженность в бюджеты различных уровней
по налогам и сборам в Воронежской области за 2012-2014 гг., млрд. руб.**

Задолженность	Годы			В динамике 2014 к 2012 гг.
	2012	2013	2014	
Общая сумма задолженности	6,81	6,77	6,8	0,01
По федеральным налогам и сборам	5	4,7	4,4	0,6
в том числе:				
по налогу на прибыль	0,79	0,73	0,6	0,19
по налогу на добавленную стоимость	2,9	2,6	2,5	0,4
по платежам за пользование природными ресурсами	0,01	0,07	0,01	0
по остальным федеральным налогам и сборам	1,4	1,3	1,3	0,1
По региональным налогам и сборам	1,1	1,2	1,5	0,4
По местным налогам и сборам	0,6	0,7	0,7	0,1
По налогам со специальным налоговым режимом	0,2	0,2	0,2	0

Библиография

1. Киндсфатер Э. Шансы и риски малого бизнеса в Российской Федерации // ЭЖ-Юрист. 2013. №45. С. 9. Комментарий к Налоговому кодексу РФ ч. 2 (постатейный): [Электронный ресурс] Справочно-правовая система «Консультант Плюс» / Компания «Консультант Плюс». – Послед. обновление 25.05.2015.
2. Максимова Т.Н. Налоговое планирование: учебник/Максимова Т.Н. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011. – 340 с.
3. Оробинская И.В. Характеристика налогового потенциала субъектов аграрного сектора России на примере областей ЦЧР/ И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2014. – №6. – С. 579-587.
4. Особенности развития предпринимательской деятельности в условиях современной России: учебное пособие / М.В. Беспалов. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 232 с.
5. Цокова В.А. Сравнительный анализ налоговых систем России и Германии // Теоретическая и прикладная экономика. - 2015. - 1. - С. 21 - 35. DOI: 10.7256/2409-8647.2015.1.13448. URL: http://www.e-notabene.ru/etc/article_13448.html
6. Провалов В.С. Информационные технологии управления малым бизнесом // Программные системы и вычислительные методы. - 2014. - 3. - С. 312 - 323. DOI: 10.7256/2305-6061.2014.3.13406.
7. Оробинская И.В. Особенности и анализ применения различных режимов налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. -2013. - №2. - С. 85-95.

References (transliterated)

1. Kindsfater E. Shansy i riski malogo biznesa v Rossiiskoi Fede-ratsii // EZh-Yurist. 2013. №45. S. 9. Kommentarii k Nalogovomu kodeksu RF ch.2 (postateinyi): [Elektronnyi resurs] Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tant Plyus» / Kompaniya «Konsul'tant Plyus». – Posled. obnovlenie 25.05.2015.
2. Maksimova T.N. Nalogovoe planirovanie: uchebnik/Maksimova T.N. – M.: GrossMedia, ROSBUKh, 2011. – 340 s.
3. Orobinskaya I.V. Kharakteristika nalogovogo potentsiala sub'ektov agrarnogo sektora Rossii na primere oblasti TsChR/ I.V. Orobinskaya // Nalogi i nalogoblozhenie. – 2014. – №6. – S. 579-587.
4. Osobennosti razvitiya predprinimatel'skoi deyatel'nosti v usloviyakh sovremennoi Rossii: uchebnoe posobie / M.V. Bepalov. – M.: INFRA-M, 2011. – 232 s.
5. Tsokova V.A. Sravnitel'nyi analiz nalogovykh sistem Rossii i Germanii // Teoreticheskaya i prikladnaya ekonomika. - 2015. - 1. - С. 21 - 35. DOI: 10.7256/2409-8647.2015.1.13448. URL: http://www.e-notabene.ru/etc/article_13448.html
6. Provalov V.S. Informatsionnye tekhnologii upravleniya malym biznesom // Programmnye sistemy i vychislitel'nye metody. - 2014. - 3. - С. 312 - 323. DOI: 10.7256/2305-6061.2014.3.13406.
7. Orobinskaya I.V. Osobennosti i analiz primeneniya razlichnykh rezhimov nalogoblozheniya dlya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei v Rossii / I.V. Orobinskaya // Nalogi i nalogoblozhenie. -2013. - №2. - S. 85-95.