

РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВ: ОТ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ К ОБЩЕЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН

директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы»,
Казань, Российская Федерация
shentmz@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7714-5182>
SPIN-код: 9864-6843

История статьи:

Reg. № 605/2020
Получена 26.10.2020
Получена
в доработанном виде
09.11.2020
Одобрена 23.11.2020
Доступна онлайн
25.12.2020

УДК 336.221.24

JEL: H20, H21, H25,
H30, K34

Ключевые слова:

упрощенный порядок
налогообложения
доходов, упрощенный
порядок НДС,
специальные
налоговые режимы,
гармонизация
налоговых режимов

Аннотация

Предмет. Специальные налоговые режимы (СНР) в законодательстве России. Эволюция и сегодняшнее состояние СНР, пути совершенствования налоговой системы.

Цели. Разработка теоретических и практических основ реформирования системы налогообложения, предусматривающих поэтапный отказ от применения СНР в налоговом-правовом регулировании обычных видов предпринимательской деятельности и переход на применение общей системы налогообложения.

Методология. Используются методы логического анализа и синтеза, индукции и дедукции.

Результаты. Предложен и обоснован комплекс мер по реформированию конструкции Налогового Кодекса, включающий: введение упрощенного порядка налогообложения доходов и/или прибыли малых предприятий и ИП в рамках ОСНО; введение упрощенного порядка обложения НДС малого бизнеса; поэтапный отказ от применения СНР в обычных видах предпринимательской деятельности. Предложенная система создает единое налоговое законодательство для большинства хозяйствующих субъектов.

Выводы. В связи с развитием цифровых технологий поддержание в НК РФ специальных налоговых режимов для обычных видов деятельности нецелесообразно. Создание благоприятных условий деятельности субъектов малого предпринимательства можно осуществлять в рамках ОСНО путем предоставления пониженных ставок налогов до определенного порога. Применение специальных налоговых режимов целесообразно оставить для регулирования специфических видов деятельности, требующих особого подхода. Предложенный комплекс мер обеспечит упрощение конструкции Налогового Кодекса, придание ей большей прозрачности, ясности и системности, а также позволит минимизировать риски и издержки при поэтапной отмене СНР.

Область применения. Результаты могут быть использованы в деятельности по реформированию налоговой системы.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Давлетшин Т.Г. Реформирование системы налогов: от специальных налоговых режимов к общей системе налогообложения // *Финансы и кредит*. — 2020. — Т. 26, № 12. — С. 2743 — 2764.
<https://doi.org/10.24891/fc.26.12.2743>

Введение

В последние годы в связи с трудностями в развитии малого бизнеса интерес исследователей к проблемам налогообложения малого предпринимательства возрос. Поэтому представляет научный и практический интерес анализ условий возникновения специальных налоговых режимов (далее — СНР), особенностей их развития в целях изучения перспектив дальнейшего их реформирования, или же создания альтернативных конструкций системы налогов без СНР.

Так, В.Г. Пансков [1], М.Р. Пинская [2], Т.Г. Давлетшин¹, В.И. Насырова², Н.С. Милоголов [3], Е.В. Соколовская [4] приходят к выводу о том, что СНР в том виде, в котором они функционируют в настоящее время, не способствуют развитию малого предпринимательства, требуются меры, направленные на кардинальную перестройку действующих специальных налоговых режимов. Если в [1–4] предложения касаются признания налогоплательщиков, применяющих СНР плательщиками НДС и некоторые небольшие усовершенствования, В.И. Насырова³ приходит к выводу о том, что целевая направленность упрощенной системы налогообложения на стимулирование малого бизнеса, особенно в сфере промышленного производства, прослеживается недостаточно четко, указывает на необходимость полного отказа от СНР, замену их системой льгот для малого бизнеса, однако детали предложенных мер в статье не рассматриваются. Автором⁴ обосновывается, что простое включение налогоплательщиков, применяющих СНР, в оборот НДС не решает проблемы налогообложения малого бизнеса, необходимы кардинальные меры: реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы. Ставится вопрос о введении в НК РФ упрощенного порядка налогообложения НДС микробизнеса, вплоть до реального освобождения для самых малых. Концепция вовлечения в оборот НДС малого бизнеса, предложенная автором, предусматривает введение упрощенного порядка обложения НДС путем установления эффективной (расчетной) ставки НДС,

¹ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы // *Финансы и кредит*. 2020. Т. 26. № 2. С. 380–395.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380>

² Насырова В.И. Специальные налоговые режимы как инструмент налогового регулирования малого предпринимательства // *Финансы и кредит*. 2012. № 13. С. 54–62.

³ Там же.

⁴ Давлетшин Т.Г. Указ. соч.

при этом налоговая база — доход предпринимателя, ставка налога расчетная, в зависимости от вида деятельности. Нововведение приводит к стиранию барьера между ОСНО и УСН (и ЕСХН), обусловленного п. 5 ст. 173 НК РФ, вводящего де-факто налог с оборота вместо НДС, способствует широкому применению ОСНО малыми предпринимателями в производственной сфере.

Далее, анализируя экономические и правовые предпосылки, которые обусловили введение специальных налоговых режимов УСН, ЕСХН, ЕНВД. Автор приходит к выводу о том, что в настоящее время они не актуальны, с развитием технологий сбора налогов и администрирования, цифровизацией налоговой системы ставится вопрос об отказе от поддержания в НК РФ специальных налоговых режимов⁵.

В настоящей работе разработаны научные и практические основы перехода на новую конструкцию Налогового кодекса РФ, в которой налогово-правовое регулирование бизнеса в общераспространенных видах деятельности осуществляется на ОСНО, СНР применяются только для регулирования специфических видов деятельности, требующих особого контроля со стороны налоговых органов и/или государственной поддержки. Разработаны и обоснованы законодательные меры, позволяющие реализовать плавный переход от применения СНР на ОСНО.

Эволюция СНР в законодательстве РФ

Федеральный закон от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» ввел налоговый режим, который значительно упростил отчетность малых предприятий. Затем были введены Единый налог на вмененный налог (ЕНВД), еще более облегченный налоговый режим для налогоплательщиков, где налоговый контроль неэффективен из-за сложностей учета и администрирования, и Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), который предусматривал налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей по кадастровой стоимости земельного участка.

Необходимо отметить, что УСН появилась не как развитие и адаптация действующей на тот момент системы налогов к особенностям налогообложения и налогового администрирования малого бизнеса, а как альтернатива ей, без необходимого согласования (гармонизации)⁶. Широкое

⁵ *Давлетшин Т.Г.* Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы // *Финансы и кредит*. 2020. Т. 26. № 2. С. 380—395.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380>

⁶ Там же.

применение УСН привело к тому, что в стране стали параллельно функционировать две системы налогов: общая система налогообложения с НДС и упрощенная система налогообложения без НДС, со значительной разницей в уровне налогообложения и в объеме отчетности. Действующая в России система специальных налоговых режимов, нарушив принцип равенства налогообложения по горизонтали, послужила массовому уходу предприятий в тень, созданию фирм однодневок, уменьшению налоговых поступлений и росту сокрытия доходов от налогообложения. Одно из преимуществ — упрощение налогообложения для малого бизнеса также спорно и неочевидно в свете происходящих процессов цифровизации.

При введении в действие Налогового кодекса РФ перечисленные налоговые режимы были установлены как специальные налоговые режимы. Пункт 7 ст. 12 НК РФ гласит, что кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 настоящего Кодекса, определяются порядок установления этих налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13—15 НК РФ.

Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации и представительные органы муниципальных образований в случаях, порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, вправе устанавливать по специальным налоговым режимам:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться соответствующий специальный налоговый режим;
- ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима;
- налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности;
- особенности определения налоговой базы;
- налоговые льготы, а также основания и порядок их применения.

В соответствии с п. 1 ст. 18 НК РФ специальные налоговые режимы устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые

предусмотрены кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах.

В то же время декларируется, что установление и введение в действие специальных налоговых режимов не относятся к установлению и введению в действие новых налогов и сборов. Таким образом, имеется неопределенность в понятиях, правовая природа единого налога не конкретизирована и его место не четко определено в конструкции системы налогов.

Противоречие сохранилось и в тексте Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». Утверждения «Налог на профессиональный доход — это не дополнительный налог, а новый специальный налоговый режим»⁷ противоречивы, и вводит налогоплательщиков в недоумение.

Концептуальные противоречия в законодательстве о СНР

Необходимо отметить, что некоторые из декларированных преимуществ СНР изначально нарушали и нарушают основные принципы налогообложения: всеобщности, равенства, нейтральности, справедливости и соразмерности налогообложения⁸ [3]. Некоторые давали возможность уклонения от налогообложения, например освобождение от налога на имущество или же непродуманные освобождения от НДС.

Нарушение принципа равенства налогообложения по горизонтали провоцирует налогоплательщиков на уклонение от налогообложения путем использования незаконных схем оптимизации.

Всеобщность налогообложения, обозначенная в п. 1 ст. 3 НК РФ, опровергается наличием многочисленных льгот, а также преференций, иммунитетов и т.п., не называемых в НК РФ льготами, но по содержанию таковыми являющихся: освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, ускоренная амортизация для целей исчисления налога на прибыль организаций и многое другое.

Раздел VIII.1 НК РФ «Специальные налоговые режимы» соседствует, с одной стороны, со специфической главой 26.4 «Соглашение о разделе

⁷ Что такое «Налог на профессиональный доход». Сайт ФНС. URL: <https://npd.nalog.ru/>

⁸ *Давлетшин Т.Г.* Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы // *Финансы и кредит*. 2020. Т. 26. № 2. С. 380—395. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380>; *Насырова В.И.* Специальные налоговые режимы как инструмент налогового регулирования малого предпринимательства // *Финансы и кредит*. 2012. № 13. С. 54—62.

продукции», с другой стороны, с главой 26.1 «ЕСХН», главой 26.2 «УСН», 26.3 «ЕНВД», 26.5 «Патентная система налогообложения» (ПСН), которые ориентированы на налоговое регулирование самых обычных видов предпринимательской деятельности, а они по логике вещей должны регулироваться в рамках общей системы налогообложения.

Наконец, рассмотрим «Налог на профессиональный доход», введенный Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». Первые шаги становления налога на профессиональный доход (НПД) подтверждают, что закон не предусматривает гармонизацию данного режима с другими налогами и налоговыми режимами, эта проблема только начинает обсуждаться, хотя проблема была из разряда очевидных и были все возможности прописать их в законе, что свидетельствует о низком качестве законотворческой деятельности⁹.

На наш взгляд, противоречия снимутся, если налогово-правовое регулирование обычных видов деятельности будет происходить в рамках общей системы налогообложения, а специальные налоговые режимы будут применяться для регулирования специфических видов деятельности и/или отношений участников предпринимательской деятельности, требующих особого подхода к регулированию и государственному контролю.

В раздел об СНР целесообразно включать налоговые нововведения, которые появляются в качестве эксперимента, например налог на профессиональный доход. Очевидно, что после завершения эксперимента налоговые новшества должны найти свое место в соответствующих разделах НК РФ.

Причины, по которым недостатки законодательства о СНР не устранены

Недостатки НК РФ в части СНР, несмотря на то что проявились в первые же годы действия НК РФ, по сей день не устранены. Первые годы функционирования НК РФ ознаменовались отсутствием налогового контроля, ростом уклонения от налогообложения. Повышение цен на энергоресурсы и хронический профицит бюджета позволяли игнорировать налоговые поступления от малого бизнеса, налоговый контроль с каждым годом ослабевал, более того, в 2003 г. была расформирована налоговая полиция.

⁹ *Давлетшин Т.Г.* Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы // *Финансы и кредит*. 2020. Т. 26. № 2. С. 380—395.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380>

Необходимо отметить, что доля налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, незначительна, и составила в 2019 г. 3,6% от всех поступлений налогов и сборов (814 млрд руб. из 22 511 млрд руб., форма 1-НОМ ФНС РФ). При этом основная проблема состоит в том, что нет развития малого бизнеса, и как реформировать существующую систему налогов, чтобы реформы способствовали развитию. Несмотря на декларации о поддержке малого бизнеса и планы по увеличению его доли в ВВП страны, по данным Росстата она остается на уровне около 20% ВВП, при этом, если в 2017 г. доля МСП составила 22% ВВП, в 2018 г. она опустилась до 20,2% (объем ВВП в 2018 г. составил 93,6 трлн руб.), а доля производственного бизнеса оказалась совсем незначительна.

Кризисные явления в экономике России 2008 г., когда произошел обвал цен на энергоресурсы и встал вопрос пополнения бюджета, изменили подходы государства к организации налогового контроля, наведение порядка в налоговых отношениях стало приоритетом в области финансов.

Был принят комплекс мер антикризисного налогового регулирования в России в 2008—2009 гг. [5, 6]. Большая часть налоговых мер вступила в действие с 1 января 2009 г. Две налоговые меры, направленные на облегчение финансового бремени предприятий, вступили в действие в 2008 г. — изменение порядка уплаты НДС и налога на прибыль на основе фактической прибыли. В то же время на фоне общего экономического кризиса был ужесточен налоговый контроль, началась борьба с фирмами однодневками, однако проводимые меры дали обратный эффект для малого бизнеса, многие ушли в тень или прекратили всякую деловую активность. По данным Росстата, если в предыдущие годы оборот малых предприятий показывал устойчивый рост: 15% в 2006 г., 14,3% в 2007 г., 6,6% в 2008 г., то в 2009 г. оборот предприятий упал на 10%, с 18 727,6 млрд руб. до 16 873,1 млрд руб., численность работников уменьшилась на 25% — с 13 681,8 тыс. до 10 247,5 тыс. чел. Это при том, что в 2009 г. произошел количественный рост малых предприятий — юридических лиц, на 1 января 2010 г. их количество составляло 1 602 тыс. против 1 335 тыс. годом ранее — рост 20%¹⁰.

Следующий фактор, который обнажил несовершенство законодательства о СНР — это начало функционирования автоматической системы контроля за возмещением НДС (АСК НДС-2)¹¹.

¹⁰ Малое и среднее предпринимательство в России 2010 г.
URL: https://www.gks.ru/bgd/regl/b10_47/Main.htm

¹¹ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>

С запуском АСК НДС-2 в 2015 г. появилась возможность охватить 100% контрагентов, выписывающих счета-фактуры, и оперативно выявить разрывы в цепочках контрагентов. Однако усиление контроля АСК НДС-2 без гармонизации ОСНО и СНР привело не только к уходу в тень, но и к значительному спаду деловой активности малого бизнеса. По данным Росстата, в следующий год после введения АСК НДС-2 в 2016 г. оборот предприятий упал на 12% — с 44 124 млрд руб. до 38 877 млрд руб., численность работников уменьшилась на 3,1% с 10 377,6 тыс. до 10 055,9 тыс. чел. Это при том, что в 2016 г. произошел количественный рост малых предприятий — юридических лиц, на 1 января 2010 г. их количество составляло 2 770,6 тыс. против 2 222,4 тыс. годом ранее — рост 24,7%. Резкий рост числа предприятий в 2009 и в 2016 гг. можно объяснить реакцией бизнеса на усиление контроля — проблемные предприятия прекращают финансово-хозяйственную деятельность, оставаясь в ЕГРЮЛ, вместо них открываются новые, но уже с меньшими оборотами и численностью работников¹².

В связи с усилением налогового контроля встал вопрос усовершенствования законодательства с целью обеспечить вовлечение в оборот НДС микропредприятий с незначительными доходами, что требует пересмотра института освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС на специальных налоговых режимах¹³.

Еще в 2003 г. В.Г. Пансков [7] в целях существенного ограничения возможности использования схем уклонения от уплаты НДС, создания условий справедливой конкуренции для деятельности на рынке законопослушных организаций предложил введение НДС-счетов. Суть предложения состоит в том, чтобы уплата НДС по всей цепочке продвижения товара оформлялась отдельными платежными поручениями и суммы налога зачислялись на специальный счет с последующим возмещением сумм налога исключительно с этого счета.

Введение НДС счетов по методике В.Г. Панскова означало бы введение налога на обороты между предприятиями на ОСНО и СНР де факто, что обнажило бы проблему гармонизации ОСНО и СНР уже в первые годы действия НК РФ. Однако профицит бюджета из-за повышения цен на энергоресурсы в 2000-е гг. и незначительной роли налогов с малого бизнеса

¹² Малое и среднее предпринимательство в России 2017 г. URL: http://old.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1139841601359

¹³ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>

в бюджетах всех уровней позволяло не обращать внимание на проблемы налогообложения малого бизнеса¹⁴.

Действие АСК НДС-2 по иному решило вопросы налогового администрирования НДС, но совершенные технологии при несовершенном налоговом законодательстве не могут служить развитию малого бизнеса при работе в соответствии с НК РФ с учетом особенностей ведения финансово-хозяйственной деятельности малого бизнеса, налоговая нагрузка на малый бизнес выше как на СНР, так и на ОСНО [8]. Необходимо совершенствование законодательства в целях вовлечения в оборот НДС малых предприятий с незначительными доходами с отменой института освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, и заменой его упрощенным порядком налогообложения НДС¹⁵. Всеобщность НДС, переход администрирования налога в цифру, решили бы проблему уклонения от налогообложения, восстановив равенство налогообложения и равные конкурентные условия.

Анализ причин несовершенства законодательства о СНР показывает, что основная причина состоит в недоработках законодательства об НДС, решение проблемы СНР требует реформирования НДС, что требует кардинальной реформы главы 21 НК РФ¹⁶.

Особенности налогообложения малого бизнеса за рубежом и в России

Необходимо отметить, что в законодательствах развитых экономик нет специальных налоговых режимов. В развитых странах мира широко применяется практика поддержки мелких предпринимателей и организаций в рамках общепринятой системы налогов на прибыль (доход), на имущество и т.д. путем предоставления льготных ставок налогообложения.

Прогрессивная шкала налогообложения предоставляет минимальные ставки налога на прибыль малым предприятиям в период их становления. По мере роста объема выручки такие предприятия переходят на более высокие ставки.

В России перевернутая налоговая система, когда малые предприятия производственной сферы облагаются налогами больше, чем крупные из-за отсутствия гармонизации ОСНО и СНР. Несмотря на декларации, анализ

¹⁴ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>

¹⁵ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы // *Финансы и кредит*. 2020. Т. 26. № 2. С. 380—395. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380>

¹⁶ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>

результатов применения СНР в сфере малого бизнеса и сельскохозяйственного производства показывает, что преимущества СНР реализуются только в сфере розничной торговли и оказания услуг населению, в производственной сфере СНР не решили задачу создания более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности. Анализ влияния СНР на финансовые результаты малого бизнеса показывает, что налоговая нагрузка у предприятий, применяющих УСН, реализующих товары (работы, услуги) покупателям на ОСНО, выше по сравнению с теми, которые применяют ОСНО [8].

Таким образом, налоговая система России, скопированная в основном с западных моделей, из-за введения СНР отклонился от европейского вектора развития.

Однако, на наш взгляд, в настоящее время нет необходимости развивать теоретические основы СНР, необходимы теоретические исследования и научно-практические разработки в направлении отмены СНР для регулирования общераспространенных видов деятельности.

При этом достичь результатов можно без коренной ломки существующей конструкции, а поэтапным реформированием НДС, постепенным переходом налогообложения доходов малого бизнеса на ОСНО, что учитывало бы особенности малого бизнеса.

Реформирование НДС. Упрощенный порядок налогообложения НДС

Основной задачей в реформировании налоговой системы является реформирование НДС, гармонизация налоговых режимов с вовлечением малого бизнеса в оборот НДС, что даст возможность малому бизнесу развиваться.

Несмотря на то что долгие годы декларируется вовлечение в оборот НДС малого бизнеса, законодатель не принял достаточно мер для усовершенствования главы 21 НК РФ «НДС» и гармонизации налоговых режимов, без которых невозможно создание системы налогов, способствующих росту малого бизнеса, экономики в целом¹⁷ [8, 9].

Концепция реформирования НДС и системы налогов, предложенная автором, предусматривает следующие нововведения в НК РФ¹⁸:

¹⁷ Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение: теория и практика*. М.: Юрайт, 2019. 363 с.

¹⁸ *Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930–1943. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>

- определение НДС в российском законодательстве как НТУ — налог на товары и услуги, каковым, как и в Европе, де-факто является российский НДС согласно главе 21 НК РФ;
- установление объектом налогообложения непредпринимательское конечное потребление физических и юридических лиц (или же непредпринимательские покупки);
- определение (установление) в НК РФ методики расчета — зачетный метод по счетам (счет-фактурный, invoice-credit system);
- введение упрощенного порядка обложения НДС микропредприятий в рамках ОСНО;
- введение режима реального освобождения от НДС (НТУ) микропредприятий производственной сферы в приоритетных отраслях в рамках ОСНО (возможно, в рамках ст. 145 НК РФ с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ);
- значительное ограничение СНР, сокращение предельного дохода для применения УСН и введение такого порога для ЕСХН, отмена ЕСХН;
- полный запрет освобождения от НДС (применения СНР) в оптовой торговле;
- гармонизацию ОСНО и СНР, важным элементом которой является отмена п. 5 ст. 173, вводящего налог с оборота во взаимоотношения предприятий на ОСНО и СНР;
- постепенная отмена СНР (кроме специфических налогоплательщиков и специфических видов деятельности) с заменой на упрощенный порядок налогообложения доходов микропредприятий.

Введение упрощенного порядка налогообложения доходов малого бизнеса и упрощенного порядка обложения НДС в рамках ОСНО дает возможность отказаться от СНР для регулирования деятельности малого бизнеса. Вовлечение в оборот НДС налогоплательщиков, применяющих СНР — главная практическая задача. Кажущийся рост налоговой нагрузки несущественен, поскольку это касается всех налогоплательщиков, при этом достигается равенство налогообложения по горизонтали.

Налоги на прибыль и доходы в НК РФ

В НК РФ имеется ряд глав и статей, регулирующих налогообложение прибыли и дохода. Анализ этих статей показывает, что они не

систематизированы, относятся к разным разделам и главам НК РФ, и нет логической последовательности в развитии законодательства о налогах на прибыль и/или доход от физического лица до предпринимателя.

В НК РФ в разделе VIII «Федеральные налоги» предусмотрены следующие главы, касающиеся налогообложения прибыли, дохода:

- глава 23 «Налог на доходы физических лиц»;
- глава 25 «Налог на прибыль организаций»;
- глава 25.4 «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья».

Далее налогообложение прибыли и/или дохода производится в соответствии с главами раздела VIII.1 «Специальные налоговые режимы»:

- глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)»;
- глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения»;
- глава 26.3. «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности»;
- глава 26.5 «Патентная система налогообложения».

Кроме того, существует налог на профессиональный доход в рамках эксперимента.

Таким образом, конструкция налоговой системы России является громоздкой, сложной и запутанной. В связи с переходом на налогообложение имущества по кадастровой стоимости, с цифровизацией администрирования НДС и возможностью вовлечения в оборот НДС малого бизнеса в упрощенном порядке у СНР остается одна функция — регулирование налогообложения доходов и/или прибыли малых компаний и предпринимателей. Поэтому представляется нецелесообразным поддержание СНР в НК РФ, налогово-правовое регулирование обычных видов деятельности целесообразно осуществлять в рамках ОСНО, с помощью введения упрощенного порядка налогообложения доходов малых предприятий и предпринимателей, что значительно упростит конструкцию системы налогов, прибавит ей ясности и прозрачности.

Нами предлагается отказ от СНР и введение механизма налогообложения доходов и/или прибыли малого бизнеса в рамках ОСНО, создание статей, регулирующих налогообложение доходов и/или прибыли в главе 23 «Налог

на доходы физических лиц» и главе 25 «Налог на прибыль организаций», что значительно упростит конструкцию НК РФ.

Упрощенный режим налогообложения доходов малого бизнеса в рамках ОСНО

В НК РФ и Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусмотрен упрощенный режим налогообложения прибыли, однако этот режим малоприменим для самых малых предприятий с оборотами в единицы миллионов рублей и менее. Если взять за основу эти положения, целесообразно развить законодательство с учетом особенностей деятельности самых малых компаний и предпринимателей, предусмотреть прогрессивную шкалу налога на прибыль (доход) в зависимости от величины доходов в русле международных практик, принятых в развитых странах.

Примером данного подхода является прогрессивное налогообложение прибыли предприятий в США и странах ЕС.

Например, в США характер налогообложения субъектов предпринимательской деятельности, включая предприятия малого бизнеса, зависит от организационно-правовой формы. Индивидуальные предприниматели в форме единоличного предприятия (sole proprietorship) и партнерства (partnerships) не платят налог на прибыль организаций. Вместо этого, согласно принципу сквозного налогообложения, каждый предприниматель или участник партнерства уплачивает налог с полученных доходов, которые рассматриваются как личные. Такая особенность характерна и для европейских налоговых систем [10, 11].

В подавляющем большинстве развитых стран используются прогрессивные ставки подоходного налога, и верхние значения этих ставок могут достигать 59% (в Швеции и Швейцарии) и даже 63% — в Дании. Но при этом для тех, кто занят частным бизнесом, введен особый необлагаемый минимум (в Великобритании — 4 895 фунтов стерлингов) или применяется тот же, что и для физических лиц.

Для организаций же предусмотрена прогрессивная шкала налога на прибыль (corporate tax) в зависимости от величины доходов, создающая выгодные условия для начинающего и малого бизнеса.

В настоящее время техническая оснащенность ФНС РФ не хуже, чем у аналогичных служб экономически развитых стран, и технологически российская налоговая система в состоянии использовать самые передовые

мировые разработки, однако проблема сегодня в несовершенстве налогового законодательства.

В интервью газете «Коммерсантъ» бывший тогда руководителем ФНС М.В. Мишустин подчеркнул, что Россия впервые в мире запустила автоматическую систему контроля за возмещением НДС АСК НДС-2, в результате чего налоговый разрыв по НДС составляет меньше 0,6%.

Он обрисовал конечную цель, которую ставит перед собой ФНС — создание адаптивной системы налогового администрирования, при которой технологии, встроенные в жизнь человека или компании, максимально незаметны и помогают им исполнять долг перед государством и обществом. Основным таким инструментом для ФНС является автоматизированная информационная система «Налог-3», создание которой находится в конечной стадии¹⁹.

Необходимо отметить, что высокие технологии администрирования налогов несовместимы с несовершенным налоговым законодательством, в котором функционируют множество СНР, не гармонизованных между собой.

Несовершенство налогового законодательства ухудшает финансовые результаты предприятий, провоцирует обращение к незаконным схемам уклонения от налогообложения, препятствует цифровизации экономики России, в том числе бухгалтерского учета, налоговой и иной отчетности, мешает применению информационных технологий во взаимодействии налогоплательщика с ФНС и другими контролирующими органами²⁰ [12].

Конструкция Налогового кодекса без специальных налоговых режимов для малого бизнеса

В *табл. 1* указаны основные характеристики действующей в настоящее время системы налогов и предложенной автором новой конструкции системы налогов, в которой налогообложение малого бизнеса осуществляется в рамках ОСНО.

С запуском АСК НДС-2 стала очевидной необходимость перехода налогоплательщиков на режимы налогообложения с НДС, что наряду с онлайн кассами позволяет взять под контроль все хозяйственные операции, совершаемые в стране.

¹⁹ «С России берут пример, к нам приезжают учиться». Интервью руководителя ФНС РФ Мишустина // Коммерсантъ. URL: https://www.kommersant.ru/doc/4165008?from=other_face

²⁰ Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и налогообложение строительной отрасли // Финансы и кредит. 2019. Т. 25. № 2. С. 458—479. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.25.2.458>

Старт налогового эксперимента «Налог на профессиональный доход» и применяемые в нем информационные технологии показывают, что подходы к налоговой отчетности, разработанные для самозанятых, надо распространить на весь малый бизнес. В первую очередь надо переходить на всеобщность НДС и электронные счета-фактуры, которые налогоплательщик выписывает онлайн в режиме реального времени. На современном этапе развития информационных технологий технических проблем нет — в отличие от сферы розничной торговли производителей сельхозпродукции намного меньше, количество счетов-фактур на порядок меньше, чем кассовых чеков, производители оснащены значительно лучше мелких торговцев.

Для микробизнеса необходимо разработать специальные программы по аналогии с приложением «Мой налог» для самозанятых, такие программы должны позволять вести бухгалтерский учет и автоматически формировать налоговую отчетность, отчеты перед социальными фондами, Росстатом и др., обеспечивать отправку в контролирующие органы по интернет-каналам

Современный уровень развития цифровых технологий дает возможность существенно упорядочить налоговое администрирование и одновременно повысить его эффективность, без применения специальных налоговых режимов, причем как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

Таким образом, будет реализован поэтапный процесс перехода от СНР на ОСНО. Представляется, что за короткий промежуток времени можно добиться того, чтобы СНР применялись только в сфере розничной торговли и оказания услуг населению микропредприятиями, а в будущем произошла отмена СНР.

Применение упрощенного порядка обложения НДС, упрощенного порядка налогообложения малого бизнеса в рамках ОСНО и упрощенной формы бухгалтерского учета для малого бизнеса сделают ОСНО привлекательной, поспособствуют ее широкому применению.

Выводы

СНР не способствуют развитию малого бизнеса, требуются меры, направленные на кардинальную реформу действующей системы налогов.

Введение в НК РФ специальных налоговых режимов для налогово-правового регулирования деятельности малого бизнеса в общераспространенных видах деятельности привело к усложнению

конструкции системы налогов, в то же время из-за отсутствия гармонизации с ОСНО это вызвало ухудшение финансового состояния налогоплательщиков, спровоцировало уклонение от налогообложения путем создания фирм-однодневок и дробления бизнеса.

Анализируя возникновение и эволюцию специальных налоговых режимов, мы можем выделить следующие недостатки законодательства СНР:

- отсутствие гармонизации СНР с уже существующими налоговыми режимами;
- несовершенство законодательства, противоречивость и запутанность нормативной базы и процедур налогообложения;
- неактуальность СНР в связи с развитием цифровых технологий.

С развитием цифровых технологий и возможностей администрирования отдельных налогов и сборов (НДС, имущественных налогов, НДФЛ и взносов в социальные фонды) напрямую, без применения СНР, целесообразно ограничить их как по величине дохода, так и по видам разрешенной деятельности с курсом на полный отказ от их применения.

Применение СНР целесообразно для регулирования специфических видов деятельности, требующих особого подхода к налоговому регулированию и государственному контролю. Раздел 8 НК РФ «Специальные налоговые режимы» призван регулировать налоговые отношения хозяйствующих субъектов, осуществляющих специфические виды деятельности (космическая, инновационная, научно-техническая), предполагающие особые отношения между участниками бизнеса (соглашение о разделе продукции), или же в рамках экспериментов по введению новых налогов, пока отрабатываются принципы налогообложения, чтобы после завершения эксперимента разработки заняли свое место в системе налогов. Например, налог на профессиональный доход, введенный Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход».

Введение упрощенного порядка налогообложения доходов малого бизнеса в рамках ОСНО наряду с упрощенным порядком налогообложения НДС, постепенный отказ от СНР для налогового регулирования деятельности малого бизнеса приведут к созданию единой гармонизированной системы налогов, в которой соблюдены основные принципы налогообложения: всеобщности, равенства, нейтральности, справедливости и соразмерности налогообложения.

Таблица 1**Основные характеристики действующей и предлагаемой системы налогов****Table 1****The main characteristics of the current and proposed tax system**

Налоги	Основные характеристики действующей системы налогов	Основные характеристики предлагаемой системы налогов
Режимы налогообложения	Наряду с ОСНО функционируют СНР. Более 2/3 налогоплательщиков применяют СНР	Основным налоговым режимом является ОСНО. СНР применяются в специфических видах деятельности незначительным количеством налогоплательщиков
НДС	Ставка НДС составляет 20 (10)%. Вся сумма в федеральный бюджет	Ставка НДС составляет 20 (10)% – в Федеральный бюджет. Для микробизнеса НДС взимается онлайн в режиме реального времени по оплате с оборота по расчетной ставке, которая варьируется в зависимости от группы товаров. Поступления от микробизнеса — в местный бюджет
Налог на прибыль ЮЛ	Уровень налогообложения зависит от режима налогообложения	Не зависит от режима налогообложения. Налог на прибыль (доход) юридических лиц имеет прогрессивную ставку. Инвестиционная льгота
Подходные налоги предпринимателей без образования ЮЛ	Плоская шкала. Зависит от режима налогообложения	Прогрессивная ставка, которая увеличивается с ростом дохода, с механизмом инвестиционной льготы
Подходные налоги ФЛ	Плоская шкала 13%	Прогрессивная ставка, которая увеличивается с ростом дохода, со ставкой от 0% до МРОТ
Налог на имущество	Ставка от 0 до 2,2%. Зависит от категории налогоплательщиков и кадастровой стоимости. Плоская шкала	Ставка от 0 до 2,2%. Зависит от вида имущества и кадастровой стоимости, имеет прогрессивную ставку. Не зависит от категории налогоплательщика
Срок начисления и взимания	Начисление и взимание налогов осуществляется ежеквартально и ежемесячно	Большинство налогов начисляются и взимаются за год и ежеквартально, для малого бизнеса большинство налогов — в режиме онлайн

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Пансков В.Г.* Конструкция Налогового кодекса требует совершенствования // *Финансы*. 2019. № 5. С. 29—36.
2. *Пинская М.Р., Тихонова А.В.* Гармонизация НДС и единого сельскохозяйственного налога // *Белорусский экономический журнал*. 2015. № 3. С. 72—78.
3. *Громов В.В., Милоголов Н.С.* Упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход: цели, проблемы, перспективы // Научно-исследовательский финансовый институт. *Финансовый журнал*. 2019. № 2. С. 9—21. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uproschennaya-sistema-nalogooblozheniya-i-edinyi-nalog-na-vmenennyi-dohod-tseli-problemy-perspektivy>
4. *Соколовская Е.В.* Презумптивное налогообложение малого и среднего бизнеса vs. налоговые льготы // *Финансы*. 2017. № 4. С. 31—37.
5. *Трушина Ю.В.* Налоговая политика государства в условиях кризиса // *Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО*. 2013. № 2. С. 75—78. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-politika-gosudarstva-v-usloviyah-krizisa>
6. *Алексащенко С.В., Миронов В.В., Мирошниченко Д.В.* Российский кризис и антикризисный пакет: цели, масштабы, эффективность // *Вопросы экономики*. 2011. № 2. С. 23—49. URL: <https://doi.org/10.32609/0042-8736-2011-2-23-49>
7. *Пансков В.Г.* Проблемы налогообложения добавленной стоимости // *Налоговый вестник*. 2003. № 5. С. 31—33. URL: <http://fin-buh.ru/text/67988-1.html>
8. *Туфетулов А., Давлетшин Т., Салмина С.* Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // *Налоговый вестник*. 2014. № 10. С. 44—50.
9. *Казакова М., Кнобель А., Соколов И.* Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. 128 с.
10. *Алексеева Л.Ф., Голубев В.Д.* Мировой опыт применения специальных налоговых режимов // *Актуальные вопросы экономических наук*. 2015.

№ 44. С. 123—127. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mirovoy-opyt-primeneniya-spetsialnyh-nalogovyh-rezhimov>

11. *Никитин С.М., Глазова Е.С.* Налогообложение в развитых странах // *Финансовый менеджмент*. 2007. № 4. С. 82—92.

URL: <https://dis.ru/library/712/26548/>

12. *Синельников С. и др.* Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. М.: ИЭПП, 2000. 1106 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

REFORMING THE TAX SYSTEM: FROM SPECIAL TAX REGIMES TO GENERAL SYSTEM OF TAXATION

Takhir G. DAVLETSHIN

ООО Буровые и Нефтеpromысловые Насосы (Oil-rig and oilfield pumps),
Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
shentmz@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7714-5182>

Article history:

Article No. 605/2020
Received 26 October 2020
Received in revised form 9 November 2020
Accepted 23 November 2020
Available online 25 December 2020

JEL classification:

H20, H21, H25, H30, K34

Keywords: simplified taxation system, simplified VAT taxation, special tax regime, harmonization

Abstract

Subject. The article considers special tax regimes in the Russian tax law, their evolution and current state, and ways to improve the tax system.

Objectives. I focus on developing the theoretical and practical basis for reforming the tax system, considering to phase out the special tax regime in the tax regulation of ordinary business activities and to transfer to the general taxation system.

Methods. The study employs methods of logical analysis and synthesis, induction and deduction.

Results. Digital technology development made it impractical to maintain special tax regimes for tax and legal regulation of small businesses implementing ordinary activities. More favorable economic and financial environment for small businesses should be created within the general taxation system, through lower tax rates, up to a certain threshold. Special tax regimes should regulate specific activities, requiring a special approach to tax regulation and State control. The paper presents a set of practical measures to reform the design of the Tax Code. The offered structure of taxation creates a single tax legislation for the vast majority of business entities.

Conclusions. The abolition of special tax regimes for taxation and regulation of small businesses and creation of a single tax system based on the general tax regime will simplify the Tax Code structure and make the tax system more transparent and consistent. The offered action plan will help make the abolition gradual and seamless. The findings can be used in legislative activities to reform the tax system.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Davletshin T.G. Reforming the Tax System: From Special Tax Regimes to General System of Taxation. *Finance and Credit*, 2020, vol. 26, iss. 12, pp. 2743–2764.

<https://doi.org/10.24891/fc.26.12.2743>

References

1. Panskov V.G. [The Tax Code needs improvement]. *Finansy = Finance*, 2019, no. 5, pp. 29–36. (In Russ.)
2. Pinskaya M.R., Tikhonova A.V. [Harmonization of VAT and the single agricultural tax]. *Belorusskii ekonomicheskii zhurnal = Belarusian Economic Journal*, 2015, no. 3, pp. 72–78. (In Russ.)
3. Gromov V.V., Milogolov N.S. [Simplified Taxation System and Unified Tax on Imputed Income: Objectives, Problems, Long-term Vision]. *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2019, no. 2, pp. 9–21. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uproschennaya-sistema-nalogooblozheniya-i-edinyi-nalog-na-vmenennyi-dohod-tseli-problemy-perspektivy> (In Russ.)
4. Sokolovskaya E.V. [Presumptive Taxation of Small and Medium-Sized Businesses vs. Tax Incentives]. *Finansy = Finance*, 2017, no. 4, pp. 31–37. (In Russ.)
5. Trushina Yu.V. [State's fiscal policy in terms of a crisis]. *Ekonomika, statistika i informatika. Vestnik UMO = Economics, Statistics and Informatics. UMO Bulletin*, 2013, no. 2, pp. 75–78. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-politika-gosudarstva-v-usloviyah-krizisa> (In Russ.)
6. Aleksashenko S.V., Mironov V.V., Miroshnichenko D.V. [Crisis and Anti-crisis Package in Russia: Targets, Scale, Efficiency]. *Voprosy Ekonomiki*, 2011, no. 2, pp. 23–49. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.32609/0042-8736-2011-2-23-49>
7. Panskov V.G. [Problems of value added tax]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2003, no. 5, pp. 31–33. URL: <http://fin-buh.ru/text/67988-1.html> (In Russ.)
8. Tufetulov A., Davletshin T., Salmina S. [Analysis of the influence of special regimes on the financial performance of small businesses]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2014, no. 10, pp. 44–50. (In Russ.)
9. Kazakova M., Knobel' A., Sokolov I. *Kachestvo administrirovaniya NDS v stranakh OESR i Rossii. Reformirovanie rossiiskoi sistemy vzimaniya naloga* [Quality of VAT administration in OECD countries and in Russia. Reforming the Russian system of taxation]. Moscow, IET Publ., 2010, 128 p.

10. Alekseeva L.F., Golubev V.D. [World experience in applying special tax regimes]. *Aktual'nye voprosy ekonomicheskikh nauk*, 2015, no. 44, pp. 123–127. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mirovoy-opyt-primeneniya-spetsialnyh-nalogovyh-rezhimov> (In Russ.)
11. Nikitin S.M., Glazova E.S. [Taxation in developed countries]. *Finansovyi menedzhment = Financial Management*, 2007, no. 4, pp. 82–92. URL: <https://dis.ru/library/712/26548/> (In Russ.)
12. Sinel'nikov S. et al. *Problemy nalogovoi sistemy Rossii: teoriya, opyt, reforma* [Problems of Russian tax system: Theory, experience, reform]. Moscow, IET Publ., 2000, 1106 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.