

# О снижении стимулирующей роли специальных налоговых режимов вследствие изменений налогового законодательства<sup>1</sup>

Аннотация

Уровень фискальной нагрузки оказывает непосредственное влияние на предпринимательскую активность населения страны. В течение ряда лет в России прослеживается тенденция сокращения объема налоговых преференций, предоставляемых субъектам, применяющим специальные режимы налогообложения, и, соответственно, ослабление стимулирующей роли этих налоговых режимов в развитии региональной экономики.

**Ключевые слова:** налоговое регулирование социально-экономических процессов, специальные налоговые режимы, налоговые преференции, уровень налоговой нагрузки, предпринимательская активность

Налоги представляют собой мощный инструмент государственного регулирования экономики и социальных процессов, который активно и осознанно используется в современной мировой практике. Россия не является исключением. Налоговое законодательство РФ содержит множество положений, которые изначально были призваны оказывать определенный эффект на динамику общественно-хозяйственных явлений.

## О регулирующей функции специальных налоговых режимов

Введение в российскую практику специальных налоговых режимов наряду с прочими мерами налогового регулирования также носило целевой характер.

Установление специальных режимов налогообложения должно было способствовать:

– стабилизации и развитию производственной

<sup>1</sup> Статья подготовлена при финансовой поддержке РГНФ. Грант № 14-12-12005 а(р).

**Шакирова**

**Рамзия Кавиевна**

канд. экон. наук,

доцент кафедры

анализа и учета,

Марийский

государственный

университет,

г. Йошкар-Ола

ramziya05@gmail.com

**исходя  
из экономической  
сущности  
специальных  
режимов  
налогообложения,  
их можно отнести  
к разряду налоговых  
преференций**

деятельности сельскохозяйственных производителей, перераспределению финансовых ресурсов в пользу сельскохозяйственной отрасли через налогово-бюджетную сферу (система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей);

– повышению предпринимательской активности населения страны, увеличению удельного веса малых предприятий в общей структуре экономики, росту их конкурентоспособности (упрощенная система налогообложения);

– противодействию уклонению от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства, обеспечению стабильного получения бюджетом определенной суммы налоговых поступлений, упростить процедуру налогового администрирования (система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, патентная система налогообложения);

– стимулированию притока инвестиций в поиск и разработку участков недр, содержащих полезные ископаемые (система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции).

Исходя из экономической сущности специальных режимов налогообложения, их можно отнести к разряду налоговых преференций. Кроме того, эти налоговые режимы дают возможность гибко учитывать специфику бизнеса и, соответственно, особенности определения налоговой базы. Параметры единых налогов однозначно свидетельствуют о том, что льготный характер специальных налоговых режимов в большинстве своем обусловлен заменой уплаты ряда налогов единым налогом, что способствует снижению налоговой нагрузки на налогоплательщиков (см. *табл. 1*).

Очевидно, что применение специальных налоговых режимов способствует снижению налоговой нагрузки на доходы экономических субъектов [1]. Помимо этого уменьшается уровень налогообложения имущества налогоплательщиков и объем косвенных налогов (см. *табл. 2*).

Введение специальных налоговых режимов в российскую практику способствовало активизации малого предпринимательства в сфере торговли, услуг и общественного питания в силу регулирующего характера спецрежимов.

Таблица 1

**Отличительные характеристики единых налогов, уплачиваемых  
в связи с применением специальных налоговых режимов**

Элемент	Единый сельскохозяйственный налог	Упрощенная система налогообложения	Единый налог на вмененный доход	Патентная система налогообложения
Субъекты налога	Организации и индивидуальные предприниматели, относящиеся к сельскохозяйственным товаропроизводителям	Организации и индивидуальные предприниматели, при соблюдении ограничений по объему выручки и ряда других	Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие определенный вид деятельности	Индивидуальные предприниматели, при соблюдении ряда ограничений
Объект налога	Доходы, уменьшенные на величину расходов	По выбору плательщика: 1) доходы; 2) доходы, уменьшенные на величину расходов	Вмененный доход	Потенциально возможный к получению годовой доход
Налоговая база	Денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов	Денежное выражение: 1) доходов; 2) доходов, уменьшенных на величину расходов	Величина вмененного дохода	Денежное выражение потенциального годового дохода
Налоговый период	Календарный год	Календарный год	Квартал	1. Календарный год. 2. Срок, на который выдан патент (в пределах календарного года)
Налоговые ставки	6 %	1) 6% – по объекту налогообложения «доходы»; 2) 15% – «доходы, уменьшенные на величину расходов». Субъект РФ может установить дифференцированные ставки от 5 до 15%	15%	6%

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5
<p>Порядок исчисления</p>	<p>Налог исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как процентная доля налоговой базы, соответствующая налоговой ставке, с учетом авансового платежа по налогу</p>	<p>Налог исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как процентная доля налоговой базы, соответствующая налоговой ставке, с учетом авансовых платежей по налогу. Особенности исчисления налога зависят от объекта налогообложения</p>	<p>Налог исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как процентная доля налоговой базы, соответствующая налоговой ставке. Сумма исчисленного налога может быть уменьшена на установленные НК РФ суммы</p>	<p>Налог исчисляется как процентная доля налоговой базы, соответствующая налоговой ставке</p>
<p>Порядок и сроки уплаты</p>	<p>Не позднее 31 марта следующего года за налоговым периодом</p>	<p>Налогоплательщики уплачивают налог: 1) организации – не позднее 31 марта следующего года; 2) индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля следующего года</p>	<p>Не позднее 25 числа следующего за налоговым периодом месяца</p>	<p>Налог уплачивается после начала действия патента в установленный НК РФ срок</p>

**Сокращение объема налоговых преференций субъектам малого предпринимательства и спад предпринимательской активности**

Ограничение по применению льготы в части налога на прибыль для субъектов специальных налоговых режимов было введено лишь с января 2009 г. До этого времени налогоплательщики освобождались от исполнения обязанности по уплате налога на прибыль в полном объеме, независимо от вида налогооблагаемых доходов и применяемых по ним ставок налога. Кроме того, до января 2010 г. налогоплательщики, переведенные на специальные режимы налогообложения, освобождались от уплаты единого социального налога. Отмена данного налога привела к возобновлению обязанности по уплате взносов во все внебюджетные фонды, что

*...льготный характер специальных налоговых режимов в большинстве своем обусловлен заменой уплаты ряда налогов единым налогом...*

Таблица 2

**Налоги, от уплаты которых освобождаются налогоплательщики, переведенные на специальные налоговые режимы**

Категория плательщиков	Единый сельскохозяйственный налог	Упрощенная система налогообложения	Единый налог на вмененный доход	Патентная система налогообложения
Организации	1. Налог на прибыль организаций (за исключением налога с дивидендов и с доходов по отдельным видам долговых обязательств). 2. Налог на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и другие территории, находящиеся под ее юрисдикцией; а также НДС, уплачиваемого при осуществлении операций в соответствии с договорами простого товарищества, инвестиционного товарищества, доверительного управления имуществом, концессионного соглашения). 3. Налог на имущество организаций			–
Индивидуальные предприниматели	1. Налог на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности (кроме НДФЛ, уплачиваемого по ставкам 9% и 35%). 2. Налог на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и другие территории, находящиеся под её юрисдикцией; а также НДС, уплачиваемого при осуществлении операций в соответствии с договорами простого товарищества, инвестиционного товарищества, доверительного управления имуществом, концессионного соглашения). 3. Налог на имущество физических лиц, в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности			

отрицательно отразилось на финансовом положении субъектов малого предпринимательства. Практика показала, что субъекты, переведенные на специальные налоговые режимы, в 2010 г. применяли различные схемы оптимизации платежей в государственные внебюджетные фонды (в т.ч. «серые» схемы).

В 2013 г. значительно возросла фискальная нагрузка на индивидуальных предпринимателей в связи увеличением размера страховых взносов, подлежащих уплате в Пенсионный фонд РФ. Указанное нововведение крайне негативно сказалось на предпринимательской активности населения РФ. В *таблицах 3 и 4* приведены данные Федеральной налоговой службы РФ о соотношении динамики роста размера страховых взносов в ПФ РФ и динамики количества лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств [7].

Количество официально зарегистрированных предпринимателей в 2013 г. значительно сократилось: с увеличением размера страховых взносов более чем в 2 раза, их количество уменьшилось в регионах на 10–15%. Можно заметить, что большой темп роста размера страховых взносов наблюдался и в 2009 г. Однако в данном случае, вероятно, находит свое подтверждение теория А. Лаффера о критической величине фискальной нагрузки: в 2009 г. налоговая ставка не превысила своего оптимального значения.

В *таблице 5* приведены данные о соотношении количества лиц, зарегистрировавшихся и прекративших деятельность в качестве ИП.

В 2013 г. количество прекративших предпринимательскую деятельность лиц более чем в два раза превысило количество зарегистрировавшихся ИП. Кроме того, в связи с различием в уровне жизни населения разных регионов РФ показатели в целом по России и по отдельным субъектам значительно отличаются.

Не оставляет сомнений тот факт, что уровень фискальной нагрузки оказывает непосредственное влияние на масштабы предпринимательства в стране. При этом в течение ряда лет в России прослеживается тенденция сокращения объема нало-

**введение  
специальных  
налоговых  
режимов  
в российскую  
практику  
способствовало  
активизации малого  
предпринимательства**

Таблица 3

**Соотношение динамики роста размера страховых взносов в ПФ РФ  
и динамики количества зарегистрированных индивидуальных  
предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств,  
за период с 2008 г. по 2013 г.**

Показатель	Годы					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Размер страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, руб.	3864	7274,4	10392	13509,6	14386,32	32479,2
Количество ИП и крестьянских хозяйств, сведения о которых содержатся в ЕГРИП на конец года, всего РФ, чел.	3774525	3985350	4112314	4104059	4023779	3511813
– в т.ч. данные по Республике Марий Эл, чел.	15731	16227	16624	16500	15461	12999

Таблица 4

**Индексы изменения размера страховых взносов в ПФ РФ  
и количества зарегистрированных индивидуальных  
предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств  
за период с 2008 г. по 2013 г., %**

Показатель	Годы					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Темп роста страховых взносов в Пенсионный фонд РФ по сравнению с предыдущим годом	x	188,3	142,86	130	106,49	225,76
Темп роста количества ИП и крестьянских хозяйств по сравнению с предыдущим годом, всего РФ	x	105,59	103,19	99,8	98,04	87,28
Темп роста количества ИП и крестьянских хозяйств по сравнению с предыдущим годом, РМЭ	x	103,15	102,45	99,25	93,7	84,08

Таблица 5

**Соотношение количества лиц, зарегистрировавшихся и прекративших деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств за 2012–2013 гг.**

Показатель	Годы		
	2012, человек	2013	
		Кол-во человек	Темп роста, %
Количество ИП и крестьянских хозяйств, сведения о которых внесены в ЕГРИП в течение года, всего РФ	578436	472087	81,61
– в т.ч. данные по Республике Марий Эл	2389	1992	83,38
Количество ИП и крестьянских хозяйств, прекративших деятельность в течение года, всего РФ	735028	965089	131,3
– в т.ч. данные по Республике Марий Эл	3732	4403	117,98
Соотношение количества ИП и крестьянских хозяйств, прекративших деятельность и зарегистрированных в течение года, всего РФ	127,07	204,43	x
– в т.ч. данные по Республике Марий Эл	156,2	221,03	x

говых преференций, предоставляемых субъектам, применяющим специальные режимы налогообложения.

### ***Налог на имущество для организаций, применяющих специальные налоговые режимы, в свете изменений налогового законодательства***

В марте 2014 г. депутатами Государственной думы во втором чтении был принят Законопроект № 419226-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который содержит 29 поправок в Налоговый кодекс РФ. Часть изменений касается порядка функционирования специальных налоговых режимов. В частности, поправки вносятся в ст. 346.12 и ст. 346.26 НК РФ, которые устанавливают перечень налогов, от уплаты которого освобождаются субъекты упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Новая редакция указанных положений НК РФ предполагает ограничение применения льготы по налогу на имущество организаций для юридических лиц, перешедших на УСН и на уплату ЕНВД, в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. Указанное изменение не затрагивает налогоплательщиков, переведенных:

- на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (в силу депрессивности сельскохозяйственного производства в РФ и необходимостью его государственной поддержки);
- на патентную систему налогообложения (в связи с тем, что ИП не являются плательщиками налога на имущество организаций) [5].

В Заключении Комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам от 24.03.2014 № 3.5-03/426 отмечено, что введение ограничения по применению льготы в отношении налога на имущество организаций для лиц, переведенных на УСН и уплату ЕНВД, «...связано с принятием Федерального закона от 02 ноября 2013 г. № 307-ФЗ

***...до января 2010 г.  
налогоплательщики,  
переведенные на  
специальные режимы  
налогообложения,  
освобождались от  
уплаты единого  
социального налога***

«О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», направленного на переход к более справедливому распределению налоговой нагрузки за счет использования кадастровой стоимости объектов недвижимости при расчете налоговой базы по налогу на имущество организаций» [6]. Однако, ссылаясь на реализацию принципа справедливости, нельзя не учитывать тот факт, что окончательное принятие законопроекта приведет к тому, что в неравном положении окажутся организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся владельцами недвижимости, облагаемой налогом исходя из кадастровой стоимости. Уровень налоговой нагрузки на организации торговли и общественного питания в связи с указанными изменениями налогового законодательства возрастет существенно. «Подобные действия приведут к дополнительным изъятиям с малого предпринимательства в размере около 200 млрд руб., что суммарно увеличит их налоговые поступления на более чем 100% в сравнении с данными 2013 г.», – говорится в письме главы «ОПОРЫ России» А. Бречалова (цитата приведена в статье Е. Малышевой и Е. Лариной, опубликованной 28 марта 2014 г. на сайте информационного агентства «Росбизнесконсалтинг»).

Официальные данные по объектам недвижимости, зарегистрированным на занимающиеся торговлей и бытовым обслуживанием организации, перешедшие на УСН или уплату ЕНВД, отсутствует. Определить этот показатель на сегодняшний день можно лишь косвенным методом, воспользовавшись отчетными и аналитическими данными Федеральной налоговой службы и статистических органов. Согласно статистическим данным, на конец 2012 г. в Республике Марий Эл было зарегистрировано 3830 объектов розничной торговли и общественного питания. Площадь торгового зала и зала обслуживания посетителей по ним составляет 454771 кв. м. [8]. Средняя стоимость одного квадратного метра недвижимости в РМЭ составляет 40 тыс. руб. По данным ФНС РФ на конец 2012 г. удельный вес субъектов малого предпринимательства в общем количестве налогоплательщиков, занимающихся коммерческой деятельностью,

*...субъекты,  
переведенные  
на специальные  
налоговые режимы,  
в 2010 г. применяли  
различные схемы  
оптимизации  
платежей  
в государственные  
внебюджетные фонды*

Таблица 6

**Расчет примерной величины дополнительной налоговой нагрузки  
в связи с ограничением льготы по налогу на имущество организаций  
для налогоплательщиков, переведенных на УСН и ЕНВД  
в Республике Марий Эл**

Показатель	Код строки	Значение
1. Площадь торгового зала объектов розничной торговли, кв. м	1	424137,3
2. Площадь зала обслуживания посетителей объектов общественного питания, кв. м	2	30633,6
3. Итого площадь указанных объектов, кв. м (стр. 1 + стр. 2)	3	454770,9
4. Количество зарегистрированных в ЕГРЮЛ коммерческих организаций, единиц	4	11 283
5. Количество зарегистрированных в ЕГРИП индивидуальных предпринимателей, чел.	5	15461
6. Общее количество зарегистрированных субъектов предпринимательской деятельности (стр. 4 + стр. 5)	6	26744
7. Количество зарегистрированных в ЕГРЮЛ обществ с ограниченной ответственностью, единиц	7	10626
8. Количество зарегистрированных в ЕГРИП индивидуальных предпринимателей, чел.	8	15461
9. Общее количество зарегистрированных субъектов малого предпринимательства, единиц (стр. 7 + стр. 8)	9	26087
10. Удельный вес субъектов малого предпринимательства в общем количестве налогоплательщиков, занимающихся коммерческой деятельностью, % (стр. 9 / стр. 6)	10	97, 5
11. Количество налогоплательщиков, представивших декларацию в связи с применением УСН, единиц	11	11291
12. Количество организаций, представивших декларацию в связи с применением УСН, единиц	12	5832
13. Удельный вес организаций, представивших декларацию в связи с применением УСН, % (стр. 12 / стр. 11)	13	52
14. Средняя стоимость одного квадратного метра недвижимости в РМЭ, тыс. руб.	14	40
15. Расчетная стоимость недвижимости, подлежащая налогообложению исходя из кадастровой стоимости, тыс. руб. (стр. 3 * стр. 10 * стр. 13 * стр. 14)	15	9222755,9
16. Ставка налога на имущество, установленная на 2015 год, %	16	1,5
17. Величина дополнительной налоговой нагрузки на налогоплательщиков в целом по республике Марий Эл, тыс. руб. (стр. 15 * стр. 16)	17	138341,34

составил 97,5%. При этом удельный вес организаций в общем количестве налогоплательщиков, представивших отчеты в связи с применением УСН, составил 52%. Таким образом, стоимость

недвижимости, облагаемой налогом на имущество организаций, исходя из кадастровой оценки, может составить 9222,76 млн руб. (см. табл. б).

Ставка налога на 2015 г. установлена в размере 1,5%. Сумма налога на имущество, дополнительно уплачиваемая в связи с предполагаемыми поправками, в Республике Марий Эл может достигнуть 138,3 млн руб. (в среднем, около 20 тыс. руб. в расчете на одного налогоплательщика). Необходимо к тому же учесть тот факт, что в расчет включены данные только по предприятиям торговли и общественного питания (не учтены данные по предприятиям бытового обслуживания и административно-деловым центрам в связи с отсутствием статистических данных, приемлемых для расчета).

Увеличение налоговой нагрузки в указанных размерах сопоставимо с ростом величины страховых взносов в 2013 г. и может привести к таким же печальным для бизнеса последствиям.

Согласно Основным направлениям налоговой политики РФ на 2014 г. и на плановый период 2015–2016 гг. среди мер налогового стимулирования предусмотрено совершенствование налогообложения торговой деятельности. В частности, предлагается внесение поправок, которые позволят «улучшить инвестиционный климат в розничной торговле, что позитивно повлияет на уровень потребления» [4]. Данные положения вступают в противоречие с системой мер, направленных на повышение доходов бюджетной системы РФ, к которым относится совершенствование налогообложения недвижимого имущества организаций. На текущий момент отсутствует методика определения кадастровой стоимости объектов недвижимости нежилого назначения (она должна быть разработана «заинтересованным федеральным органом исполнительной власти»), что также может отрицательно сказаться на практике администрирования налога на недвижимое имущество.

### **Выводы**

1. На протяжении ряда лет мы наблюдаем тенденцию к сокращению объема налоговых преференций и увеличению уровня налогового бремени для

**в 2013 г. количество  
прекративших  
предпринимательскую  
деятельность лиц  
более чем в 2 раза  
превысило количество  
зарегистриро-  
вавшихся ИП**

субъектов специальных режимов налогообложения, а, следовательно, и к ослаблению стимулирующей роли этих налоговых режимов.

2. Учитывая изложенное, необходимо взвешенно подходить к вопросам введения новых налогов и отмены налоговых льгот: анализировать опыт прошлых лет, принимать окончательные решения на базе предварительных экономических расчетов и прогнозов.

### *Литература*

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: офиц. текст. – М.: Издательство Омега-Л, 2014.
2. Закон республики Марий Эл от 27.10.2011 № 59-3 «О регулировании отношений в области налогов и сборов в Республике Марий Эл» (ред. от 24.02. 2014) // СПС «Консультант Плюс» [Электронный ресурс].
3. Решение Городского Собрания муниципального образования «город Йошкар-Ола» от 25 октября 2005 г. № 152-IV «Об установлении единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» // СПС «Консультант Плюс» [Электронный ресурс].
4. Основные направления налоговой политики РФ на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов // СПС «Консультант Плюс» [Электронный ресурс].
5. Проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» № 419226-6 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://asozd2.duma.gov.ru>.
6. Заключение Комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам по федеральному закону «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 24.03.2014 № 3.5-03/426 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.asozd2.duma.gov.ru>.
7. Материалы официальной отчетности, опубликованные на сайте Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/rn12>.

8. Данные сайта Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.maristat.gks.ru>.

9. Шахов С.А. Налоговые риски индивидуальных предпринимателей при замене ЕНВД патентной системой // Российское предпринимательство. – 2013. – № 5 (227). – с. 140–148. – <http://www.creativeconomy.ru/articles/28405/>.

pn

**Ramzia K. Shakirova**

*Candidate of Science, Economics, Associate professor at the Chair of Analysis and Accounting,  
Mari State University, Yoshkar-Ola*

**On reducing the incentive role of special tax regimes as a result of changes in tax legislation**

Abstract

The level of fiscal burden has a direct impact on the entrepreneurial activity of the nation. There has been a tendency of reduction of tax preferences provided to subjects, applying special tax regimes in Russia for several years, and, therefore, weakening the incentive role of these tax regimes in the development of regional economy.

**Keywords:** tax regulation of social-economic processes, special tax regimes, tax preferences, tax burden level, entrepreneurial activity