

**МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Алтайский государственный университет»

Юридический институт

Кафедра Конституционного и международного права

***Правовое регулирование упрощенной системы налогообложения в  
Российской Федерации***  
(бакалаврская работа)

**Выполнил бакалавр**

3 курса, 366-з группы, заочного  
отделения

Камалов Ильдар Шамильевич

**Научный руководитель**

Кандидат юридических наук, доцент,

Игнатовская Ирина Ивановна

**Допустить к защите**

И. о. зав. кафедрой, кандидат  
юридических наук

Игнатовская Ирина Ивановна

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Выпускная квалификационная работа  
защищена

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 г.

Оценка \_\_\_\_\_

Председатель ГЭК  
\_\_\_\_\_

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
Глава 1. История становления и развития законодательства об упрощённой системе налогообложения в Российской Федерации.....	6
Глава 2. Понятие и сущность упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации как специального налогового режима.....	23
2.1 Характеристика основных элементов налогообложения в упрощенной системе налогообложения.....	23
2.2 Сравнение упрощенной системы налогообложения и иных специальных налоговых режимов (на примере патентной системы налогообложения).....	41
Глава 3. Перспективы развития упрощённой системы налогообложения в Российской Федерации.....	51
Заключение.....	59
Библиографический список.....	63
Приложения	

## Введение

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что упрощённая система налогообложения представляет собой специальный налоговый режим, действующий на всей территории Российской Федерации на основании главы 26.2 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). Основная цель создания и введения данного режима – оказание помощи отдельным категориям налогоплательщиков, в большей степени малым предпринимателям, так как именно они в значительной степени способствуют росту внутреннего валового продукта, повышению уровня жизни населения и выравниванию экономической ситуации в стране. Поэтому развитие малого бизнеса в Российской Федерации является одной из важнейших задач, стоящих перед экономикой страны.

Поддержка и развитие малого бизнеса в России связано, прежде всего, с потребностью в формировании среднего класса. Так как известно, что именно эта категория населения составляет большую часть налогоплательщиков и, соответственно, является одним из основных источников налоговых доходов государства.

Применение упрощённой системы налогообложения как специального налогового режима в России имеет продолжительную историю. Это позволяет выявить реальные проблемы её функционирования в нашей стране. Наиболее актуальной проблемой, связанной с переходом на данный специальный налоговый режим, является вопрос определения «входных» критериев, дающих право применять упрощённую систему налогообложения. Так именно они, по мнению большинства политических и экономических аналитиков, имеют характер «непреодолимых барьеров» для предпринимателей.

Основная суть данного специального налогового режима – это предоставление налоговых преимуществ малому бизнесу, путём замены уплаты ряда налогов уплатой единого налога.

В настоящее время, особенно в период мирового финансового кризиса, появилась потребность в выявлении скрытых дефектов в правовом регулировании упрощённой системы налогообложения, ведь именно от этого зависит дальнейший путь развития малого бизнеса в России. Решение данной проблемы окажет положительное влияние, как на развитие организаций, так и на развитие индивидуальных предпринимателей, а также будет способствовать пополнению доходной части бюджета.

*Объектом* исследования являются общественные отношения, сложившиеся в процессе регулирования и применения упрощенной системы налогообложения (далее – УСН).

*Предметом* исследования стали нормы российского законодательства, регулирующие правоотношения между государством и налогоплательщиками, применяющими УСН и являющиеся правовой основой ее использования, специальная, научная литература, судебная и правоприменительная практика.

*Целью* выпускной квалификационной работы выступает рассмотрение вопросов применения такого специального налогового режима как УСН, а также выявление эффективности ее применения.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих *задач*:

- исследовать историю становления и развития законодательства об упрощённой системе налогообложения в Российской Федерации;
- дать характеристику основных элементов налогообложения в упрощенной системе налогообложения;
- провести сравнение упрощенной системы налогообложения и иных специальных налоговых режимов (на примере патентной системы налогообложения);
- изучить перспективы развития упрощённой системы налогообложения в Российской Федерации.

*Методологической основой* исследования послужили комплекс научных методов исследования, общенаучные и частнонаучные методы: формально-логический, сравнительно-правовой, структурно-системный и иные.

*Теоретической базой* исследования являются труды российских ученых, касающиеся вопросов регулирования деятельности налогоплательщиков применяющих специальных налоговых режимов, таких как: Э.В. Абрамова, Н.Г. Апресова, Ф.С. Агузарова, А.Л. Анисимов, Т.Н. Бондаренко, Е.Л. Войнова, А.В. Верецкий, Г.А. Горина, А.А. Горкин, М.М. Газалиев, Ю.Л. Донин, М.С. Егорова, Л.Л. Игонина, О.Н. Иосифова, О.В. Качур, О.И. Кожанчиков, Н.Н. Кондраков, С. Котова, М. Климова, Д.А. Лысенко, Л.Е. Марширова, Т.В. Морозова, В.Г. Оганесян, О.В. Рахматуллина и других.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, объединяющих в себе два параграфа, заключения, библиографического списка, приложений.

## Глава 1. История становления и развития законодательства об упрощённой системе налогообложения в Российской Федерации

Система налогов и сборов любого развитого государства знает немало налоговых конструкций, ставших примерами неудачного нормотворчества. Одни из них с самого начала были не слишком пригодны для практического применения и потому нежизнеспособны, другие имели малый «модернизационный ресурс» и не могли быть адаптированы как к изменяющимся реалиям динамичной экономики, так и к преобразованиям самой правовой системы (в результате чего, в конечном итоге, не выдержали испытания временем). Однако существуют и иные примеры - налоговые конструкции, обладающие необходимой гибкостью и способностью к модернизации, обнаруживающие свою востребованность, несмотря на изменение хозяйственной жизни и ее правового регулирования, но остающиеся неизменными в главном - в удобности и эффективности правоприменения. Одним из таких примеров является упрощенная система налогообложения, относящаяся, в соответствии с российским налоговым законодательством, к так называемым «специальным налоговым режимам»<sup>1</sup>.

Упрощенная система существует как альтернатива общепринятой системе налогообложения, отличающейся большим количеством различных налогов и сложностью их расчета. Каждый современный бизнесмен или предприниматель знаком с противоречивостью и запутанностью налогового законодательства, устанавливающего многообразие видов налогов и сборов, имеющих различные алгоритмы их расчета и уплаты<sup>2</sup>. Очевидно, что одной из целей, преследуемых законодателем, было упрощение процесса исчисления налогов для организаций малого бизнеса.

---

<sup>1</sup> Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. - М., 2016. - С. 491.

<sup>2</sup> Апресова Н.Г. Отдельные аспекты применения упрощенной системы налогообложения // Предпринимательское право. - 2018. - № 2. - С. 42.

Сущность упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) заключается в том, что уплата ряда налогов налогоплательщиками, перешедшими на данный специальный налоговый режим, заменяется уплатой единого налога, исчисляемого в порядке, установленном Налоговым Кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ)<sup>3</sup>.

О.В. Рахматуллина выделяет в истории развития законодательства об упрощенной системе налогообложения в России 3 этапа<sup>4</sup>:

1) Со второй половины 80-х годов XX века до 1995 года – в данный период формировались лишь предпосылки для создания данного специального налогового режима.

2) С 1995 года до 2003 года – в данный период был принят Федеральный закон РФ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»<sup>5</sup>.

3) С 2003 года по настоящее время – в данный период в НК РФ была введена глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения», которая действует по настоящее время.

Для наилучшего понимания упрощенной системы налогообложения, для выявления коллизий в законодательстве и улучшения данного специального налогового режима необходимо изучить каждый этап её развития.

*1) Первый этап развития УСН (вторая половина 80-х годов XX века до 1995 года).*

На протяжении многих десятилетий в России господствовала экономическая теория о более высокой эффективности труда при повышении концентрации производства и концентрации капитала.

---

<sup>3</sup>Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 25.01.2019) // Собрание законодательства РФ. - 2000. - № 32. - Ст. 3340.

<sup>4</sup>Рахматуллина О.В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование: монография. - Оренбург, 2014. - С. 12.

<sup>5</sup>Федеральный закон от 29.12.1995г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» // Собрание законодательства РФ. - 1996. - № 1. - Ст. 15.

Это приводило к тому, что в нашей стране строились заводы-гиганты, крупные производственные объединения, а мелкие производства объединялись в более крупные, тем самым прекращая своё существование. Но на практике данная концепция не подтвердилась, так как тотальное огосударствление всех сфер экономики в сочетании с концентрацией основных средств производства привели к товарному дефициту, а в дальнейшем и к финансовому кризису, который начался во второй половине восьмидесятых годов.

В борьбе с разразившимся финансовым кризисом были использованы такие методы как: разгосударствление, акционирование предприятий, приватизация. Но в первые годы, они мало что изменили. В середине 90-х годов всё еще господствовали предприятия-монополисты. И лишь позднее произошёл выход малого предпринимательства на свободный рынок товаров, работ и услуг.

Именно с этого времени в России появилась реальная конкуренция, служащая основой развития экономики. Роль малого бизнеса в данном случае заключалась в том, что с одной стороны, создались условия для эффективного, эластичного спроса, а с другой – создался эффект превышающего предложения, над спросом. Также, в начале 90-х годов XX века малый бизнес предотвратил высокую безработицу в России.

Малое предпринимательство как социально-экономическая категория возникло в СССР во второй половине 80-х годов прошлого столетия и стало неотъемлемой частью начатой в стране «перестройки» экономической и политической системы общества.

Всё это привело к необходимости поддержать малый бизнес в его дальнейшем развитии, причём на государственном уровне.

В 1986 году был принят в Закон СССР «Об индивидуальной трудовой деятельности»<sup>6</sup>, в статье 4 которого указывалось, что личная собственность, не используемая ранее в интересах общества, приобретает производительный

---

<sup>6</sup> Закон СССР от 19.11.1986 «Об индивидуальной трудовой деятельности» // Свод законов СССР. - 1990. - Т. 2. - Ст. 48.



характер. Основные сферы, в которых можно было заниматься индивидуальной трудовой деятельностью, были также закреплены в этом законе, например, в сфере кустарно-ремесленных промыслов допускалось изготовление: одежды, обуви, головных уборов, меховых, швейных и галантерейных изделий; пряжи, тканых материалов, вязаных и вышитых изделий; мебели, других столярных изделий и т.д.

Принятие Закона СССР «О кооперации в СССР»<sup>7</sup> дало мощный толчок развитию кооперативов. Было закреплено, что в системе социалистической кооперации функционируют кооперативы двух основных типов: производственные и потребительские. Для кооперативов были предоставлены льготы по платежам в бюджет: в целях стимулирования производства необходимой населению и народному хозяйству продукции (работ, услуг) и снижения цен (тарифов) местными Советами народных депутатов и другими государственными органами могут устанавливаться льготы по налогообложению доходов кооперативов, их членов, а также лиц, работающих в них по трудовому договору, в порядке, определяемом законодательством Союза ССР. В случае если часть дохода(прибыли) кооператива направляется в Советский детский фонд имени В. И. Ленина, Советский фонд мира, Советский фонд культуры и на другие благотворительные цели, она налогообложению не подлежит. Всё это привело к оттоку в кооперативы квалифицированной рабочей силы из государственных предприятий.

Далее, было принято положение об организации деятельности малых предприятий (Протокол № 6 Заседания Комиссии по совершенствованию хозяйственного механизма при Совете Министров СССР, июнь 1989г.)<sup>8</sup>, которым был введен упрощенный порядок создания и регистрации малых предприятий.

---

<sup>7</sup>Закон СССР от 26.05.1988 № 8998-ХІ «О кооперации в СССР» // Ведомости ВС СССР. - 1988. - № 22. - Ст. 355.

<sup>8</sup> Письмо Минобразования РСФСР от 25.12.1989 № 09-14/897 «О направлении Положения об организации деятельности малых предприятий» (вместе с «Положением..» одобренным Комиссией по совершенствованию хозяйственного механизма при Совмине СССР 06.06.1989) // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

Закон СССР «О предприятиях в СССР»<sup>9</sup> установил равенство организационно-правовых форм предприятий, основанных на любой форме собственности. Было установлено, что могут действовать следующие виды предприятий: основанные на собственности советских граждан - индивидуальное, семейное предприятия; основанные на коллективной собственности - коллективное предприятие; производственный кооператив, предприятие, принадлежащее кооперативу; предприятие, созданное в форме акционерного общества и иного хозяйственного общества или товарищества либо принадлежащее такому обществу или товариществу; предприятие общественной организации; предприятие религиозной организации; основанные на государственной собственности - государственное союзное предприятие; государственное республиканское предприятие (союзной республики); государственное предприятие автономной республики, автономной области, автономного округа; государственное коммунальное предприятие.

Постановлением Совета Министров СССР «О мерах по созданию и развитию малых предприятий»<sup>10</sup> были определены основные документы для государственной регистрации малых предприятий, определены налоговые льготы для малого бизнеса: до введения в действие Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций»<sup>11</sup>: вновь создаваемые малые предприятия, кроме кооперативов, освобождаются от платежей в бюджет из прибыли (дохода), льготный порядок амортизации. Указанный акт дал мощный толчок развитию малого бизнеса в стране. В начале 1990 года в СССР насчитывалось 200 тысяч малых предприятий и на них было занято 4,9 миллионов человек<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup>Закон СССР от 04.06.1990 № 1529-1 «О предприятиях в СССР» // Ведомости СНД и ВС СССР. - 1990. - № 25. - Ст. 460.

<sup>10</sup>Постановление Совмина СССР от 08.08.1990 № 790 «О мерах по созданию и развитию малых предприятий» // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. - 1990. - № 12.

<sup>11</sup>Закон СССР от 14.06.1990 № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. - 1991. - № 1.

<sup>12</sup>Рахматуллина О.В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование: монография. – Оренбург, 2014. - С. 12.

Указом Президента РФ «Об организованных мерах по развитию малого и среднего бизнеса в Российской Федерации»<sup>13</sup> Правительству РФ было поручено подготовить проекты законодательных актов, необходимых для создания благоприятных условий развития малого и среднего бизнеса, в том числе по внесению изменений в налоговую систему, направленных на формирование необходимой базы малого и среднего бизнеса и повышения заинтересованности производственной сферы и по финансово-кредитному регулированию, предусматривающему выделение централизованных кредитных ресурсов и льготное кредитование приоритетных направлений развития производства промышленных товаров народного потребления и продуктов питания, образование при участии средств федерального бюджета специальных фондов поддержки малого и среднего бизнеса.

В 1993 году был принят Указ Президента РФ «О некоторых изменениях в налогообложении и взаимоотношениях бюджетов различных уровней»<sup>14</sup>, который установил некоторые льготы для субъектов предпринимательства: «в целях стимулирования развития малого предпринимательства установить, что в первые два года работы не уплачивают налог на прибыль вновь созданные малые предприятия (включая созданные до 1 января 1994 г.), осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции, производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов, а также строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения (включая ремонтно-строительные работы), при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 70 процентов общей суммы выручки от реализации ими продукции (работ, услуг)».

---

<sup>13</sup>Указ Президента РФ от 30.11.1992 № 1485 «Об организационных мерах по развитию малого и среднего бизнеса в Российской Федерации» // Собрание актов Президента и Правительства РФ.- 1992. -№ 23. - Ст. 1971.

<sup>14</sup>Указ Президента РФ «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» от 22.12.1993 № 2270 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. – 1993. - № 52. - Ст. 5076.

Таким образом, первый этап развития УСН свидетельствует о том, что в период со второй половины 80-х годов XX века и вплоть до 1995 года происходило формирование нормативно-правовых основ применения упрощенной системы налогообложения. И связано это было с перестройкой экономических основ российского государства и появлением малых предприятий, для развития которых государство сформировало новый налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения.

*2) Второй этап развития УСН (с 1995 года до 2003 года).*

Огромное значение для развития предпринимательской деятельности в нашей стране стало принятие Федерального закона «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»<sup>15</sup>. В нём было определено понятие субъектов малого предпринимательства, под которыми понимались коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25 процентов, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25 процентов и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней(малые предприятия): в промышленности - 100 человек; в строительстве - 100 человек; на транспорте - 100 человек; в сельском хозяйстве - 60 человек; в научно-технической сфере - 60 человек; в оптовой торговле - 50 человек; в розничной торговле и бытовом обслуживании населения - 30 человек; в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек.

И, наконец, 29 декабря 1995 года был принят Федеральный закон РФ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов

---

<sup>15</sup> Федеральный закон РФ от 14.06.1995г.№ 88-ФЗ«О государственной поддержке предпринимательства в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. - 1995. - № 25. - Ст. 2343.

малого предпринимательства»<sup>16</sup>, которым с 1 января 1996 года вводился в действие специальный налоговый режим «Упрощенная система налогообложения». Данный закон определял правовые основы введения и применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства - юридических лиц и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели). Был установлен добровольный переход на данный специальный налоговый режим и возврата к общей системе налогообложения.

Существовали следующие условия для перехода на упрощенную систему налогообложения: 1) предельная численность работников – не более 15 человек. Причём, для организаций в неё включается численность работающих в их филиалах и подразделениях; 2) субъекты малого предпринимательства имели право в предусмотренном федеральным законом порядке перейти на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, если в течение года, предшествующего кварталу, в котором произошла подача заявления на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, совокупный размер валовой выручки данного налогоплательщика не превысил суммы сто тысячекратного минимального размера оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации на первый день квартала, в котором произошла подача заявления<sup>17</sup>.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель, подавшие заявление на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, считались субъектами упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности с того квартала, в котором произошла их официальная регистрация.

---

<sup>16</sup>Федеральный закон от 29.12.1995г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» // Собрание законодательства РФ. - 1996. - № 1. - Ст. 15.

<sup>17</sup>Покачалова Е.В., Кондукторов А.С. Упрощенная система налогообложения в отечественной системе налогов и сборов: генезис правового регулирования и особенности возникающих обязательств // Налоги. - 2015. - № 3. - С. 31.

В данном акте были установлены ограничения для некоторых типов организаций, которым запрещалось применять упрощённую систему налогообложения, так в соответствии с п.2 ст.2 Закона «под действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности не попадают организации, занятые производством подакцизной продукции, организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий, а также кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса и хозяйствующие субъекты других категорий, для которых Министерством финансов Российской Федерации установлен особый порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности».

Основным преимуществом применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности организациями стала замена уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период.

Упрощался порядок ведения учёта и отчётности, в частности, организациям предоставлялось право оформления первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов по упрощенной форме, в том числе без применения способа двойной записи, плана счетов и соблюдения иных требований, предусмотренных действующим положением о ведении бухгалтерского учета и отчетности<sup>18</sup>.

Объектом обложения единым налогом организаций в упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности в соответствии с Законом № 222-ФЗ устанавливался совокупный доход, полученный за отчетный период (квартал), или валовая выручка, полученная за отчетный период. Выбор объекта

---

<sup>18</sup> Алимбекова А.С. Правоприменение налогово-правовых норм налоговыми органами как особая форма реализации налогового права // Налоги. - 2014. - № 1. - С. 7.

налогообложения осуществлялся органом государственной власти субъекта Российской Федерации.

При этом, совокупный доход исчислялся как разница между валовой выручкой и стоимостью использованных в процессе производства товаров (работ, услуг) сырья, материалов, комплектующих изделий, приобретенных товаров, топлива, эксплуатационных расходов, текущего ремонта, затрат на аренду помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности, затрат на аренду транспортных средств, расходов на уплату процентов за пользование кредитными ресурсами банков (в пределах действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации плюс 3 процента), оказанных услуг, а также сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам, налога на приобретение автотранспортных средств, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды, уплаченных таможенных платежей, государственных пошлин и лицензионных сборов.

Для субъектов малого предпринимательства, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, устанавливались следующие ставки единого налога на совокупный доход, подлежащего зачислению: в федеральный бюджет - в размере 10 процентов от совокупного дохода; в бюджет субъекта Российской Федерации и местный бюджет - в суммарном размере не более 20 процентов от совокупного дохода.

В случае, когда объектом налогообложения для субъектов малого предпринимательства определенных категорий являлась валовая выручка, устанавливались следующие ставки единого налога, подлежащего зачислению: в федеральный бюджет - в размере 3,33 процента от суммы валовой выручки; в бюджет субъекта Российской Федерации и местный бюджет - в размере не более 6,67 процента от суммы валовой выручки (ст. 4 Закона № 222-ФЗ)<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup>Федеральный закон от 29.12.1995 № 222-ФЗ (ред. от 19.06.2003) «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» //Собрание законодательства РФ. - 1996. - № 1. - Ст. 15.

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощённую систему налогообложения, не были поставлены в равные условия, что приводило к недовольству со стороны субъектов малого предпринимательства.

Расчеты стоимости патентов для предпринимателей производились на основании Приказа Министерства Финансов РФ «О мероприятиях по реализации Федерального Закона РФ от 29.12.1995 года № 222-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства»<sup>20</sup>. За основу брались средние данные о фактических средних суммах совокупного годового дохода по группе лиц, осуществляющих тот или иной вид предпринимательской деятельности на территории конкретного субъекта Российской Федерации.

При занятии гражданами одновременно несколькими видами предпринимательской деятельности патент должен быть оплачен отдельно по каждому виду такой деятельности с соответствующими размерами стоимости каждого из патентов.

Для реализации положений Федерального закона, изложенных выше, Государственная налоговая служба Российской Федерации предлагала налоговым инспекциям по субъектам Российской Федерации незамедлительно провести следующие мероприятия: разработать и внести предложения органам государственной власти субъектов Российской Федерации о принятии решений, вытекающих из упомянутого Закона; организовать широкую кампанию по информированию налогоплательщиков о законодательстве по переходу субъектов малого предпринимательства на упрощённую систему налогообложения, учёта и отчётности; провести семинар-совещание с работниками государственных налоговых инспекций по изучению этого Закона и порядку его реализации; изготовить типографским способом бланки документов, формы которых прилагаются к настоящему письму, и обеспечить

---

<sup>20</sup>Приказ Министерства Финансов РФ от 15.03.1996г. № 27 «О мероприятиях по реализации Федерального Закона РФ от 29.12.1995 года № 222-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» // Российские вести. - 1996. - № 104.



ими налоговые органы; организовать работу по выдаче патентов налоговыми органами в строгом соответствии с положениями названного Федерального закона; обеспечить сохранность бланков патентов применительно к бланкам строгой отчетности»<sup>21</sup>.

Таким образом, второй этап развития УСН характеризуется дальнейшим формированием нормативно-правовой базы, на основании которой были определены правовые основы введения, применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства - юридических лиц и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели). Законодатель предусмотрел порядок добровольного перехода на упрощенную систему налогообложения, а также условия возврата к общей системе налогообложения.

### *3) Третий этап развития УСН (с 2003 года по настоящее время).*

Следующим этапом развития упрощенной системы налогообложения в России стало введение с 1 января 2003 года новой главы НК РФ 26.2 «Упрощенная система налогообложения», которая, по сути, сменила ранее действующую упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, для субъектов малого предпринимательства.

Примечательно, что действовавший до 1 января 2003 года Закон № 222-ФЗ определял правовые основы введения и применения УСН исключительно для субъектов малого предпринимательства, в то время как в главе 26.2 НК РФ не осталось даже упоминания о названных субъектах. Такое расхождение в терминологии не случайно. Так как в данной главе был расширен круг субъектов, имеющих право применять УСН. Возможность платить единый налог получили и некоммерческие организации, занимающиеся предпринимательской деятельностью<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Письмо государственной налоговой службы РФ «О порядке применения Федерального Закона РФ от 29.12.1995г. №222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» от 06.02.1996г. № НП-6-02/77 // Налоговый вестник. - 1996. - № 3.

<sup>22</sup> Кирилина В.Е. Малое предприятие как субъект налогового права. - М., 2016. - С.137.

В связи с принятием новой главы НК РФ «Упрощённая система налогообложения» произошли следующие изменения:

1. Для того, чтобы перейти на данный специальный налоговый режим требовалось лишь подать заявление в налоговый орган в период с 1 октября по 30 ноября текущего года с указанием дохода за девять месяцев текущего года и, при соблюдении критериев применения УСН;

2. Вновь созданным и вновь зарегистрированным индивидуальным предпринимателям предоставлялась возможность применять УСН в текущем календарном году с момента своего создания, если заявление такими хозяйствующими субъектами было подано одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах.

3. При переходе на упрощённую систему налогообложения организации освобождались от уплаты следующих налогов:

- налог на прибыль;
- налог на добавленную стоимость;
- налог с продаж;
- налог на имущество организаций;
- единый социальный налог.

При переходе на упрощенную систему налогообложения индивидуальные предприниматели освобождались от уплаты следующих налогов:

- налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности).

Следует отметить, что индивидуальный предприниматель, получивший доход как физическое лицо, например, при продаже имущества, не используемого в предпринимательской деятельности (личная квартира, жилой дом и т. п.) являлся плательщиком налога на доходы физического лица в общеустановленном порядке;

- налог на добавленную стоимость;
- налог с продаж;

- налог на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);

- единый социальный налог с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также с выплат и иных вознаграждений, начисляемых индивидуальными предпринимателями в пользу физических лиц<sup>23</sup>.

Уплата этих налогов заменялась уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

4. В отличие от Федерального закона от 29.12.95 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» были добавлены некоторые категории субъектов, которые не имели право применять упрощенную систему налогообложения:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- негосударственные пенсионные фонды;
- ломбарды;
- организации, у которых стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности, превышает 100 млн. рублей;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- индивидуальные предприниматели игорного бизнеса и т.д.

А некоторые категории, в отличие от ранее действующего закона № 222-ФЗ, получили возможность применять упрощенную систему налогообложения:

- предприятия развлекательного бизнеса;
- некоммерческие организации;
- организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий.

---

<sup>23</sup>Истратова М.В. Упрощенная система налогообложения с 2003 года // Российский налоговый курьер. - 2017. - № 20. - С.32.

5. Объектом налогообложения являлись доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов.

Ранее, согласно ст. 6 Федерального закона от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»<sup>24</sup> начиная с 1 января 2005 года для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, предусмотренную главой 26.2 НК РФ, объектом налогообложения стали признаваться только доходы, уменьшенные на величину расходов. Сегодня статья 6 вышеназванного закона утратила силу и не применяется<sup>25</sup>.

На сегодняшний день, упрощенная система налогообложения как специальный налоговый режим, нацеленный на улучшение положения субъектов малого и среднего предпринимательства, претерпел большие изменения. И связано это, прежде всего с экономическими реалиями, как в России, так и во всём мире: нестабильность курса иностранной валюты, мировой финансовый кризис и др.

Рассмотрим основные положения упрощенной системы налогообложения которые произошли в 2019 году:

- в 2019 году отменены льготы по страховым взносам. Страховая ставка в 2019 году составляет 30%. До 2019 года отдельные категории упрощенцев вправе были платить взносы по сниженной ставке 20%;

- повышение фиксированных страховых взносов для индивидуальных предпринимателей. Фиксированные платежи для индивидуальных

---

<sup>24</sup>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» //Собрание законодательства РФ. - 2002. - № 30. - Ст. 3021.

<sup>25</sup>Федеральный закон от 07.07.2003 № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. - 2003. - № 28. - Ст. 2886.

предпринимателей составят в 2019 году: ПФР – 29 354,00 руб. ФФОМС – 6884,00 руб. 1% от доходов свыше 300 тыс. рублей. До 2019 года фиксированные платежи для индивидуальных предпринимателей составляли: ПФР – 26 545,00 руб. ФФОМС – 5840,00 руб. 1% от доходов свыше 300 тыс. рублей;

- в 2019 году освобождены от подачи декларации плательщики УСН, если компании или индивидуальные предприниматели работают на УСН (доходы) и применяют онлайн-кассу. До 2019 года подача декларации по УСН была обязательной для всех плательщиков УСН<sup>26</sup>.

Таковы основные изменения в УСН на текущий год.

Обобщая изложенное в данной главе, можно прийти к выводу, что в развитии законодательства об упрощённой системе налогообложения выделяется три этапа развития, которые последовательно сменяли друг друга. Рассматривая вопрос генезиса правового регулирования упрощенной системы налогообложения в России, следует отметить, что «пробораз» современной российской упрощенной системы налогообложения был заложен Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства». Генезис правового регулирования упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации включает в себе многократные нормативные преобразования, связанные как с совершенствованием самого специального налогового режима, так и явившиеся следствием развития отечественной системы налогов и сборов.

Однако правовая сущность и целевое предназначение упрощенной системы налогообложения остаются незыблемыми на протяжении уже двух десятков лет, что подтверждает известную степень совершенства этой

---

<sup>26</sup> Изменения для УСН в 2019 году //Журнал «Упрощенка». - 2019. - № 15. - С. 17 // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

налоговой конструкции, необходимость ее существования и востребованность как в налоговой теории, так и в финансово-хозяйственной практике.

Так как данный специальный налоговый режим является сравнительно молодым явлением для России, поэтому законодательство о налогах и сборах, относительно упрощённой системы налогообложения, находится еще в стадии становления и развития. И во избежание прошлых ошибок, допущенных при формировании данного налогового режима, необходимо учитывать исторический опыт развития УСН и постоянно его совершенствовать.

## Глава 2. Понятие и сущность упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации как специального налогового режима

### 2.1 Характеристика основных элементов налогообложения в упрощенной системе налогообложения

Элементы налогообложения являются важной составляющей налогового законодательства любого государства. В разных странах структура и число действующих налогов являются особо специфичными и могут отличаться от существующих в других государствах. Несмотря на все эти обстоятельства, совокупность элементов налога имеет универсальный характер для любого вида налога, то есть внутренняя структура любого налога состоит из определенного набора элементов.

Элементы налогообложения представляют собой специальный набор параметров, необходимых и достаточных для исчисления и уплаты налога. Для признания налога законно установленным, недостаточно лишь формально указать его в законе, а необходимо исчерпывающе определить все элементы налогообложения. Нечеткое определение того или иного элемента налогообложения порождает неоднозначное толкование налогово-правовых норм, судебные споры, лишает добросовестного налогоплательщика возможности надлежаще выполнить налоговую обязанность<sup>27</sup>. А.Н. Козырин справедливо отмечает, что элементы налогообложения раскрывают «анатомию» налога, его внутреннее строение<sup>28</sup>.

С.Г. Пепеляев пишет, что « хотя число налогов велико и структура их различна, тем не менее, слагаемые налоговых формул – элементы закона о налоге – имеют универсальное значение...»<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Демин А.В. Налоговое право России. Учебное пособие. - Красноярск, 2016. - С.152.

<sup>28</sup> Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. - М., 1993. - С. 18,38.

<sup>29</sup> Пепеляев С.Г. Закон о налогах: элементы структуры. - М., 2014. - С. 5-6.

По мнению О.А. Ногиной элементы налога лучше рассматривать «как законодательно формализованные, пространственно-временные, физические, стоимостные, фактические и иные характеристики обстоятельств и предметов материального мира, а также порядок исчисления, документальной фиксации и внесения лицом конкретной суммы налога»<sup>30</sup>.

В соответствии с пунктом 1 статьи 17 НК РФ «Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога».

Несмотря на то, что упрощенная система налогообложения является специальным налоговым режимом, а не налогом в полной мере, применение её предусматривает уплату единого (упрощённого) налога, к которому применимы все вышеперечисленные элементы налогообложения.

Исследуем реализацию основных элементов налогообложения на примере единого налога по упрощенной системе налогообложения.

#### *1. Налогоплательщики.*

В соответствии со ст. 19 НК РФ налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность, уплачивать налоги.

И.А. Майбуров различает понятие налогоплательщика (субъекта налога) и носителя налога. По его мнению, носителем налога является лицо, на которое по закону возлагается юридическая обязанность уплачивать налоги за счёт собственных средств. Так при косвенном налогообложении – субъект и носитель налога – разные лица, налоговый платёж уплачивается носителем не государству, а субъекту налога, который уже вносит его в бюджет<sup>31</sup>.

По мнению А.В. Брызгалина глава 26.2 НК РФ регулирует две группы отношений:

---

<sup>30</sup>Ногина О.А. К вопросу об элементном составе налога // Финансовое право. - 2015. - № 7. - С. 49.

<sup>31</sup>Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. - М., 2015. - С.291.



- 1) отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами;
- 2) отношения между лицами, изъявившими желание перейти на упрощенную систему налогообложения, и налоговыми органами.

Первая группа отношений возникает по поводу исчисления и уплаты единого налога, а вторая - по поводу прохождения процедуры перехода на упрощенную систему налогообложения.

В первом случае участником отношений является налогоплательщик единого налога, а во втором - лицо, желающее в будущем стать таким налогоплательщиком (претендент). В связи с этим, необходимо проводить отличие между понятием налогоплательщика единого налога и претендентом<sup>32</sup>.

Пунктом 1 статьи 346.12 НК РФ установлено, что налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ.

При этом:

- организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, международные компании, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации;

- индивидуальные предприниматели - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

---

<sup>32</sup> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Специальные налоговые режимы. Упрощенная система налогообложения // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

В отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшихся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации примечательно разъяснение, данное Федеральной налоговой службой РФ (далее – ФНС РФ). Как указано в информации ФНС РФ Верховный Суд РФ подтвердил, что нормы действующего законодательства не предусматривают перерасчет налоговых обязательств по УСН за налоговые периоды, предшествующие постановке налогоплательщика на учет в качестве индивидуального предпринимателя. Так, инспекция провела выездную проверку предпринимателя за 2012 - 2014 годы, по результатам которой ему были доначислены НДС, НДФЛ, пени и штраф. Она установила, что в проверяемый период гражданин сдавал в аренду несколько нежилых помещений, принадлежащих ему на праве собственности. Инспекция признала его деятельность в 2012 - 2014 годы предпринимательской, а полученные денежные средства - доходом от нее. В качестве индивидуального предпринимателя он зарегистрировался 2 июля 2015 года и с этого момента начал применять УСН с объектом налогообложения «доход».

В октябре 2016 года налогоплательщик представил в инспекцию уведомление о переходе на УСН с 1 квартала 2012 года, а позже подал заявление о перерасчете налоговых обязательств с 1 января 2012 года по 2 июля 2015 года. Налоговый орган ему в перерасчете отказал, так как право на применение УСН возникло у гражданина после его регистрации в качестве предпринимателя в 2015 году.

Не согласившись с инспекцией, налогоплательщик обратился в суд. Он сослался на то, что налоговое законодательство не устанавливает порядок применения УСН физлицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве ИП.

Суды трех инстанций ему отказали, указав, что регистрация гражданина в качестве ИП и подача им заявления о переходе на УСН в 2015 году не

изменяют его обязательства по уплате налогов по общей системе налогообложения за 2012 - 2014 годы. Право на применение УСН не может возникнуть ранее регистрации в качестве ИП<sup>33</sup>.

На основании ст. 346.12 НК РФ организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 112,5 млн. рублей. Организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 150 млн. рублей не вправе применять УСН.

Величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год.

Вышеуказанное ограничение по доходам не применяется в отношении организаций, сведения о которых внесены в единый государственный реестр юридических лиц на основании ст. 19 Федерального закона от 30 ноября 1994 года № 52-ФЗ «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»<sup>34</sup>, подающих уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2015 года.

Но не все виды организаций имеют право на переход на упрощенную систему налогообложения. Так, п. 3 ст. 346.12 НК РФ указывает на те категории лиц, которые не вправе применять упрощенную систему налогообложения: 1) организации, имеющие филиалы; 2) банки; 3) страховщики; 4) негосударственные пенсионные фонды; 5) инвестиционные фонды; 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг; 7) ломбарды и другие.

---

<sup>33</sup> «Информация» ФНС России «О применении УСН» // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

<sup>34</sup> Федеральный закон от 30.11.1994 № 52-ФЗ (ред. от 03.08.2018) «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. - 1994. - № 32. - Ст. 3302.

Также не могут применять УСН организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек<sup>35</sup>.

## *2. Объект налогообложения.*

Объект налогообложения является обязательным элементом, который характеризует юридический факт (действие, событие, состояние) по отношению к предмету налогообложения.

Развитие категории «объект налогообложения» можно проследить посредством изучения и анализа позиций учёных, в сфере теории налогового права.

Так, Л.В. Ходский, под объектом налога понимал тот предмет, на который «распространяется обложение»: человек «в смысле трудовой силы, обеспечивающей некоторый заработок или доход, имущество как возможный фактор дохода»; действительный доход; некоторые действия, с которыми обыкновенно связывается получение дохода или обогащения; потребляемое имущество или «расход, по которому можно предполагать большую или меньшую налогоспособность податных субъектов»<sup>36</sup>. Данная точка зрения оправданна, так как предполагает под собой расширенное понимание исследуемой категории и, в целом, близка действующему законодательству в РФ.

По единому налогу по УСН предусмотрено два вида объектов налогообложения: 1) доходы; 2) доходы, уменьшенные на величину расходов.

---

<sup>35</sup>Приказ Росстата от 22.11.2017 № 772 (ред. от 29.12.2018) «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации» // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

<sup>36</sup>Ходский Л.В. Основы государственного хозяйства. Пособие по финансовой науке. - СПб., 1901. - С. 93.

Объект налогообложения выбирается самим налогоплательщиком. Исключением являются налогоплательщики - участники договора о совместной деятельности или договора доверительного управления имуществом – они принудительно применяют в качестве объекта налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов»).

Организации и индивидуальные предприниматели, которые желают перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего календарного года, обязаны подать в налоговый орган уведомление по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 31 декабря текущего года, с указанием выбранного объекта налогообложения, остаточной стоимости основных средств, размером доходов на 1 октября. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения.

К доходам в соответствии со ст. 248 НК РФ относятся: 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; 2) внереализационные доходы.

Какой из видов объектов по УСН выгоднее решает каждая организация и индивидуальный предприниматели исходя из многих факторов. Так, по мнению Ф. Гуревича, величина единого налога будет минимальной при выборе объекта налогообложения:

*1) доходы*

- если доля предполагаемых расходов не превышает 60% от доходов, и отсутствуют расходы на заработную плату;

- если доля расходов в целом составляет менее 80% от доходов, и при этом доля фонда заработной платы в расходах составляет 27% и более;

- если доля «не принимаемых расходов» превышает 40% общей суммы расходов;

## *2) доходы, уменьшенные на величину расходов*

- если доля предполагаемых расходов организации более 80% от доходов и отсутствуют «не принимаемые расходы»<sup>37</sup>.

Таким образом, упрощенная система налогообложения предусматривает два вида объекта налогообложения, что само по себе уже является преимуществом для налогоплательщиков, которые заранее, проанализировав все «за» и «против» каждого из видов объектов, могут выбрать единственно правильный вариант для себя. К тому же, существует возможность изменения объекта.

## *3. Налоговая база.*

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (ст. 53 НК РФ).

Основная функция налоговой базы это выражение объекта налогообложения количественно. Таким образом, налоговая база представляет собой размер (величину) объекта налогообложения в единицах налогообложения<sup>38</sup>.

При упрощенной системе налогообложения, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя. Если же объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в

---

<sup>37</sup> Гуревич Ф. УСН: что выгоднее – только «доходы» или «доходы минус расходы» // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

<sup>38</sup> Жгаев О.С. Налоговая база: понятие, виды и значение в системе элементов налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.10. - Екатеринбург, 2009. - С. 14.

рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Банк России устанавливает официальные курсы иностранных валют по отношению к рублю ежедневно (по рабочим дням) или ежемесячно без обязательства Банка России покупать или продавать указанные валюты по установленному курсу. Перечни иностранных валют, официальные курсы которых по отношению к рублю устанавливаются Банком России, публикуются в «Вестнике Банка России» и в представительстве Банка России в сети Интернет ([www.cbr.ru](http://www.cbr.ru)). Официальный курс доллара США по отношению к рублю рассчитывается и устанавливается Банком России на основе котировок межбанковского внутреннего валютного рынка по операциям «доллар США – рубль» в соответствии с методикой определения официальных курсов иностранных валют по отношению к рублю, утвержденной распоряжением Банка России<sup>39</sup>.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Относительно состава налоговой базы по УСН, существует широкая судебная практика. Прежде всего, она связана с проблемами, которые возникают при включении в нее отдельных видов доходов и расходов. Так, в частности, ФАС Поволжского округа указывает, что доходы, полученные от продажи нежилого помещения, приобретенного индивидуальным предпринимателем и использованного им в целях осуществления предпринимательской деятельности, должны учитываться в составе доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности. При этом если в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей

---

<sup>39</sup> «Положение об установлении и опубликовании Центральным банком Российской Федерации официальных курсов иностранных валют по отношению к рублю» (утв. Банком России 18.04.2006 № 286-П) // Вестник Банка России. - 2006. - № 24.

предусмотрен такой вид деятельности, как сдача внаем собственного недвижимого имущества, купля-продажа собственного недвижимого имущества, покупка-продажа земельных участков, то доходы, полученные, предпринимателем от данных видов деятельности, применяющим упрощенную систему налогообложения, считаются доходами, полученными от осуществления предпринимательской деятельности<sup>40</sup>.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в размере 1 процента от доходов.

При этом минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков.

#### *4. Налоговый период. Отчётный период.*

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов с учетом особенностей, установленных ст. 55 НК РФ.

Отчётный период это факультативный элемент налогообложения, который представляет собой срок, по истечении которого налогоплательщиком

---

<sup>40</sup>Постановление ФАС Поволжского округа от 01.07.2011 по делу № А55-20037/2010 Доходы, полученные от продажи нежилого помещения, приобретенного индивидуальным предпринимателем и использованного им в целях осуществления предпринимательской деятельности, должны учитываться в составе доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).



уплачиваются авансовые платежи, и представляется соответствующая отчетность.

Налоговым периодом по упрощенной системе налогообложения признается календарный год, а отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Как указывает суд, все расходы организации и индивидуального предпринимателя должны учитываться в том налоговом периоде, в котором имели место быть<sup>41</sup>.

В соответствии со ст. 55 НК РФ<sup>42</sup>, если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

При создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

---

<sup>41</sup> Определение ВАС РФ от 22.12.2010 № ВАС-17043/10 по делу № А27-16099/2009 В передаче дела по заявлению об отмене решения налогового органа в части доначисления единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, для пересмотра в порядке надзора судебных актов отказано, так как суд, отказывая в удовлетворении заявления, обоснованно исходил из неправомерного учета заявителем расходов в одном налоговом периоде, тогда как данные расходы подлежат учету в тех налоговых периодах, в которых они возникнут в будущем // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

<sup>42</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) //Собрание законодательства РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.

Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

#### *5. Налоговая ставка.*

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая ставка относится к основным элементам налога и как является своего рода отображением реализации принципа соразмерности и справедливости налогообложения. Как отмечает Кучерявенко Н.П., «Её особенностью по сравнению с другими основными составляющими налогового механизма (плательщиком, объектом) является его особая мобильность, подвижность. С помощью варьирования ставкой налога можно довольно оперативно реагировать на изменения либо провоцировать их, практически не преобразуя громоздкого налогового механизма.

Именно поэтому во многих случаях законодательное регулирование конкретного налога происходит без изменений в налоговых нормативных актах, а только путем изменения ставок налога в текущих нормативных актах»<sup>43</sup>.

П.М. Годме справедливо подчеркивал, что налоговая ставка должна позволить учитывать все, что оказывает влияние на имущественное положение налогоплательщика: личное положение налогоплательщика, характер объекта обложения, размер обложения, все это должно приниматься во внимание при установлении налоговой ставки<sup>44</sup>.

В случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. В случаях,

---

<sup>43</sup>Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. - Харьков, 2013. - С.162-163.

<sup>44</sup>Годме П.М. Финансовое право. - М., 1978. - С. 396-397.

предусмотренных п. 3 и п. 4 ст. 346.20 НК РФ, законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 процентов.

Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации для всех или отдельных категорий налогоплательщиков.

В отношении периодов 2015 - 2016 годов налоговая ставка может быть уменьшена до 0 процентов.

В отношении периодов 2017 - 2021 годов налоговая ставка может быть уменьшена до 3 процентов в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом налоговые ставки могут устанавливаться в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

В Алтайском крае такие ставки установлены Законом Алтайского края от 30.11.2017 № 89-ЗС «О ставках налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения в Алтайском крае»<sup>45</sup>. На основании ст. 1 названного Закона установлены следующие ставки:

- налоговая ставка по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в размере 3 процентов для отдельных категорий налогоплательщиков, у которых объектом налогообложения признаются доходы, осуществляющих виды экономической деятельности согласно приложению 1 к настоящему Закону;

---

<sup>45</sup> Закон Алтайского края от 30.11.2017 № 89-ЗС «О ставках налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения в Алтайском крае» // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения 27.05.2019).

- налоговая ставка по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в размере 7,5 процента для отдельных категорий налогоплательщиков, у которых объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, осуществляющих виды экономической деятельности согласно приложению 2 к настоящему Закону.

Организации и индивидуальные предприниматели вправе применять указанные выше налоговые ставки при соблюдении в налоговом периоде следующих условий: 1) средняя численность наемных работников не менее 3 человек; 2) по итогам налогового периода доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов экономической деятельности, в отношении которых применялись установленные статьей 1 Закона налоговые ставки, в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) должна быть не менее 70 процентов; 3) доходы, определяемые в порядке, установленном статьей 346.15 НК РФ, полученные налогоплательщиком при осуществлении видов экономической деятельности, в отношении которых применяются установленные статьей 1 Закона налоговые ставки, не превысили 15 млн рублей; 4) среднемесячная заработная плата в расчете на одного наемного работника составляет не менее 15000 рублей.

Названные налоговые ставки понижаются для налогоплательщиков, являющихся членами сельскохозяйственных кооперативов, на 0,5 процента за каждого шестого и последующих наемных работников. При этом размер налоговой ставки не может быть меньше 1 процента в случае, если объектом налогообложения признаются доходы, и меньше 5 процентов, если объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

#### *6. Порядок исчисления налога.*

Н.П. Кучерявенко отмечает, что существуют следующие системы исчисления налога:

*Кумулятивная* - система определения объекта, при которой налоговая база определяется нарастающим итогом. На конкретную дату определяется

налогооблагаемая база, которая уменьшается на сумму льгот, которыми пользуется плательщик на эту же дату. В каждый момент выплаты дохода определяется общая сумма выплат конкретному лицу. При этом расчетная сумма уменьшается на размер налога, удержанного ранее.

*Некумулятивная* - система обложения налоговой базы по частям. В этом случае каждая часть дохода облагается налогом отдельно, вне связи с иными источниками доходов. Эта система более проста, чем предыдущая, и не требует сложной и громоздкой системы расчетов, хотя и сложно за счет ее обеспечить устойчивое поступление средств в бюджет<sup>46</sup>.

Налог по упрощенной системе исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налог исчисляется и уплачивается по окончании каждого отчетного периода, не позднее 25 числа следующего за истекшим отчетным периодом месяца, как авансовые платежи соответствующих отчетных периодов. Ранее исчисленные суммы авансовых платежей засчитываются при определении суммы авансового платежа за следующий отчетный период и суммы налога за налоговый период<sup>47</sup>.

По итогу календарного года определяется окончательная сумма единого налога по упрощенной системе налогообложения, которую следует доплатить в бюджет. Организациями налог должен быть уплачен до 31 марта, а индивидуальными предпринимателями – до 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Расчет налога при применении объекта налогообложения «Доходы» сумма налога вычисляется по простой формуле:

Налог = Доходы за отчетный (налоговый) период x Налоговая ставка 6%.

Для вычисления конечной суммы налога, необходимой для уплаты, важно помнить о двух условиях<sup>48</sup>:

---

<sup>46</sup>Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. - Харьков, 2013. - С. 168.

<sup>47</sup> Морозова Т.В. Малые предприятия: налогообложение, учет и отчетность. - М., 2013. - С. 93.

<sup>48</sup>Газалиев М.М., Осипов В.А. Особенности налогообложения малого бизнеса. Учебное пособие. - М., 2014. - С. 77.

Во-первых, для уплаты налога необходимо вычесть уже уплаченные ранее суммы налога за отчетные периоды текущего года (например, для уплаты налога за первые 6 месяцев года нужно вычесть из исчисленного налога за период сумму уплаченного налога за первый квартал).

Во-вторых, налог можно уменьшить на суммы:

а) начисленных и уплаченных в данном отчетном (налоговом) периоде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

б) расходов по выплате работникам пособий по временной нетрудоспособности и взносов по договорам добровольного личного страхования (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые три дня временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя и не возмещаются Фондом социального страхования.

Индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму налога на уплаченные за себя страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере и ограничение в 50% на них не распространяется<sup>49</sup>.

Индивидуальные предприниматели, у которых есть наемные работники, уплачивают страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, как за физических лиц, так и за самих себя и вправе уменьшить единый налог, но не более чем на 50%.

---

<sup>49</sup> Котова С. УСН: пять причин для ведения бухучета // Упрощенная система налогообложения. // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 29.04.2019).

Расчет налога при применении объекта налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов».

Для расчета налога при этом объекте налогообложения надо знать сумму полученных доходов и сумму понесенных расходов.

Сумма налога вычисляется по формуле: Налог = (Доходы – Расходы) за отчетный (налоговый) период x Налоговая ставка 15%, при этом налоговая ставка может быть уменьшена вплоть до 5% в зависимости от региона и категории налогоплательщиков<sup>50</sup>.

Если разница между доходами и расходами равна нулю или сумма расходов больше суммы доходов, то авансовые платежи по налогу не уплачиваются.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя.

Таким образом, при исчислении единого налога по упрощенной системе налогообложения применяется кумулятивная система, что в данном случае вполне оправдано, так как объектами налогообложения являются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов, которые не делятся на части в целях налогообложения, а облагаются целиком нарастающим итогом. Поэтому применение некумулятивной системы невозможно.

#### *7. Порядок и сроки уплаты налога.*

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25 числа следующего за истекшим отчетным периодом месяца.

По истечении налогового периода заполняется, подается декларация и уплачивается налог по итогам года: организациями – до 31 марта, индивидуальными предпринимателями – до 30 апреля следующего за истекшим налоговым периодом года.

---

<sup>50</sup>Кочергов Д.С., Устинова Е.Е. Упрощенная система налогообложения: сложные вопросы применения. - М., 2016. - С.69.

Таким образом, единый налог, который уплачивается в связи с применением упрощённой системой налогообложения, обладает всеми обязательными элементами налогообложения, присущими всем налогам: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Применение упрощенной системы налогообложения является добровольным выбором налогоплательщика, конечно если субъект предпринимательства подходит по критериям применения, таким как вид деятельности, организационно-правовая форма, количество сотрудников, величина дохода, остаточная стоимость основных средств. Несомненным плюсом является право выбора одного из двух объектов налогообложения: «Доходы» или «Доходы, уменьшенные на величину расходов».

К слабым сторонам упрощенной системы налогообложения относится вероятность утраты права работать на УСН. Налоговое законодательство устанавливает требование возврата на основной режим, начиная с того квартала, в котором произошло данное нарушение<sup>51</sup>. В такой ситуации у налогоплательщика возникает сложность восстановления учета за весь «упрощенный» период. Налогоплательщик должен будет доплатить налог на прибыль и пени.

Но такую опасность возможно исключить, если налогоплательщик будет постоянно следить за размером получаемого дохода и остаточной стоимости объектов основных средств, и в случае приближения данных величин своевременно организовать налоговый и бухгалтерский учет по правилам, установленным для налогоплательщиков, применяющим основной режим налогообложения.

В общем случае упрощенная система налогообложения для субъектов малого предпринимательства значительно упрощает работу налогоплательщиков, одновременно уменьшая налоговое бремя, что

---

<sup>51</sup>Сытова Е.В. Преимущества и недостатки перехода на УСН // Налоги. - 2016. - № 3. - С. 48.



способствует развитию среднего и малого бизнеса, уровень развития которого определяет уровень развития экономики страны в целом.

## 2.2 Сравнение упрощенной системы налогообложения и иных специальных налоговых режимов (на примере патентной системы налогообложения)

В настоящее время налоговая политика нашего государства направлена на развитие малого бизнеса. Поэтому в целях стимулирования роста малого бизнеса, снижения налоговой нагрузки для субъектов малого предпринимательства<sup>52</sup>, упрощения налогового учета налоговым законодательством были предусмотрены налоговые режимы, которые позволяют отдельным категориям плательщиков заменить уплату основных налогов уплатой одного налога (в связи с выбранной системой налогообложения).

УСН и патентная система налогообложения относятся к специальным режимам налогообложения. Данные специальные налоговые режимы являются особенностью налоговой системы России, которые представляют собой особый установленный НКРФ порядок исчисления и уплаты налогов и сборов. Указанные налоговые режимы нацелены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий функционирования организаций, относящихся к сфере малого и среднего предпринимательства. Они предусматривают освобождение от обязанности по уплате отдельных видов налогов и сборов при соблюдении определённых условий, а также особый порядок определения элементов налогообложения.

Общим для этих специальных налоговых режимов является единый налог, взимание которого не освобождает налогоплательщиков от обязанности уплаты некоторых налогов, которые невозможно либо нецелесообразно заменить

---

<sup>52</sup> Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 27.01.2019) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. - 2007. - № 31. - Ст. 4006.

единым налогом из-за специфики, значимости и особой целевой направленности данных налогов.

Однако вышеназванные специальные налоговые режимы различаются рядом параметров: цель создания и вид режима; объекты; субъекты; условия применения, выражающиеся в ограничениях на вход и выход из режима налогообложения; продолжительность применения; число и виды уплачиваемых налогов; наличие специфического налога, присущего данному налоговому режиму и механизм его расчета.

Приведем основные отличительные черты между этими двумя специальными режимами налогообложения.

### *1. Налоговая база.*

Патентная система налогообложения – потенциально возможный объем дохода (определяют сумму власти региона для каждого вида занятий и каждого муниципалитета)<sup>53</sup>.

Упрощенная система налогообложения «доходы» предпринимателя.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - разница между поступлениями и затратами.

*2. Возможность уменьшения налога за счёт суммы страховых взносов, уплаченных за себя.*

Патентная система налогообложения – невозможно.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - может уменьшить налог на сумму, составляющую не более 50%, если есть наёмные работники. Если ИП работает один – ограничений нет.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - сумма страховых взносов включается в состав затрат.

### *3. Использование нескольких видов деятельности.*

---

<sup>53</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 01.05.2019) // Собрание законодательства РФ. - 2000. № 32. – Ст. 3340.

Патентная система налогообложения – для каждого вида и для каждой местности требуется отдельный патент.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - ограничений нет.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - ограничений нет.

#### *4. Приём сотрудников.*

Патентная система налогообложения – разрешается нанимать до 15 человек персонала.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - штат сотрудников не должен превышать средней величины в 100 человек.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - штат сотрудников не должен превышать средней величины в 100 человек.

#### *5. Сроки и объёмы уплаты налога.*

Патентная система налогообложения – если период действия патента до 6 месяцев – полная сумма налога вносится до выхода срока. Если от 6 до 12 месяцев – в два этапа: третью часть надо внести в 90-дневный срок с начала работы, остальную долю вносят до конца действия патента.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - авансы вносятся поквартально до 25-го числа месяца, следующего за окончившимся кварталом. Окончательный итог подводится к 30 апреля, тогда же вносится и итоговая сумма.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - авансы вносятся поквартально до 25-го числа месяца, следующего за окончившимся кварталом. Окончательный итог подводится к 30 апреля, тогда же вносится и итоговая сумма.

#### *6. Обязательность использования кассового аппарата.*

Использование кассового аппарата обязательно.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - обязательно.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - обязательно.

### *7. Отчётность.*

Патентная система налогообложения – не требуется.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - обязательно раз в год представлять декларацию.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - обязательно раз в год представлять декларацию.

### *8. Налоговая ставка.*

Патентная система налогообложения – 6% от вменённой суммы дохода.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - 6% от выручки.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - 15% от разницы между суммами поступлений и затрат.

*9. Лимит годовых доходов, превышение которого влечёт лишение прав применять систему.*

Патентная система налогообложения – 60 миллионов рублей.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - 150 миллионов рублей.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - 150 миллионов рублей.

### *10. Бухгалтерский учёт.*

Патентная система налогообложения – не ведётся.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - не ведётся.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - не ведётся.

### *11. Налоговый учёт.*

Патентная система налогообложения – книга учёта ведётся.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - ведётся в книге учёта.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - ведётся в книге учёта.

### *12. Возможность совмещения с другой системой.*

Патентная система налогообложения – допускается при условии отдельного учёта по видам занятий с разными режимами налогообложения.

Упрощенная система налогообложения «доходы» - допускается при условии раздельного учёта по видам занятий с разными режимами налогообложения.

Упрощенная система налогообложения «доходы минус расходы» - допускается при условии раздельного учёта по видам занятий с разными режимами налогообложения.

Согласно нормам НК РФ, установление особенностей функционирования патентной системы налогообложения отнесено к ведению субъектов федерации.

Так, в Алтайском крае действует закон, посвященный реализации данной системы на территории субъекта<sup>54</sup>. В Алтайском крае предприниматель имеет право получить патент более чем на 68 различных видов деятельности, которые относятся к обслуживанию населения, ремонту и техническому обслуживанию жилья, автомобилей, иным услугам производственного характера<sup>55</sup>.

После получения патента предприниматель в течение срока его действия уплачивает налоги по упрощенной схеме: не платит налоги на имущество и доходы физических лиц, а также налог на добавленную стоимость. Кроме того, действуют некоторые иные послабления. Например, не обязательно использование контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных расчетов. Есть и иные плюсы использования подобной системы: более простой процесс расчета необходимой для уплаты суммы налогов, удобство при заполнении книги доходов, отсутствие необходимости предоставления налоговой декларации. Кроме того, серьезным положительным моментом можно назвать то, что использование подобной системы не запрещает владельцу патента совмещение с другими системами налогообложения<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> Закон Алтайского края от 30.10.2012 № 78 - ЗС (ред. от 30.11.2017) «О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Алтайского края» // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения 29.04.2019).

<sup>55</sup> Митрофанова И.А., Булгакова Т.В., Климова К.О. Оптимизация патентной системы налогообложения в России: достоинства и недостатки // Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2017. - № 12. - С. 39.

<sup>56</sup> Оганесян В.Г., Жилина Н.А. Патентная система налогообложения для малого и среднего бизнеса // ScienceTime. - 2015. - № 6. - С. 396.

Однако специалисты отмечают и негативные стороны использования патента. Это ограниченный субъектный состав (юридические лица не вправе работать с данной системой), невозможность уменьшения ставки патента на сумму уплаченных страховых взносов, отсутствие льготных взносов на обязательное пенсионное страхование для отдельных категорий предпринимателей и др.<sup>57</sup>. Дополнительно в качестве значительного недостатка выделяют слишком жесткие условия, при невыполнении которых предприниматель утрачивает право на патент<sup>58</sup>.

Закон Алтайского края «О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Алтайского края» также устанавливает размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по некоторым видам предпринимательской деятельности в зависимости от средней численности наемных работников. Например, такая система применяется к таким сферам деятельности, как ремонт и пошив швейных, меховых, кожаных изделий; услуги парикмахерских, прачечных, фотоателье; ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и приборов; ремонт мебели, жилья и других построек и т. д.<sup>59</sup> Аналогичной системе налогообложения подлежат разного рода транспортные услуги, где расчетной единицей будет количество транспортных средств, а также сдача в аренду жилых и нежилых помещений (в зависимости от количества обособленных объектов (площадей))<sup>60</sup>. Переход на патентную систему налогообложения индивидуальный предприниматель осуществляет

---

<sup>57</sup> Донин Ю.Л. Новые возможности для индивидуальных предпринимателей: работа по патенту // Все для бухгалтера. - 2016. - № 7. - С. 44.

<sup>58</sup> Марширова Л.Е., Максимова Н.А. Патентная система налогообложения: становление, развитие, перспективы // Экономический анализ: теория и практика. - 2017. - № 10. - С. 52.

<sup>59</sup> Апресова Н.Г. Новый специальный налоговый режим – патентная система налогообложения // Предпринимательское право. - 2017. - № 2. - С. 27.

<sup>60</sup> Анализ практики применения патентного налогообложения: доклад Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2018 // Министерство финансов Рос. Федерации. URL: [http://minfin.ru/ru/document/index.php?id\\_4=27073](http://minfin.ru/ru/document/index.php?id_4=27073) (дата обращения: 29.04.2019).

добровольно, равно возможен и обратный переход на систему, используемую ранее<sup>61</sup>.

Данные о количестве выданных в 2018 году в субъектах РФ патентов индивидуальным предпринимателям приведены в приложении № 1. В Алтайском крае по состоянию на 01 января 2019 года было выдано 175 патентов<sup>62</sup>.

Таким образом, анализ двух специальных налоговых режимов – УСН и патентной системы налогообложения свидетельствует о том, что УСН и патентная система налогообложения достаточно привлекательны для организаций и предпринимателей.

Однако применяя данные системы налогообложения необходимо учитывать недостатки, которыми они обладают.

Так, из преимуществ патентной системы налогообложения следует выделить<sup>63</sup>:

- отсутствие необходимости в составлении деклараций и ведении отчетности (достаточно вести книгу учета дохода);
- заранее известна величина налоговых сборов;
- отсутствует необходимость в применении контрольно-кассовой техники.

Наличие существенных достоинств обеспечивает малым фирмам возможность отвоевать свою долю на рынке. Однако патентная система имеет ряд недостатков. К недостаткам можно отнести<sup>64</sup>:

- ограниченный перечень видов деятельности, в отношении которых ее можно применять;
- при принятии патентной системы индивидуальный предприниматель не может вычесть из стоимости патента сумму страховых взносов, который он

---

<sup>61</sup> Абрамова Э.В. Указ.раб. - С. 16.

<sup>62</sup> Отчет по форме № 1-ПАТЕНТ по состоянию на 01.01.2019 [Электронный документ]. URL: [https://www.nalog.ru/rn26/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/6953262/](https://www.nalog.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6953262/) (дата обращения: 29.04.2019).

<sup>63</sup> Иосифова О.Н., Попова Я.В. Проблемы использования патентной системы налогообложения в малом бизнесе // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. - 2016. - № 12. - С. 672.

<sup>64</sup> Горина Г.А. Плюсы и минусы патентной системы налогообложения // Налоги и налогообложение. - 2014. - № 1. - С. 39.

заплатил за себя и работника в ПФР и ФСС - это увеличивает нагрузку на индивидуальных предпринимателей;

- при введении разных видов деятельности придётся получить несколько патентов на каждый вид деятельности. Причем по каждому патенту должна быть отдельная книга учета доходов;

- установлены лимиты при патентной системе налогообложения. Так, совокупный доход индивидуальных предпринимателей не должен превышать 60 млн. руб. в год;

- ограничение средней численности наемных работников. Численность не должна превышать у ИП 15 человек за налоговый период по всем видам предпринимательской деятельности. Это неудобно.

Основными преимуществами упрощенной системы налогообложения являются<sup>65</sup>:

- учет реального дохода, а не потенциального;

- вероятность уменьшения страхового взноса;

- возможность иметь в штате до 100 работников;

- более простая процедура оформления при смене региона для индивидуального предпринимателя (для этого достаточно встать на учет в налоговой службе в другом регионе, и все платежи будут сохранены и учтены).

Однако у такой системы есть существенный недостаток: возможность оплаты взносов за наемных работников по пониженной ставке (20 процентов) предоставляется только тем индивидуальным предпринимателям, которые занимаются льготными видами деятельности.

В остальных случаях за каждого наемного работника требуется платить взнос в размере 30 процентов. В этом отношении патент выгоднее, поскольку при такой системе, вне зависимости от вида деятельности, за наемного

---

<sup>65</sup> Турбина Н.М. Сравнительный анализ специальных налоговых режимов, применяемых малым бизнесом //Совершенствование налоговой политики. - 2016. - № 34. - С. 51.



работника выплачивается взнос по пониженной ставке, которая не превышает 20 процентов.

Обобщая изложенное по второй главе выпускной квалификационной работы можно прийти к следующим выводам:

- анализ упрощенной системы налогообложения свидетельствует о том, что она предназначена для малых, средних предприятий и индивидуальных предпринимателей, и обладает рядом преимуществ по сравнению с патентной системой налогообложения. Основным ее достоинством является замена ряда налогов, таких как налог на прибыль организации (налог на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей), налог на имущество организаций (налог на имущество физических лиц для индивидуальных предпринимателей) и налог на добавленную стоимость - единым налогом. Данное обстоятельство позволяет экономить на налогах и значительно упрощает ведение налогового учета и сдачи налоговой отчетности, поскольку проведение указанных мероприятий необходимо ни по трем, а по одному налогу<sup>66</sup>.

К слабым сторонам упрощенной системы налогообложения относится вероятность утраты права работать на УСН. Налоговое законодательство устанавливает требование возврата на основной режим, начиная с того квартала, в котором произошло данное нарушение<sup>67</sup>. В такой ситуации у налогоплательщика возникает сложность восстановления учета за весь «упрощенный» период. Налогоплательщик должен будет доплатить налог на прибыль и пени;

- для применения патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями необходимо принятие регионального закона о введении данной системы налогообложения. И только в этом случае её можно будет применять на территории субъекта РФ. Элементы налогообложения данной системы регулируются как НК РФ, так и законом субъекта РФ. На региональном уровне в частности устанавливается размер потенциально

---

<sup>66</sup>Рахматуллина О. В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование: монография. - Оренбург, 2014. - С. 56.

<sup>67</sup>Сытова Е.В. Преимущества и недостатки перехода на УСН // Налоги. - 2016. - № 3. - С. 48.

возможного к получению годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в пределах заданных на федеральном уровне. Таким образом, патентная система налогообложения, по своей сущности, более схожа с региональными налогами, нежели чем с федеральными.

Приведенный в приложении № 1 график о количестве полученных индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения свидетельствует о том, что можно отметить положительный опыт функционирования патентной системы налогообложения в нашей стране и наличие перспектив для ее дальнейшего развития. Предприниматели Алтайского края активно пользуются предоставленной возможностью уменьшить свои налоговые издержки и таким способом развивают свой бизнес.

### Глава 3. Перспективы развития упрощённой системы налогообложения в Российской Федерации

УСН как специальный налоговый режим применяется в России в качестве одной из мер поддержки малого предпринимательства в области налоговой политики. Данный налоговый режим призван снижать налоговую нагрузку и упрощать налогообложение, тем самым поддерживая развитие самого значимого элемента рыночной экономики – малого бизнеса. Помимо этого, УСН способствует сокращению размеров «теневой» экономики и последствий ее расширения<sup>68</sup>.

Законодательное регулирование УСН в Российской Федерации развивалось на протяжении длительного времени путем издания различных нормативно-правовых актов, которые впоследствии были систематизированы в НКРФ.

Несмотря на огромное количество дискуссий и современный законотворческий процесс, способствующий совершенствованию применения УСН как специального налогового режима все – таки они, по нашему мнению, не решают полностью одной из главных задач налогового администрирования – максимального охвата налогообложением всех видов и форм доходов налогоплательщиков, что не обеспечивает реализацию принципа справедливости и фискальной функции налогообложения.

Ведь налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка<sup>69</sup>. Они выступают главной формой мобилизации государственных доходов в странах с рыночной экономикой. От того, насколько правильно построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всех отраслей экономики. А эффективность функционирования налоговой системы, в свою

---

<sup>68</sup> Верецкий А.В. О совершенствовании налогообложения субъектов малого и среднего предпринимательства // Финансовая экономика. - 2017. - № 1. - С. 91.

<sup>69</sup> Агузарова Ф.С. Российская налоговая система: понятие, проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. - 2016. - № 11. - С. 1025.

очередь, зависит от качества управления ею, то есть уровня налогового администрирования, что представляет собой комплекс действий уполномоченных государственных органов и их должностных лиц, направленных на реализацию эффективной налоговой политики страны<sup>70</sup>.

Налоговая политика Российской Федерации должна отвечать глобальным вызовам, которые связаны с возможностями международного структурирования бизнеса, направленного на размывание налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения<sup>71</sup>.

Налоговая политика - это действия государства в области налогов и налогообложения.

С принятием НК РФ в России были определены приоритетные направления развития и совершенствования системы налогообложения.

Первое направление - достижение стабильности и определенности налоговой системы. Основными способами реализации являются:

- определение исчерпывающего перечня налогов и сборов;
- установление предельных ставок региональных и местных налогов;
- отказ от практики применения в качестве объекта налогообложения выручки от реализации; сокращение числа налогов;
- устранение противоречий налогового и иных видов законодательства;
- выравнивание условий налогообложения за счет сокращения налоговых льгот;
- упорядочение системы ответственности за налоговые правонарушения.

Второе направление касается фискальных стимулов и предусматривает следующие основные меры:

- введение рыночного механизма налогообложения недвижимости;

---

<sup>70</sup> Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия Уральского государственного экономического университета. - 2015. - № 1. - С. 45.

<sup>71</sup> Егорова М.С., Глущенко Я.С. Россия: основные направления налоговой политики до 2017 года // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. - 2015. - № 5. - С. 32.

- постепенное снижение налогового бремени на предприятия, перенос части налоговой нагрузки со сферы производства в сферу обращения;

- применение агрегированного налогообложения субъектов малого бизнеса.

Третье направление находится в области повышения собираемости налогов и предполагает:

- последовательный переход к исчислению налогов по отгрузке; налогообложение у источника выплаты;

- введение механизма реального контроля доходов физических лиц;

- совершенствование методов банковского контроля;

- усиление контроля и ответственности за неполное отражение в бухгалтерской отчетности операций по наличному денежному обращению.

Реализация указанных направлений налоговой политики, несомненно, должна была отразиться положительно на экономике страны, однако в настоящее время одним из препятствий эффективной налоговой политики российского государства является несовершенство налоговой системы России, так как она формировалась в условиях спада производства и инфляции, имеет ярко выраженный фискальный интерес, и роль регулирующей функции в ней снижена. А именно любой налоговой системе необходимо обеспечить приоритет производства над интересами бюджета. Сегодня Российская Федерация характеризуется нестабильным политическим и экономическим положением. Причиной этого выступают экономические колебания, вследствие которых мы имеем дешевую нефть, быстро растущий курс доллара и евро, а также резкое повышение цен на импортные товары. Внешнеполитические отношения обостряют экономику России, так как введенные Западом санкции затормозили ее развитие. Это можно проследить в увеличении бюджетного дефицита и в повышении цен, в существенном сокращении ВВП страны, а также в превышении спроса на рабочие места. Целесообразно России проводить эффективную политику во всех сферах, чтобы укрепить свои позиции на международном рынке. Для внутренней экономики России очень

важно развивать своих товаропроизводителей, как представителей малого бизнеса, так и среднего бизнеса. Это должно достигаться эффективным стимулированием данных налогоплательщиков к применению специальных режимов налогообложения и в первую очередь УСН.

В соответствии с Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов а 2019 - 2021 гг.<sup>72</sup> планируется продолжить реализацию комплекса мер по улучшению администрирования доходов бюджетной системы, в том числе за счет дальнейшей цифровизации налогового администрирования и интеграции всех источников информации и потоков данных в единое информационное пространство с последующей автоматизацией ее анализа на основе внедрения современных технологий обработки больших массивов.

В данном документе предусмотрены следующие направления в отношении УСН:

- отмена обязанности представления налоговой декларации налогоплательщиками, применяющими УСН с объектом налогообложения в виде доходов и использующими контрольно-кассовую технику, обеспечивающую передачу фискальных данных в налоговые органы в режиме «онлайн»;

- на переходный период до 2025 года для некоммерческих организаций (за исключением государственных (муниципальных) учреждений), применяющих упрощенную систему налогообложения и осуществляющих в соответствии с учредительными документами деятельность в области социального обслуживания населения, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства (деятельность театров, библиотек,

---

<sup>72</sup> «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения 27.05.2019).

музеев и архивов) и массового спорта (за исключением профессионального), установлены пониженные тарифы страховых взносов;

- на переходный период до 2025 года для благотворительных организаций, зарегистрированных в установленном законодательством Российской Федерации порядке и применяющих упрощенную систему налогообложения установлены пониженные тарифы страховых взносов и т.д.

Определены следующие меры налоговой политики в отношении УСН:

- установление порядка определения остаточной стоимости основных средств для индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН;

- уточнение порядка определения налоговой базы по УСН в отношении учета доходов и расходов товариществ собственников жилья, товариществ собственников недвижимости, управляющих организациями, садоводческих, огороднических или дачных некоммерческих товариществ (некоммерческих партнерств), жилищных, садоводческих, огороднических, дачных или иных специализированных потребительских кооперативов в части средств, полученных от собственников недвижимости в оплату коммунальных услуг и перечисленных ресурсоснабжающим организациям;

- уточнение порядка учета субсидий и средств финансовой поддержки, полученных из бюджетной системы Российской Федерации, налогоплательщиками, применяющими УСН, в случае компенсации за счет указанных средств ранее произведенных налогоплательщиками расходов;

- в целях упрощения порядка учета расходов на приобретение основных средств по УСН и приведения в соответствие с положениями главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса, исключение нормы, согласно которой основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, учитываются в расходах с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

На текущий 2019 год основные направления налоговой политики России в отношении УСН предусматривают: предоставление субъектам РФ права на

снижение налоговых ставок по УСН с 6 до 1 % (в отношении налогоплательщиков с объектом налогообложения в виде доходов); увеличение порогового значения стоимости амортизируемого имущества вплоть до 80-100 тыс. руб. Ведь это позволит списывать в затраты стоимость недорогого оборудования единовременно в момент его ввода в эксплуатацию, а не через механизм начисления амортизации.

Для УСН на 2019 год установлен следующее значение коэффициента-дефлятора - в целях применения УСН - 1,518<sup>73</sup>.

Хотя период и не определен, но российский законодатель рассматривает вопрос о возможности сокращения специальных налоговых режимов. Так, для налогоплательщиков, применяемых специальные налоговые режимы возможно в будущем оставление трех специальных налоговых режима: ЕНВД, упрощенная система налогообложения и патентная система налогообложения (для индивидуальных предпринимателей).

Таким образом, в условиях развития российской экономики вопросы применения и совершенствования УСН являются весьма актуальными. Эффективное реформирование экономического, политического и социального устройства страны невозможно без актуальной налоговой системы. Для проведения налоговой политики недостаточно наличия стабильной налоговой системы, необходимы активные инструменты, которым и в том числе являются специальные налоговые режимы с особым порядком исчисления налогов.

Принятые в последние годы меры по совершенствованию упрощенной системы налогообложения позволили в значительной степени снизить налоговую нагрузку на малый бизнес, что повлекло за собой развитие производства, расширение инвестиционной деятельности, увеличение занятости населения, а упрощение налогообложения не только снизило издержки налогоплательщиков на ведение налогового и бухгалтерского учета,

---

<sup>73</sup>Приказ Минэкономразвития России от 30.10.2018 № 595 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2019 год» // Российская газета. - 2018. - № 259. - 19 нояб.



но и повысило эффективность налогового администрирования. Однако практика применения вышеуказанной системы налогообложения к субъектам малого предпринимательства свидетельствует о необходимости ее серьезного реформирования с целью создания благоприятных условий для легального развития малого бизнеса, воспитания законопослушных, добросовестных налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в этой сфере экономики и создающих рабочие места для населения. При этом необходимо учесть имеющийся положительный опыт и мнение региональных органов власти и самих предпринимателей.

Проведенный анализ перспектив развития законодательства свидетельствует о том, что государство пытается сделать применение УСН более прозрачным и понятным для налогоплательщиков. Однако, по нашему мнению это ему не совсем удастся. Тем не менее, позитивные моменты присутствуют. Так, в 2019 году законодатель предусмотрел положения, согласно которым налогоплательщик может утратить статус субъекта малого предпринимательства при превышении предельных значений по численности работников и величине дохода от предпринимательской деятельности в течение трех предшествующих лет подряд. Данное условие позволит субъектам малого предпринимательства планировать свою деятельность на среднесрочную перспективу, а, следовательно, упростит и процедуры начисления и уплаты налогов.

Размер поступлений по УСН в бюджетную систему РФ позволяет сделать вывод о наличии явных положительных трендов по суммам уплаченных налогов. Следовательно, изменения законодательства по специальным налоговым режимам в целом и по налогу, взимаемому в связи с применением УСН, в частности, имеют ярко выраженные последствия в виде увеличения субъектов малого предпринимательства и суммы налогов, уплачиваемых ими в бюджетную систему РФ.

К последствиям, которые связаны с изменением законодательства о специальных налоговых режимах в 2019 году, можно отнести две

взаимоисключающие тенденции: создание условий для увеличения оснований отнесения налогоплательщиков к субъектам малого предпринимательства и одновременное увеличение налоговой нагрузки за счет последовательного сокращения льгот по уплачиваемым малым бизнесом налогам и страховым взносам. Более подробно законодательные изменения в применении УСН в 2019 году отражены в приложении № 2.

## Заключение

В современной экономике России сформирована определенная структура, и значительное место в ней занимает малый бизнес. Малый бизнес в огромной степени обеспечивает занятость населения, что особенно актуально в период мирового финансового кризиса. Так именно предприниматели участвуют в формировании бюджетов всех уровней. Помимо непосредственных отчислений в бюджет от доходов компаний, предприятия малого бизнеса, создавая рабочие места и являясь источником доходов населения, помогает сбору налогов с физических лиц. К тому же, малые предприятия исправно и своевременно платят налоги по сравнению с представителями среднего и крупного бизнеса. Однако на данный момент в России доля предприятий малого и среднего бизнеса составляет только около 20%. Эта цифра значительно ниже, чем в странах, демонстрирующих более успешные экономические показатели. В то же время российская экономика ещё сохраняет хорошие перспективы для увеличения социально-экономической значимости малого бизнеса.

Несмотря на то, что упрощённая система налогообложения в Российской Федерации была создана как раз для оказания поддержки субъектам малого предпринимательства, посредством предоставления налоговых преимуществ и льгот в сфере исчисления и уплаты налогов, на данный момент, она всё еще далека от совершенства. И связано это, прежде всего, с тем, что данный специальный налоговый режим недостаточно проработан на законодательном уровне и это, не смотря на то, что существует отдельная глава 26.2 НК РФ.

Результаты проведенного исследования позволили сформулировать следующие основные выводы:

- в развитии законодательства об упрощённой системе налогообложения выделяется три этапа развития, которые последовательно сменяли друг друга. Рассматривая вопрос генезиса правового регулирования упрощенной системы налогообложения в России, следует отметить, что «пробораз» современной российской упрощенной системы налогообложения был заложен Федеральным

законом от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства». Генезис правового регулирования упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации включает в себе многократные нормативные преобразования, связанные как с совершенствованием самого специального налогового режима, так и явившиеся следствием развития отечественной системы налогов и сборов.

Однако правовая сущность и целевое предназначение упрощенной системы налогообложения остаются незыблемыми на протяжении уже двух десятков лет, что подтверждает известную степень совершенства этой налоговой конструкции, необходимость ее существования и востребованность как в налоговой теории, так и в финансово-хозяйственной практике.

Так как данный специальный налоговый режим является сравнительно молодым явлением для России, поэтому законодательство о налогах и сборах, относительно упрощенной системы налогообложения, находится еще в стадии становления и развития. И во избежание прошлых ошибок, допущенных при формировании данного налогового режима, необходимо учитывать исторический опыт развития УСН и постоянно его совершенствовать;

- анализ упрощенной системы налогообложения свидетельствует о том, что она предназначена для малых, средних предприятий и индивидуальных предпринимателей, и обладает рядом преимуществ по сравнению с патентной системой налогообложения. Основным ее достоинством является замена ряда налогов, таких как налог на прибыль организации (налог на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей), налог на имущество организаций (налог на имущество физических лиц для индивидуальных предпринимателей) и налог на добавленную стоимость - единым налогом. Данное обстоятельство позволяет экономить на налогах и значительно упрощает ведение налогового учета и сдачи налоговой отчетности, поскольку проведение указанных мероприятий необходимо ни по трем, а по одному налогу.

К слабым сторонам упрощенной системы налогообложения относится вероятность утраты права работать на УСН. Налоговое законодательство устанавливает требование возврата на основной режим, начиная с того квартала, в котором произошло данное нарушение. В такой ситуации у налогоплательщика возникает сложность восстановления учета за весь «упрощенный» период. Налогоплательщик должен будет доплатить налог на прибыль и пени;

- для применения патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями необходимо принятие регионального закона о введении данной системы налогообложения. И только в этом случае её можно будет применять на территории субъекта РФ. Элементы налогообложения данной системы регулируются как НК РФ, так и законом субъекта РФ. На региональном уровне в частности устанавливается размер потенциально возможного к получению годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в пределах заданных на федеральном уровне. Таким образом, патентная система налогообложения, по своей сущности, более схожа с региональными налогами, нежели чем с федеральными.

Приведенный график о количестве полученных индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения свидетельствует о том, что можно отметить положительный опыт функционирования патентной системы налогообложения в нашей стране и наличие перспектив для ее дальнейшего развития. Предприниматели Алтайского края также активно пользуются предоставленной возможностью уменьшить свои налоговые издержки и таким способом развивают свой бизнес;

- проведенный анализ перспектив развития законодательства о УСН, свидетельствует о том, что государство пытается сделать применение УСН более прозрачным и понятным для налогоплательщиков. Однако, по нашему мнению это ему не совсем удастся. Тем не менее, позитивные моменты присутствуют. Так, в 2019 году законодатель предусмотрел положения, согласно которым налогоплательщик может утратить статус субъекта малого

предпринимательства в 2019 году при превышении предельных значений по численности работников и величине дохода от предпринимательской деятельности в течение трех предшествующих лет подряд. Данное условие позволит субъектам малого предпринимательства планировать свою деятельность на среднесрочную перспективу, а, следовательно, упростит и процедуры начисления и уплаты налогов.

Изменения законодательства по налогу, взимаемому в связи с применением УСН имеют ярко выраженные последствия в виде увеличения субъектов малого предпринимательства и суммы налогов, уплачиваемых ими в бюджетную систему РФ.

К последствиям, которые связаны с основными изменениями законодательства о специальных налоговых режимах в 2019 году, можно отнести две взаимоисключающие тенденции: создание условий для увеличения оснований отнесения налогоплательщиков к субъектам малого предпринимательства и одновременное увеличение налоговой нагрузки за счет последовательного сокращения льгот по уплачиваемым малым бизнесом налогам и страховым взносам.

## Библиографический список

### Нормативные правовые акты и документальные материалы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (ред. от 21.07.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2014. - № 31. - Ст. 4398.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 25.01.2019) // Собрание законодательства РФ. - 2000. - № 32. - Ст. 3340.
4. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 27.01.2019) // Собрание законодательства РФ. - 2007. - № 31. - Ст. 4006.
5. О независимой оценке квалификации: федеральный закон от 03.07.2016 № 238-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 2016. - № 27 (Часть I). - Ст. 4171.
6. О государственной поддержке предпринимательства в Российской Федерации: федеральный закон РФ от 14.06.1995г. № 88-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 1995. - № 25. - Ст. 2343.
7. О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации: федеральный закон от 30.11.1994 № 52-ФЗ (ред. от 03.08.2018) // Собрание законодательства РФ. - 1994. - № 32. - Ст. 3302.
8. Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2019 год: Приказ Минэкономразвития России от 30.10.2018 № 595 // Российская газета. - 2018. - № 259. - 19 нояб.
9. Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о

деятельности организации: Приказ Росстата от 22.11.2017 № 772 (ред. от 29.12.2018) // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

10. Положение об установлении и опубликовании Центральным банком Российской Федерации официальных курсов иностранных валют по отношению к рублю: утв. Банком России 18.04.2006 № 286-П // Вестник Банка России. - 2006. - № 24.

11. О направлении Положения об организации деятельности малых предприятий: Письмо Минобразования РСФСР от 25.12.1989 № 09-14/897 (вместе с «Положением..» одобренным Комиссией по совершенствованию хозяйственного механизма при Совмине СССР 06.06.1989) // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

12. О мероприятиях по реализации Федерального Закона РФ от 29.12.1995 года № 222-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства: Приказ Министерства Финансов РФ от 15.03.1996г. № 27 // Российские вести. - 1996. - № 104.

13. О порядке применения Федерального Закона РФ от 29.12.1995г. № 222-ФЗ «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства: Письмо государственной налоговой службы РФ от 06.02.1996г. № НП-6-02/77 // Налоговый вестник. - 1996. - № 3.

14. Отчет по форме № 1-ПАТЕНТ по состоянию на 01.01.2019 [Электронный документ]. URL: [https://www.nalog.ru/rn26/related\\_activities/statistics/6953262/](https://www.nalog.ru/rn26/related_activities/statistics/6953262/) (дата обращения: 29.04.2019).

15. Об установлении налоговой ставки 0 процентов для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной и (или) патентной системы налогообложения на территории



Алтайского края: закон Алтайского края от 03.06.2016 № 48-ЗС (ред. от 02.07.2018) // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 29.04.2019).

16. О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Алтайского края: закон Алтайского края от 30.10.2012 № 78 ЗС (ред. от 30.11.2017) // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 29.04.2019).

17. О ставках налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения в Алтайском крае: закон Алтайского края от 30.11.2017 № 89-ЗС // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 27.05.2019).

18. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 27.05.2019).

19. В передаче дела по заявлению об отмене решения налогового органа в части доначисления единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, для пересмотра в порядке надзора судебных актов отказано, так как суд, отказывая в удовлетворении заявления, обоснованно исходил из неправомерного учета заявителем расходов в одном налоговом периоде, тогда как данные расходы подлежат учету в тех налоговых периодах, в которых они возникнут в будущем: определение ВАС РФ от 22.12.2010 № ВАС-17043/10 по делу № А27-16099/2009 // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

20. Доходы, полученные от продажи нежилого помещения, приобретенного индивидуальным предпринимателем и использованного им в целях осуществления предпринимательской деятельности, должны учитываться в составе доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности: постановление ФАС Поволжского округа от 01.07.2011 по делу № А55-20037/2010 // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

#### Специальная литература

21. Агузарова, Ф.С. Налоговый потенциал Северо-Кавказского федерального округа / Ф.С. Агузарова // Дайджест-финансы. - 2016. - № 2. - С. 17 - 24.

22. Агузарова, Ф.С. Российская налоговая система: понятие, проблемы и перспективы / Ф.С. Агузарова // Налоги и налогообложение. - 2016. - № 11. - С. 1025 - 1033.

23. Анисимов, А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации / А.Л. Анисимов // Известия Уральского государственного экономического университета. - 2015. - № 1. - С. 45 - 59.

24. Анализ практики применения патентного налогообложения: доклад Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2018 // Министерство финансов Рос. Федерации. URL: [http://minfin.ru/ru/document/index.php?id\\_4=27073](http://minfin.ru/ru/document/index.php?id_4=27073) (дата обращения: 29.04.2019).

25. Апресова, Н.Г. Новый специальный налоговый режим – патентная система налогообложения / Н.Г. Апресова // Предпринимательское право. - 2017. - № 2. - С. 27 - 34.

26. Алимбекова, А.С. Правоприменение налогово-правовых норм налоговыми органами как особая форма реализации налогового права / А.С. Алимбекова // Налоги. - 2014. - № 1. - С. 7 - 12.

27. Апресова, Н.Г. Отдельные аспекты применения упрощенной системы налогообложения / Н.Г. Апресова // Предпринимательское право. - 2018. - № 2. - С. 42 - 51.

28. Бондаренко, Т.Н. Патентная система налогообложения: плюсы и минусы для индивидуальных предпринимателей / Т.Н. Бондаренко, Е.Л. Войнова // Карельский научный журнал. - 2017. - Т. 6. - № 2. - С. 64 - 72.

29. Брызгалин, А.В. Специальные налоговые режимы. Упрощенная система налогообложения / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

30. Верецкий, А.В. О совершенствовании налогообложения субъектов малого и среднего предпринимательства / А.В. Верецкий // Финансовая экономика. - 2017. - № 1. - С. 91 - 98.

31. Горина, Г.А. Плюсы и минусы патентной системы налогообложения / Г.А. Горина // Налоги и налогообложение. - 2014. - № 1. - С. 39 - 45.

32. Газалиев, М.М. Особенности налогообложения малого бизнеса: Учебное пособие / М.М. Газалиев, В.А. Осипов. - М.: Статут, 2014. – 280 с.

33. Годме, П.М. Финансовое право / П.Ф. Годме. - М.: Профиздат, 1978. – 522 с.

34. Гуревич, Ф. УСН: что выгоднее – только «доходы» или «доходы минус расходы» / Ф. Гуревич // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

35. Донин, Ю.Л. Новые возможности для индивидуальных предпринимателей: работа по патенту / Ю.Л. Донин // Все для бухгалтера. - 2016. - № 7. - С. 44 - 51.

36. Демин, А.В. Налоговое право России. Учебное пособие / А.В. Демин. - Красноярск, 2016. – 410 с.

37. Егорова, М.С. Россия: основные направления налоговой политики до 2017 года / М.С. Егорова, Я.С. Глущенко // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. - 2015. - № 5. - С. 32 - 38.

38. Жгаев, О.С. Налоговая база: понятие, виды и значение в системе элементов налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.10 / О.С. Жгаев. - Екатеринбург, 2009. – 80 с.

39. Игонина, Л.Л. О подходах к оценке эффективности бюджетно-налоговой политики / Л.Л. Игонина // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. - 2017. - № 3. - С. 72 - 79.

40. Иосифова, О.Н. Проблемы использования патентной системы налогообложения в малом бизнесе / О.Н. Иосифова, Я.В. Попова // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. - 2016. - № 12. - С. 672 - 684.

41. «Информация» ФНС России «О применении УСН» // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

42. Изменения для УСН в 2019 году //Журнал «Упрощенка». - 2019. - № 15. - С. 17 // Консультант Плюс: Справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2019. – Заглавие с экрана. – Режим доступа: (внутриуниверситетская компьютерная сеть).

43. Истратова, М.В. Упрощенная система налогообложения с 2003 года / М.В. Истратова // Российский налоговый курьер. - 2017. - № 20. - С.32 - 38.

44. Кирилина, В.Е. Малое предприятие как субъект налогового права / В.Е. Кирилина. - М.: Экспо, 2016. – 189 с.

45. Козырин, А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. - М.: Юриздат, 1993. – 287 с.

46. Кучерявенко, Н. П. Налоговое право: Учебник / Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Наследие, 2013. – 308 с.

47. Котова, С. УСН: пять причин для ведения бухучета // Упрощённая система налогообложения / С. Котова // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – Заглавие с экрана. URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения 29.04.2019).

48. Кочергов, Д.С. Упрощенная система налогообложения: сложные вопросы применения / Д.С. Кочергов, Е.Е. Устинова. - М.: Норма, 2016. – 177 с.

49. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения / И.А. Майбуров. - М.: Эксмо, 2015. – 340 с.

50. Морозова, Т.В. Малые предприятия: налогообложение, учет и отчетность / Т.В. Морозова. - М.: Статут, 2013. – 210 с.

51. Митрофанова, И.А. Оптимизация патентной системы налогообложения в России: достоинства и недостатки / И.А. Митрофанова, Т.В. Булгакова, К.О. Климкова // Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2017. - № 12. - С. 39 - 49.

52. Марширова, Л.Е. Патентная система налогообложения: становление, развитие, перспективы / Л.Е. Марширова, Н.А. Максимова // Экономический анализ: теория и практика. - 2017. - № 10. - С. 52 - 58.

53. Ногина, О.А. К вопросу об элементном составе налога / О.А. Ногина // Финансовое право. - 2015. - № 7. - С. 49 - 58.

54. Оганесян, В.Г. Патентная система налогообложения для малого и среднего бизнеса / В.Г. Оганесян, Н.А. Жилина // ScienceTime. - 2015. - № 6. - С. 396 - 411.

55. Пепеляев, С.Г. Закон о налогах: элементы структуры / С.Г. Пепеляев. - М.: Юрист, 2014. – 148 с.

56. Покачалова, Е.В. Упрощенная система налогообложения в отечественной системе налогов и сборов: генезис правового регулирования и особенности возникающих обязательств / Е.В. Покачалова, А.С. Кондукторов // Налоги. - 2015. - № 3. - С. 31 - 44.

57. Рахматуллина, О.В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование: монография / О.В. Рахматуллина. - Оренбург, 2014. – 145 с.

58. Сытова, Е.В. Преимущества и недостатки перехода на УСН / Е.В. Сытова // Налоги. - 2016. - № 3. - С. 48 - 55.

59. Турбина, Н.М. Сравнительный анализ специальных налоговых режимов, применяемых малым бизнесом / Н.М. Турбина // Совершенствование налоговой политики. - 2016. - № 34. - С. 51 - 64.

60. Ходский, Л.В. Основы государственного хозяйства. Пособие по финансовой науке / Л.В. Ходский. - СПб.: Типография «Рассвет», 1901. – 311 с.

61. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. - М.: Норма, 2016. – 550 с.

Количество индивидуальных предпринимателей применявших патентную систему налогообложения в РФ в 2018 году

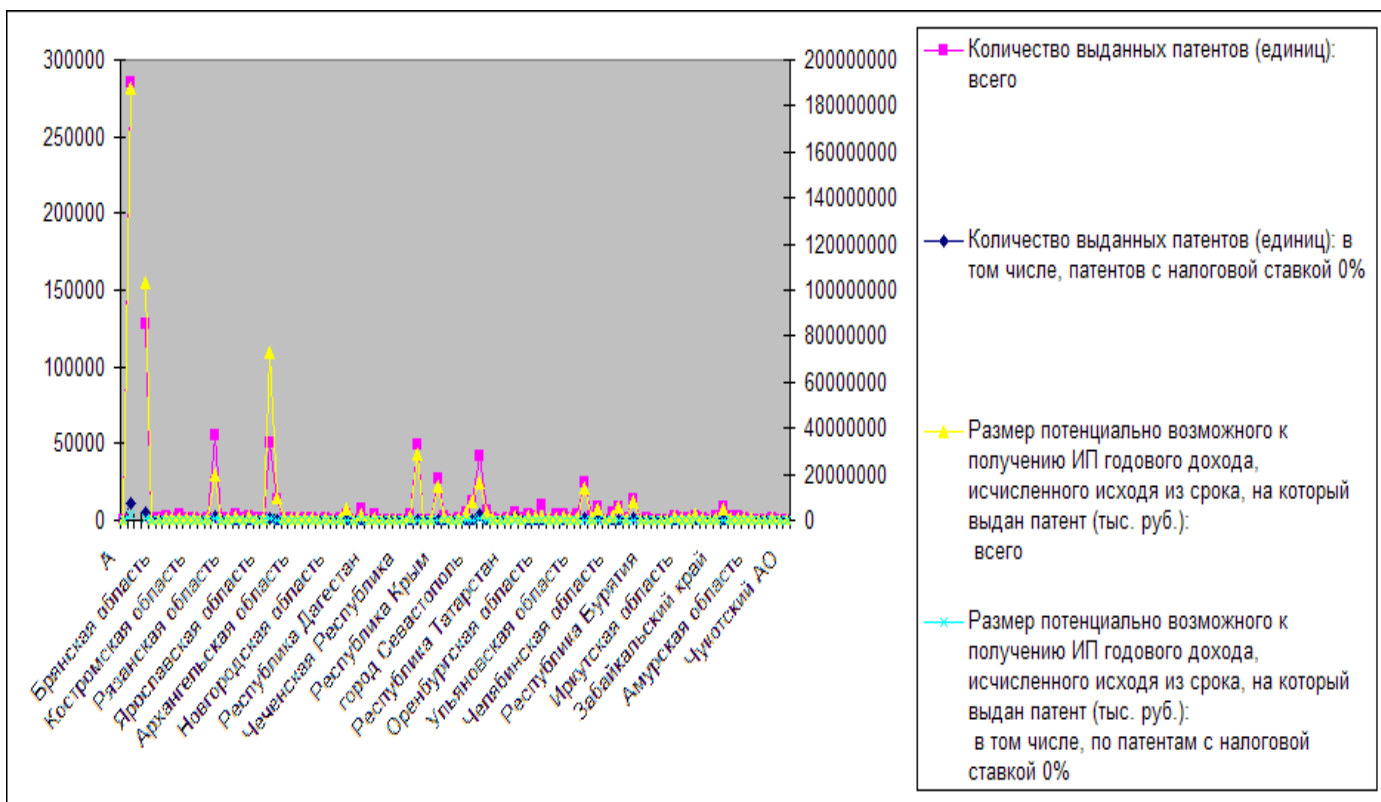


Таблица 1.

## Новое в налогообложении в 2019 году для УСН (отдельные положения)

Новое в налогообложении в 2019 году для УСН	Пояснение
Госрегистрация «упрощенного» бизнеса	
Упразднена пошлина за регистрацию фирм и предпринимателей	Пошлина не взимается при онлайн-регистрации: юрлиц; ИП; изменений в уставах; ликвидации юрлица добровольно; завершения бизнеса ИП
Страхование счетов и вкладов бизнесменов	
Застрахованы банковские счета и вклады фирм и предпринимателей, относящихся к малому бизнесу	УСН изменения с 01 января 2019 г. - страховка счета или вклада действует на сумму до 1 400 000 р. - по аналогии с банковскими вкладами физлиц
Применение онлайн-касс при «упрощенке»	
Заканчивается отсрочка по ККТ для фирм и предпринимателей на «упрощенке»	С 1-го июля 2019 г. должны вести расчеты только через онлайн ККТ фирмы и ИП на «упрощенке», обслуживающие население
Страховые взносы при «упрощенке»	
Отменены пониженные ставки взносов	Отмена льготы по взносам означает, что платить пониженные взносы с вознаграждений сотрудникам и другим физлицам теперь не могут для фирмы на «упрощенке» по видам бизнеса, названным в статье 427 НК РФ.
Увеличены годовые максимумы выплат для начисления взносов	УСН изменения: с 01 января 2019 г. возрастают годовые суммы выплат сотрудникам и другим физлицам, на которые фирмы и предприниматели должны начислить взносы. Теперь лимиты выплат физлицам составляют: для ОПС - 1 150 000 р. для ОСС по больничным и материнству - 865 000 р.
Возросли годовые фиксированные платежи	Новое в налогообложении в 2019 году для



по взносам	УСН – предприниматели на «упрощенке», ведущие бизнес в одиночку, заплатят больше взносов на ОПС и на ОМС. Годовые платежи ИП по взносам составят: на ОМС – 6884 р. на ОПС с годового дохода в пределах 300 000 р. - 29 354 р. на ОПС с годового дохода свыше 300 000 р. – 1%, но не больше чем 234 832 р.
Снижены добровольные взносы на ОПС предпринимателей на «упрощенке»	Снижение взносов касается «самозанятых» ИП на «упрощенке», которые добровольно платят «за себя» взносы на ОПС. Новый лимит - произведение 12-ти МРОТ (на начало 2019 г.) и тарифа взносов на ОПС
Оценка условий труда	
Отменяются итоги аттестации рабочих мест	Аттестация заменена спецоценкой условий труда. К 1-му января все работодатели должны провести спецоценку и иметь подтверждающие документы.
Налог на имущество на «упрощенке»	
Налог с движимых объектов не взимается	Остаточную стоимость движимого имущества не придется учитывать при расчете налога.
Обновлена отчетность по «имущественному» налогу	УСН: изменения с 1 января 2019 года – это новые формы декларации и авансового расчета по налогу на имущество за все периоды 2019 г., начиная с отчета за 1-й квартал.
Расходы на возмещение вреда, причиняемого автомобильными дорогам общего пользования	
Уточнен расчет платежа	УСН: изменения с 01 января 2019 г. – можно будет учесть в расходах сумму платы «Платону» (оплачено и использовано начиная с 01.01.2019).

## ПОСЛЕДНИЙ ЛИСТ ВКР

Выпускная квалификационная работа выполнена мной совершенно самостоятельно. Все использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

«29» мая 2019 года.

\_\_\_\_\_ Камалов Ильдар Шамильевич  
(подпись) (Ф.И.О.)