

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

И. В. Вачугов, П. В. Седаев

НЕСОВЕРШЕНСТВО ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ КАК ОДНА ИЗ КЛЮЧЕВЫХ ПРОБЛЕМ ПОДДЕРЖКИ МАЛОГО БИЗНЕСА В РОССИИ

Аннотация. Объектом исследования являются специальные налоговые режимы и их роль в поддержке малого бизнеса в России. Предметом исследования является анализ пробелов и неоднозначностей законодательства, регламентирующего применение специальных налоговых режимов. В статье проводится анализ изменения налогового законодательства в отношении малого бизнеса в России и в частности специальных налоговых режимов. Авторы предполагают, что те усилия, которые предпринимает Правительство РФ в области упрощения администрирования спецрежимов необходимы, но недостаточны. Проведя анализ судебной практики и норм законодательства, регламентирующего применение специальных налоговых режимов, авторы находят, что активные действия Правительства РФ по введению дополнительных налоговых льгот и преференций для малого бизнеса, не будет иметь положительного эффекта без устранения противоречий и неоднозначностей, которые имеют место в Налоговом кодексе РФ. Основой методологии статьи является системный анализ налогового законодательства, писем Минфина России и инструкций ФНС России в которых содержатся противоречия в вопросах администрирования специальных налоговых режимов. Научная новизна состоит в том, что авторы на основе проведенного анализа, налогового законодательства, регламентирующего специальные налоговые режимы, делают выводы о недостаточной эффективности усилий государства области налогообложения. Для поддержки малого бизнеса используется стандартный набор методов, таких как снижение налоговых ставок, расширения налоговых льгот и т.д. В то время, как на наш взгляд необходимо в первую очередь провести ревизию налогового законодательства и в частности глав Налогового кодекса РФ, регламентирующих применение специальных налоговых режимов, устранить неточности и противоречия, которые реально мешают развитию малого предпринимательства. На сегодняшний день в применении налогового законодательства нет различия на малый, средний и крупный бизнес, что на наш взгляд не является правильным. Для малого бизнеса, который в основном и применяет спецрежимы должны быть более четко регламентированы принципы простоты и удобства в применении налоговых законов, что подразумевает, в первую очередь, отсутствие противоречий и неоднозначностей. Результаты исследования могут быть использованы при принятии законодательных решений, регулирующих специальные налоговые режимы.

Ключевые слова: принципы налогообложения, налоговые споры, неоднозначность законодательства, реформирование спецрежимов, режимы налогообложения, Малый бизнес, теневая экономика, налоговые схемы, налоговые льготы, мониторинг налогового законодательства.

Review. The object of the research is the special tax regimes and their role in supporting small business in Russia. The subject of the research is the analysis of the gaps and contradictions in the legislation regulating applicability of special taxation regimes. The article presents the results of analyzing changes in the tax laws regarding small business in Russia and special taxation regimes in particular. The authors of the article make an assumption that the efforts made by the Government of the Russian Federation in order to simplify administration of taxation regimes are necessary but insufficient. Having analyzed the judicial practice and legal provisions regulating the application of special taxation regimes, the authors discover that active actions made by the Russian Federation Government in order to introduce additional tax recessions and preferences for small business will be not have a positive effect unless certain contradictions are eliminated in the Tax Code of

the Russian Federation. The methodological basis of the research is the systems analysis of the tax legislation, letters of the Ministry of Finances of Russia and instruction of the Federal Tax Service of Russia that contain contradictions with regard to administration of special taxation regimes. The scientific novelty of the research is caused by the fact that based on the results of the analysis of tax legislation regulating special taxation regimes, the authors make a conclusion that the efforts applied by the government in the sphere of taxation is not efficient enough. To support small business, the government uses a standard set of methods such as reduction of tax rates, expansion of tax preferences, etc. Meanwhile, it is necessary, first of all, to conduct a revision of the applicable tax legislation, in particular, parts of the Tax Code of the Russian Federation regulating implementation of special tax regimes, and to eliminate uncertainties and contradictions that create actual hindrances for the development of small entrepreneurship. For the moment tax laws do not distinguish between small, medium and large business which, according to the authors of the article, is wrong. In case of small business where special taxation regimes are applied, it is necessary to apply the principles of simplicity and easy use of tax laws which implies, first of all, elimination of contradictions and uncertainties. The results of the research can be used in the legislative decision-making process regulating special taxation regimes.

Keywords: *small business, taxation regimes, reformation of special regimes, contradictions in legislation, tax disputes, taxation principles, shadow economy, taxation schemes, tax concessions, monitoring of tax legislation.*

Затянувшийся экономический кризис, санкции в отношении Российской Федерации и ответные меры – все это поставило российскую экономику в непростые условия выживания. Сокращение инфраструктуры, падение спроса, снижение поддержки со стороны государства и жесткий «налоговый прессинг» привели к «свертыванию» бизнеса, уменьшению налоговых поступлений и как следствие к падению ВВП. Так, согласно данным некоторых исследователей дефицит федерального бюджета за 2016 год может составить 3,6% ВВП [11]. «Снижение доходов бюджетов, несмотря на увеличение налоговых ставок по отдельным видам налогов (налогу на добычу полезных ископаемых, акцизам и т.д.), связано с геополитической обстановкой, снижением доходов нефтегазового сектора экономики, значительным оттоком капитала и т.д.» [2; с. 22-31].

Все эти проблемы не могли не сказаться на малом предпринимательстве в России. Более того, наметилась тенденция к тому, что малый бизнес начинает переходить в неформальный сектор экономики [8; с. 90-96]. По некоторым данным размеры теневого сектора экономики еще до наступления кризисных явлений составляли 20 – 27% ВВП [9; с. 64]. Однако, общепризнанно, что с наступлением финансового кризиса, бизнес неизбежно «уходит в тень». Данная проблема в 2014 – 2015 годах приобрела настолько острый характер, что заставила «задуматься о коренных и новых проблемах в национальной модели» [3; с. 3].

Из таблицы 1 видно, что по итогам 2014 года произошло увеличение числа малых предприятий, но и сумма убытка у них увеличилась в два раза [10; 96].

Таблица 1

Данные малых предприятий и микропредприятий

Год	Число предприятий	Сумма убытка
2010	108 621	332 407
2011	92 843	302 628
2012	106 668	305 994
2013	262 767	656 174
2014	310 340	1 337 684

На долю индивидуальных предпринимателей в России приходится почти 2,5 млн. человек точнее – 2413,8 тыс. ИП, а всего в сегменте ИП в 2014 году было официально трудоустроено более 5,5 млн. человек [10; с. 97].

Анализ налоговых поступлений от специальных налоговых режимов (далее спецрежимов) показывает, что их доля в консолидированном бюджете невелика – в 2015 году около 2,5% (см. данные табл. 2). Стабильный рост с 2013 по 2015 года по налоговым поступлениям, как в абсолютном выражении, так и в долях консолидированного бюджета показывает система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее ЕСХН). Объяснить

это явление можно только последствиями импортозамещения продукции сельского хозяйства, которое обусловлено внешними и внутренними экономическими и политическими факторами (санкциями, ответными санкциями). Однако доля налоговых поступлений от ЕСХН в консолидированный бюджет по-прежнему мала – около 0,05% в 2015 году. Доля налоговых поступлений от единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее ЕНВД) стабильно уменьшается. И только доля упрощенной системы налогообложения (далее УСН) показывает небольшой рост, что пока рано характеризовать как подъем малого бизнеса. По нашему мнению, данное явление можно объ-

яснить, во-первых, ежегодным ростом индекса-дефлятора увеличивающего предельный доход для перехода и применения УСН, а во-вторых, переливом капитала в сферы деятельности с меньшей налоговой нагрузкой.

Все эти данные говорят о том, что малый бизнес в России переживает не лучшие времена и нуждается в поддержке. Правительство РФ заявляет о необходимости поддержания малого бизнеса и принимает ряд мер, направленных на реализацию [1]. В то же время ученые и практикующие специалисты не пришли к единому мнению об эффективности налоговых льгот для поддержания «экономики в целом и конкретных налогоплательщиков» [7; с. 11].

Таблица 2

Соотношение поступления налоговых поступлений от спецрежимов с поступлением налогов и сборов в консолидированный бюджет [13]

Поступление налогов и сборов	№ графы	Поступления и соотношения по годам (в млн руб.)			
		2012 год	2013 год	2014 год	2015 год
в консолидированный бюджет	гр.1	10 954 010	11 321 617	12 606 342	13 720 353
ЕСХН	гр.2	3 835	4 035	4 713	7 430
Доля (гр.2/гр.1)	гр.3	0,035%	0,036%	0,037%	0,054%
УСН	гр.4	189 311	212 287	229 320	254 149
Доля (гр.4/гр.1)	гр.5	1,73%	1,88%	1,82%	1,85%
ЕНВД	гр.6	78 548	74 462	76 619	78 501
Доля (гр.6/гр.1)	гр.7	0,72%	0,66%	0,61%	0,57%
ПСН	гр.8	0	1 947	3 433	5 285
Доля (гр.8/гр.1)	гр.9		0,02%	0,03%	0,04%
Всего	гр.10	267 859	288 696	309 372	345 365
Доля (гр.10/гр.1)	гр.11	2,45%	2,55%	2,45%	2,52%

Необходимо отметить, что реформирование спецрежимов, в частности идея замены ЕНВД на патентную систему налогообложения (далее ПСН) также вызывает неоднозначную реакцию в научной среде. Так Кошель Д.Е. предлагает не упразднить ЕНВД, а реформировать его, так как он удобен для применения налогоплательщиками [4; с. 35].

Данная проблематика особенно актуальна в связи с тем, что одним из наиболее незащищенных в условиях экономического кризиса оказался малый бизнес. И хотя, его роль в пополнении консолидированного бюджета РФ не велика, но при этом он выполняет огромную социальную функцию, обеспечивая самозанятость экономически активного населения страны, что приводит к снижению социальной напряженности в обществе. Понимая это правительство осуществляет целый ряд мер законодательного регулирования спецрежимов. Однако изменения налогового законодательства не успевают быть адекватными к негативным последствиям кризисных явлений.

Нельзя не согласиться с мнением, что одним из общепризнанных методов «проведения антикризисной экономической политики является обеспечение конкурентоспособности национальной системы» [5; с. 16]. Безусловно, одним из основных признаков конкурентоспособности налоговой системы является то, что налоговое законодательство должно быть понятным, доступным, а главное однозначным для понимания, как фискальным органам, так и предпринимателям.

На наш взгляд, законодательство, регламентирующее применение спецрежимов не соответствует принципам удобства и простоты, а также содержит противоречия и неоднозначности. К тому же налоговое законодательство не ограничивает применение «теневых» схем уклонения от уплаты налогов (например, схемы «дробления бизнеса» и схемы незаконного обналичивания денежных средств) лицами, не относящимися к малому предпринимательству, но использующих его налоговые преимущества. С таким качеством законодательных норм не следует рассчитывать на быстрый подъем малого бизнеса и экономики в целом.

Исходя из вышесказанного обращение к проблемам законодательного регулирования спец-

режимов следует считать весьма актуальным и своевременным. Анализ наиболее существенных трудностей, с которыми приходится сталкиваться как налогоплательщику, так и налоговому органу при применении (администрировании) спецрежимов посвящена данная статья.

Законодательство, регламентирующее применение спецрежимов подвержено частым изменениям, существенные из которых были проведены в 2014, 2015 и 2016 годах [6; с. 293]. Но, наиболее значимые корректировки глав Налогового кодекса РФ (далее Кодекс или НК РФ), которые снизили налоговую нагрузку, в целом упростили применение спецрежимов внесены с 1 января 2013 года. Благодаря этим изменениям конкретизированы некоторые термины и понятия, исключены неоднозначности, введена отдельная глава, регламентирующая патентную систему налогообложения.

В 2014 году были проведены некоторые корректировки налогового законодательства, которые увеличили налоговую нагрузку на малый бизнес. В частности, уменьшены льготы для трех спецрежимов: УСН, ЕСХН, ЕНВД и ПСН в отношении имущественных налогов. Так, налогооблагаемой базой по налогу на имущество организаций стала определяться кадастровая стоимость, что по сути является увеличением налоговой нагрузки для малого бизнеса.

С 2015 и 2016 годов государство стала применять существенные меры по поддержке малого бизнеса. Основные из них, - это снижение ставок единого налога, но только по приоритетным видам деятельности и приоритетным категориям налогоплательщиков. Теперь субъекты РФ и муниципальные образования получили право снижать ставки по основным спецрежимам (УСН, ЕНВД и ПСН). Для стимулирования перехода на ПСН законодатель увеличил количество разрешенных видов деятельности до 63-х (ранее было 47 – см. п.2 ст.346.43 НК РФ).

С 2017 года в 2 раза увеличены пороговые значения предельного дохода для перехода на УСН с 45 млн руб. до 90 и при применении с 60 млн руб. до 120.

Вместе с тем, по нашему мнению, данные меры полезны, но недостаточны. Законодательство, регламентирующее спецрежимы все еще не соответствует принципам удобства и простоты, не

адаптировано для предпринимателя, у которого нет финансовых возможностей нанять аудиторов, адвокатов и налоговых консультантов. Нормы налогового законодательства, до сих пор содержат противоречия, приводящие к двойному толкованию тех или иных норм.

Для того, чтобы проанализировать проблемные вопросы в применении спецрежимов, начнем свое исследование с главы 26.1 Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

ЕСХН предназначен для поддержки сельхоз товаропроизводителей и как правило применяется в сельской местности. Один из пробелов главы 26.1 содержится в самой формулировке основного критерия применения данного спецрежима, согласно которого для таких налогоплательщиков «доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов» (п. 2 ст. 346 НК РФ). Вместе с тем указанные нормы п. 2-5 ст. 346.2 НК РФ не содержат уточнения, как определять общий доход для расчета такой доли. Следует ли учитывать при оценке такого критерия внереализационный доход? На этот вопрос Кодекс не дает прямого ответа. Причем в отношении дохода для целей налогообложения данное положение также не конкретизировано (см. п. 2 и п. 4 ст. 346.6 НК РФ). Налицо пробел налогового законодательства. По мнению авторов, в сумму дохода как для определения ключевого критерия, так и для целей налогообложения вполне было бы логично включить и внереализационный доход, для чего необходимо сделать соответствующие поправки в п. 2-5 ст. 346.2 и п. 2 и 4 ст. 346.6 НК РФ.

Глава 26.1 содержит и другую неопределенность при исчислении основного критерия 70 процентов при переходе организации с общего режима на ЕСХН. Согласно пп. 5 п. 5 ст. 346.2 НК РФ налогоплательщик, желающий перейти на ЕСХН должен соответствовать указанному выше критерию 70 процентов за последний отчетный период. Применительно к какому налогу или спецрежиму рассматривается отчетный период? Для общего режима налогообложения это может

быть отчетный период по налогу на прибыль организаций, определяемый либо поквартально нарастающим итогом, либо нарастающим итогом ежемесячно. В свою очередь, для УСН отчетный период определяется поквартально нарастающим итогом. Перейти на ЕСХН с системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или патентной системы налогообложения на ЕСХН вряд ли получится из-за того, что законодатель не предусмотрел виды деятельности для этих двух режимов по производству сельхозпродукции. Но по сути в Кодексе явно не хватает уточнения в отношении режимов налогообложения и налога, для которого рассматривается этот последний отчетный период. Вполне очевидно, что если бы оценочный период был определен в пп. 5 ст. 5 ст. 346.2 НК РФ «с даты регистрации организации до 1 октября текущего года», то неоднозначность определения периода оценки критерия была бы устранена.

Другой пробел в главе 26.1 содержится в формулировке о перерасчете налогов в случае утраты права на применение ЕСХН при нарушении ограничений. Проблема заключается в том, что законодатель конкретно формулирует обязанность для налогоплательщика, нарушившего установленные ограничения применения ЕСХН, осуществить перерасчет налогов, уплачиваемых на общем режиме, но не устанавливает сроков и обязанности представления деклараций по этим налогам. Действительно Кодекс содержит только срок о перерасчете налогов, от уплаты которых, сельхозтоваропроизводитель был освобожден, а про декларации законодатель очевидно «забыл» (абз. 3 п. 4 ст. 346.3 НК РФ).

Кроме того, имеет место правовой вакуум в вопросе разрешения или запрета совмещения применения ЕСХН и общего режима налогообложения при осуществлении нескольких видов деятельности. Данный вопрос даже не рассматривается в разъяснениях Минфина России. Причем аналогичная проблема содержится и в другом спецрежиме, - это в УСН.

Что касается простоты, доступности и логики построения статей и глав Кодекса, регламентирующих спецрежимы, то и в этом вопросе есть недостатки. Например, для применения ЕСХН и упрощенной системы налогообложения

с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов» законодатель предусмотрел отчетные периоды и обязанность уплачивать авансовые платежи. Однако для ЕСХН срок уплаты такого платежа не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода (за полугодие), а для упрощенной системы налогообложения срок для аналогичного платежа не позднее 25 июля. По мнению авторов, в главах, регламентирующих спецрежимы в случае полной аналогии сроки, критерии и формулировки должны совпадать.

Проблемой, вызывающей много споров, является формулировка о сроках возврата на ЕСХН регламентированных п. 7 ст. 346.3 НК РФ. Фраза «налогоплательщики, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату ЕСХН не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога» сформулирована неоднозначно. Действительно как понимать это выражение? Данная норма прописана только для тех налогоплательщиков, которые нарушили критерии применения ЕСХН или временно прекратили вид деятельности, связанный с ЕСХН или для тех и других? Причем аналогичная проблема содержится и в другом спецрежиме, - это в УСН.

Переходя на анализ проблем применения УСН, необходимо отметить, что вызывает вопросы неоднозначность формулировки Кодекса, регламентирующей смену применяемых налогоплательщиком спецрежимов: ЕНВД и УСН. Кодекс формулирует, что «организации и индивидуальные предприниматели, которые перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, вправе на основании уведомления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход» (абз. 4 п. 2 ст. 346.13 НК РФ). Здесь сразу же можно выделить две проблемы.

Во-первых, не установлен срок для уведомления о переходе на УСН. Отсутствие данного временного предела может приводить к злоупотребляем со стороны недобросовестных налогоплательщиков, применяющих схемы уклонения от уплаты налогов. На наш взгляд, следует рег-

ламентировать этот срок в п. 2 ст. 346.12 НК РФ, например, «не позднее 30 календарных дней с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате ЕНВД».

Во-вторых, законодатель в абз. 4 п. 2 ст. 346.13 НК РФ не конкретизировал в результате чего налогоплательщик ЕНВД перестает быть таковым (у него прекращена обязанность по уплате ЕНВД). Из данного абзаца следует двусмысленность: либо прекращение вида деятельности, переведенного на ЕНВД, либо утрата права на применение ЕНВД. А налоговые последствия не одинаковые.

Допустим налогоплательщик прекращает вид деятельности по которому применял ЕНВД (например, розничная торговля) в середине месяца, а второй вид деятельности, облагаемый в соответствии с общим режимом (например, оптовая торговля), продолжает осуществляться. Возможно ли ему перейти на УСН с начала месяца в данном случае и как ему рассчитывать налоги за период применения ЕНВД? Если да, то возникает прецедент с двойным налогообложением.

Другой смысл понимания анализируемого абзаца предполагает утрату права применения ЕНВД, например, в результате превышения средней численности показателя 100 человек. Возникает вопрос, - когда у него прекращена обязанность по уплате ЕНВД? В соответствии с п. 2.3 ст. 346.26 НК РФ, оценку выполнения данного критерия, налогоплательщик должен осуществить на конец налогового периода (квартала), а при нарушении этого показателя, ему следует уплатить налоги по общему режиму с начала этого налогового периода, что важно. По вопросу права применять УСН в таком случае Минфин высказывает весьма спорную точку зрения в своем письме от 08.08.2013 N 03-11-06/2/32078. Минфин утверждает, что в данном случае у бывшего плательщика ЕНВД право на переход на УСН возникает с начала месяца, в котором произошло превышение критериев (ограничений). Причем ранее в своем письме от 28.12.2012 №03-11-06/2/150 Минфин высказывал совсем иную точку зрения, в которой утверждал, что право на переход на УСН при утрате права на ЕНВД может быть только с начала следующего календарного года. Причем проблема не в некомпетентности сотрудников Минфина, а в низком качестве налогового законодательства.

Много налоговых споров возникает и по поводу перечня расходов при применении УСН с объектом налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов». Например, возможно ли включить в расходы налога на доходы физических лиц (НДФЛ), удержанного с заработной платы наемных работников и перечисленного в бюджет? Действительно, разрешенный перечень расходов содержит суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством о налогах и сборах (пп. 3 п. 2 ст. 346.17 НК РФ), а также расходы на оплату труда (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), которые включают суммы, начисленные работнику (ст. 255 НК РФ). Однако об удержанном и перечисленном НДФЛ законодатель вообще не упоминает. Минфин в разное время предлагает совершенно противоположные решения этой проблемы (включать в состав расходов – письмо от 25.06.2009 №03-11-09/225 и не включать в состав расходов – письмо от 30.03.2012 №03-11-06/2/49). И опять проблема в несовершенстве законодательства. На наш взгляд, данную несправедливость следовало бы устранить путем включения в состав расходов в пп. 3 п. 2 ст. 346.17 НК РФ суммы удержанного и перечисленного НДФЛ.

Другая неурегулированность норм Кодекса касается УСН и ПСН, а именно, это оценка ограничения дохода 60 млн руб. в 2016 году и 120 млн руб. с 2017 года. Суть проблемы заключается в том, что при превышении данного критерия налогоплательщики при каждом из перечисленных двух режимов должны исчислить и уплатить налоги по общему режиму при УСН с начала квартала в котором установлено превышение критериев, а при применении ПСН с начала действия патента. Один из налогов, исчисляемых на общем режиме это НДС, основная налоговая ставка 18%. Как в данном случае рассчитывать НДС сверх полученного дохода (Доход \times 18%) или в том числе (Доход \times 18/118)? Кодекс прямого ответа не дает. Если налогоплательщик на УСН или ПСН получил доход 61 млн руб. (в 2016 году), то является ли это нарушением установленного Кодексом ограничения? Ведь если считать НДС в том числе, то реально полученный доход 51 694 915 руб. (61 млн. \times 100/118), а это значение дохода меньше установленного критерия. Как эти ребусы должен решать малый бизнес в условиях вакуума

правового поля? Конечно, в Кодексе необходимо конкретизировать порядок исчисления НДС для подобных случаев так, чтобы НДС исчислялся сверх полученного дохода и внести соответствующие изменения в п. 1 ст. 153 НК РФ.

Анализируя вопрос проблемного толкования налогового законодательства, регламентирующего спецрежимы, особо следует остановиться и на системе налогообложения в виде ЕНВД. Во-первых, этот спецрежим лидер по количеству неоднозначностей и противоречий, а также по применению в незаконных схемах уклонения от уплаты налогов. Во-вторых, в качестве антикризисной меры для малого бизнеса решен вопрос о продлении его применения до конца 2020 года, хотя от ЕНВД хотели отказаться с 1 января 2018 года.

Обилие неоднозначностей очевидно связана с большим количеством ограничений применения ЕНВД. Вместе с тем утрата права и обязательный переход на общий режим с начала налогового периода (квартала) согласно п. 2.3 ст.346.26 НК РФ регламентировано только при превышении хотя бы одного из двух показателей:

1. по итогам налогового периода у налогоплательщика средняя численность работников не должна превышать 100 человек;
2. для организаций, в которых доля участия других организаций составляет не более 25 процентов.

Вместе с тем, положения главы 26.3 формулируют и другие ограничения применения ЕНВД, например, осуществление видов деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), а для розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. При нарушении перечисленных выше критериев (применение договора о совместной деятельности и (или) превышение предельной площади) с какого момента происходит утрата права или прекращение вида деятельности, Кодекс прямого ответа не дает. Минфин пытается ответить на второй вопрос в отношении превышения площади и высказывает мнение, что у налогоплательщика в этом случае возникает обязанность перейти на общий режим с начала месяца, в котором произошло нарушение

критерия по площади (см. письмо от 08.08.2013 №03-11-06/2/32078). Однако у Минфина нет достаточной аргументации на нормы налогового законодательства. На наш взгляд, налицо очередной пробел Кодекса, поскольку в данном случае превышение площади возможно трактовать как прекращение деятельности, подпадающей под обложение ЕНВД, а последствия и порядок исчисления налогов при таком выводе совершенно иные. Считаем, что для устранения противоречий в п. 2.3 ст. 346.26 НК РФ данный случай следует конкретизировать как утрата права.

Еще большие споры ведутся по поводу запрета представления «нулевых» деклараций по ЕНВД. Причина в том, что объектом налогообложения является не реально полученный, а вмененный доход, установленный законодателем. Причем запрет на представление «нулевых» деклараций сформулирован не в Кодексе, а в письмах Минфина России (от 02.07.2012 N 03-11-11/196, от 10.02.2012 N 03-11-06/3/8, 15.04.2014 N 03-11-09/17087, от 24.10.2014 N 03-11-09/53916 и др.). Правда с 2013 года и суды начали придерживаться позиции запрета представления «нулевых» деклараций для плательщиков ЕНВД (например, п. 7 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.03.2013 N 157, Постановление ФАС Центрального округа от 20.01.2014 по делу N А35-2342/2013). Однако в тех случаях, когда налогоплательщик еще или уже не осуществляет деятельность, могут возникнуть такие ситуации, в которых порядок расчета ЕНВД Кодексом вообще не регламентирован. Например, если неизвестно значение физического показателя (площади торгового зала, зала обслуживания посетителей и др.), в связи с тем, что договор аренды либо еще не заключался, либо давно аннулирован. На наш взгляд для таких случаев в ст. 246.29 НК РФ необходимо регламентировать минимальный физический показатель, устраняя причину для налоговых споров по принципу «и овцы целы и волки сыты».

Анализируя проблемные вопросы практики применения ЕНВД, напомним, что этот спецрежим наиболее часто используется в схемах уклонения от уплаты налогов. Причем выявление и доказывание таких схем весьма трудоемкое дело, а судебная практика не всегда однозначно

оценивает результаты доказательственной базы, собранной проверяющими. При уклонении от уплаты налогов недобросовестные предприниматели, например, используют пробел законодательства в отношении отличия розничной и оптовой торговли при оценке правомерности применения ЕНВД, когда все разграничивающие признаки сводятся к отличию договора поставки и договора розничной купли продажи. Налоговое законодательство вообще не содержит таких критериев, а в Гражданском кодексе РФ (далее ГК РФ) они сформулированы недостаточно конкретно (ст. 506-523 ГК РФ - поставка товаров (договор поставки) и ст. 492-493 ГК РФ - розничная купля-продажа). На наш взгляд, данную проблему возможно решить, изменив в ст. 346.27 НК РФ определение розничной торговли путем отнесения к ней реализации товаров только за наличный расчет и с использованием платежных карт.

Также широко применяются схемы дробления бизнеса с целью фальсификации разделения крупной торговой организации на мелкие с целью применения ЕНВД и незаконного использования преимуществ этого спецрежима, прежде всего в части минимизации налоговых платежей. Кроме того, этот спецрежим облюбовали «теневики» для незаконного «обналичивания» денежных средств.

Сам контроль за применением ЕНВД со стороны налоговых органов весьма неэффективен из-за того, что проверить как осуществлял налогоплательщик эту деятельность в предыдущем налоговом периоде чаще всего не представляется возможным из-за специфики расчета самого налога, - он не зависит от полученного дохода, а рассчитывается от вмененного дохода и поправочных коэффициентов. По мнению авторов, здесь более эффективно могли бы контролироваться авансовые декларации по принципу патента. Например, представил налогоплательщик такую авансовую декларацию, изменить, скорректировать ее должно быть запрещено, возможно лишь приостановить деятельность. Контроль авансовых деклараций мог бы осуществляться более эффективно с учетом того, что контролирующие органы получали бы и систематизировали информацию о честных налогоплательщиках и потенциальных нарушителях до начала налогового периода, а нарушения возможно было бы

выявлять непосредственно в момент осуществления деятельности. Вообще такой спецрежим как ЕНВД возможно применять в российских условиях только если рост малого бизнеса от такого применения был бы более существенен, чем потери для бюджета от использования этого ЕНВД теневыми структурами в схемах уклонения от налогов.

Заканчивая краткий анализ неоднозначностей и противоречий спецрежимов следует отметить, что и содержание главы 26.5 Кодекса, регламентирующее порядок применения ПСН также имеет определенные пробелы. Например, последствия утраты права на применение ПСН при совмещении по другому виду деятельности с УСН также неоднозначно трактуется Минфином России (письмо от 18 марта 2013 г. N 03-11-11/109 и от 18 июля 2014 г. N 03-11-12/35437). Дело в том, что Кодекс при утрате права обязывает переходить налогоплательщика в отношении деятельности по которой применялась ПСН только на общий режим налогообложения. Проблема в том, общий режим и УСН вместе не применяются (см. Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2007 N 667-О-О). По мнению авторов, в Кодекс следует внести дополнения регламентирующие одновременное применение УСН и общего режима по разным видам деятельности исключительно в случае утраты права на применения ПСН в переходный период уплаты налогов по общему режиму за период применения ПСН.

Подводя итоги проделанному анализу проблемных вопросов применения спецрежимов следует отметить, что развитию малого бизнеса в нашей стране мешает не только такие факторы как недостаток инфраструктуры, слабость банковского сектора и коррупция, но прежде всего низкое качество налогового законодательства. Основная проблема в обилии неоднозначностей и противоречивости налоговых формулировок, которые даже узким специалистам сложно трактовать однозначно. Более того, даже Минфин в своих разъяснениях не редко высказывает

противоречивые рекомендации в разное время и по одним и тем же вопросам. Проблема кроется здесь не в некомпетентности сотрудников Минфина, а в низком качестве налогового законодательства.

Сегодня можно констатировать тот факт, что при всех усилиях Правительства РФ, направленных на поддержку малого бизнеса, игнорирование наличий противоречий в Кодексе в отношении спецрежимов, не позволит эффективно поддерживать развитие малого предпринимательства. Более того, в условиях налогового произвола норма презумпции невиновности перестает работать, что сказывается на малом предпринимательстве. В существующих условиях малый бизнес предпочитает «теневые схемы», а это приводит к снижению поступления налоговых платежей в бюджет.

Для нивелирования данных негативных факторов, необходимо проводить ревизию качества налогового законодательства, регламентирующего спецрежимы исходя из принципов: простота, доступность и отсутствие противоречий. Данные принципы должны быть присущи всему налоговому законодательству, но если власть декларирует приоритет развития малого бизнеса, то такие реформы следует начинать с законодательства регламентирующего спецрежимы. Для этого следует осуществлять дополнительный мониторинг соответствующих глав Кодекса непосредственно с участием конечных пользователей (предпринимателей, бухгалтеров и представителей самих проверяющих). Такой мониторинг должен включать в себя не только выявление проблемных норм налогового законодательства, но и сами предложения по замене этих проблемных формулировок с последующим мониторингом внесенных предложений.

Устранение пробелов и противоречий не только будет способствовать развитию малого бизнеса, но и снизит расходы на налоговое администрирование, т.е. расходы бюджета, что весьма актуально в условиях финансового кризиса.

Библиография

1. План действий Правительства Российской Федерации, направленных на обеспечение стабильного социально-экономического развития Российской Федерации в 2016 году (утв. Правительством

- РФ 01.03.2016) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – (дата обращения: 28.10.2016).
- Горина Г.А. Новации налогового законодательства: торговый сбор // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2015. №6. С. 22-31.
 - Дадалко В.А., Якушин А.П. Социально-экономические предпосылки роста неформальной экономики // Безопасность бизнеса. 2015. №4. С. 3.
 - Кошель Д.Е. К вопросу об эффективности реформы специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства // Сибирский торгово-экономический журнал. 2013. №1(17). С. 35.
 - Налоговая политика и пути выхода из кризиса. М., 2009. С. 16.
 - Налоговое администрирование: Учебник / Под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. 3-е изд. Йошкар-Ола: Стринг, 2013. С. 418.
 - Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 487 с.
 - Ханафеев А.Ф. Налоговое регулирование развития малого и среднего предпринимательства в России // Инновационное развитие экономики. 2013. №4-5(16). С. 90-96.
 - Черемисина Н.В. К вопросу о статистическом измерении теневой экономики на региональном уровне // Вопросы статистики. 2007. №1. С. 64.
 - Статистический сборник «Малое и среднее предпринимательство в России. 2015. Росстат. М., 2015. 96 с.
 - <https://www.cbr.ru>
 - <https://www.eg-online.ru/news/312536/>
 - <https://www.nalog.ru/rn52/>
 - Груднева А.А. Проблемы развития малого и среднего предпринимательства в сфере АПК // Теоретическая и прикладная экономика. 2016. №4. С. 27-39. DOI: 10.7256/2409-8647.2016.4.21013. URL: http://www.e-notabene.ru/etc/article_21013.html

References (transliterated)

- Plan deistvii Pravitel'stva Rossiiskoi Federatsii, napravlenykh na obespechenie stabil'nogo sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossiiskoi Federatsii v 2016 godu (utv. Pravitel'stvom RF 01.03.2016) [Elektronnyi resurs] // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus». – (data obrashcheniya: 28.10.2016).
- Gorina G.A. Novatsii nalogovogo zakonodatel'stva: trgovyi sbor // Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchet. 2015. №6. S. 22-31.
- Dadalko V.A., Yakushin A.P. Sotsial'no-ekonomicheskie predposylki rosta neformal'noi ekonomiki // Bezopasnost' biznesa. 2015. №4. S. 3.
- Koshel' D.E. K voprosu ob effektivnosti reformy spetsial'nykh nalogovykh rezhimov dlya sub'ektov malogo predprinimatel'stva // Sibirskii torgovo-ekonomicheskii zhurnal. 2013. №1(17). S. 35.
- Nalogovaya politika i puti vykhoda iz krizisa. M., 2009. S. 16.
- Nalogovoe administrirovanie: Uchebnik / Pod red. O.A. Mironovoi, F.F. Khanafeeva. 3-e izd. Ioshkar-Ola: String, 2013. S. 418.
- Nalogovye l'goty. Teoriya i praktika primeneniya: monografiya dlya magistrantov, obuchayushchikhsya po po programam napravleniya «Finansy i kredit» / [I.A. Maiburov i dr.]; pod red. I.A. Maiburova, Yu.B. Ivanova. M.: YuNITI-DANA, 2014. 487 s.
- Khanafeev A.F. Nalogovoe regulirovanie razvitiya malogo i srednego predprinimatel'stva v Rossii // Innovatsionnoe razvitie ekonomiki. 2013. №4-5(16). S. 90-96.

9. Cheremisina N.V. K voprosu o statisticheskom izmerenii tenevoi ekonomiki na regional'nom urovne // Voprosy statistiki. 2007. №1. S. 64.
10. Statisticheskii sbornik «Maloe i srednee predprinimatel'stvo v Rossii. 2015. Rosstat. M., 2015. 96 s.
11. <https://www.cbr.ru>
12. <https://www.eg-online.ru/news/312536/>
13. <https://www.nalog.ru/rn52/>
14. Grudneva A.A. Problemy razvitiya malogo i srednego predprinimatel'stva v sfere APK // Teoreticheskaya i prikladnaya ekonomika. 2016. №4. С. 27-39. DOI: 10.7256/2409-8647.2016.4.21013. URL: http://www.e-notabene.ru/etc/article_21013.html