# 

# Содержание

[Содержание 3](#_Toc257828336)

[Введение 4](#_Toc257828337)

[1. Теоретические основы налогообложения 7](#_Toc257828338)

[1.1. Экономическая сущность, функции и классификация налогов 7](#_Toc257828339)

[1.2. Характеристика налоговой системы](#_Toc257828340)

[Российской Федерации 24](#_Toc257828341)

[2. Анализ специальных налоговых режимов 30](#_Toc257828342)

[3. Проблемы применения специальных налоговых режимов и пути их решения 58](#_Toc257828343)

[Заключение 64](#_Toc257828344)

[Список литературы 67](#_Toc257828345)

[Приложение 1](#_Toc257828346)

[Приложение 2](#_Toc257828347)

[Приложение 3](#_Toc257828348)

[Приложение 4](#_Toc257828349)

[Приложение 5](#_Toc257828350)

**Введение**

Одним из важнейших направлений решения социальных и экономических проблем на федеральном и, особенно, на региональном уровнях является развитие малого предпринимательства. В посланиях Президента Российской Федерации Путина В.В. Федеральному собранию страны неоднократно обращалось внимание на необходимость увеличения занятости в сфере малого и среднего бизнеса. В мае 2008 г. на совещании в Кремле вновь избранный Президент Российской Федерации Д.А.Медведев поставил задачу к 2020 г. довести уровень занятости активного населения предпринимательством до 60-70%. Малые предприятия способствуют ускорению экономического роста, сокращению безработицы и повышению уровня доходов населения, развитию инноваций. Но именно малые предприятия более уязвимы в финансовом отношении, им необходима поддержка со стороны государства.

Одной из наиболее реальных форм такой поддержки являются более льготные условия налогообложения малых предприятий, которые в российской экономике реализуются через введение специальных налоговых режимов, олицетворяющих регулирующую функцию налогов.

В соответствии со ст.18 НК РФ :

«*Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени…».*

Специальный налоговый режим применяется только в случаях и в порядке, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами. При этом должны быть определены предусмотренные п.1 ст.17 НК РФ следующие элементы налогообложения: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Иные особые правила применения специального режима налогообложения могут содержаться в каких-либо иных федеральных законах.

Таким образом, специальный налоговый режим налогообложения устанавливается налоговым законодательством, но в то же время регулируется и неналоговым законодательством, например законодательством о свободных экономических зонах, об инвестиционной деятельности при разделе продукции, и другими отраслями законодательства.

*К специальным налоговым режимам относятся:*

- упрощенная система налогообложения (УСН);

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (УСХН);

- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);

- система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции.

В настоящее время проблемы применения и дальнейшего развития специальных налоговых режимов вызывают оживленные дискуссии, как в правительственных, так и в научных кругах. Налоговый кодекс лишь обозначил данный инструмент налоговой политики. Совершенствование соответствующих глав Налогового кодекса требует много времени и труда. Нормы налогового законодательства, существующие на данный момент, требуют тщательной доработки с учетом накопленного российского и зарубежного опыта. При этом для обоснованного совершенствования специальных налоговых режимов необходимо дальнейшее развитие теоретических основ налогообложения малого предпринимательства на основе проведения научных исследований и анализа складывающихся тенденций.

Таким образом, необходимость дальнейшего совершенствования основных элементов специальных налоговых режимов, которые должны способствовать ускорению развития малого и среднего предпринимательства, решению социальных задач в регионах, а также росту налоговых доходов бюджетной системы, обусловили актуальность выбранной темы.

Каждый из этих налоговых режимов имеет свою специфику и в применении каждого из них есть свои сложности и трудности. Они могут возникать как по незнанию каких-то тонкостей работником или руководителем, так и из-за запутанности, а подчас и неясности законодательства.

Цель данной курсовой работы – изучить виды специальных налоговых режимов, провести сравнительный анализ, выявить проблемы их применения и возможные пути решения.

Исходя из этой цели, вытекают следующие задачи:

* изучить и проанализировать сущность специальных налоговых режимов;
* изучить виды специальных налоговых режимов;
* выявить их достоинства и недостатки ;
* рассмотреть возможные пути совершенствования основных элементов специальных налоговых режимов.

В первой главе курсовой работы рассмотрены основы налогообложения в Российской Федерации на современном этапе развития, т.е. налоговое законодательство РФ, значение и структура Налогового кодекса, налоговая система РФ.

Во второй главе проведен анализ специальных налоговых режимов:

* системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
* упрощенной системы налогообложения;
* системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
* системы налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции.

Также в этой главе проведена их сравнительная характеристика.

Третья глава курсовой работы рассматривает достоинства и недостатки специальных налоговых режимов.

При написании курсовой были использованы: Налоговый Кодекс РФ (части 1 и 2) от 1 января 2010 г.; справочно-правовая система «Гарант»; учебные пособия по дисциплине «Налоги и налогообложение», а также интернет ресурсы.

**1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. НАЛОГИ И ИХ СУЩНОСТЬ**

## **Экономическая сущность, функции и классификация налогов**

Теоретически экономическая сущность налогов характеризуется в определении источника налогообложения и того влияния, которое оказывает налог на макроэкономические и микроэкономические процессы.

В настоящее время нет единой точки зрения на экономическую сущность налогов. Например, профессор Родионова (представитель московской финансовой школы) говорила, что экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами в процессе уплаты налогов.

Наиболее распространённой точкой зрения является понимание экономической сущности налогов как изъятия государством определённой части ВВП в виде обязательного взноса.

Следует помнить, что **налоги** это комплексная категория, имеющая как экономическое, так и юридическое значение, поэтому важным является определение налога в рамках законодательства.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ **под налогом понимается** обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

В соответствии с данным определением можно выделить следующие **характерные черты налога:**

1. **Обязательность (императивность).**

Эта черта отличает уплату налога как безусловную обязанность налогоплательщика при возникновении у него объекта налогообложения, т. е. *налог - это обязательный платёж.* Налогоплательщик не вправе отказаться от исполнения в полном объёме возложенной на него обязанности.

Обязательность налога обеспечивается силой государства в лице налоговых, правоохранительных и судебных органов, которые при нежелании налогоплательщика добровольно исполнить свою обязанность сделают это принудительно.

1. **Индивидуальная безвозмездность** как черта отличает налоговый платёж отсутствием для конкретного налогоплательщика эквивалентного объёма выгоды от государственных услуг.

Налоговый платёж - это однонаправленное движение потока финансовых, а в исключительных случаях и иных ресурсов от налогоплательщика к государству без наличия встречного персонифицированного потока государственных услуг. Такой встречный поток есть в связи с реализацией государством своих функциональных обязанностей, но эти услуги предоставляются всем на общих основаниях, а для конкретного налогоплательщика поток встречных услуг не будет эквивалентен или пропорционален величине налогового платежа. Именноданная черта в наибольшей степени отличает налог от сбора и других налоговых платежей (штрафов, различных санкций и т. д.).

1. **Отчуждение денежных средств** предусматривает переход

права собственности от налогоплательщика к государству.

1. **Направленность на финансирование деятельности государства.**

Данная черта характеризует цель взимания налогов как основного доходного источника формирования бюджета государства для обеспечения его деятельности.

**Под сбором понимается** обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определённых прав или выдачу разрешений (лицензий).

**Черты сбора:**

1. обязательность;
2. совершение государством юридически значимых действий.

**Функции налогов**

Налоги выполняют общие свойства, присущие всем финансовым отношениям и свои отличительные признаки, то есть функции.

Вопрос о роли и функциях налогов всегда был и продолжает ос-таваться предметом острейшей научной полемики.

Итак, *функции* любой экономической категории должны рас-крывать ее сущность и внутреннее содержание, а также выражать общественное назначение данной категории. *Функции налогов* должны раскрывать сущностные свойства и внутреннее содержа-ние налога как экономической категории, а также выражать обще-ственное назначение налогообложения как основы перераспреде-лительных отношений в процессе создания общественного богат-ства и способа мобилизации финансовых ресурсов в распоряжение государства.

В экономической среде до сих пор нет единого мнения о составе и содержании налоговых функций.

По данному вопросу идёт противостояние двух школ:

1. кейнсианской;
2. неоклассической.

Представители первого направления считают, что **налоги** - основной метод государственного регулирования экономики.

Их противники считают, что налоги необходимы только для формирования доходной базы бюджета, а регулирование экономики должно быть минимальным.

**В России учёные в числе налоговых функций выделяют:**

1. фискальную (от латинского *fiscus*, букв. - корзина[[1]](#footnote-1); казна);
2. экономическую;
3. регулирующую;
4. распределительную (социальную);
5. перераспределительную;
6. стимулирующую;
7. поощрительную;
8. контрольную.

Однако каждый автор использует отдельную компоновку из них.

Например, ***профессор Заяц*** *выделяет две функции налогов:*

1. *Распределительную.*

В соответствии с ней происходит формирование денежных фондов государства с целью выполнения им своих функций.

1. *Контрольную.*

Благодаря данной функции оценивается эффективность каждого налога и налогового режима в целом, а затем вносятся изменения в законы.

Некоторые исследователи настаивают исключительно на *фис-кальной* *функции* налогов, в частности И.В.Горский[[2]](#footnote-2). По его мне-нию, в ней смысл, внутреннее предназначение, логический и исто-рический движитель налога. Только фискальная функция за всю многовековую эволюцию налогов осталась неизменной. Она само-достаточна, естественным образом находя свое собственное вос-производство в развитии экономики и не нуждаясь в «регулирую-щих» противовесах.

Другие ученые, в частности Д.Г.Черник[[3]](#footnote-3), Г.Б.Поляк и А.Н.Ро-манов[[4]](#footnote-4), ограничиваются рассмотрением двух функций — *фискаль-ной и регулирующей*, присущих высокоразвитым рыночным отно-шениям.

Посредством фискальной функции происходит формирование централизованных и децентрализованных денежных фондов государства в целях его материального обеспечения.

Благодаря регулирующей функции происходит перераспределение средств за счёт уплаты налогов, при этом государство использует их как основной метод регулирования экономики в целом.

По их мнению, регулирующая функция неотделима от фискальной, они находятся в тесной взаимосвязи и взаимообуслов-ленности, представляя собой единство противоположностей. Одна-ко внутреннее единство не исключает при этом наличия противо-речий внутри каждой функции и между ними.

Третья группа ученых, в частности А.В. Брызгалин[[5]](#footnote-5), В.Г. Панс-ков, придерживаются мнения о многофункциональном проявлении сущности налогов, полагая, что только фискальная и регулирующая функции не охватывают всего спектра налоговых отношений, включая их влияние как на экономику в целом, так и на отдельных хозяйствующих субъектов. Кроме этих двух функций, выделяются, по меньшей мере, также контрольная и распределительная функции.

**Классификация налогов**

Следует заметать, что классификация налогов имеет не только су­губо теоретическое, но и важное практическое значение. В приклад­ном аспекте та или иная классификация позволяет проводить анализ налоговой системы, осуществлять различные оценки и сопоставления по группам налогов, особенно в динамике за долгосрочный период, когда состав отдельных налогов и сборов менялся.

Кроме того, клас­сификация крайне необходима для различных международных сопос­тавлений, ведь налоговые системы разных стран различаются доста­точно существенно и прямые сравнения по всему перечню налогов просто неосуществимы, они будут приводить к ошибочным теоретиче­ским выводам и, как следствие, к неверным практическим решениям.

***Классификация налогов*** *—* это распределение налогов и сборов по определенным группам, обусловленное целями и задачами система­тизации и сопоставлений. В основе каждой классификации, а их встречается достаточное количество, лежит совершенно определен­ный классифицирующий признак: способ взимания, принадлежность к определенному уровню управления, субъект налогообложения, способ или источник обложения, характер применяемой ставки, на­значение налоговых платежей, какой-либо другой признак.

Классифицирующие признаки и соответствую­щие им классификации налогов, схематично представлены в приложении № 2.

**1. *Классификация по способу взимания,*** разделяющая *налоги* на *прямые и косвенные*, - это наиболее известная и исторически тра­диционная классификация налогов.

*Прямые налоги -* это налоги, взимаемые непосредственно с до­хода или имущества налогоплательщика. В этом случае основанием для налогообложения служат факты получения доходов и владения имуществом налогоплательщиком, а налоговые отношения возни­кают непосредственно между налогоплательщиком и государством. К группе прямых налогов в российской налоговой системе следует отнести такие налоги, как НДФЛ, на прибыль организаций, на имущество организаций, на имущество физических лиц, земель­ный и транспортный налоги.

*Среди прямых налогов выделяют:*

* *реальные прямые налоги*, которыми облагаются отдельные виды имущества налогоплательщика, как правило, расчёт налога ведётся на основе средней доходности, определяемой по специальному кадастру (земельный налог).
* *личные прямые налоги,* которыми облагаются индивидуальные доходы или имущество налогоплательщика (НДФЛ, налог на имущество организаций).

*Косвенные налоги* — это налоги, взимаемые в процессе оборота товаров (работ и услуг), при этом включаемые в виде надбавки к их цене, которая оплачивается в итоге конечным потребителем. Про­изводитель товара (работы, услуги) при их реализации получает с покупателя цену и сумму налога в виде надбавки к цене, которую в последующем перечисляет государству. Таким образом, косвенные налоги изначально предназначаются для перенесения реального налогового бремени их уплаты на конечного потребителя, а данную группу налогов зачастую характеризуют как *налоги на потребление.*

*Выделяют:*

* *косвенные универсальные (НДС);*
* *косвенные индивидуальные (акцизы);*
* *фискальные монополии* (производство и реализация продукции сосредоточены в руках государства, например, налог с оборота в бывшем Советском союзе);
* *таможенные пошлины.*

В России с 2005 г. они не относятся к налогам, а учитываются в составе неналоговых доходов бюджета.

Косвенные налоги наиболее желанны для фискальных целей го­сударства, так как они наиболее просты в аспекте их взимания, достаточно сложны для налогоплательщиков в плане уклонения от их уплаты.

***2. Классификация налогов по объекту обложения*** *—* классификация (во многом сопряженная с предыдущей), согласно которой можно разграничить налоги:

* *с имущества (имущественные);*
* *с доходов (фак­тические и вмененные);*
* *с потребления (индивидуальные, универ­сальные и монопольные);*
* *с использования ресурсов (рентные).*

*Налоги с имущества (имущественные) —* это налоги, взимаемые с организаций или физических лиц по факту владения ими опреде­ленным имуществом или с операций по его продаже (покупке). Следует отметить характерную черту — их взимание и размер не зависят от индивидуальной платежеспособности налогоплательщи­ка, а определяются характеристиками имущества: в транспортном налоге — мощностью двигателя, налоге на имущество — стоимо­стью, в земельном налоге — несколькими характеристиками, на­пример назначением земель, кадастровой оценкой.

*Налоги с дохода —* это налоги, взимаемые с организаций или физических лиц при получении ими дохода. Эти налоги в полной мере определяются платежеспособностью налогоплательщика. Раз­личают налоги с дохода *фактические,* т.е. взимаемые по фактически полученному доходу, и *вмененные,* взимаемые по доходу, который устанавливается заранее государством, исходя из того, какой доход условно должен получить налогоплательщик, занимаясь данным видом предпринимательской деятельности. К фактическим налогам с доходов можно отнести налог на прибыль организаций, НДФЛ, а также налоги в специальных режимах: единый сельскохо­зяйственный налог и налог в упрощенной системе налогообложе­ния. К вмененным налогам с доходов можно отнести систему нало­гообложения в виде единого налога на вмененный доход для от­дельных видов деятельности, а также применение упрощенной сис­темы налогообложения на основе патента.

*Налоги с потребления* (аналог группы косвенных налогов в пре­дыдущей классификации) — это налоги, взимаемые в процессе оборота товаров (работ, услуг), подразделяемые в свою очередь на индивидуальные, универсальные и монопольные.

*Индивидуальными* налогами облагается потребление строго определенных групп това­ра, например, акцизы на отдельные виды товара, *универсальными —* облагаются все товары (работы, услуги) за отдельным исключением, например, НДС, а *монопольными* — облагается производство и (или) реализация отдельных видов товаров, являющиеся исключительной прерогативой государства. К таким товарам ранее традиционно от­носилась соль, два последних века основу их составляли алкоголь­ные напитки и табачные изделия. В настоящее время большинство стран отходит от практики монопольного производства, отсутствуют такие налоги и в российской налоговой системе.

*Налоги с использования ресурсов (рентные)* — это налоги, взимае­мые в процессе использования ресурсов окружающей природной среды, а рентными их называют также потому, что их установление и взимание связаны в большинстве случаев с образованием и полу­чением ренты. К данной группе налогов следует отнести водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, земельный налог.

**3. *Классификация налогов по субъекту обложения*** яв­ляется достаточно распространенной.

Различают налоги, взимаемые:

* *с юридических лиц,*
* *с физических лиц,*
* *смешанные* (транспортный, земельный).

***4. Классификация налогов по способу обложения.*** Разграничивают налоги в за­висимости от способа определения налогового оклада: *«по деклара­ции», «у источника» и «по кадастру».* Наиболее распространенный способ определения налогового оклада, заложенный в подавляю­щем большинстве налогов, *«по декларации»,* т.е. сумме налога, объ­являемого (декларируемого) самим налогоплательщиком. Способ *«у источника»* закладывается в налогах, предусматривающих институт налоговых агентов, на которых возлагается обязанность при выпла­те дохода в пользу налогоплательщика произвести удержание и пе­речисление налога в бюджет до момента его фактической выплаты, дабы исключить возможность уклонения от его уплаты. В чистом виде данный способ реализуется только в НДФЛ, но встречается также ограниченное использование налоговых агентов в НДС и на­логе на прибыль организаций. Способ *«по кадастру»* закладывается чаще в налогах с немобильными объектами обложения, когда госу­дарственными органами составляется полный реестр (кадастр) этих объектов, а налоговым органом производится исчисление и уведом­ление налогоплательщика. Исчисление налога производится исходя из сопоставлений внешних признаков, например, предполагаемой средней доходности, объектов налогообложения. Данный способ реализуется в налогах: земельном, на имущество физических лиц, транспортном (для физических лиц).

***5. Классификация по применяемой ставке,*** *подразделяет налоги на:*

* *прогрессивные;*
* *регрессивные;*
* *пропорциональные;*
* *твёрдые.*

*Налоги* с *твердыми (специфическими) ставками —* это налоги, величина ставки которых устанавливается в абсолютной сумме на единицу измерения налоговой базы. Данные налоги не зависят от размера дохода или прибыли налогоплательщиков. К ним относятся значительная часть акцизов, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, большая часть государственной пошлины, транспортный налог, на­лог на игорный бизнес.

*Налоги с процентными (адвалорными) ставками* — это налоги, величина ставки которых устанавливается в процентном исчисле­нии от стоимостной оценки объекта налогообложения (налоговой базы). Эти налоги напрямую зависят от размера дохода, прибыли или имущества налогоплательщиков. В данную группу входят на­логи с пропорциональными, прогрессивными и регрессивными ставками.

В налогах с *пропорциональными ставками* размер налоговых пла­тежей прямо пропорционален размеру дохода, прибыли или имущества налогоплательщика, т.е. такие ставки действуют в неизменном проценте к стоимостной оценке объекта налогообложения (налого­вой базы). Данные налоги построены так, что отношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (прибыли) до их уплаты остается неизменным вне зависимости от величины этих доходов (прибыли). К таким налогам относятся, в частно­сти, НДФЛ, налог на прибыль организаций, НДС, налог на имуще­ство организаций и физических лиц.

В *налогах с прогрессивными ставками* размер налоговых пла­тежей находится в определенной прогрессии к размеру дохода, прибыли или имущества налогоплательщика, т.е. такие ставки действуют в увеличивающемся проценте к стоимостной оценке объекта налогообложения (налоговой базы). Данные налоги по­строены так, что отношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (прибыли) до их уплаты уменьшается при уве­личении этих доходов (прибыли). Таким образом, использование данных налогов в налоговой системе формирует ее прогрессив­ность, уменьшающую неравенство граждан после уплаты налогов. До 2001 г. прогрессивным был подоходный налог (в подавляю­щем большинстве развитых стран подоходный налог является прогрессивным).

В *налогах с регрессивными ставками* размер налоговых платежей находится в регрессии к размеру дохода, прибыли или имущества налогоплательщика, т.е. такие ставки действуют в уменьшающемся проценте к стоимостной оценке объекта налогооб­ложения (налоговой базы). Данные налоги построены так, что от­ношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (при­были) до их уплаты увеличивается при росте этих доходов (прибы­ли). Таким образом, использование данных налогов в налоговой системе формирует ее регрессивность, увеличивающую неравенство граждан после уплаты налогов.

**6. *Классификация налогов по назначению***разграничивает их на:

* *абстрактные;*
* *целевые.*

*Абстрактные (общие) налоги* вводятся государством для формирования бюджета в целом. В любой налоговой системе к таким налогам относится подавляющее их большинство.

В от­личие от общих *целевые (специальные) налоги* имеют заранее оп­ределенное целевое назначение и строго закреплены за опреде­ленными видами расходов. Как правило, за счет специальных налогов формируются бюджеты соответствующих государствен­ных внебюджетных фондов.

**7. *Классификация налогов по срокам уплаты.***

Различают налоги:

* срочные;
* периодические.

*Срочные* (*разовые)* — это налоги, уплата которых не имеет систематически регулярного характера, а производится к сроку при наступлении определенного события или совершения определенного действия. Характерным примером срочного налога до начала 2006 года служил налог на на­следование или дарение, ныне отмененный. Из оставшихся налогов и сборов срочный характер имеет госпошлина.

*Периодические* (*регулярные* или *текущие) —* это налоги, уплата кото­рых имеет систематически регулярный характер в установленные законом сроки. Таким периодом, например, может быть месяц, квартал или год.

**8.*****Классификация по источнику уплаты***.

В соответствии с ней различа­ют налоги, уплачиваемые из *прибыли* (за счет налогооблагаемой прибыли), из *выручки* (включаемые в себестоимость или цену продукции), из *доходов* граждан (удерживаемые из доходов работника, налоги с физических лиц).

**9. *Классификация налогов по принадлежности к уровню правления,*** подразделяющая все налоги на:

* *федеральные;*
* *региональные;*
* *мест­ные.*

Данная классификация единственная из всех представленных выше имеет законодательный статус — на ней построена вся после­довательность изложения НК.

***10.*** ***Классификация налогов по уровням бюджета, в который начисляется налог:***

* *закреплённые* (стопроцентно зачисляются в конкретный бюджет);
* *регулирующие* (одновременно зачисляемые в бюджеты всех уровней).

В России в Бюджетном кодексе такое деление налогов отсутствует.

***11. Классификация налогов по форме введения налога:***

* *общеобязательные* (предусмотрены Налоговым кодексом и взимаются на всей территории, независимо от бюджета, в который они поступают;
* *факультативные* (предусмотрены Налоговым кодексом, однако, непосредственно могут вводиться на своей территории законодательными актами субъектов РФ или органами местного самоуправления).

Факультативных налогов у нас нет, но есть специальный налоговый режим - система налогообложения в виде ЕНВД.

В научной литературе можно встретить немало других классифицирующих признаков.

Из представленной совокупности следует выделить безуслов­ную значимость четырех классификаций.

Наибольшее теоретико-методологическое значение имеет разделение налогов на прямые и косвенные, а с практической точки зрения для федеративного го­сударства, каким и является Россия, принципиальное значение имеет разграничение налогов по уровню правления. Для целей ведения системы национальных счетов (СНС) в России использу­ют в совокупности два классифицирующих признака: по объекту обложения и по источнику уплаты. Разграничение налогов по объекту обложения используется также в международных класси­фикациях ОЭСР и МВФ. Классифицирующий признак (по спосо­бу взимания) заложен в основу построения европейской системы экономических интегрированных счетов. Все остальные класси­фикации имеют в большей мере локальную теоретическую или практическую востребованность[[6]](#footnote-6).

## **Характеристика налоговой системы**

## **Российской Федерации**

В 1992г. началось возрождение налоговой системы Российской Федерации. В связи с отсутствием собственного теоретического и практического опыта оно происходило несколько спонтанно, в какой - то мере методом «проб и ошибок». Частично перенимался зарубежный опыт, в первую очередь, американский, германский и французский. Это очень помогало в работе, но с другой стороны иностранная практика далеко не всегда адаптируется к российской действительности.

Лишь после экономического кризиса 1998 года началось постепенное введение в действие Налогового кодекса РФ как основополагающего документа законодательства о налогах и сборах.

**Налоговый кодекс РФ** определил принципы построения и функционирования налоговой системы, порядок введения, изменения и отмены федеральных налогов, сборов и пошлин, а также основы установления региональных и местных налогов. В нём чётко прописано правовое положение налогоплательщиков, налоговых органов, агентов, сборщиков налогов, кредитных учреждений и других участников налоговых отношений. Кодекс устанавливает основные положения по определению объектов налогообложения, исполнению налоговых обязательств, обеспечению мер по их выполнению, ведению учёта финансовых ресурсов и налогового учёта, привлечению налогоплательщиков к ответственности за налоговые правонарушения и обжалованию действий должностных лиц налоговых органов.

Налоговым кодексом РФ создана единая комплексная система налогов, определены функции, полномочия и ответственность всех уровней власти в проведении налоговой политики.

**Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах** состоит из *Налогового кодекса РФ* и принятых в соответствии с ним *федеральных законов о налогах и сборах.* Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит *из законов и иных нормативно-правовых актов о налогах и сборах субъектов Федерации*, принятых в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Законодательство о налогах и сборах регулирует отношения по установлению и взиманию налогов и сборов. Основной постулат налогового законодательства состоит в том, что *каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.[[7]](#footnote-7)*

**Налоговая система -** совокупность налогов и сборов, методы и принципы их построения, способы исчисления и взимания налогов, налоговый контроль, устанавливаемые в законодательном порядке.

Следует отметить, что понятие налоговая система шире, чем система налогообложения, так как она характеризуется не только экономическими, но и правовыми показателями.

В России налог считается установленным, если определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

1. объект налогообложения;
2. налоговая база;
3. налоговый период;
4. налоговая ставка;
5. порядок исчисления налога;
6. порядок и сроки уплаты налога.

К необязательным элементам Кодекс относит налоговые льготы.

В РФ *трехуровневая система* налогообложения предприятий, организаций и физических лиц.

В настоящее время в РФ существует 13 налогов и сборов, из них *к федеральным налогам относятся:*

1. НДС;
2. акцизы;
3. налог на доходы физических лиц;
4. налог на прибыль организаций;
5. налог на добычу полезных ископаемых;
6. водный налог;
7. сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
8. государственная пошлина.

*К региональным налогам относятся:*

1. налог на имущество организаций;
2. налог на игорный бизнес;
3. транспортный налог.

*К местным налогам относятся:*

1. земельный налог;
2. налог на имущество физических лиц.

Кроме того предусмотрены специальные налоговые режимы.

*Специальные налоговые режимы -* это особый порядок налогообложения или особый вид федерального налога, переход на исчисление и уплату которых освобождает от обязанности по уплате отдельных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов.[[8]](#footnote-8)

К специальным налоговым режимам относятся:

1. система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
2. упрощенная система налогообложения;
3. система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности;
4. система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Контролем за поступлением доходов государства занимаются несколько правительственных организаций.

Налоговыми органами являются Федеральная налоговая служба и её территориальные органы. Они правопреемники Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и его подразделений. В определённых случаях полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы.

**Принципы построения налоговой системы:**

1. *Принцип всеобщности налогообложения.*
2. *Принцип равномерности налогообложения* предполагает равенство налогоплательщиков перед налоговым законом. Налоги не должны носить дискриминационный характер, то есть устанавливаться в зависимости от национальных географических и других критериев.
3. *Принцип экономической обоснованности.*
4. *Принцип единства экономического пространства.* Не допускается повышенных налоговых ставок на товары, вывозимые в другие регионы или ввозимые из других регионов. Не допускается введение региональных налогов, позволяющих формировать доходную базу одних территорий за счёт налоговых источников других территорий.
5. *Принцип законного установления налогов и сборов.* Все изменения по налогам должны сопровождаться внесением соответствующих изменений в Налоговый кодекс РФ, а также в законы о бюджете соответствующего уровня. Если предполагается введение новых налогов, то законы вступают в силу с 1 января следующего года, но не ранее, чем через один месяц со дня их официального опубликования. Не имеют обратной силы законы, которые увеличивают ставки налогов, сокращают льготы, ужесточают налоговые санкции, либо иначе увеличивают налоговую нагрузку налогоплательщика. Законы, которые имеют обратную силу, могут вступать в действия с момента их официального опубликования.
6. *Принцип удобства и определённости налогообложения.*
7. *Принцип презумпции правоты налогоплательщика.*

В тех случаях, когда неточности и неясности законодательства неустранимы, то они должны трактоваться в пользу налогоплательщика.

**Управление налоговой системой**

Управление налоговой системой является важнейшим видом межотраслевого государственного управления, так как затрагивает материальную основу деятельности практически всех органов власти, предприятий, учреждений, организаций, индивидуальных предпринимателей и обычных граждан.

Под управлением налоговой системой понимается процесс формирования нормативно - правовой базы и соответствующей ей исполнительной и распорядительной деятельности, осуществляемый органами государственной власти и государственного управления, наделёнными властными полномочиями в сфере налогообложения, в ходе которого обеспечивается согласованность и единство действий по приведению налоговой системы в соответствие приоритетным целям, методам и формам налоговой политике государства.

Процесс управления налоговой системой осуществляется через механизм управления и соответствующую организационную структуру управления. *Механизм управления налоговой системой* представляет собой совокупность правовых норм, организационных мер и различных рычагов воздействия, определяющих порядок управления налоговой системой страны и направленных на приведение этой системы в соответствие с целями, методами и формами государственной налоговой политики. (Приложение № 4)

*Организационная структура* - это внутреннее устройство механизма управления налоговой системы. Она строится на иерархичной основе с обязательным подчинением нижестоящих уровней вышестоящим уровням управления. (Приложение № 5)

Механизм управления налоговой системы страны характеризуется наличием следующих основных *признаков:*

* строгой иерархичностью построения;
* сочетанием вертикальных и горизонтальных управляющих воздействий;
* федеральным устройством его построения;
* надведомственным характером методов управления;
* наличием сигналов обратного управляющего воздействия;
* реализацией этого механизма через элементы самой налоговой системы.[[9]](#footnote-9)

**2. Анализ специальных налоговых режимов**

В Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) с 1 января 1999 года было введено понятие "специальный налоговый режим".

Специальный налоговый режим создается в рамках специальной (и необязательно льготной) системы налогообложения, для ограниченных категорий налогоплательщиков и видов деятельности, обязательно включающей в себя единый налог, как центральное звено, и сопутствующее ему ограниченное количество других налогов и сборов, заменить которые единым налогом либо нецелесообразно, либо просто невозможно.

Специальный налоговый режим, по сравнению с общим режимом налогообложения, можно рассматривать в качестве особого механизма налогового регулирования определенных сфер деятельности.

Названные основополагающие требования достаточно четко реализуются в специальных налоговых режимах, базирующихся на использовании единого налога. Именно это и позволяет отделить специальные налоговые режимы от системы налоговых льгот в рамках общего режима налогообложения, направленных на создание условий для минимизации налогов, зачастую, в нарушение принципов налогообложения, в то время как специальный налоговый режим направлен на более полную реализацию этих принципов через единый налог в той или иной форме. Он может предполагать общее снижение налоговой нагрузки, но чаще всего — достижение более значимого экономического и фискального эффекта.

Налоговое регулирование в форме специального налогового режима может проявляться в двух ипостасях: в виде упрощения общей системы налогов, налогообложения, учета и отчетности (не обязательно влекущее за собой снижение налогового бремени) и в виде реального снижения налоговой нагрузки по сравнению с общим налоговым режимом.

Регулирующие способности специального налогового режима во многом зависят от объекта и базы обложения единым налогом. Объект обложения единым налогом и его налоговая база, по возможности, не должны «наказывать» предприятия и предпринимателей за улучшение показателей производственной, экономической и финансовой деятельности.

Однако на практике такой регулирующий подход не всегда применим в связи со спецификой той или иной деятельности, попадающей под специальный режим, к примеру, некоторые виды предпринимательской деятельности.

Поэтому на практике приходится принимать в качестве налоговой базы доход малого предприятия или натуральный объем произведенного продукта другого налогоплательщика.

Рассмотрение видов специальных налоговых режимов начнем с **системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН).**

Данная система ведена в связи с необходимостью стимулировать сельскохозяйственных товаропроизводителей к рациональному использованию сельхозугодий и поддержке отечественных сельхозпроизводителей.

Налогоплательщиками сельскохозяйственного налога признаются – организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными производителями.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога может произойти добровольно при выполнении ряда условий:

1) сельскохозяйственные товаропроизводители, если по итогам работы за предыдущий календарный год в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной составляет не менее 70 процентов;

2) сельскохозяйственные товаропроизводители - рыбохозяйственные организации, являющиеся градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями, если:

- в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий календарный доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них собственными силами рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70 процентов;

- они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования;

3) сельскохозяйственные товаропроизводители - рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели с начала следующего календарного года, если:

- средняя численность работников не превышает 300 человек;

- в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий календарный доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них собственными силами рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70 процентов;

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:

1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

2) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;

3) бюджетные учреждения.

Единый сельскохозяйственный налог заменяет:

- налог на прибыль организаций, (НДФЛ для индивидуальных частных предпринимателей);

- налог на имущество предприятий (налог на имущество физических лиц в части имущества, используемого для предпринимательской деятельности);

- налог на добавленную стоимость.

Иные налоги уплачиваются в соответствии с действующим законодательством. Кроме того, плательщики единого сельскохозяйственного налога не освобождаются от обязанностей налоговых агентов и в связи с этим продолжают перечислять подоходный налог с суммы оплаты труда работников, а также уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации о пенсионном обеспечении.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Организации при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, внереализационные доходы.

При определении объекта налогообложения налогоплательщикуменьшают полученные ими доходы на следующие расходы (перечень расходов, приведенный в НК РФ закрытый – более 40 видов расходов):

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств и нематериальных активов;

2) расходы на ремонт основных средств;

3) арендные (в том числе лизинговые) платежи;

4) материальные расходы;

5) расходы на оплату труда, выплату компенсаций, пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

6) расходы на обязательное и добровольное страхование;

7) суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным и оплаченным налогоплательщиком товарам (работам, услугам);

8) суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов;

9) расходы на обеспечение пожарной безопасности;

10) суммы таможенных платежей;

11) расходы на содержание служебного транспорта;

12) расходы на командировки;

13) плату нотариусу за нотариальное оформление документов;

14) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

15) расходы на канцелярские товары;

16) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

17) и др.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) основных средств, а также нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

1) в период применения единого сельскохозяйственного налога - с момента ввода этих основных средств и в эксплуатацию и нематериальных активов - с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

2) в отношении основных средств и НМА, приобретенных до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога их стоимость включается в расходы в следующем порядке:

- со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение первого календарного года применения единого сельскохозяйственного налога;

- со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого календарного года применения единого сельскохозяйственного налога - 50 процентов стоимости, второго календарного года - 30 процентов стоимости и в течение третьего календарного года - 20 процентов стоимости;

- со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение первых 10 лет применения единого сельскохозяйственного налога равными долями от стоимости основных средств и нематериальных активов.

Доходы и расходы признаются кассовым методом.

Налоговая база - денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налоговый период - признается календарный год, отчетным – полугодие

Налоговая ставка – 6%.

Уплачивается авансовые платежи не позднее 25-ти дней по окончании отчетного периода, а по истечении налогового периода не позднее сроков для подачи декларации. Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения не позднее 31марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларация по отчетному периоду не позднее 25 дней после окончания отчетного периода.

Следующий вид специальных налоговых режимов – **упрощенная система налогообложения.**

Главой 26.2 НК РФ установлена упрощенная система налогообложения (УСН). Налогоплательщики вправе перейти к упрощенной системе налогообложения (УСН) или вернуться к общему порядку уплаты налогов и сборов по своему усмотрению, основываясь на положениях НК РФ.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, ее доходы не превысили 45 млн. рублей. До 2009 года величина предельного размера доходов организации подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации. В 2009−2012 годах действует особый порядок перехода на УСН и подсчета годового лимита. Временно приостановлено использование коэффициентов-дефляторов. Подать заявление на УСН можно, если по итогам 9 месяцев выручка составляет не более 45 млн. руб.

Таблица 1

**Размер доходов налогоплательщика, позволяющий применять УСН в 2010 – 2014 годах**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Календарный год** | **Предельный размер доходов для перехода на УСН (млн. руб.)** | **Предельный размер доходов для сохранения УСН (млн. руб.)** |
| 2010 | 45 | 60 |
| 2011 | 45 | 60 |
| 2012 | 45 | 60 |
| 2013 | 23,07 | 30,76 |
| 2014 | 23,07 | - |

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;

2) банки;

3) страховщики;

4) негосударственные пенсионные фонды;

5) инвестиционные фонды;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;

7) ломбарды;

8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;

9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;

11) организации, переведенные на другие специальные налоговые;

12) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов;

13) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, превышает 100 человек;

14) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных превышает 100 млн. рублей;

15) бюджетные учреждения;

16) иностранные организации.

Упрощенная система налогообложения заменяет:

- налог на прибыль организаций, (НДФЛ для индивидуальных частных предпринимателей);

- налог на имущество предприятий (налог на имущество физических лиц в части имущества, используемого для предпринимательской деятельности);

- налог на добавленную стоимость.

Иные налоги уплачиваются в соответствии с действующим законодательством. Кроме того, плательщики УСН не освобождаются от обязанностей налоговых агентов и в связи с этим продолжают перечислять подоходный налог с суммы оплаты труда работников, а также уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации о пенсионном обеспечении.

Объектом налогообложения при применении упрощенной системы признаются:

•.доходы, определяемые в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ;

• доходы, уменьшенные на величину расходов. Расходы учитываются в соответствии со ст. 346.16 НК РФ.

Таблица 2 - Объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Объект налогообложение | Налоговая база | Налоговая ставка |
| 1 | 2 | 3 |
| Доходы | Денежное выражение доходов | 6% |
| Доходы, уменьшенные на величину расходов | Денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов | 15% |

Порядок определения доходов и расходов.

В состав доходов, относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав и внереализационные доходы.

НК РФ приводит закрытый перечень расходов, которые уменьшают доходы налогоплательщика:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств и нематериальных активов;

2) расходы на ремонт основных средств;

3) арендные (в том числе лизинговые) платежи;

4) материальные расходы;

5) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

6) расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности;

7) суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам);

8) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

9) расходы на обеспечение пожарной безопасности;

10) суммы таможенных платежей;

11) расходы на содержание служебного транспорта;

12) расходы на командировки;

13) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов;

14) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

15) расходы на канцелярские товары;

16) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) основных средств, а также нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

1) в период применения УСН - с момента ввода этих основных средств и в эксплуатацию и нематериальных активов - с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

2) в отношении основных средств и НМА, приобретенных до перехода на уплату УСН их стоимость включается в расходы в следующем порядке:

- со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение первого календарного года применения УСН;

- со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого календарного года применения УСН - 50 процентов стоимости, второго календарного года - 30 процентов стоимости и в течение третьего календарного года - 20 процентов стоимости;

- со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение первых 10 лет применения УСН равными долями от стоимости основных средств и нематериальных активов.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Доходы и расходы налогоплательщика для целей исчисления налога определяются кассовым методом.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог. Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1 процента налоговой базы, которой являются доходы. Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налоговым периодом признается календарный год. За отчетный период принимаются 1 квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Порядок исчисления налога.

1. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога определяется налогоплательщиком самостоятельно.

2. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, могут уменьшить сумму налога (авансовых платежей) на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Сроки уплаты налога.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации (организации – 31 марта, года следующего за отчетным, индивидуальные частные предприниматели – 30 апреля). Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогоплательщики обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности. Налоговым регистром является книга учета доходов и расходов, форма которой утверждается Министерством финансов РФ.

Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента. Индивидуальные предприниматели вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента. Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, осуществляющим определенные виды предпринимательской деятельности (69 видов):

1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;

2) ремонт, окраска и пошив обуви;

3) изготовление валяной обуви;

4) изготовление текстильной галантереи;

5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;

6) изготовление траурных венков, искусственных цветов, гирлянд;

7) изготовление оград, памятников, венков из металла;

8) изготовление и ремонт мебели;

9) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;

10) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий;

11) производство инвентаря для спортивного рыболовства;

12) чеканка и гравировка ювелирных изделий.

Индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, но среднесписочная численность их не должна превышать за налоговый период пять человек.

Решение о возможности применения упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов Российской Федерации принимается законами соответствующих субъектов Российской Федерации.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент. Заявление на получение патента подается в налоговый орган не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Патент действует только на территории того субъекта Российской Федерации, на территории которого он выдан.

Индивидуальные производят оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. При этом при оплате оставшейся части стоимости патента она подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Налоговая декларация налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения на основе патента в налоговые органы не представляется.

Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для последующего распределения в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды. В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 24.07.2002 г. № 104, которым были внесены изменения в БК РФ, установлены следующие нормы отчислений:

* в федеральный бюджет - 30%;
* в бюджеты субъектов РФ - 15%;
* в местные бюджеты - 45%;
* в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 0,5%;
* в территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 4,5%;
* в Фонд социального страхования РФ - 5%.

Далее рассмотрим **систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.**

Устанавливается и вводится в действие нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться в отношении следующих видов деятельности:

1) оказания бытовых услуг;

2) оказания ветеринарных услуг;

3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;

5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов (не более 20 транспортных средств);

6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказания услуг общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания;

9) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещения рекламы на транспортных средствах;

12) оказания услуг по временному размещению и проживанию (общая площадь помещений не более 500 квадратных метров);

13) оказания услуг по передаче в аренду торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказания услуг по передаче в аренду земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

В эту группу услуг не входят услуги по заправке автотранспортных средств, гарантийному ремонту и обслуживанию, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках. Услуги по проведению гарантийного ремонта товаров ненадлежащего качества, оказываемые потребителям бесплатно (в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ и законом РФ от 27.02.92 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей») за счет поставщиков (продавцов, изготовителей, уполномоченных организаций) не могут быть отнесены к деятельности, подлежащей переводу на ЕНВД;

* автотранспортные услуги по перевозке пассажиров и грузов, оказываемые организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения не более 20 транспортных средств для оказания таких услуг. К таким автотранспортным средствам относятся автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили;
* розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м2 по каждому объекту организации торговли;
* розничная торговля через объекты стационарной торговой сети (киоски, палатки, лотки, другие объекты) и объекты нестационарной торговой сети;

•услуги общественного питания, осуществляемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150м2 по каждому объекту организации торговли. В группу этих услуг не включены услуги, оказываемые учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения;

* услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания без залов обслуживания посетителей;
* распространение и (или) размещение наружной рекламы;
* распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, прицепах и прицепах-роспусках, речных судах;
* услуги, оказываемые организациями и предпринимателями по временному размещению и проживанию. При этом площадь помещений в каждом объекте предоставленных услуг должна быть не более 500 м2;
* услуги по передаче во временное владение и (или) в пользование: торговых мест в объектах стационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов, других объектов); объектов организации общественного питания без зала обслуживания посетителей;
* услуги по передаче во временное владение и (или) пользование земельных участков для организации торговых мест;
* услуги по хранению автотранспортных средств на платных стоянках.

Необходимо отметить, что ЕНВД *не применяется* в отношении всех перечисленных видов деятельности при их осуществлении в рамках договора простого товарищества (договора совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также налогоплательщиками, относимым к категории крупнейших.

ЕНВД не распространяется и на налогоплательщиков, перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога и реализующих через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания производственную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Уплата единого налога на вмененный доход заменяет:

- налог на прибыль организаций (НДФЛ для индивидуальных частных предпринимателей);

- налог на имущество предприятий (налог на имущество физических лиц в части имущества, используемого для предпринимательской деятельности);

- налог на добавленную стоимость.

Организации и индивидуальные предпринимателя уплачивают страховые платежи на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ, а также обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта Российской Федерации, в котором введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности в НК РФ используют физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовую доходность в месяц.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2.

К1 - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

К2 - учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, значения определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

В случае, если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Налоговым периодом признается квартал.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

Порядок и сроки уплати единого налога.

Уплата единого налога на вмененный доход производится налогоплательщиком по итогом налогового периода не позднее 25-ю числа месяца, следующего за налоговым периодом. Сумма налога уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование и на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%. Налоговые декларации представляются в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

И наконец, рассмотрим четвертый вид специальных налоговых режимов – **система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.**

Главой 26.4 НК РФ установлена система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов, не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, если они используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями, не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения. Суммы некоторых налогов подлежат возмещению.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения. Они вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением этого налогового режима оператору с его согласия, на основании нотариально удостоверенной доверенности в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплата налога на добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений определяются согласно ст.346.37.

Налогоплательщики определяют сумму налога, в соответствии с гл.26 НК РФ. Сумма налога исчисляется как произведение налоговой ставки, с учетом коэффициента (Кц), и величины налоговой базы.

Статья 346.38 применяется при определении налоговой базы, исчислении и уплате налога на прибыль организаций при выполнении соглашений Налогоплательщики определяют сумму налога на прибыль организаций в соответствии с гл.25 НК РФ.

Объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения, которая является доходом от выполнения соглашения, уменьшенным на величину расходов. Доходом признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору, и внереализационные доходы, определяемые ст.250 НК РФ. Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы: 1) возмещаемые расходы; 2) расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу. Состав расходов, размер и порядок их признания определяются гл.25 НК РФ. Возмещаемые расходы подлежат возмещению, которое не может быть выше размера, определяемого ст. 346.34 НК РФ.

Налоговой базой, которая определяется по итогам каждого отчетного периода, по каждому соглашению раздельно, признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. Налоговой ставка определяется п.1. ст.284 НК РФ и применяется в течение всего срока действия соглашения. Налоговый и отчетный периоды по налогу устанавливаются ст.285 НК РФ.

При выполнении соглашений налог на добавленную стоимость уплачивается в соответствии с гл.21 НК РФ с учетом особенностей, установленных статьей 346.39. Налоговая ставка, действует в соответствующем налоговом периоде согласно гл.21 НК РФ.

Не подлежат налогообложению:

1. передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ; передача соответствующей доли произведенной продукции;
2. передача в собственность государства вновь созданного или приобретенного имущества, использованного для выполнения работ по соглашению.

Налоговые декларации предоставляются согласно ст.346.35 по каждому налогу, соглашению отдельно от другой деятельности. Формы налоговых деклараций утверждаются Министерством финансов РФ. Не позднее 31 декабря представляются в налоговые органы программа работ и смета расходов по соглашению на следующий год. По вновь введенным представляется программа и смета на текущий год. Если вносятся изменения, то их обязаны представить в срок не позднее 10 дней с даты их утверждения. Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений определяются ст.346.42.

Сравнение специальных налоговых режимов по основным параметрам приведено в таблице 3.

Таблица 3. «Сравнительная характеристика специальных налоговых режимов»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Показатель*** | ***Упрощенная система налогообложения (УСН)*** | ***Единый сельскохозяйственный налог (ЕСНХ)*** | ***Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД)*** | ***Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции*** |
| ***Налогоплательщики.*** | Организации и ИП, доход которых за 9 месяцев не превышает 15 млн.руб. | Организации и ИП, являющимися сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшими на уплату сельскохозяйственного налога; осуществляющие первичную и последнюю переработку сельскохозяйственной продукции и реализующие ее при условии, что доля дохода не менее 70%. | Организации и ИП, осуществляющие деятельность, облагаемую единым налогом. Перечень видов деятельности представлен в статье 346.26 | Организации, являющиеся инвесторами соглашения |
| **Налогообложение** | **Освобождение от уплаты налогов:**   * налог на прибыль (кроме налога с доходов в виде дивидендов и операциям с отдельными видами долговых обязательств); * налог на имущество; * НДС (кроме НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, и НДС при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества).    Выполнение обязанностей налогового агента.   Вместо перечисленных налогов уплачивается один налог | **Освобождение от уплаты налогов:**   * налог на прибыль организаций, (НДФЛ для индивидуальных частных предпринимателей); * налог на имущество предприятий (налог на имущество физических лиц в части имущества, используемого для предпринимательской деятельности); * налог на добавленную стоимость.    Выполнение обязанностей налогового агента.   Вместо перечисленных налогов уплачивается один налог | Уплата единого налога на вмененный доход заменяет:   * налог на прибыль организаций (НДФЛ для индивидуальных частных предпринимателей); * налог на имущество предприятий (налог на имущество физических лиц в части имущества, используемого для предпринимательской деятельности); * налог на добавленную стоимость.   Организации и индивидуальные предпринимателя уплачивают страховые платежи на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ, а также обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ. | Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов, не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, если они используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями, не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения. Суммы некоторых налогов подлежат возмещению. |
| **Объект налогообложения** | На выбор налогоплательщика:   * доходы; * доходы минус расходы. | Доходы, уменьшенные на величину расходов. | Признается вмененный доход налогоплательщика | Признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения, которая является доходом от выполнения соглашения, уменьшенным на величину расходов. |
| **Порядок признания доходов и расходов** | Кассовый метод | Кассовый метод | Кассовый метод | Кассовый метод |
| **Порядок определения расходов** | Перечень расходов ограничен статьей 346.16 НК РФ. | Перечень расходов ограничен статьей 346.5 НК РФ |  | Состав расходов, размер и порядок их признания определяются гл.25 НК РФ. Возмещаемые расходы подлежат возмещению, которое не может быть выше размера, определяемого ст. 346.34 НК РФ. |
| **Налоговые ставки** | Ставка налога, применяемого в связи с УСН, зависит от объекта налогообложения:   * доходы – 6%, сумма налога уменьшается на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50%; * доходы минус расходы – 15% (но не менее 1% от суммы доходов). | Налоговая ставка – 6%. | Устанавливается в размере 15 % величины вмененного дохода | Налоговая ставка устанавливается в размере 20 %, за исключением случаев, предусмотренных п.2-5 статьи 284 НК РФ. |
| **Налоговый и отчетный периоды** | Налоговый период – календарный год; отчетный период: а) 1-ый квартал; б) полугодие; в) 9 месяцев календарного года. | Налоговым периодом является календарный год, отчетным – полугодие. | Налоговым периодом признается квартал. | Налоговый и отчетный периоды устанавливаются в соответствии со статьей 285 НК РФ. |

Данная таблица позволяет наглядно представить различия основных параметров сравнения специальных налоговых режимов. Например, различные ставки, объекты налогообложения и т.д.

**3. Проблемы применения специальных налоговых режимов и пути их решения**

Специальные налоговые режимы вносят вклад в расширение налоговой сети и способствуют сокращению незарегистрированной экономической деятельности. Они более приемлемы для малого предпринимательства по сравнению с общим порядком налогообложения.

Однако в рамках специальных режимов часто не достигается упрощение налогообложения и сокращение административных расходов (как субъектов малого предпринимательства, так и налоговой администрации). Главные причины - недостаточная ясность в определении категорий налогоплательщиков, несогласованность условно-расчетных налогов по различным параметрам, как между собой, так и с общим порядком налогообложения.

Эти общие недостатки формирования и функционирования специальных налоговых режимов характерны не только для России, но и для многих зарубежных стран.

Рассмотрим подробнее наиболее важные проблемы применения специальных налоговых режимов.

Во многих странах специальным налоговым режимом предусматривается два уровневых ограничения (порога) для объекта налогообложения, которые обычно выражены в показателях оборота. При уровне ниже оговоренного объект может не облагаться налогом. Если уровень выше установленного, объект облагается налогом в соответствии с общим порядком налогообложения. При нахождении между двумя этими уровнями к объекту применяется специальный режим налогообложения.

Слишком высокий порог выхода из специального режима привлекает излишне много экономических субъектов, использующих данный режим для сокращения налоговых платежей. Вместе с тем слишком низкий <выходной> порог затрудняет деятельность субъектов малого предпринимательства, для которых ведение учета и отчетности составляет реальную проблему.

Как правило, проблема порогов и ставок усугубляется при недостаточной дифференциации налогоплательщиков по видам и отраслевой направленности деятельности, а также размерам бизнеса. Следствием этого является нарушение горизонтальной справедливости налогообложения, создание высоких или даже запретительных барьеров для легального вхождения в рынок новых экономических субъектов.

Дифференциация порогов и ставок на основе соответствующей классификации налогоплательщиков важна для таких стран, как Россия, где имеют место чрезвычайно высокие территориальные и отраслевые различия по ключевым экономическим характеристикам. Вместе с тем понятно, что чрезмерное усложнение конфигурации системы условно упрощенных налогов порождает не менее существенные проблемы для налоговой системы в целом.

Упрощенная система налогообложения.

В российских условиях следует дифференцировать ставки упрощенного налога по укрупненным видам и отраслевой направленности предпринимательской деятельности.

Целесообразно ввести классификационную категорию «микропредприятие», определяемую по относительно низким показателям оборота или дохода. Микропредприятиям и предпринимателям - физическим лицам, удовлетворяющим пороговым ограничениям и не подпадающим под режим единого налога на вмененный доход, следует предоставить выбор: использовать упрощенную систему налогообложения или патентную форму предпринимательства. Стоимость патента может определяться видом деятельности и количеством нанимаемых работников.

Реализация данного предложения усложнит структуру упрощенной системы налогообложения. Однако при этом не осложняются деятельность субъектов малого предпринимательства и налоговое администрирование. Одновременно повысится уровень как вертикальной, так и горизонтальной справедливости упрощенной системы налогообложения.

В настоящее время в упрощенную систему налогообложения включен минимальный налог. Опыт других стран показывает, что дополнительные издержки, связанные с исчислением альтернативного минимального налога, не покрываются дополнительными налоговыми поступлениями. В России сопоставительные оценки не проводились, однако альтернативный минимальный налог значительно осложняет использование упрощенной системы налогообложения.

В России наблюдается искусственное деление предприятий в целях перехода к единому налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Формальное дробление предприятий провоцирует возможность использования различных баз налога - доход (со ставкой 6%) или доход за вычетом расходов (ставка 15%). В результате ставка, применяемая для базы <доход за вычетом расходов>, в упрощенной системе налогообложения оказывается на 9 п. п. ниже ставки налога на прибыль при общем порядке налогообложения. Можно также отметить, что установленный в России порог в 45 млн руб. годового дохода для права перехода на систему упрощенного налогообложения слишком высок по международным меркам.

В развивающихся странах, активно использующих условно-расчетные налоги, обычно не разрабатываются программы перехода к общему порядку налогообложения.

Между тем Россия кардинально отличается от развивающихся стран уровнем образования населения. Упрощенная система налогообложения должна служить «начальной школой» для налогоплательщиков, как это принято (или к этому стремятся) в развитых странах. По мере приобретения опыта субъекты малого предпринимательства должны переходить к общему порядку налогообложения.

Можно, например, ввести ограничения на срок, в течение которого налогоплательщик находится в специальном режиме налогообложения, или использовать французский опыт, не индексируя верхние ограничения (по доходу или обороту). Можно также предусмотреть единовременный вычет из налогового обязательства при переходе к общему порядку налогообложения (в связи с дополнительными расходами на ведение учета и отчетности). Способом вывода из специального упрощенного режима «излишних» налогоплательщиков является также постепенное повышение ставок (начиная со второго или третьего года работы) до уровня, при котором упрощенный налог оказывается не ниже заменяемых им «регулярных» налогов. Однако повышение налоговой нагрузки должно сопровождаться комплексом мер по поддержке малого предпринимательства, включая защиту от всех форм криминального и административного рэкета.

Упрощенные налоги, использующие в качестве налоговой базы показатели оборота, довольно легко могут быть элиминированы из налоговой системы. В то же время налоги на вмененный доход плохо поддаются переводу в общий режим налогообложения.

Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности

Результаты применения специального налогового режима в форме единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (ЕНВД) нельзя оценить однозначно. Грамотным подходом является постепенное расширение видов деятельности, подпадающих под режим ЕНВД.

Однако вмененный доход фактически определяется по усмотрению региональных властей. В результате наблюдается неоправданная дифференциация платежей для конкретных налогоплательщиков. При завышенных ставках предприниматели, не имеющие права отказаться от применения данной системы налогообложения, оказываются перед выбором: либо работать себе в убыток, либо прекратить свою деятельность (или заниматься ею нелегально).

Поэтому необходимо уточнить диапазоны и уровни показателей базовой доходности, процедуры применения корректирующих коэффициентов.

В силу специфических особенностей видов деятельности, подпадающих под режим ЕНВД, часто предлагаемый отказ от обязательного применения данного режима не является грамотным решением. В то же время субъектам малого предпринимательства, занятым соответствующими видами деятельности и удовлетворяющим описанным выше пороговым ограничениям для микропредприятия, следует предоставить возможность использовать патентную форму налогообложения.

Предлагаемое расширение патентной формы предпринимательства для относительно небольших масштабов деятельности означает своего рода конвергенцию двух основных российских видов условно-расчетных налогов. В результате создаются предпосылки для большей согласованности системы условно-расчетных налогов в целом.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что эффективность применения специальных налоговых режимов во многом зависит от состояния информационной базы, регламентации соответствующих расчетных процедур, качества налоговой администрации.

**Заключение**

Малое предпринимательство является основой экономического развития всех развитых и развивающихся стран. Следовательно, правительство государств, а в частности правительство Российской Федерации должно всеми способами его поддерживать.

Одним из способов поддержания малого предпринимательства являются специальные налоговые режимы. Главами 26.1, 26.2, 26.3, 26.4 НК РФ установлены следующие специальные режимы в налогообложении малого бизнеса:

1. система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
2. упрощенная система налогообложения;
3. система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, вводимая в действие законами субъектов РФ;
4. система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Эти главы НК РФ предусматривают, что переход на уплату этих налогов заменяет уплату соответствующей совокупности налогов уплатой одного налога.

Каждый из специальных налоговых режимов имеет свои достоинства и недостатки.

Почти все режимы можно применять добровольно, с учетом условий их применения, кроме ЕНВД. Их применяют как организации, так индивидуальные предприниматели.

Разнятся налоговые ставки: при ЕСХН – 6%, при УСН – 6% и 15%, при ЕНВД – 15% величины вмененного дохода, исходя из базовой доходности, физического показателя и двух корректирующих коэффициентов, при выполнении соглашений о разделе продукции она колеблется от 0% до 18%. При этом различается объект налогообложения и налоговая база. По-разному уменьшается налоговая база, исходя из расходов.

На каждый из режимов есть свои ограничения перехода организаций и индивидуальных предпринимателей.

Действие указанных специальных режимов налогообложения распространяется на ограниченное число организаций, занимающихся малым бизнесом. Положение о едином налоге на вмененный доход распространяется на весьма узкий круг сфер деятельности организации малого бизнеса. Что касается упрощенной системы налогообложения, которая не устанавливает отраслевой принадлежности организаций, то переходом на нее смогли воспользоваться далеко не все организации.

При переходе на иной режим налогообложения невозможно, передумав, сразу вернуться обратно, должен пройти год.

При определенных моментах налогоплательщики могут лишиться права на применение какого-либо специального налогового режима. Существуют ограничения в каждом режиме, установленные НК РФ.

Также не решена проблема возмещения НДС у организаций – покупателей продукции малых предприятий, возможности последних по реализации своей продукции резко ограничены.

Делая вывод, можно сказать, что законодательство, касающееся специальных налоговых режимов еще не достаточно усовершенствовано. Правительству Российской Федерации нужно решить эти проблемы и несогласованности. Поэтому в первую очередь знать условия и правила перехода на какой-либо специальный режим надо самим организациям и индивидуальным предпринимателям, для того, чтобы уменьшить свои расходы в отношении уплаты налогов, увеличения соответственно своих доходов.

**Библиографический список**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Часть 2.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (части 1,2,3).

Изменения в налоговом законодательстве с 01.01.2010//Налоговый вестник. - 2010. - №1. - С. 14 - 20.

Изменения в налогообложении / Ю. Л. Донин // Финансовый вестник. - 2010. - № 2. - С. 55.

1. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй / Под ред. Ю. Ф. Кваши. - 8-е изд., перераб. и доп. - М.: Юрайт, 2010. - С. 1167 - 1203.
2. Налоги : учеб. для студентов вузов / Под ред.Д. Г. Черника, И. А. Майбурова, А. Н. Литвиненко. - 3-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ, 2008. - С. 5 - 63, 349 - 375.

Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М: Аналитика-Пресс, 1997. - С. 60 - 66.

Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / Под ред. М.В.Романовского, О.В.Врублевской. - СПб. : Питер, 2000. - 527 с.

Налоги и налогообложение : учеб. для студентов вузов / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской ; С.-Петерб. гос. ун- т экономики и финансов. - 6-е изд., доп. - СПб. : Питер, 2009. - С. 263 - 268.

Налоги и налогообложение : учеб. для студентов вузов / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской; С.-Петерб. гос. ун- т экономики и финансов. - 6-е изд. - СПб. : Питер, 2007. - С. 263-268.

1. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалт. учет, анализ и аудит", "Мировая экономика" / Под ред. И. А. Майбурова. - М. : ЮНИТИ, 2007. - С. 84 - 210.

Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов / Е. Н. Евстигнеев. - СПб. [и др.] : Питер, 2008. - С. 213 - 217.

Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалт. учет, анализ и аудит" / О. В. Качур. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : КНОРУС, 2008. - С. 282-294.

Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. Г. Б. Поляка, А. Н. Романова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - С. 13 - 18.

Налоги и налогообложение: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. Д.Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2010. - С. 18 - 52, 281 - 288.

Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И. В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003. - С. 5 - 16.

Налоговая система и налогообложение в России : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям: "Финансы и кредит", "Налоги и налогообложение" / М. А. Петров. - Ростов н/Д : Феникс, 2008. - С. 339-368.

1. Налоговое право России : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности "Юриспруденция" / [Н. С. Бондарь [и др.]; отв. ред. Ю. А. Крохина; М-во юстиции Рос. Федерации, Рос. правовая акад. - 3-е изд., испр. и доп. - М. : Норма, 2007. - С. 25 - 51, 607 - 610.

Обзор нормативных изменений в законодательстве, регулирующем налоговые отношения по спецрежимам // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. - 2010. - N 1. - С. 9-12 .

1. [base.garant.ru](http://base.garant.ru/10900200-030.htm#par7913)
2. fs.lib.usue.ru
3. lib.volsu.ru
4. [ru.wikipedia.org](http://ru.wikipedia.org/wiki/)
5. www.acg.ru
6. [www.cbr.ru](http://www.cbr.ru/)
7. [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru/)
8. [www.dist-cons.ru](http://www.dist-cons.ru)
9. [www.expert.ru](http://www.expert.ru/)
10. [www.gazeta-unp.ru](http://www.gazeta-unp.ru/doc.htm?id=813)
11. [www.glavbukh.ru](http://www.glavbukh.ru)
12. [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru/)
13. www.nalog66.ru
14. www.nalogkodeks.ru
15. [www.naluchet.ru](http://www.naluchet.ru/articles/page339.html)

www.xserver.ru

1. [www1.minfin.ru](http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/special/)

# Приложение 1

**Проявление основных признаков в понимании налогов и сборов**

*Законность:* установление, порядок исчисления и уплаты, изменение или отмена осуществляются исключительно на основе закона

Отсутствие различий

Отсутствие различий

*Абстрактность:* абстрактное (отвлечённое) направление их в бюджет государства

***Сбор***

***Налог***

*Однотипная форма взимания (в виде отчуждения) и способ уплаты (денежный)*

*Различия*

*Различия*

*Индивидуальная возмездность:*

наличие встречного удовлетворения (эквивалента прав)

*Индивидуальная безвозмездность:*

отсутствие встречного удовлетворения (эквивалента прав)

*Отсутствие достаточно чётких разграничений*

*Нерегулярность уплаты:* нерегулярное изъятие денежных средств

*Регулярность уплаты:* регулярное изъятие денежных средств

*Обязательность уплаты:* возникновение обязанности по уплате в результате *свободного выбора плательщика*

*Обязательность уплаты:* возникновение обязанности по уплате в результате *несвободного выбора плательщика*

*Цель платежа:* покрытие затрат, связанных с получением определённых услуг и прав

*Цель платежа:* финансовое обеспечение деятельности государства

# Приложение 2

**Классификация налогов**

***Классифицирующий признак***

***По способу взимания***

Косвенные

Прямые

***По объекту обложения***

С имущества

С доходов

С потребления

С использования ресурсов

***По субъекту обложения***

С юридических лиц

С физицеских лиц

Смешанные

***По способу обложения***

«По кадастру»

«По декларации»

«У источника»

***По применяемой ставке***

Твёрдые

Пропорциональные

Регрессивные

Прогрессивные

***По назначению***

Абстрактные (общие)

Целевые (специальные)

***По срокам уплаты***

Срочные

Периодические

***По источнику уплаты***

Из доходов

Из выручки

Из прибыли

***По принадлежности к уровню правления***

Федеральные

Региональные

Местные

***По уровням бюджета, в который зачисляется налог***

*В РФ такое деление отсутствует*

Закреплённые

Регулирующие

Общеобязательные

Факультативные

***По форме введения налога***

# Приложение 3

**Существующие подходы**

**к уточнению понятия «налоговая система»**

Сущность подходов к совершенствованию

понятия ***«налоговая система»***

**1**

**3**

**2**

Рассмотрение её как системы отношений между государством и налогоплательщиками

Акцентирование на взаимосвязанности и взаимозависимости элементов без их детализации

Расширение состава и детализация элементов, совокупность которых образует налоговую систему

*Примеры определений*

**3**

**2**

**1**

**Налоговая система** - это совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства.

***В. Пансков***

**Налоговая система** - это система экономико-правовых отношений между государством и хозяйствующими субъектами, возникающих по поводу формирования доходной части государственного бюджета, посредством системы законодательно установленных налогов и сборов и других обязательных платежей, исчисление, уплата и контроль за поступлением которых осуществляется по единой методологии налогообложения, разработанной в данном обществе.

***Б. Алиев***

**Налоговая система** - это взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения.

***С. Пепеляев***

# Приложение 4

**Подчинённость механизма управления налоговой политике**

***Субъекты управления:***

*Президент РФ,*

*Федеральное собрание РФ,*

*Правительство РФ*

Выбор целей, форм и методов государственной налоговой политики, определение её стратегии и тактики

Формирование налогового механизма

Формирование механизма управления налоговой системой страны

***Объект управления:*** налоговая система страны

# Приложение 5

**Организационная структура механизма управления налоговой системой**

**Президент РФ**

Федеральное

Собрание РФ

*Вертикаль управляющего воздействия*

Правительство РФ

Минэкономразвития РФ

Минфин РФ

ФТС РФ

Другие службы

ФНС РФ

Законодательные органы субъектов РФ

Территориальные органы федеральных служб

Управления ФНС по субъектам РФ

Органы исполнительной субъектов РФ

*Горизонтальные воздействия*

Представительные органы местного самоуправления

Инспекции ФНС по районам,

городам

1. www.xserver.ru [↑](#footnote-ref-1)
2. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И. В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 11. [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоги: Учебник / Под ред. Д. Г. Черника. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 29. [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. Г. Б. Поляка, А. Н. Романова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 13. [↑](#footnote-ref-4)
5. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М: Аналитика-Пресс, 1997. С60. [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалт. учет, анализ и аудит", "Мировая экономика" / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова. - М. : ЮНИТИ, 2007. - С 108-117. [↑](#footnote-ref-6)
7. Налоги и налогообложение: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. Д.Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2010. - С. 25-34. [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоги : учеб. для студентов вузов / [Н. Н. Селезнев [и др.]; под ред.Д. Г. Черника, И. А. Майбурова, А. Н. Литвиненко. - 3-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ, 2008. - С 350. [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалт. учет, анализ и аудит", "Мировая экономика" / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова. - М. : ЮНИТИ, 2007. - С. 203-210. [↑](#footnote-ref-9)