

На правах рукописи

ЧУДИНОВСКИХ Марина Вячеславовна

**СИСТЕМА ВМЕНЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
В РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО
РЕГУЛИРОВАНИЯ
(НА ПРИМЕРЕ УРАЛЬСКОГО ФЕДЕРАЛЬНОГО ОКРУГА)**

**Специальность 12.00.14 – административное право,
финансовое право, информационное право**

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Тюмень 2010

Диссертация выполнена на кафедре административного и финансово-го права Института государства и права Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Тюменский государственный университет»

Научный руководитель: Заслуженный юрист Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор
СЕВРЮГИН Виктор Егорович

Официальные оппоненты: Заслуженный деятель науки Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор
БАХРАХ Демьян Николаевич

кандидат юридических наук, доцент
КУЛЕШОВ Игорь Вячеславович

Ведущая организация Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Пермский государственный университет»

Защита состоится «8» октября 2010 года в 10.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.274.06 в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Тюменский государственный университет» по адресу: 625003, г. Тюмень, ул. Ленина, 38 (зал заседаний Ученого совета)

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Тюменский государственный университет».

Автореферат разослан «_____» сентября 2010 г.

*Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор юридических наук,
профессор*



В. Д. Плесовских

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. С середины 2008 г. Россия, как и большинство стран мира, столкнулась с серьезными экономическими проблемами. Резкое ухудшение внешнеэкономических условий, падение экспорта, отток капитала и приостановка банковского кредита привели к значительному сокращению инвестиционной активности и спаду в промышленности в 2009 г. За 2009 год ВВП снизился на 7,9% по сравнению с 2008 г. Доходы федерального бюджета в 2009 году составили 7 336,0 млрд. рублей, что на 20,9% ниже величины за аналогичный период 2008 года. Дефицит федерального бюджета 2009 года составил 2 326,1 млрд. рублей или 6,0% ВВП (в аналогичном периоде прошлого года бюджет был исполнен с профицитом в 1 707,5 млрд.)¹.

В условиях мирового финансового кризиса большое значение имеет разработка комплекса мер, направленных на повышение устойчивости российской экономики. Преодоление кризисных явлений, дефицита федерального, региональных и местных бюджетов требует проведения адекватной и сбалансированной налоговой политики. Сложность задачи по разработке и реализации такой политики заключается в том, что, с одной стороны, она должна быть направлена на противодействие негативным эффектам экономического кризиса, а с другой стороны, – на создание условий для восстановления положительных темпов экономического роста.

Сокращение объемов промышленного производства, негативная тенденция изменения иных макроэкономических показателей приводит к снижению поступления налогов в бюджетную систему и увеличению масштабов уклонения от уплаты налогов. Острота проблемы уклонения от уплаты налогов требует адекватного развития системы правовой охраны фискальных интересов государства. Признавая важную роль уголовного права в регулировании вопросов установления ответственности за уклонение от уплаты налогов, следует отметить, что частичному решению данной проблемы может способствовать использование системы налогообложения в виде единого налога на

¹ Об итогах социально-экономического развития Российской Федерации в 2009 г. [Электронный ресурс] / режим доступа: http://www.economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/monitoring/doc20100203_01.

вмененный доход (системы вмененного налогообложения). При данной конструкции объектом налогообложения выступает не реально полученный, а потенциально возможный доход налогоплательщика. Использование такой системы позволяет повысить эффективность налогового контроля в сферах, где традиционно высока доля расчетов наличными деньгами. В то же время применение конструкции вмененного дохода требует тщательной юридической и экономической обоснованности норм налогового права в целях обеспечения паритета законных интересов налогоплательщиков и государства.

Актуальность темы исследования определяется и тем фактом, что система вмененного налогообложения рассматривается как мера поддержки малого бизнеса. Сравнительно низкий уровень развития малого бизнеса в России по сравнению с ведущими зарубежными странами, а также ослабление государственной поддержки развития сельского хозяйства в переходный период формирования рыночных отношений предопределили необходимость разработки особых мер по поддержке указанных секторов экономики. Отмена в связи с введением части второй Налогового Кодекса налоговых льгот для субъектов малого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей была компенсирована введением специальных налоговых режимов, которые в значительной степени способствовали стабилизации их экономического положения и снижению социальной напряженности в обществе.

Принятые в последние годы меры по совершенствованию таких специальных налоговых режимов как упрощенная система налогообложения, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности позволили в значительной степени снизить налоговую нагрузку для данных категорий налогоплательщиков. В докризисный период это повлекло за собой развитие производства, расширение инвестиционной деятельности, увеличение занятости населения, а упрощение налогообложения не только снизило издержки налогоплательщиков на ведение налогового и бухгалтерского учета, но и повысило эффективность налогового администрирования. Указанные меры стимулировали переход субъектов предпринимательской деятельности на специальные налоговые режимы, в том числе из сферы «теневое» бизнеса. За 2003 – 2008 гг. количество налогоплательщиков, применяющих указанные специальные налоговые режимы, увеличилось с 2,2 млн. до 4,2 млн. (в т.ч. организаций с 246 тыс. до 1227

тыс.), или в 1,9 раза, а поступления налогов, уплачиваемых в связи с применением этих налоговых режимов, выросли с 33,8 млрд. руб. до 141,9 млрд. руб., или в 4,2 раза.

Вместе с тем практика применения специальных налоговых режимов, в том числе и системы вмененного налогообложения, продолжает выявлять негативные стороны в их применении, отрицательно влияющие на поступление налогов в бюджетную систему. Так, налоговыми органами выявляются факты искусственного разделения организаций для получения доступа к специальным налоговым режимам в целях минимизации налогообложения. О наличии проблем правового регулирования единого налога на вмененный доход свидетельствует и тот факт, что арбитражными судами было рассмотрено более 15 тыс. дел, связанных со спорными вопросами исчисления и уплаты этого налога, из них более 1,5 тыс. дел в Уральском федеральном округе².

Большое значение системы вмененного налогообложения для развития малого бизнеса, обеспечения доходов бюджетной системы, противодействия уклонению от уплаты налогов, а также наличие пробелов и проблем в правовом регулировании обуславливают актуальность выбранной темы исследования и необходимость ее всестороннего изучения.

Степень научной разработанности темы исследования. Анализ общих вопросов налогового права, его принципов, поиск оптимального варианта сочетания налогов и сборов для реализации налоговой политики осуществляли в своих работах В.С. Белых, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Е.Ю. Грачева, А.В. Демин, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, В.Г. Пансков, В.А. Парыгина, С.Г. Пепеляев, Г.П. Толстопятенко и другие авторы. Сложности в толковании норм закона обусловили составление комментариев к главе 26.3 Налогового кодекса. А.Н. Борисов, П.М. Гориславцев, Ю.М. Лермонтов, А.В. Толкушкин и другие авторы представили в своих работах достаточно подробный комментарий федерального законодательства,

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (Одобрено Правительством Российской Федерации 25 мая 2009 года) <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=88298>.

² Обзор практики Федерального арбитражного суда Уральского округа:// [Электронный ресурс] / режим доступа <http://www.fasuo.ru/praktika/obzory>.

однако региональные, а затем и местные нормативно-правовые акты указанными авторами не рассматривались.

Проблемы правового регулирования специальных налоговых режимов в целом и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход уже выступали предметом диссертационных исследований. Подробное исследование специальных налоговых режимов проводили О.А. Бонадренко, А.С. Матинов, С.С. Овчинников¹. Роль единого налога на вмененный доход в формировании доходов местных бюджетов изучена Т.Н. Васильевой, В.А. Попковым². Однако внесение частых изменений в налоговое законодательство привело к быстрому устареванию многих научных выводов и подходов, что обуславливает необходимость проведения дополнительных исследований. Кроме того, практически не изученным остается блок вопросов, связанных с совершенствованием законодательства на уровне субъектов Федерации и уровне муниципальных образований, а именно в Уральском федеральном округе.

Объектом исследования являются общественные правоотношения, складывающиеся в процессе нормативно-правового регулирования и практического использования системы вмененного налогообложения.

Предмет исследования – нормы административного, финансового, налогового права, регулирующие систему вмененного налогообложения, а также нормы иных отраслей права (конституционного, гражданского, бюджетного), так или иначе связанные с рассматриваемыми отношениями.

Целью диссертационного исследования является комплексный анализ нормативно-правового регулирования системы вмененного налогообложения, а также внесение предложений по совершенствованию налогового законодательства и практики его применения.

¹ Бонадренко О.А. Правовое регулирование специальных налоговых режимов в Российской Федерации : Дис.... канд. юрид. наук. – М., 2005. – 208 с.; Овчинников С.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов : Дис.... канд. юрид. наук. – М., 2005 – 194 с.; Матинов А.С. Специальные налоговые режимы : Дис.... канд. юрид. наук. – М., 2005. – 199 с.

² Васильева Т.Н. Правовые основы единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности : Дис.... канд. юрид. наук. – М., 2005 – 163 с. Попков В.А. Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов : диссертация... кандидата юридических наук. – М., 2007. – 200 с.

Необходимость достижения указанной цели обусловила постановку и решение следующих **задач**:

- раскрыть понятие «специальный налоговый режим», «система вмененного налогообложения»;

- изучить этапы становления системы вмененного налогообложения в России, разработать периодизацию и выделить ключевое содержание каждого этапа;

- исследовать правовой статус налогоплательщиков единого налога на вмененный доход;

- выделить особенности правового регулирования системы вмененного налогообложения на федеральном и местном уровне;

- выдвинуть и обосновать предложения по совершенствованию налогового законодательства, устранению пробелов и коллизий.

Теоретическая основа диссертационного исследования. Проведение исследования особенностей правового регулирования системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход обусловило обращение:

- к специальным исследованиям в сфере налогового права (в том числе к работам С.В. Барулина, М.Ю. Березина, В.Р. Берника, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, В.В. Глухова, А.Н. Головкина, И.В. Горского, А.В. Демина, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, Ю.М. Лермонтова, В.Г. Панскова, В.А. Парыгиной, А.В. Передернина, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, С.Н. Рагимова, Ю.Л. Смирниковой, А.А. Тедеева, А.В. Толкушкина, Т.Ф. Юткиной и др.);

- к работам в области финансового права С.В. Запольского, М.В. Карасевой, Ю.А. Крохиной, Р.О. Халфиной, Н.И. Химичевой и других;

- работам ученых-административистов А.Б. Агапова, А.П. Алехина, Г.В. Атаманчука, Д.Н. Бахраха, К.С. Бельского, Б.Н. Габричидзе, Н.М. Кониная, Б.В. Россинского, И.С. Розанова, В.Е. Севрюгина, Ю.А. Тихомирова, В.А. Юсупова.

Методологическую основу образуют общие принципы научного познания, подходы и методы, традиционно относящиеся к методологическому аппарату гуманитарных наук и получившие распространение в публично-правовых исследованиях. В их числе – принципы системности, всесторонности, методы анализа и синтеза, аналогии, сравнительного правоведения.

Нормативно-правовую основу диссертационного исследования составили международные правовые акты, Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, федеральные законы, постановления Правительства Российской Федерации, приказы Министерства финансов и Федеральной налоговой службы Российской Федерации, нормативно-правовые акты органов местного самоуправления Уральского федерального округа (всего проанализировано более 200 решений о введении системы вмененного налогообложения на местном уровне).

Эмпирическую базу работы составляют материалы судебной практики, статистические данные, письма Министерства финансов и Федеральной налоговой службы. В диссертационном исследовании также была использована информация с официальных сайтов федеральных органов государственной власти.

Научная новизна работы заключается в том, что на уровне диссертационного исследования предложены дефиниции понятий «специальный налоговый режим», «система вмененного налогообложения», выделены ее элементы. В работе обобщена история становления системы вмененного налогообложения в России, выделены перспективы развития рассматриваемого специального налогового режима с учетом опыта стран СНГ, Европы, Латинской Америки. Впервые систематизирована практика регулирования вмененного налогообложения на уровне Уральского федерального округа. Автором разработан алгоритм отнесения организаций и индивидуальных предпринимателей к плательщикам единого налога на вмененный доход, который может быть использован как при проведении налоговых проверок, так и в налоговом консультировании. В работе предложены рекомендации автора по внесению изменений в действующее налоговое законодательство, направленные на устранение выявленных пробелов.

На защиту выносятся следующие научные положения и практические рекомендации, отражающие элементы новизны исследования:

1. Сформулировано определение понятия «специальный налоговый режим». Специальный налоговый режим – это основанная на принципах законности, экономической обоснованности, избирательности система мер налогового регулирования, предусматривающая замену для налогоплательщиков нескольких видов налогов одним и (или) освобождение от обязанности уплачивать отдельные налоги.

2. Предложено ввести в научный оборот понятие «система вмененного налогообложения», выделены элементы этой системы.

3. В целях совершенствования законодательства и исключения споров о правовой природе налогов, уплачиваемых при применении специальных налоговых режимов, п. 7 ст. 12 НК РФ предлагается изложить в следующей редакции: «Настоящим Кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать налоги, не указанные в статье 13-15 настоящего Кодекса, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов».

4. В целях устранения пробела предлагается дополнить главу 26.3 Налогового Кодекса РФ статьей 346.31.1, определяющей порядок исчисления и уплаты единого налога на вмененный доход.

5. Обосновывается целесообразность установления поправочного коэффициента – дефлятора К1 на следующий год как произведения коэффициента К1, индекса ВВП и индекса роста цен за предшествующий год.

6. Для повышения роли фискальной функции единого налога на вмененный доход предлагается повысить минимальное значение коэффициента К2 с 0,005 до 0,05, а максимальное с 1 до 5 и внести соответствующие изменения в нормативно-правовые акты органов местного самоуправления.

Практическая и теоретическая значимость исследования заключается в теоретических выводах и практических рекомендациях, содержащихся в настоящей работе. Они могут быть положены в основу совершенствования налогового законодательства Российской Федерации, дальнейших исследований рассмотренной проблематики, подготовки учебно-методических материалов по специальным курсам в системе юридического и экономического образования.

Апобация результатов исследования. Работа подготовлена на кафедре административного и финансового права Института государства и права Тюменского государственного университета. Основные положения работы представлены в научных публикациях, в том числе в журнале «Налоги и финансовое право». Материалы диссертации используются автором при преподавании учебных дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право» в учебном процессе НОУ ВПО «Уральский институт коммерции и права» (г. Екатеринбург). Итоги

диссертационного исследования докладывались на научно-практических конференциях. Алгоритмы, разработанные автором и представленные в данном исследовании, используются в практике налогового консультирования, при проведении аудиторских проверок в ООО «Аудиторская группа «Бухгалтер-финансист».

Структура и объем исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих шесть параграфов, заключения и списка использованных источников и приложений. Структура работы отражает наиболее важные теоретические и практические аспекты темы исследования и предопределена целью и задачами исследования.

СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

Во введении обосновываются актуальность темы исследования и степень ее научной разработанности, определяются объект и предмет исследования, ставятся цель и задачи, излагаются теоретические и методологические основы, формулируется научная новизна выносимых на защиту положений.

Глава 1 «Система вмененного налогообложения как специальный налоговый режим» включает три параграфа.

В первом параграфе **«Понятие специального налогового режима и его основные виды»** рассмотрено понятие, принципы, виды специальных налоговых режимов. Механизм специальных налоговых режимов, предусмотренный Налоговым кодексом Российской Федерации, является сравнительно новым институтом налогового права. Закрепление понятия «специальный налоговый режим» в законодательстве произошло уже после того, как аналоги современных специальных налоговых режимов были введены в юридическую практику.

Изменчивость норм Налогового кодекса, недостаточно четкое определение понятия «специального налогового режима» обусловило активную научную дискуссию о правовой природе специальных налоговых режимов. Специальный налоговый режим создается для ограниченных категорий налогоплательщиков и видов деятельности и не всегда носит льготный характер. Центральным звеном специального налогового режима является единый налог.

Раздел VIII.1 Налогового кодекса РФ выделяет четыре вида специальных налоговых режимов: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вменен-

ный доход, систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Система налогообложения для сельхозпроизводителей, упрощенная система, система вмененного налогообложения предусматривают освобождение от обязанностей по уплате одних и тех же налогов при замене их единым. Все указанные специальные режимы ориентированы на ограниченный перечень видов деятельности. Это связано с тем, что основными целями введения специальных налоговых режимов является стимулирование развитие малого предпринимательства, облегчение положения налогоплательщиков за счет сокращения количества уплачиваемых налогов. Использование системы вмененного налогообложения, в отличие от других специальных налоговых режимов, является обязательным.

Представленное исследование позволяет сделать вывод о том, что разграничение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход с другими специальными налоговыми режимами проводится в действующем законодательстве недостаточно последовательно и четко. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по экономической природе имеет много общего с упрощенной системой налогообложения на основании патента. В этой связи патентную форму обложения логичнее перенести в главу 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Во втором параграфе **«Система вмененного налогообложения: сущность и основные элементы»** на основе сравнительного анализа отечественного и зарубежного опыта выделяются ключевые составляющие рассматриваемой системы. Характеризуя отдельные специальные налоговые режимы, законодатель употребляет термин «система» («система налогообложения для сельскохозяйственных производителей», «упрощенная система», «система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции»). В целях придания терминологического единства автором предложено использовать вместо термина «система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности» термин «система вмененного налогообложения». Система вмененного налогообложения – это разновидность специального налогового режима, при котором объектом налогообложения является не фактически полученный, а потенциально возможный доход, определяемый расчетным путем.

Диссертантом выделены следующие элементы системы вмененного налогообложения: цели введения вмененного налогообложения,

виды деятельности, на которые ориентирована данная система, налогоплательщики, которые уплачивают налоги по данной системе, распределение полномочий между органами государственной власти и налогоплательщиками при расчете вмененного налога, метод определения вмененного дохода, единый налог и порядок его исчисления.

Автором исследовано четыре группы целей системы вмененного налогообложения: фискальные цели (система вмененного налогообложения вводится для того, чтобы повысить собираемость налогов), экономические цели (воздействовать за счет налогового фактора на объем ВВП, развитие малого бизнеса), социальные цели (за счет системы вмененного налогообложения осуществляется стимулирование создания рабочих мест в малом бизнесе), политические цели. В России система вмененного налогообложения ориентирована преимущественно на фискальные и экономические цели.

В несбалансированной системе вмененного налогообложения может возникнуть конфликт целей. Цель облагать налогом потенциальный, а не фактический доход противоречит цели проектирования простой и прозрачной налоговой системы. Поскольку объектом обложения является не фактический доход, а некоторая взвешенная оценка факторов производства, субъекты малого предпринимательства могут быть не заинтересованы в увеличении численности занятых и используемого капитала, чтобы уменьшить налоговые обязательства. Кроме того, применяемые методы расчетных оценок на основе ключевых индикаторов предполагают экспертную оценку доходности. Такие «оценки по усмотрению» могут способствовать коррупции в налоговых и государственных органах, причастных к установлению налоговых обязательств¹. Следовательно, при разработке системы вмененного налогообложения законодатель должен четко представлять цели ее ведения, предвидеть возможные конфликты интересов и искать способы по достижению баланса интересов.

Выделяя плательщиков вмененных налогов, законодатель может использовать несколько вариантов. Система вмененного налогообложения может быть ориентирована только на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. В России плательщиками ЕНВД являются организации и индивидуальные предприниматели. В некото-

¹ Македонский С. Применение специального налогообложения: зарубежный опыт // Рынок ценных бумаг. – 2005. – № 6. – С. 45.

рых зарубежных странах к категории плательщиков относятся и физические лица. В Казахстане предусмотрен специальный налоговый режим на основе разового талона¹. Он ориентирован на физических лиц, деятельность которых носит эпизодический характер. Под предпринимательской деятельностью, носящей эпизодический характер, понимается деятельность, осуществляемая в общей сложности не более девяноста дней в году.

Подобный подход, когда в число налогоплательщиков включаются физические лица, представляется достаточно уместным и эффективным способом обложения дополнительных доходов граждан, не связанных с основным местом работы. К таким доходам можно отнести доходы от сдачи в аренду имущества, продажи овощей, продуктов собственного приусадебного хозяйства. В перспективе включение в число плательщиков ЕНВД в России физических лиц может дать дополнительный источник доходов бюджета. По мнению автора, включение физических лиц в категорию налогоплательщиков при системе вмененного налогообложения должно сочетаться с освобождением их от обязанностей регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей.

С учетом анализа зарубежного опыта автором предложена следующая классификация методов вменения при расчете налогов: оспоримые и неоспоримые. При оспоримом методе налогоплательщик, не согласный с результатом применения метода, может производить перерасчет налога с учетом фактически полученного дохода. Неоспоримый метод такой возможности не дает. В России используется неоспоримый метод вменения. Рассчитанная сумма налога подлежит уплате даже в случае убыточности деятельности налогоплательщика.

С методом вменения тесно связан такой элемент системы как полномочия органов власти и налогоплательщиков при расчете вмененного налога. Анализ отечественного и зарубежного опыта позволяет выделить два подхода к распределению полномочий при расчете налога.

Первый подход можно условно назвать контрактным. Он получил широкое распространение во Франции, а также в странах Азии и Африки, на которые оказала влияние французская налоговая система. Применение контрактного метода основано на предварительном со-

¹ Налоговый кодекс Казахстана [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://kodeks.kz/2009.html>.

глашении между налогоплательщиком и налоговыми властями по установлению налоговых обязательств относительно оцененного, а не фактического дохода¹.

Второй подход может быть назван «налогообложение по стандарту». В этом случае законодатель четко определяет критерии, от которых зависит величина налога. Налогообложение «по стандарту» и аналогичные ему методы используются в нескольких странах (в Израиле, Испании, Турции)². Это в чистом виде вмененные, рассчитанные на основании косвенных признаков налоги. Применением метода «налогообложения по стандарту» в России привело к тому, что многочисленные спорные ситуации, проблемы и пробелы в законодательстве привели к необходимости проведения большой разъяснительной работы Министерством финансов и Федеральной налоговой службой.

В качестве самостоятельного элемента системы вмененного налогообложения можно выделить сам налог. Решение о правовой природе единого налога на вмененный доход имеет важное научное и практическое значение. Отсутствие единого налога на вмененный доход в перечне федеральных, региональных и местных налогов приводит к тому, что налогоплательщикам отказывают в праве получения отсрочек, рассрочек по данному налогу.

Автором сделан вывод о том, что единый налог на вмененный доход по своей правовой природе следует считать самостоятельным видом налога. Справедливость данной позиции подтверждает системное толкование норм налогового и бюджетного законодательства. Статья 61.1 Бюджетного кодекса РФ относит единый налог на вмененный доход к налоговым доходам муниципальных районов (по нормативу 90%)³.

В третьем параграфе **«Становление законодательного регулирования системы вмененного налогообложения в России и перспективы ее развития»** в целях систематизации законодательства о системе ЕНВД автором предлагается следующая периодизация развития

¹ Попова Н.А. Налоговые органы во Франции // Финансы. – 2002. – № 1. – С. 74.

² Валиевич Ю. Налогообложение малого бизнеса: международный опыт и ситуация в Беларуси [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.ipm.by/pdf/Valevich-7474.pdf>.

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ.- 1998. № 31. – Ст. 3823.

нормативно- правовой базы, регулирующей систему вмененного налогообложения: первый этап – с 1998 по 2002 г.; второй этап – с 2003 по 2005 г.; третий этап – с 2006 по 2008 г. четвертый этап – с 2009 г. по настоящее время. Представленная периодизация может быть использована как в научных целях, так и при проведении налоговых проверок, аудита предпринимательской деятельности.

На первом этапе с 1998 по 2002 г. регулирование данного налога осуществлялось в соответствии с положениями Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности», а также региональными законодательными актами. Принятие Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ преследовало ряд целей: повышение доходов бюджетов всех уровней за счет расширения базы налогообложения в связи с легализацией укрываемых доходов, снижение уровня налогового бремени для добросовестных налогоплательщиков, упрощение системы учета и отчетности. Данный закон впервые определил понятие вмененного дохода, базовой доходности, перечень налогов, которые заменяет ЕНВД. Уплата единого налога в период с 1998 по 2002 г. предусматривала замену уплаты пяти основных налогов: налога на прибыль организаций, НДС, налога с продаж, налога на имущество и ЕСН. В развитие данного закона на региональном уровне были введены нормативно-правовые акты, устанавливающие территориальные особенности применения системы единого налога на вмененный доход.

Началом второго этапа можно считать внесение во вторую часть НК РФ главы 26.3. В гл. 26.3 были введены существенные изменения в части видов деятельности, которые могли быть переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. НК РФ значительно сократил число поправочных коэффициентов, влияющих на величину дохода и налога. Если в Законе № 148-ФЗ было приведено около 15 характеристик, определяющих величину вмененного дохода конкретного предприятия, переведенного на уплату единого налога, то в гл. 26.3 для определения вмененного дохода первоначально были приведены только три коэффициента, учитывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности без права регионов на введение дополнительных коэффициентов. Регионам было дано лишь право определять конкретное значение коэффициента K₂, учитывающего совокупность особенно-

стей ведения в регионе предпринимательской деятельности (ассортимент товаров, сезонность, время работы, величину доходов и др.) в пределах от 0,1 до 1.

Третий этап правового регулирования единого налога на вмененный доход связан с вступлением с 1 января 2006 г. отдельных норм закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ. Основное существенное изменение, позволяющее выделить новый этап в регулировании, заключается в том, что с 1 января 2006 года полномочия по принятию решений о введении в действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход были переданы на местный уровень – представительным органам власти муниципальных районов и городских округов, а также городов Москвы и Санкт-Петербурга.

На четвертом этапе, который начался в 2009 г., в НК РФ были внесены поправки, направленные на ограничение применения системы вмененного налогообложения за счет ограничения численность работников налогоплательщика до 100 человек. Тем самым законодатель фактически разрешает использование ЕНВД только малым предприятиям.

Анализ опыта становления законодательства о ЕНВД показал, что нормативная база является изменчивой и нестабильной. С одной стороны, это отражает попытки законодателя по совершенствованию данного режима, но, с другой стороны, ухудшает положение налогоплательщиков, затрудняя планирование и ведение предпринимательской деятельности.

Для того, чтобы дать оценку возможности отмены системы вмененного налогообложения или ее радикальной реформы, автором на основании сравнительного анализа исполнения консолидированных бюджетов субъектов УрФО была дана оценка собираемости налогов в рамках специальных налоговых режимов. В условиях экономического кризиса в 2009 г. произошло резкое сокращение поступлений налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, в консолидированные бюджеты субъектов по Уральскому федеральному округу. Снижение по единому налогу при упрощенной системе, взимаемому с налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, составило в целом по УрФО 1 млрд. руб. (-14,58% по сравнению с показателями 2008 г.). Наибольшие потери в абсолютном исчислении понесли бюджеты Свердловской области (-392 млн. руб.) и Челябинской области (-352 млн. руб.). Уменьшение поступления по

единому налогу при упрощенной системе, взимаемому с налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, составило в целом по УрФО 782 млн. руб. (-30,5% по сравнению с показателями 2008 г.). В отличие от упрощенной системы и единого сельскохозяйственного налога, в 2009 г. собираемость единого налога на вмененный доход оказалась практически на том же уровне, что и в 2008 г. Сокращение поступлений по ЕНВД составило всего 1,43%¹.

Автором сделан вывод о том, что в условиях кризиса ЕНВД остался наиболее стабильным источником доходов местных бюджетов (среди всех налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами). Низкая зависимость ЕНВД от спада производства и экономической активности определяется особым методом исчисления, когда доход «вменяется» налогоплательщику независимо от факта его реального получения в указанном размере.

Учитывая тот факт, что система вмененного налогообложения достаточно успешно выполняет свою фискальную функцию даже в условиях кризиса, отмена ЕНВД или существенное снижение размеров ставок базовой доходности представляются автору нецелесообразными. Оценивая перспективы дальнейшего развития данного специального налогового режима, предложено распространить ЕНВД на деятельность организаций и индивидуальных предпринимателей в части предоставления в аренду офисных, торговых и складских помещений площадью до 500 кв.м. Базовая доходность должна быть установлена из расчета на 1 кв.м. площади, передаваемой в аренду. Для точного определения величины базовой доходности предлагается использовать статистические данные о средней величине ставки арендной платы за квадратный метр. По мнению автора, для офисных помещений ставка базовой доходности может быть установлена в ст. 346.29 НК РФ на уровне 1000 руб. в месяц, для торговых помещений – 1500 руб. в месяц, для складских – 300 руб. в месяц. Далее на уровне муниципальных образований с помощью коэффициента К2 эти ставки могут быть скорректированы с учетом местных особенностей ведения предпринимательской деятельности.

Глава 2 «Проблемы правового регулирования системы вмененного налогообложения» включает в себя три параграфа.

¹ Расчет проведен автором.

В первом параграфе **«Особенности правового статуса плательщиков единого налога на вмененный доход»** рассмотрены права, обязанности, ответственность плательщиков ЕНВД.

Одной из основных особенностей специальных налоговых режимов, в том числе и системы ЕНВД, является то, что их использование возможно для ограниченного круга налогоплательщиков. На основании анализа норм НК РФ и нормативно-правовых актов органов местного самоуправления автором предложен алгоритм отнесения организаций и индивидуальных предпринимателей к плательщикам ЕНВД (см. рис. 1).

На основании данного алгоритма предлагается разработать и разместить на сайте ФНС специальную компьютерную программу, которая позволит налогоплательщику в режиме on-line определить, возникает ли у него обязанность по уплате ЕНВД при осуществлении предпринимательской деятельности на определенной территории. В результате внедрения такой универсальной программы может быть достигнут ряд положительных результатов, в том числе сокращение трудоемкости консультативной работы, которую проводят сотрудники налоговых органов в РФ, количества налоговых споров, рассматриваемых арбитражными судами за счет получения необходимой информации налогоплательщиками, а увеличение поступлений ЕНВД в бюджет при своевременной уплате налога.

Права и обязанности плательщиков ЕНВД можно разделить на общие, т.е. такие, которые характерны для всех налогоплательщиков, и специальные, которые определяются особенностями системы вмененного налогообложения. Общие права установлены ст. 21 НК РФ, обязанности – ст. 23 НК РФ. В составе специальных обязанностей выделены:

- обязанность встать на учет в налоговых органах по месту осуществления предпринимательской деятельности в срок не позднее пяти дней с начала ее осуществления;

- обязанность вести раздельный учет доходов и расходов при одновременном использовании нескольких систем налогообложения.

В качестве специального права, представленного плательщикам ЕНВД выделена возможность не применять контрольно-кассовую технику при наличных расчетах.



Рис. 1. Алгоритм отнесения организации и индивидуальных предпринимателей к плательщикам ЕНВД¹

¹ Разработан автором.

Несмотря на то, что специальные налоговые режимы предназначены для упрощения учета и отчетности, на плательщиков единого налога на вмененный доход возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета, формированию бухгалтерской и статистической отчетности. В целях гармонизации законодательства предлагается внести дополнения в ст. 346.26 НК РФ и ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и освободить плательщиков единого налога на вмененный доход от обязанности ведения бухгалтерского учета, заменив ее обязанностью ведения книги учета доходов и расходов по аналогии с плательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения.

Особенностью законодательного регулирования ЕНВД как специального налогового режима является то, что оно осуществляется на двух уровнях: федеральном в соответствии с главой 26.3 НК РФ, местном в соответствии с нормативно-правовыми актами, принятыми представительными органами в развитие главы 26.3 в соответствии с возложенными на них полномочиями. Исходя из этого деления во втором параграфе **«Правовое регулирование системы вмененного налогообложения на федеральном уровне»** представлен анализ ключевых норм главы 26.3 НК РФ. НК РФ определяет основные элементы системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Глава 26.3 содержит значительное количество дефинитивных норм, призванных более четко определять ситуации, когда уплата единого налога на вмененный доход является обязательной.

Обязательное требование, предъявляемое к любому налогу, как следует из НК РФ (пункт 1 статьи 17, пункт 1 статьи 38 и пункт 1 статьи 53), – наличие у него самостоятельного объекта налогообложения, стоимостная, физическая или иная характеристика которого определяют налоговую базу. Системное толкование норм первой и второй части НК РФ показало, что отсутствие в ст. 41 НК РФ отсылочных норм к главе 26.3 НК РФ приводит к возникновению трудностей в трактовании понятия «дохода» применительно к системе вмененного налогообложения. Для устранения возникающих противоречий предлагается изложить ст. 41 НК РФ в следующей редакции: «В соответствии с настоящим Кодексом доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических

лиц», «Налог на прибыль (доход) организаций», «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход» настоящего Кодекса.

При определении налоговой базы формулировка пункта 2 ст. 346.39, определяющая налоговую базу (вмененный доход) как «произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя», является неполной, так как не содержит указаний на необходимость суммирования физических показателей за каждый месяц либо расчетов вмененного дохода помесечно. На основании текста НК РФ можно представить следующую формулу расчета налогооблагаемой базы

$$НБ = БД * (ФП1 + ФП2 + ФП3) * К1 * К2, \quad (1)$$

где НБ – налоговая база; БД – базовая доходность; Ф1, Ф2, Ф3 – физические показатели, характеризующие данный вид деятельности, в каждом месяце налогового периода (то есть такой показатель за первый, второй и третий месяцы квартала); К1 и К2 – законодательно установленные корректирующие коэффициенты.

Из представленной формулы следует, что на расчет ЕНВД большое влияние оказывает установление корректирующего коэффициента К1 (индекса-дефлятора). В условиях растущей экономики ежегодное увеличение ЕНВД в абсолютной сумме за счет постоянной индексации было оправдано, под влиянием финансового кризиса целесообразно изменить подход к установлению коэффициента-дефлятора К1.

Автором предлагается устанавливать коэффициент дефлятор как произведение коэффициента за прошлый год, индекса ВВП и индекса роста цен. Представленный подход представляется более обоснованным с экономической точки зрения, так как в период роста экономики метод будет способствовать росту поступлений в бюджет, а в период спада выступать в качестве антикризисной меры, распределяя уровень налоговой нагрузки более равномерно.

Существенным недостатком главы 26.3 НК РФ является отсутствие отдельной статьи, регулирующей порядок исчисления налога. В целях упорядочения налогового законодательства автором предлагается дополнить главу 26.3 НК РФ статьей 346.31.1 следующего содержания.

Статья 346.31.1. Порядок исчисления и уплаты налога

1. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

2. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

3. Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений 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 работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Пункт третий данной статьи перенесен из ст. 346.32. При включении в закон статьи 346.31.1 пункт 2 статьи 346.32 НК РФ необходимо исключить.

В третьем параграфе **«Регулирование системы вмененного налогообложения на местном уровне»** обобщена практика Уральского Федерального округа по регулированию системы вмененного налогообложения. Представительные органы муниципальных районов, городских округов и законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга принимают решение о том, вводить ли эту систему на своей территории. Введение в действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход является правом, а не обязанностью указанных органов.

Представительные органы муниципальных районов, городских округов и законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга вправе установить виды предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход, в рамках перечня, установленного п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ. Данный перечень не

может быть расширен представительными органами соответствующих территорий.

Передача полномочий по введению ЕНВД на местный уровень, представляет достаточно большое неудобство для налогоплательщиков, которые осуществляют деятельность либо на всей территории РФ, либо на территории нескольких субъектов. При осуществлении налогового планирования налогоплательщик вынужден анализировать и обобщать информацию по каждому месту осуществления предпринимательской деятельности. На момент проведения исследования не было выявлено ни одного информационного ресурса, который позволил бы оперативно собрать и обобщить весь перечень нормативно-правовых актов хотя на уровне УрФО. В условиях информатизации, внедрения в России концепции «электронного правительства» такой подход является устаревшим. Для решения данной проблемы предлагается уделить повышенное внимание формированию электронных ресурсов о состоянии нормативно-правовой базы на местном уровне. Оптимальным представляется вариант, когда все информацию о действующем порядке уплаты ЕНВД можно было бы получить на региональных сайтах Федеральной налоговой службы Российской Федерации.

Местные власти соответствующими нормативно-правовыми актами определяют значения коэффициента K_2 , указанного в ст. 346.27 Налогового кодекса РФ, или значения данного коэффициента, учитывая особенности введения предпринимательской деятельности в пределах от 0,005 до 1 включительно.

В настоящее время перед муниципальными образованиями стоит задача создания многофакторной совокупности коэффициентов K_2 с учетом социально-экономических особенностей своей территории. Подробная детализация коэффициента K_2 по факторам (особенностям ведения предпринимательской деятельности) призвана достичь некоторой приемлемой степени соответствия фактического и вмененного доходов. Тем не менее муниципальные образования по-разному относятся к методу установления коэффициента K_2 .

Сопоставление значений коэффициентов K_2 позволило сделать вывод о том, что по муниципальным образованиям УрФО они могут различаться почти в 100 раз. Однако даже с учетом резкой территориальной дифференциации между крупными городами и небольшими поселками столь резкое расхождение в доходах при оказании одних и тех же услуг невозможно. Установление коэффициента K_2 на уровне,

исчисляемом тысячными долями, не позволяет налогу выполнять свою фискальную функцию. Проведенный анализ статистических данных по крупнейшим городам УрФО показал, что уровень налоговой нагрузки при уплате ЕНВД по торговле, общественному питанию, услугам в среднем в 3-5 раза ниже, чем при общей системе. По результатам исследования автором рекомендовано внесение поправки в п. 7. ст. 346.29 НК РФ и предоставление возможности представительным органам на местном уровне устанавливать значение коэффициента K_2 в диапазоне от 0,05 до 5 (а не от 0,005 до 1, как предусматривает действующая редакция НК РФ).

Установление максимальных пределов коэффициента K_2 для отдельного вида деятельности, в рамках, определенных НК РФ, будет способствовать защите прав налогоплательщика, а минимальных – защите фискальных интересов муниципальных образований.

В целях совершенствования правового регулирования единого налога на вмененный доход на уровне муниципальных образований представляется необходимым предпринять следующие шаги:

- провести статистический анализ доходности основных видов деятельности, облагаемых единым налогом на вмененный доход;

- выделить перечень ключевых факторов, оказывающих влияние на получение дохода;

- на основании обобщения положительного опыта муниципальных образований определить максимальный и минимальные пределы коэффициента K_2 по видам деятельности, закрепленным в НК РФ, в зависимости от численности жителей муниципальных образований;

- Министерству финансов РФ разработать «Рекомендации по расчету корректирующего коэффициента K_2 ».

Использование предложенного диссертантом подхода позволит:

- производить экономически обоснованный расчет коэффициента K_2 , так как принятие решений основывается на статистических данных;

- обеспечить повышение поступлений налогов в бюджет по тем видам деятельности, где из-за действующих коэффициентов K_2 налоговая база занижена;

- повысить предпринимательскую активность за счет снижения налоговой нагрузки на те виды деятельности, где налоговая база неоправданно завышена;

- упорядочить расчет поправочных коэффициентов за счет использования единой методики обоснования коэффициента К2.

В заключении подведены итоги диссертационного исследования, сформулированы общие выводы по работе.

ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ

Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Чудиновских М.В. К вопросу об определении правового статуса плательщиков ЕНВД // *Налоги и финансовое право*. – 2009. – № 10. – С. 137-144 (0,5 п.л.).
2. Чудиновских М.В. «Нулевая» декларация по ЕНВД: за и против // *Налоги и финансовое право*. – 2010. – № 1. – С. 196 – 199 (0,3 п.л.).
3. Чудиновских М.В. Антикоррупционная экспертиза налогового законодательства (на примере регулирования единого налога на вмененный доход) // *Вестник Тюменского государственного университета*. – 2010. – № 2. – С. 105-109 (0,4 п.л.).

В иных научных изданиях

4. Чудиновских М.В. Правовая природа специальных налоговых режимов // *Информационный вестник Уральского института коммерции и права*. – 2009. – №18. – С. 39–41 (0,2 п.л.).
5. Чудиновских М.В. Проблемы собираемости единого налога на вмененный доход. Материалы заочной Интернет – конференции кафедры налогов и налогообложения Института государства и права Тюменского государственного университета, 2009. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://konfi-nalog.jurati.ru/node/10> (0,4 п.л.).
6. Павлов А.П., Чудиновских М.В. *Финансовое право. Учебно-методическое пособие*. – Екатеринбург, 2010. – 11,2 п.л.

Подписано в печать 02.09.2010. Тираж 100 экз.
Объем 1,0 уч.-изд. л. Формат 60x84/16. Заказ 490.

Издательство Тюменского государственного университета
625003, г. Тюмень, ул. Семакова, 10.
Тел./факс (3452) 45-56-60; 46-27-32
E-mail: izdatelstvo@utmn.ru