

ИСТОРИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Тукмакова Д.В.

*Тукмакова Дарья Вадимовна – магистрант,
Высшая школа государственного аудита
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва*

Аннотация: в статье рассматривается исторический анализ становления и развития специальных налоговых режимов для субъектов малого бизнеса в Российской Федерации. Выделяются основные этапы развития упрощённой системы налогообложения, системы налогообложения в виде единого налога на вменённый налог и патентной системы налогообложения.

Ключевые слова: налог, специальные налоговые режимы, история, упрощённая система налогообложения, единый налог, патентная система.

Стремительное развитие малого бизнеса в Российской Федерации в период формирования рыночной экономики, рост его доли в валовом внутреннем продукте страны вызвали необходимость в его законодательной поддержке государством, включая область налогообложения.

Важным событием, относящимся к налоговой поддержке субъектов малого предпринимательства в процессе перехода к рыночным отношениям, стало вступление в силу Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения (УСН), учёта и отчетности для субъектов малого предпринимательства»¹. Основная цель введения указанного специального налогового режима заключалась в поддержке развития малого бизнеса посредством уменьшения налогового бремени.

Анализ практики применения упрощённой системы налогообложения субъектами малого бизнеса в 1996–2001 гг., позволяет сделать вывод, что данный специальный налоговый режим не получил широкого распространения среди налогоплательщиков вследствие наличия существенных недостатков. Так, к концу 2001 г. УСН применялся только около 100 тыс. индивидуальных предпринимателей и 50 тыс. организаций, а количество уплаченного налога составило лишь около 6 млрд. руб., или 0,03% суммы всех налоговых платежей, собираемых в бюджет.

В связи с этим в целях последующего совершенствования УСН был принят Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»², согласно которому в части второй Налогового кодекса РФ была установлена гл. 26.2 «Упрощённая система налогообложения», которой была усовершенствована и заменена упрощённая система налогообложения, учёта и отчетности. Важное преимущество введённой УСН заключалось в значительном снижении налоговой нагрузки плательщиков налогов посредством замены уплаты ряда налогов (НДС, налога с продаж, налога на имущество организаций (физических лиц), налога на прибыль (НДФЛ), ЕСН), являющихся основной частью налогового бремени, возможностью уплаты единого налога.

Положительные моменты указанной системы налогообложения заключались также в увеличении предельной численности работников плательщиков единого налога с 15 до 100 человек, а максимальной суммы годового дохода с 10 до 15 млн. руб. Именно эти изменения стали предпосылкой для перехода большего количества ИП и малых предприятий на этот УСН.

Еще одно значительное преимущество УСН заключалось в появлении нормы, которая предусматривала право налогоплательщика самостоятельно осуществлять выбор более выгодного для него объекта налогообложения, в то время как ранее действовавшее законодательство предусматривало, что объект налогообложения выбирали органы государственной власти субъектов РФ. Однако согласно п. 2 ст. 346.14 гл. 26.2 НК РФ налогоплательщику не предоставлялось право менять объект налогообложения в период применения данного специального налогового режима.

¹ Федеральный закон от 29.12.1995 №229-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» (с изм. от 19.06.2003) // Собрание законодательства РФ. 01.01.1996. № 1. Ст. 15.

² Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (ред. от 25.06.2012) // Собрание законодательства РФ. 29.07.2002. №30. Ст. 3021.

С целью увеличения налоговых поступлений в бюджет Федеральный закон от 31.07.1998 № 148-ФЗ³ ввёл систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Несмотря на то, что критерий отнесения к налогоплательщикам ЕНВД заключается в виде предпринимательской деятельности, а не статусе плательщика налога, большая часть видов деятельности, подпадающих под данную систему налогообложения, относится к малому бизнесу.

В отличие от упрощённой системы налогообложения, носящей добровольный характер, переход на уплату ЕНВД ИП и предприятий, осуществляющих в субъекте РФ, на территории которого введен ЕНВД, виды предпринимательской деятельности, подпадающие под налогообложение единым налогом, носил обязательный характер. Именно поэтому в 1999 г. система налогообложения в виде ЕНВД была введена в 38 субъектах РФ, а в 2000 г. - в 70 субъектах. На уплату ЕНВД были переведены около 1,3 миллиона ИП и 150 тыс. организаций.

Недостатком регулирования указанного налогового режима являлось то, что Федеральным законом от 31.07.1998 № 148-ФЗ определялся только порядок установления и введения в действие ЕНВД, то есть данный закон носил исключительно рамочный характер.

Существенный недостаток ЕНВД заключался в необходимости получения налогоплательщиками свидетельства об уплате единого налога. В случае утраты указанного свидетельства налогоплательщик вынужден был получать новое свидетельство на оставшийся налоговый период и уплачивать за него не более 20% стоимости свидетельства на оставшийся налоговый период.

Анализ практики применения ЕНВД для определенных видов деятельности за 1999–2002 гг., позволяет сделать вывод, что указанный налоговый режим не соответствовал следующим принципам налоговой системы: всеобщности и равенству налогового бремени, которые заключались в том, что налог не может носить дискриминационный характер. Главной причиной указанного несоответствия являлось то, что в Федеральный закон от 31.07.1998 № 148-ФЗ не устанавливался единый порядок уплаты налога, определения суммы вмененного дохода, базовой доходности, корректирующих коэффициентов. Указанными причинами выявлялась необходимость совершенствования данного налогового режима. Именно поэтому Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ⁴ ввёл в Налоговый кодекс РФ гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», вступившую в силу с 01.01.2003.

Данным законом были изменены практически все элементы налогообложения: налоговую базу, порядок признания предприятий и ИП налогоплательщиками ЕНВД, порядок исчисления и уплаты налога, налоговую ставку, порядок представления налоговой декларации.

Важное преимущество указанной системы налогообложения заключалось в том, что все составляющие вмененного дохода (базовая доходность, корректирующие коэффициенты, физические показатели и), прописывались в гл. 26.3 НК РФ, а не органами власти субъектов РФ. Следовательно, гл. 26.3 НК РФ устанавливала стабильный порядок исчисления единого налога.

Региональным органам власти было передано право определения видов предпринимательской деятельности, переводимых на уплату ЕНВД, но в пределах перечня, указанного в п. 2 ст. 346.26 НК РФ.

Принятыми за последнее десятилетие мерами по развитию системы налогообложения в виде ЕНВД обеспечивался рост поступлений налогов в бюджет от налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в тех областях, в которых затруднен налоговый контроль за полученными доходами.

Появление патентной системы налогообложения в РФ связано с вступлением в силу Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»⁵. Согласно данному закону индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату УСН, вместо подоходного налога уплачивали стоимость патента на определённый вид деятельности. Кроме этого, ИП предоставлялось право привлекать наемных работников, но не более 15 чел., включая работающих по договорам подряда и другим гражданско-правовым договорам.

Все остальные налоги и сборы уплачивались ИП в общеустановленном порядке. Именно поэтому УСН, введённая Федеральным законом от 29.12.1995 № 222-ФЗ, не получила широкого распространения среди ИП в 1996–2002 гг.

³ Федеральный закон от 31.07.1998 №148-ФЗ «О едином налоге на вменённый доход для определённых видов деятельности» (ред. от 24.07.2002) // Собрание законодательства РФ. 03.08.1998. №31. Ст. 3826.

⁴ Федеральный закон от 24.07.2002 №104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (ред. от 25.06.2012) // Собрание законодательства РФ. 29.07.2002. №30. Ст. 3021.

⁵ Федеральный закон от 29.12.1995 №222-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» (ред. от 31.12.2001) // Собрание законодательства РФ. 01.01.1996. №1. Ст. 15.

Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ⁶ в часть вторую Налогового кодекса РФ ввёл гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения», которой была заменена упрощенная система налогообложения, учета и отчетности, введенная в действие Федеральным законом от 29.12.1995 № 222-ФЗ.

Главные достоинства УСН на основе патента заключались в простоте правил исчисления годовой стоимости патента для индивидуальных предпринимателей, а также в реальном снижении налоговой нагрузки посредством замены уплаты ряда налогов уплатой патента.

Основной недостаток УСН на основе патента заключался в отсутствии возможности привлечения индивидуальным предпринимателем наемных работников для осуществления предпринимательской деятельности, поскольку существует малое количество сфер бизнеса, где ИП может абсолютно один выполнять все виды работ.

Существенным недостатком УСН на основе патента являлось ограничение, согласно которому ИП мог получать патент на осуществление только одного вида предпринимательской деятельности.

Осуществленные за 2007–2012 гг. меры по совершенствованию УСН на основе патента стали причиной её распространённости среди ИП и увеличению поступлений налогов в бюджет.

Последующее совершенствование патентного налогообложения связано с введением во вторую часть НК РФ гл. 26.5, которая предусматривала новый специальный налоговый режим - ПСН. Согласно данному закону налогоплательщикам предоставлялось право перехода на указанный налоговый режим с 01.01.2013. Гл. 26.5 НК РФ определяла все основные элементы налогообложения: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговый период, налоговая ставка, налоговая база, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Таким образом, на основании вышеизложенного, можно выделить два основных этапа становления и развития систем налогообложения для субъектов малого бизнеса: Первый этап (01.01.1996 - 01.01.2003) - период развития систем налогообложения для субъектов малого бизнеса, связанный с введением УСН для поддержки малого предпринимательства посредством уменьшения налоговой нагрузки и системы налогообложения в виде ЕНВД с целью увеличения поступления налогов в тех областях предпринимательской деятельности, в которых затруднён налоговый контроль за доходами плательщиков налогов.

Второй этап (01.01.2003 - по настоящее время). Данный этап характеризуется изменением всех основных элементов налогообложения по ЕНВД и УСН и их единым законодательным закреплением непосредственно в НК РФ, упрощением порядка ведения налогового учета, увеличением перечня организаций и ИП, имеющих право применять данные налоговые режимы.

Список литературы

1. О налогообложении малых предприятий // Бухгалтерский учёт, 2002. № 19. С. 49-58.
2. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА-М, 2007.
3. Федеральный закон от 29.12.1995 № 229-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» (с изм. от 19.06.2003) // Собрание законодательства РФ. 01.01.1996. № 1. Ст. 15.
4. Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (ред. от 25.06.2012) // Собрание законодательства РФ. 29.07.2002. № 30. Ст. 3021.
5. Федеральный закон от 31.07.1998 №148-ФЗ «О едином налоге на вменённый доход для определённых видов деятельности» (ред. от 24.07.2002) // Собрание законодательства РФ. 03.08.1998. № 31. Ст. 3826.
6. Федеральный закон от 29.12.1995 №222-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» (ред. от 31.12.2001) // Собрание законодательства РФ. 01.01.1996. № 1. Ст. 15.

⁶ Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (ред. от 25.06.2012) // Собрание законодательства РФ. 29.07.2002. №30. Ст. 3021.