

УДК 336.221.4

## СПЕЦИАЛЬНЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Самсонова И.А., Зеленская В.А., Кривошапова С.В.,

ФГБОУ ВО «Владивостокский государственный университет экономики и сервиса», Владивосток,  
e-mail: irina.samsonova@vvsu.ru

Регулирующий и стимулирующий эффекты в политике Российской Федерации специальных налоговых режимов в системе налогов Российской Федерации имеют целевой характер и достигаются только при законодательно обоснованной специфической системе налогообложения. В традиционной же системе налогов Российской Федерации такие задачи, как правило, не выполнимы. При этом, в организационном плане целевой характер использования специальных налоговых режимов в системе налогов Российской Федерации проявляется только при ориентации на единый налог как центральное звено этих режимов, а воплощается в упрощении и удешевлении процедур, осуществляемых налоговыми органами Российской Федерации по контролю и администрированию. Именно целевая направленность специальных налоговых режимов в системе налогов Российской Федерации может лечь в основу их классификации.

**Ключевые слова:** налогообложение, налоговая политика РФ, специальные налоговые режимы

## SPECIAL REGIME OF TAXATION, NATIONAL AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

Samsonova I.A., Zelenskaya V.A., Krivoshepova S.B.,

Vladivostok State University Economics and Service, Vladivostok, e-mail: irina.samsonova@vvsu.ru

Regulatory and stimulatory effects of the Russian Federation, special tax regimes in the system of the Russian Federation tax policy are targeted and achieved only when a specific legally sound tax system. In a conventional system, the Russian taxes such problems are generally not feasible. At the same time, in terms of organization targeted use of special tax regimes in the system of the Russian Federation of taxes only in the orientation shown on the flat tax as a central element of these regimes, as embodied in simplifying and reducing the cost of the procedures carried out by the tax authorities of the Russian Federation under the control and administration. This goal orientation of special tax regimes in the system of the Russian Federation of taxes can be the basis of their classification.

**Keywords:** taxation, tax policy of the Russian Federation, special tax regimes

В Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации среднесрочной перспективепозиция Правительства РФ в отношении введения специальных налоговых режимов может трактоваться как налоговое стимулирование сферы малого и среднего бизнеса и сельхозпроизводства. То есть предпочтение отдается регулиющему аспекту, а организационный аспект рассматривается как побочный.

### Совмещение разных систем налогообложения

Применяемый налоговый режим	Другие налоговые режимы	
	Можно совмещать	Нельзя совмещать
ОСН	с ЕНВД	ни с УСН, ни с ЕСХН
УСН		ни с ОСН, ни с ЕСХН
ЕСХН		ни с ОСН, ни с УСН
ЕНВД	или с ОСН; или с УСН; или с ЕСХН	-

В соответствии с действующим на сегодня налоговым законодательством на

территории Российской Федерации функционируют упрощенная система налогообложения, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции и, с 1 января 2013 года – патентная система налогообложения.

Однако большинство субъектов специальных налоговых режимов уплачивают налоги по общепринятой налоговой системе, т.е. находятся на общем режиме налогообложения, используя некоторые льготы, отличающиеся по регионам [1].

Более подробно о проблемах и особенностях развития и функционирования специальных налоговых режимов в России мы остановимся ниже, а сейчас рассмотрим практику функционирования специальных налоговых режимов на международном уровне.

Следует отметить, что в сложившейся международной практике специальные налоговые режимы применяются в отношении малого бизнеса, который играет в экономике зарубежных стран более весомое значе-

ние, чем в России. Так, доля малого бизнеса в ВВП США, Японии в 2015 году составляла более 50%, в ЕС – около 70%, в КНР, Бразилии – около 60%, а в России лишь 12%.

Такое развитие малый бизнес в экономически развитых странах получил благодаря эффективности системы налогообложения, целостному налоговому законодательству и государственным налоговым льготам.

Для развития малого бизнеса в России полезен зарубежный опыт налогообложения малого и среднего бизнеса.

В российской практике предоставления государственных налоговых льгот применяются следующие подходы:

1. Установление различных прямых льгот по традиционным видам налогообложения, в том числе по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость.

2. Введение льгот в виде специальных налоговых режимов. Недаром, их иногда называют льготными режимами.

Что касается первого подхода, для малого предпринимательства существует ряд прямых льгот в виде уменьшения ставки налогообложения прибыли организаций. При этом данное уменьшение не часто напрямую называют налоговой льготой. В различных странах снижение налоговой ставки обложения прибыли представляет собой часть налоговой политики государства, а не налоговую льготу. В этой связи, полезен анализ зарубежного опыта льготирования.

Опыт налогообложения малого бизнеса во Франции имеет сходные черты с практикой налогообложения в России начала 90-х годов XX века. Здесь два первых года работы малого предприятия являются льготным периодом в части освобождения от налогов, подлежащих уплате в местный бюджет. Если же предприятие функционирует в, так называемой, депрессивной зоне, то не уплачиваются взносы в фонды социального обеспечения.

В наилучшем положении в Европе оказались предприятия малого бизнеса в Германии. В частности, во время мирового финансового кризиса государством для поддержки предприятий были снижены различные налоги и отчисления (ставка налога на прибыль уменьшилась с 39% до 30%, отчисления в фонд безработицы – с 6,5% до 3,3%).

В налогообложении малого бизнеса за рубежом отслеживается интересная, с точки зрения опыта, зависимость: при увеличении доли стоимости рыночных продуктов малого и среднего бизнеса в ВВП сокращается разрыв в ставке налога на прибыль крупных и малых предприятий.

Удельный вес стоимости рыночных продуктов малого бизнеса в ВВП России ни-

чтожен, но, если субъекты малого предпринимательства используют традиционную систему налогообложения, то они вынуждены платить налог на прибыль по тем же ставкам, что и крупные предприятия [2].

При использовании упрощенной системы налогообложения в России могут возникнуть сложности во взаимоотношениях с партнерами, уплачивающими НДС, что повлечет за собой дополнительные издержки, а, значит, приведет к потере доходов. Таких сложностей нет в зарубежной практике налогообложения малого бизнеса, а в России это негативно сказывается на целевой направленности введения данного специального налогового режима.

Уменьшение налоговых ставок обложения прибыли оказывает стимулирующий эффект для развития бизнеса, поскольку дает преимущества в части получения дохода от коммерческой деятельности.

Специальные налоговые режимы в основном используются на практике в форме упрощенного или вмененного налогообложения, иногда они сочетаются, усиливая регулирующий и фискальный эффекты в отдельных странах.

Во многих странах предприятиями малого бизнеса применяются упрощенные модели налогообложения, среди них можно выделить модель вмененного налога, которая имеет различные модификации.

Одной из таких можно назвать модель аккордного налога. Самой простой формой вмененного налога является фиксированная сумма налога, которая устанавливается в зависимости от вида экономической деятельности. Такой способ налогообложения применяется в Монголии, Гане, и ряде других стран. Особый подход при налогообложении доходов малого бизнеса состоит в том, что устанавливаются регулярные выплаты, в зависимости от стоимости собственного капитала хозяйствующего субъекта, который применяется в Бразилии. В Албании налогоплательщики уплачивают налог на малые предприятия и освобождаются от уплаты НДС, если их оборот не превышает установленного предела, равного 2 млн. лек (это около 21 тыс. долл. США).

Более сложная система вмененного налога установлена в Венгрии для малых предприятий и индивидуальных предпринимателей, которая предусматривает применение прогрессивных налоговых ставок. На систему вмененного налога имеют право перейти индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в сфере розничной торговли, если валовая выручка за предыдущий год не превышает 15 млн. форинтов, при этом налог они исчисляют по

ставке 13%; при осуществлении деятельности в иных сферах, допустимый предел валовой выручки составляет 3 млн. форинтов, ставка налога установлена в размере 20% от валовой выручки. У лиц, осуществляющих розничную торговлю продуктами питания, бытовой химией, парфюмерией и другими товарами, продающимися в специализированных магазинах, облагаемый доход составляет 7% от валовой выручки.

В Турции для некоторых категорий субъектов малого бизнеса, установлена система налогообложения, которая освобождает их от обязанности ведения бухгалтерского учета. Данный режим применяют налогоплательщики, годовой доход которых не превышает 732 млн. турецких лир, а также лица определенных профессий, доходы которых определить достаточно трудно. облагаемый доход исчисляется по многим критериям, в зависимости от вида деятельности, а также некоторых показателей жизненного уровня. Налоговая ставка установлена в размере 25% от вмененного дохода. Кроме того, существует минимальная сумма налога, размер которой определяют специальные комиссии каждого региона. К примеру, в зависимости от вида сельскохозяйственной культуры, минимальный налог уплачивают фермеры. Вмененный налог исчисляют также казино, которые определяют сумму налога исходя из количества игровых столов и игровых автоматов [3].

К торговым предприятиям Франции, годовая выручка которых не превышает 500 тыс. евро и предприятий, оказывающих услуги с оборотом не более 150 тыс. евро, применяется контрактный налог, но определение его величины и исчисление налоговой базы представляет собой довольно сложную процедуру. Для этого налогоплательщик представляет основную информацию о своей деятельности: данные о годовом обороте, стоимости запасов, о количестве занятых работников, количестве автомобилей, находящихся в его собственности, стоимости приобретенных товаров и услуг, после чего происходит обсуждение вопроса с налоговым инспектором, в ходе которого определяется налоговое обязательство субъекта. С согласованная сумма дохода, оценку которого производит налоговая администрация, применяется два года текущий и последующий.

Если рассматривать специальные налоговые режимы стран СНГ, то можно отметить, что, в основном, в этих странах применяется упрощенная система налогообложения.

К примеру, в Армении, Туркмении, Кыргызстане субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощенную систе-

му налогообложения, уплачивают единый налог вместо совокупности определенных законодательством этих стран налогов: налога на прибыль, НДС. Объектом налогообложения, как правило, считается оборот по реализации продукции, выручка от реализации товаров (работ, услуг) и прочие доходы. Применять упрощенную систему налогообложения не могут страховые организации, инвестиционные фонды, предприятия, занятые производством подакцизной продукции, банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг и другие. При этом в Армении, Казахстане установлены дифференцированные ставки налога, в основе определения которых лежит объем дохода в отчетном периоде. В Туркмении, Кыргызстане и Беларуси ставки дифференцированы в зависимости от вида осуществляемой налогоплательщиком деятельности.

Оригинальный специальный налоговый режим в виде патента работает в Казахстане. Здесь приобретается разовый талон, дающий право на осуществление определенного вида деятельности в разовом режиме. В основном это касается розничной торговли. Разовый талон обеспечивает платеж в бюджет индивидуального подоходного налога. Объектом обложения признается доход, полученный при осуществлении деятельности в конкретной местности.

Такой специальный налоговый режим используют индивидуальные налогоплательщики при не постоянно осуществляемой деятельности.

Если при этом не используется наемный труд, то подобного рода плательщики, приобретающие разовый талон, освобождаются от социального налога и не подлежат регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Таким образом, мировой опыт функционирования особых режимов налогообложения показывает, что их применение преследует различные цели и обстоятельства, а также зависит от налоговой и юридической грамотности налогоплательщиков, возможности налогового контроля и принуждения, степени коррумпированности властей и прочего.

В работе, на основании исследования форм и видов специальных налоговых режимов как в России, так и за рубежом, в историческом и современном аспектах их функционирования установлено, что они нашли свое применение в разные периоды существования государств, находящихся на различных уровнях экономического развития. Они присутствуют в налоговых системах как развитых стран, так и в странах с развивающимися экономиками [4].

В ходе исследования установлена закономерность наличия позитивных факторов применения СНР за рубежом.

Таким образом, анализ истории становления и современной практики функционирования специальных режимов налого-



Рис. 1. Факторы СНР позитивно влияющие на налоговые системы зарубежных стран

В целом, исследование зарубежной практики применения специальных режимов налогообложения установило, что их роль в зарубежных странах невелика и применяются они не столько для поддержки малого бизнеса, сколько для развития экономически отсталых территорий, разрешения политических противоречий, этнических и других проблем, а также выявлена тенденция элиминирования СНР к общему режиму налогообложения в высокоразвитых странах.

Особенностью применения специальных налоговых режимов в налоговой системе Российской Федерации и ряде стран СНГ являются другие экономические предпосылки – предоставление особых налоговых условий предпринимателям в видах деятельности, реальный оборот которых трудно контролировать, что абсолютно логично в развивающейся экономике, обеспечивая максимальный фискальный эффект для бюджетов определенного уровня. В свою очередь, единой проблемой специальных налоговых режимов как для российской, так для зарубежной практик, является сложность и необъективность определения налоговой базы, а для России характерно отсутствие альтернативных методов её определения и расчета (по косвенным признакам или стоимости активов).

обложения, воплотивших в жизнь теорию единого налога, показывает, что он реализовался в налоговых системах, как за рубежом, так и в России.

Несмотря на упрощение методик налогообложения при специальных налоговых режимах, могут возникнуть дополнительные расходы, связанные с администрированием налогов, которые не всегда позволяют получить ощутимый экономический эффект, а иногда они превышают прирост налоговых поступлений.

#### Список литературы

1. Konvisarova E., Samsonova I., Vorozhbit O. The nature and problems of tax administration in the Russian Federation // Mediterranean Journal of Social Sciences. – 2015. – Т. 6; № 5 S3. – С. 78–83.
2. Водопьянова В.А. Проблемы применения специальных налоговых режимов в российской федерации // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2010. – № 5. – С. 109–114.
3. Водопьянова В.А., Гапонова Е.А., Самсонова И.А., Терещенко Д.С. Упрощенная система налогообложения как способ налоговой оптимизации // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2016. – № 6–1. – С. 104–108
4. Корень А.В., Краубергер Ж.Ю. Формирование и перспективы развития эффективной налоговой политики в сфере налогообложения микробизнеса // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 12–2. – С. 78–80.