

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Юридический институт
Кафедра «Предпринимательское, конкурентное и экологическое право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав.кафедрой ПКиЭП
_____ В.В. Кванина
_____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ БЕЗ ОБРАЗОВАНИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

ЮУрГУ – 40.03.01.2017.Ю - 451

Научный руководитель
выпускной
квалификационной работы
Замрыга Д.В.,
старший преподаватель
кафедры
_____ 2017 г.

Автор выпускной
квалификационной работы
студент группы Ю-451
Шумакова В.А.
_____ 2017г.

Нормоконтролер
Тихомирова А.В., канд. юрид.
наук., доцент
_____ 2017 г.

Челябинск 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	2
I ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ БЕЗ ОБРАЗОВАНИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА	
1.1 Правовой статус физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, как субъекта налогового права	6
1.2 Налогообложение индивидуальных предпринимателей: особенности правового регулирования	20
1.3 Сравнительный анализ развития отечественного и зарубежного опыта налогообложения индивидуальных предпринимателей	32
II ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ БЕЗ ОБРАЗОВАНИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА	
2.1 Общая система налогообложения	45
2.2 Специальные налоговые режимы	55
2.3 Совершенствование правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей	72
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	82
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	91

ВВЕДЕНИЕ

Тема выпускной квалификационной работы «Правовое регулирование налогообложения физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица».

Предпринимательство как одна из определенных форм проявления социальных отношений способствует не только росту духовного и материального потенциала общества, не только формирует благоприятную почву для практической реализации талантов и способностей каждого человека, но и ведет к единению нации, сохранению ее национальной гордости и национального духа.

Пытаясь перейти к рыночной экономике, наша страна столкнулась с различными трудностями, которые следует срочно решать, ввиду того, что без их решения не может функционировать ни одна экономика. Одна из самых острых проблем российской экономики – это нехватка материальных ресурсов (следует отметить, что данная трудность существует в нашем государстве довольно давно). В настоящее время наиболее приемлемым способом решения указанной трудности может выступать налоговое регулирование. Налоговое регулирование охватывает всю экономику в целом. Одной из сторон представленного регулирования выступает взимание налогов с физических лиц, реализующих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Налоги выступают главной формой доходов страны. Экономическая природа налогов выражается в изъятии в пользу государства доли дохода независимого хозяйствующего субъекта, которая заранее предусмотрена в законодательном порядке.

Одним из наиболее результативных направлений роста экономики страны на ближайшую перспективу можно указать стимулирование развития малого предпринимательства, в том числе предпринимательской деятельности физических лиц без образования юридического лица. Если в государствах ЕС и США на 1000 человек приходится порядка 50 малых организаций, то в нашей

стране – лишь 6, если доля малых организаций в ВВП на Западе образует 50 %, в нашем государстве – порядка 12 %¹. Причин указанного положения много. Это и недостатки собственных оборотных средств, и трудности приобретения банковского кредита, и организационные трудности и другие. Но основная причина, мы полагаем, выражается в том, что российское малое предпринимательство стало развиваться лишь с начала 90-х годов.

Средняя цифра об уплачиваемых налогах не предоставляет представление о налоговой нагрузке на определенное малое предприятие либо индивидуального предпринимателя: вместе с индивидуальными предпринимателями, от которых из года в год поступают нулевые декларации, имеются индивидуальные предприниматели, выступающие крупными налогоплательщиками по объемам платежей.

Краткий анализ литературы показал, что в различных источниках исследуемая тема отражена не полностью. Наиболее полно, на наш взгляд, данная тема разработана в монографических исследованиях, вузовских учебниках и учебных пособиях по налоговому праву следующих авторов: В.С. Белых, А.В. Демин, И.Д. Еналеева, Ю.Ф. Кваша, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, Н.В. Миляков, Э.Н. Нагорная, С.Г. Пепеляев, И.Н. Соловьев.

Объект настоящего исследования – общественные отношения в области правового регулирования налогообложения физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица в Российской Федерации.

Предмет исследования – соответствующие статьи нормативных правовых источников, соответствующие разделы специализированной литературы, материалы правоприменительной практики и периодической печати, раскрывающие сущность и особенности правового регулирования налогообложения физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица в Российской Федерации.

¹ Якунина С.И. Субъекты малого предпринимательства в экономике Российской Федерации // Право и жизнь. – 2016. – № 9. – С. 48.

Цель настоящего исследования – комплексно и детально проанализировать сущность и особенности правового регулирования налогообложения физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица в Российской Федерации.

Задачи исследования:

— рассмотреть правовой статус физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, как субъекта налогового права;

— проанализировать особенности правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей;

— провести сравнительный анализ развития отечественного и зарубежного опыта налогообложения индивидуальных предпринимателей;

— изучить общий порядок налогообложения физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

— рассмотреть специальные налоговые режимы физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

— разработать рекомендации по совершенствованию правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей.

В процессе исследования использованы следующие методы: методы анализа и синтеза, сравнительно-правовой, обобщения, восхождения от абстрактного к конкретному, системный, логический и диалектический методы научного познания.

Нормативно-правовая основа исследования:

— Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.;

— Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ;

— Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ;

— Гражданский кодекс Российской Федерации часть 1 от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ и другие.

Научная новизна выпускной квалификационной работы состоит в том, что на основе достижений науки налогового права и действующего российского законодательства, предпринята попытка комплексного анализа проблем правового регулирования налогообложения физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также в формулировании конкретных предложений, направленных на совершенствование налогового законодательства в исследуемой сфере.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные автором теоретические выводы, практические рекомендации и предложения вносят определенный вклад в правовую науку, систематизируют научные знания по вопросам правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей, а также могут быть использованы в дальнейших научных изысканиях.

Практическое значение исследования состоит в том, что сформулированные в нем выводы и предложения могут быть использованы в ходе дальнейшего развития налогового законодательства.

Структура работы обусловлена целью и задачами и состоит из введения, двух глав (шести параграфов), заключения и библиографического списка.

І ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ БЕЗ ОБРАЗОВАНИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

1.1 Правовой статус физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, как субъекта налогового права

Определение «физическое лицо» выступает специально юридическим для характеристики индивидуального субъекта права в отличие от субъекта – организационного (коллективного) образования, называемого юридическим лицом. Понятие «физическое лицо» объединяет всех индивидуальных субъектов, пребывающих на территории страны: граждан государства, иностранных граждан и субъектов без гражданства¹.

Характер прав и обязанностей, предоставляемых лицу, в ряде случаев, зависит от гражданства. Но в налоговом праве гражданство решающим образом не воздействует на налогово-правовой статус (содержание правосубъектности).

В отличие от иных отраслей публично-правового направления, где во главу угла ставятся политико-правовые отношения человека и страны, в налоговом праве, в первую очередь, принимаются во внимание экономические связи человека с государством. Экономические отношения гражданина и страны устанавливаются с помощью принципа регулярного место пребывания (резидентства), на основании которого субъектов классифицируют на имеющих постоянное место пребывания в конкретном государстве (резидентов) и не имеющих в нем постоянного место пребывания (нерезидентов).

Особенную группу субъектов налогового права, охватываемую категорией «физическое лицо», образуют в современное время индивидуальные предприниматели.

¹ Топорин В.С. Индивидуальные предприниматели как субъекты налоговых правоотношений // Фундаментальные исследования. – 2014. – № 2. – С. 52.

Как отмечает Ю.Ф. Кваша индивидуальное предпринимательство в нашей стране имеет многовековую историю. Уже в первом русском своде законов «Русская Правда» с большой правовой тонкостью были закреплены определения гражданского оборота, сформирован комплекс защиты предпринимателя, определенные статьи устанавливали конкретные разновидности банкротства¹.

В настоящее время в нашей стране зарегистрировано практически 4 миллиона 105 тысяч индивидуальных предпринимателей, что образует порядка 3,3 процентов всего населения государства. Каждый год в России регистрируется порядка 140 тыс. индивидуальных предпринимателей. Данная форма предпринимательства обладает комплексом преимуществ: индивидуальный предприниматель может независимо принимать решения о продолжительности рабочего дня, о величине цен на продаваемую и выпускаемую продукцию либо предоставляемые услуги, о количестве и составе наемных сотрудников². Ст. 2 ГК РФ формулирует законодательное определение предпринимательской деятельности: «предпринимательской выступает независимая, реализуемая на свой риск деятельность, ориентированная на систематическое приобретение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ либо предоставления услуг лицами, зарегистрированными в данном качестве в предусмотренном законом порядке»³. Индивидуальный предприниматель – единственный субъект предпринимательской деятельности, который выступает физическим лицом. На основании ГК РФ гражданин имеет право заниматься предпринимательской деятельностью без формирования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

После указанной регистрации гражданин становится «един в двух лицах»: он может выступать субъектом предпринимательской деятельности (как

¹ Кваша Ю.Ф. Налоговое право: учебник. – М.: Юрист, 2014. – С. 163.

² Якунина С.И. Субъекты малого предпринимательства в экономике Российской Федерации // Право и жизнь. – 2016. – № 9. – С. 48.

³ Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. – 1994. – № 28. – Ст. 4621.

индивидуальный предприниматель) и вместе с тем продолжает быть физическим лицом. Согласно ст. 11 НК РФ индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в предусмотренном порядке и реализующие предпринимательскую деятельность без создания юридического лица, главы фермерских (крестьянских) хозяйств¹. Статус индивидуального предпринимателя возникает с момента государственной регистрации, а прекращается по следующим основаниям: признание анализируемого лица банкротом (несостоятельным); заявление лица об аннулировании его государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и ранее предоставленного ему свидетельства о регистрации. Вышеуказанная регистрация в представленном случае утрачивает силу в день приобретения обозначенного заявления регистрирующим органом; признание лица недееспособным; ограничение соответствующей правоспособности лица (к примеру, в связи с поступлением лица на государственную службу; принятием правового источника, запрещающего заниматься предпринимательской деятельностью той группе лиц, к которой определен предприниматель; вынесением судом в отношении рассматриваемого лица приговора, лишаящего его права заниматься анализируемой деятельностью); ограничение лица в дееспособности; смерть лица.

Лица, реализующие предпринимательскую деятельность без формирования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение правил гражданского законодательства страны, при выполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не имеют права ссылаться на то, что они не выступают индивидуальными предпринимателями.

Т.Ю. Васильева указывает на то, что правосубъектность гражданина объединяет в себе два ключевых структурных компонента: способность обладания правами и несения обязанностей (правоспособность) и способность к независимой реализации прав и обязанностей (дееспособность)².

¹ Налоговый кодекс РФ (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 18. – Ст. 4563.

² Васильева Т.Ю. Нормативно-законодательное регулирование налогообложения индивидуальных предпринимателей // Современная юриспруденция. – 2016. – № 5. – С. 81.

Согласно ст. 57 К РФ и ст. 44 НК РФ налоговая правоспособность гражданина должна образовываться с рождения указанного лица, то есть с момента образования гражданской правоспособности и прекращается смертью гражданина либо признанием данного лица умершим. Реализация правоспособности производится посредством дееспособности. Дееспособность гражданина образуется по достижении установленного возраста.

На основании п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик должен независимо нести обязанность по уплате налога, если другое не закреплено правовыми источниками о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть реализована в период, закрепленный нормативными актами о налогах и сборах. Налогоплательщик имеет право выполнить обязанность по уплате налога досрочно. Неосуществление либо ненадлежащая реализация обязанности по уплате налога выступает основанием для направления налоговым органом либо таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога. Уплата налога может быть осуществлена за налогоплательщика другим субъектом. Другое лицо не имеет права требовать возврата из бюджетной системы страны уплаченного за налогоплательщика налога¹.

В соответствии с п. 2 ст. 107 НК РФ гражданин может быть привлечен к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста. Способность нести независимую ответственность за свои действия традиционно признается составной частью дееспособности. Таким образом, возраст возникновения деликтоспособности и дееспособности в целом должны совпадать, ввиду того, что недопустимо независимое участие в налоговых правоотношениях лиц, не несущих налоговой ответственности за свои действия (бездействие), то есть физических лиц моложе шестнадцати лет. Определенные налоговые обязанности и права граждан в возрасте до шестнадцати лет могут осуществлять их законные представители. Пункт 2 ст. 27 НК РФ конкретизирует, что вышеуказанными представителями налогоплательщика – гражданина считаются лица,

¹ Козырин А.Н. Налоговое право России: учебник. – М.: Инфра-М, 2014. – С. 162.

выступающие в качестве его представителей на основании гражданских правовых источников.

Соответственно, в налоговом праве может образоваться ситуация, когда налоговая правоспособность одного гражданина дополняется дееспособностью иного. Сказанное наглядно проявляется в случае признания гражданина недееспособным. Согласно ст. 29 ГК РФ, гражданин, который вследствие психического расстройства не может понимать значение своих действий или руководить ими, может быть признан судом недееспособным в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством России. Над ним устанавливается опека. В силу п. 2 ст. 51 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица.

В то же время ограничение гражданской дееспособности лица, которое вследствие злоупотребления спиртными напитками и наркотическими средствами ставит свою семью в тяжелое материальное положение (ст. 30 ГК РФ), никак не должно отражаться на его налоговой дееспособности. В частности, если данному лицу потребуется уплатить налоги (не удержанные по месту получения дохода), согласия попечителя на подобные действия не требуется, несмотря на то, что исполнение налоговой обязанности также, безусловно, является определенной формой распоряжения имуществом. Однако ч. 2 п. 1 ст. 30 ГК РФ, устанавливающая известные ограничения дееспособности гражданина, в данном случае не применяется к налоговым отношениям как к отношениям, основанным на власти и подчинении сторон (п. 3 ст. 2 ГК РФ).

Понятно, что отсутствие официального определения категории «правовой статус» не служит единообразному применению юридической терминологии. Представленное определение должно быть включено как в текст ГК РФ, так и в иные отраслевые нормативные источники, в том числе НК РФ.

Налоговый статус, а именно права и обязанности, взаимосвязанные с уплатой налогов и сборов анализируемого лица, закреплены налоговыми

правовыми источниками РФ. К ним определены, прежде всего, НК РФ, региональные и муниципальные правовые регуляторы, координирующие порядок расчета и уплаты, в свою очередь, налогов субъектов РФ и муниципальных территорий¹. На основании данных нормативных источников можно указать следующие права и обязанности индивидуального предпринимателя в анализируемой области.

Индивидуальный предприниматель – налогоплательщик обладает правом: приобретать от налоговых органов на безвозмездной основе разъяснения по вопросам уплаты налогов и сборов; приобретать в территориальных налоговых инспекциях бланки налоговых декларации, расчетов, заявлений и другие, в том числе, инструкции по заполнению представленных материалов; требовать от работников налоговых органов соблюдать нормы действующих налоговых правовых источников РФ и др.²

Индивидуальный предприниматель – налогоплательщик должен: встать на налоговый учет в территориальном органе налоговой инспекции, а именно приобрести индивидуальный налоговый номер, если он не был ранее приобретен им как физическим лицом; уплачивать налоги и сборы; вести учет доходов и расходов, а в закрепленных правовыми актами случаях иных показателей налогообложения; представлять в территориальные структуры налоговой инспекции декларации и расчеты по налогам; использовать бланки строгой отчетности либо контрольно-кассовые аппараты; представлять по запросы налоговых структур требуемые материалы, включающие данные о предпринимательской деятельности, в том числе книгу доходов и расходов; хранить материалы налогового и бухгалтерского учета и отчетности в предусмотренные правовыми актами периоды.

Прекращение статуса индивидуального предпринимателя – это прекращение регистрации физического лица в качестве предпринимателя. С

¹ Чуйкова В.Д. Проблемы правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства // Юридическая практика. – 2015. – № 5. – С. 38.

² Козырин А.Н. Налоговое право России: учебник. – М.: Инфра-М, 2014. – С. 178.

момента окончания данной процедуры физическое лицо лишается всех прав и обязанностей, которые закреплены современными нормативными актами для индивидуального предпринимателя. Процедура прекращения производится регистрационными подразделениями налоговых структур в предусмотренном порядке и определяет, что физическое лицо исключается из соответствующего реестра. Любой правовой статус, как динамичное явление, подвержен воздействию разных внешних факторов, прежде всего, нормативного регулирования, через которое на него опосредованно оказывают воздействие финансово-правовая политика страны, разные макро- и микроэкономические факторы. Соответственно, рассмотрение динамики статуса налогоплательщика как правового явления требует учета разных факторов, оказывающих воздействие на право: общественных, экономических, политических, международных и иных.

Индивидуальные предприниматели, как субъекты судебного процесса, интересны тем, что выступают одновременно как хозяйствующими лицами, так и простыми физическими лицами. Следовательно, вопросы с подсудностью подобных дел и их разрешением образуются достаточно часто. Приведем в качестве примера налоговые судебные споры с участием индивидуальных предпринимателей, представляющие практический интерес¹.

Во-первых, должен платить налоги по требованию налогового органа.

Если налоговая служба направила индивидуальному предпринимателю требование об уплате налога, а он представил конкретизированные декларации, на основании которых начисленный налог подлежит снижению, то предприниматель обязан первоначально осуществить требование ФНС и уплатить налог, а уже затем доказывать верность подготовленных им расчетов, в предусмотренные нормативными актами периоды. К подобному умозаключению пришел Арбитражный суд Дальневосточного округа:

ФНС выставила индивидуальному предпринимателю требование об уплате налога, сбора, пени и штрафа за несвоевременную уплату НДФЛ. Согласно

¹ Чуйкова В.Д. Проблемы правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства // Юридическая практика. – 2015. – № 5. – С. 39.

данному требованию ФНС было вынесено решение в порядке ст. 46 НК РФ о взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет материальных сумм на счетах налогоплательщика в банках, а также электронных денежных средств. В итоге данного решения расходные операции по счетам налогоплательщика в банке были приостановлены. Вместе с тем, предприниматель не согласился с указанным решением УФНС, так как до этого налоговая служба не приняла сведения конкретизированных налоговых деклараций по НДФЛ для корректировки налогов.

В итоге, по мнению предпринимателя, исчисление задолженности по налогам является неверным. Представленные уточненные налоговые декларации, снижающие суммы налогов к уплате в бюджет, были предоставлены налогоплательщиком в 2014 г. в связи с восстановлением материалов, относящихся к проверенному этапу 2008 – 2010 гг., уже после принятия ФНС решения о взыскании налогов.

Соответственно, предприниматель обратился с исковым заявлением в суд о признании решения ФНС о взыскании недоимки незаконным.

Суды двух инстанций отказали предпринимателю в удовлетворении заявленных требований. Судьи сослались на предписания ст. 80 НК РФ и ст. 81 НК РФ, и обозначили, что функционирующее налоговое законодательство не включает запрета на предоставление уточненных налоговых деклараций за определенный налоговый период в случае назначения, проведения либо окончания выездной налоговой проверки указанного налогового периода.

Кроме того, отсутствует запрет на предоставление уточненной налоговой декларации и после принятия решения по итогам выездной (или камеральной) налоговой проверки. При данном налоговые правовые источники не ограничивают налогоплательщика и периодом на предоставление подобных уточненных налоговых деклараций. В конфликтной ситуации индивидуальный предприниматель воспользовался предоставленным НК РФ правом на предоставление уточненных деклараций после вынесения решения налоговой

службой, при этом, указанное никак не воздействует на выводы, сформулированные ФНС в процессе выездной налоговой проверки.

Арбитражный суд Дальневосточного округа в постановлении от 23 июля 2015 г. № Ф03-2916/2015 согласился с мнением судов низших инстанций¹. Судьи указали, что налогоплательщик в данной ситуации предоставил в ФНС лишь уточненные налоговые декларации, вместе с тем, заявления о возврате (зачете) излишне уплаченного налога, в порядке ст. 78 НК РФ им не предоставлялось.

Во-вторых, повторно зарегистрировавшийся индивидуальный предприниматель обязан уплачивать пеню по прошлым недоимкам.

Если индивидуальный предприниматель не оплатил недоимку по налогам и штрафам, которые были начислены ФНС уже после отмены его регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, и зарегистрировался повторно, он обязан оплатить саму недоимку и пеню за все время просрочки. На данное указал Верховный суд РФ.

Сущность спора заключалась в том, что вступившим в законную силу судебным решением первой инстанции с физического лица, ранее зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, но прекратившего к данному моменту свою деятельность, были взысканы в доход определенных бюджетов суммы недоимки по НДФЛ, ЕСН и НДС, а также установленных штрафов и пеней. Согласно данному решению суда в отношении физического лица было открыто исполнительное производство. При этом взыскать всю величину до конца исполнителям не удалось.

Спустя год физическое лицо вновь зарегистрировалось в качестве индивидуального предпринимателя. Налоговая служба сразу передала в его адрес требования об уплате пеней, начисленных на сумму налоговой недоимки. Более того, ФНС обратилась в суд с иском о взыскании пеней, величина которых установлена службой с учетом частичной уплаты предпринимателем налоговой недоимки.

¹ Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 23 июля 2015 г. № Ф03-2916/2015 // Сборник судебных решений. – 2015. – № 21.

Суды трех инстанций рассмотрели и оценили доказательства, в материалах дела и определили все непосредственные обстоятельства, в том числе взаимосвязанные с присутствием у предпринимателя налоговой недоимки, доначисленной решением службы по итогам выездной налоговой проверки и взысканной с предпринимателя на основании вступившего в законную силу судебного решения признали правоту ФНС в данном вопросе и удовлетворили заявленные исковые требования. При указанном судьи руководствовались нормами ст. 69 АПК РФ и ст. 46, 69,70, 75 НК РФ. Из расчета пени были исключены лишь те суммы, которые находились за рамками предусмотренного периода давности взыскания.

Верховный суд РФ в определении от 04 августа 2015 г. № 301-КГ15-839 по делу № А79-8210/2012 в надзорном порядке удостоверил верность выводов, сформулированных судами¹. Верховные судьи обозначили, что суды определили все юридически важные обстоятельства, имеющие большое значение для разрешения спора, в том числе в отношении того, что приостановление расходных операций по счетам индивидуального предпринимателя в банке не говорит о его неспособности уплатить спорную сумму налоговой недоимки и пеней в предусмотренный период. И, в свою очередь, не говорит об отсутствии оснований для начисления спорной суммы пеней, с момента образования недоимки, даже при отсутствии регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Как свидетельствует анализ материалов правоприменительной практики, в настоящее время актуальным выступает вопрос незаконной предпринимательской деятельности риелторов. Последние, без соответствующей регистрации и без уплаты налогов осуществляют перепродажу квартир. Так, к примеру, Приговором Первомайского районного суда г. Омска от 11 ноября 2016 г. по делу № 21-134/2016 осуждена на незаконное предпринимательство Петрова А.А.² Как

¹ Определение Верховного суда РФ 4 августа 2015 г. № 301-КГ15-839 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2015. – № 16.

² Приговор Первомайского районного суда г. Омска от 11 ноября 2016 г. по делу № 21-134/2016 // Сборник судебных решений. – 2015. – № 21.

следует из материалов дела: с 2012-го по 2016 год занималась куплей-продажей недвижимости, но при указанном не выступала индивидуальным предпринимателем, не была зарегистрирована в качестве юридического лица и не платила налоги со сделок. Следствием установлено, всего она реализовала 86 квартир, от чего получила доход в величине порядка 109 млн. рублей (из них чистая прибыль – 29,5 млн. рублей). Предпринимательство строилось на том, что на свободные средства приобреталась недвижимость, в дальнейшем спустя определенное время они перепродавались по более высокой цене. При данном Петрова А.А. уклонилась от уплаты налога на доходы физических лиц и причинила ущерб государству в виде неуплаченных налогов в величине порядка 2,5 млн. рублей. В ходе следствия Петрова А.А. погасила требования по налогам на 140 тысяч рублей и сказала, что через три года погасит всю оставшуюся сумму.

Таким образом, вопросами налогообложения занимаются органы налоговой службы, налоговые санкции налагаются как по решению суда, так и налоговыми органами.

Подводя итог, отметим, что налогоплательщиками – физическими лицами могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. На основании ГК РФ гражданин имеет право заниматься предпринимательской деятельностью без формирования юридического лица с момента регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, после чего, индивидуальный предприниматель совмещает в себе, с точки зрения налогового права, признаки как физического так и юридического лица. Согласно ст. 11 НК РФ индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в предусмотренном порядке и реализующие предпринимательскую деятельность без создания юридического лица, главы фермерских (крестьянских) хозяйств. Статус индивидуального предпринимателя возникает с момента государственной регистрации. Лица, реализующие предпринимательскую деятельность без формирования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение правил гражданского

законодательства страны, при выполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не имеют права ссылаться на то, что они не выступают индивидуальными предпринимателями.

На правовой статус налогоплательщика не влияет возраст налогоплательщика, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения объекта налогообложения. Для того чтобы стать предпринимателем, следует обладать полной правоспособностью и дееспособностью. Представленные категории неразделимы и взаимосвязаны и одна без иной, по сути, функционировать не может. Большинство граждан признается юридически правоспособным с 18 лет, то есть вступления в совершеннолетия. Конкретно с указанного возраста он может нести ответственность. Согласно нормам ГК РФ в случае эмансипации, установленной судом либо органами опеки/попечительства, несовершеннолетний может быть зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя. Факт приобретения статуса индивидуального предпринимателя несовершеннолетним в РФ – это довольно редкий случай. Данное взаимосвязано не только с тем, сколько партнеров не серьезно воспринимают столь юных субъектов бизнеса. Причина, как правило, в том, что неоднозначной выступает процедура эмансипации. В значительной части случаев она взаимосвязана с тем, что суды не дают на нее разрешения или выдают достаточно спорные акты. Несовершеннолетний индивидуальный предприниматель у нас в стране встречается один на сотни тысяч регистраций. Но все же подобная возможность есть, если реализовать все предписания правовых источников.

Индивидуальный предприниматель имеет право оформить доверенность на своего представителя (к примеру, бухгалтера) в простой письменной форме, заверив ее своей печатью. При присутствии данного документа инспекторы не

имеют право отказать в приеме отчетности, переданной представителем. Но если у него нет печати, то доверенность должна быть заверена у нотариуса¹.

Подобный подход чиновники высказывали и раньше². В главном налоговом ведомстве ссылаются на гражданские правовые источники РФ, на основании которых индивидуальные предприниматели приравнены в правах к организациям. Следовательно, на индивидуальных предпринимателей, как и на юридических лиц, распространяются требования оформления доверенности, закрепленные п. 5 ст. 185 ГК РФ. Указанные правила свидетельствуют о том, что документ предоставляется за подписью руководителя с приложением печати юридического лица. Подобная позиция, как отмечает ФНС, применима и к простой письменной форме доверенности, которую предоставляет индивидуальный предприниматель: она должна быть подписана индивидуальным предпринимателем и заверена его печатью. Представленный подход разделяют и отдельные суды³.

Вместе с тем, чиновники ФНС указывают, что у индивидуального предпринимателя может и не быть печати. В данном случае предоставленная доверенность должна быть заверена нотариально. У Минфина на указанный счет несколько другое мнение.

Финансисты отмечают, что индивидуальный предприниматель приравнивается к физическому лицу. А уполномоченный представитель налогоплательщика – физического лица реализует свои полномочия на основании только нотариально удостоверенной доверенности (п. 3 ст. 29 НК РФ). Данные разъяснения представлены, к примеру, в Письме от 15 ноября 2012 г. № 03-02-08/99⁴.

¹ Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 21 ноября 2012 г. № ЕД-4-3/19597 // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2012. – № 25.

² Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 10 августа 2009 г. № ШС-22-6/627@ // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2009. – № 18.

³ Постановление Федерального Арбитражного суда Дальневосточного округа от 07 июня 2011 г. № Ф03-1980/2011 // Сборник судебных решений. – 2011. – № 18.

⁴ Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 15 ноября 2012 г. № 03-02-08/99 // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2012. – № 24.

Таким образом, вышеуказанный вопрос на практике вызывает разночтения. В связи с этим мы признаем целесообразным принятие Пленумом Верховного суда РФ разъяснений по вопросу возможности индивидуального предпринимателя передавать свои права и обязанности на основании доверенности оформленной в простой письменной форме.

Отдельно коснемся вопроса наследования с участием индивидуального предпринимателя. В соответствии с нормами гражданского законодательства РФ долги умершего индивидуального предпринимателя по договорам с контрагентами переходят к наследникам в порядке универсального правопреемства. При этом наследники освобождаются от уплаты налоговой задолженности, ввиду того, что исполнение указанной обязанности неразрывно взаимосвязано с личностью ИП-налогоплательщика.

Индивидуальный предприниматель обладает совокупностью прав и несет, установленные законом обязанности. Прекращение статуса индивидуального предпринимателя – это прекращение регистрации физического лица в качестве предпринимателя. Статус индивидуального предпринимателя прекращается по основаниям: признание анализируемого лица банкротом (несостоятельным); заявление лица об аннулировании его государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и ранее предоставленного ему свидетельства о регистрации. Вышеуказанная регистрация в представленном случае утрачивает силу в день приобретения обозначенного заявления регистрирующим органом; признание лица недееспособным; ограничение соответствующей правоспособности лица; ограничение лица в дееспособности; смерть лица. С момента завершения этой процедуры гражданин лишается всех прав и обязанностей, которые предусмотрены действующим законодательством для индивидуальных предпринимателей.

1.2 Налогообложение индивидуальных предпринимателей: особенности правового регулирования

По данным Минэкономразвития РФ 95 % коммерческих предприятий в РФ выступают субъектами малого либо среднего предпринимательства (далее – МСП), что взаимосвязано с оказанием повышенного внимания со стороны государства развитию указанной области частного сектора экономики. Для данного была образована постоянно функционирующая специальная Правительственная комиссия по вопросам конкуренции и развития МСП. В 2015 г. указанной теме было посвящено отдельное заседание Государственного совета РФ¹.

Е.В. Зудина отмечает, что на настоящем этапе государственного регулирования экономических процессов реализуются масштабные программы финансовой поддержки, в пределах которых предприниматели имеют возможность приобретать гранты с целью получения стартового капитала, а также производится регулирование кредитной системы с гарантией льготных условий со стороны государства².

С 2005 г. Минэкономразвития каждый год выделяет регионам суммы федерального бюджета на реализацию мероприятий по поддержке индивидуальных предпринимателей. Для них установлены специальные налоговые режимы, позволяющие оптимизировать систему учета и обязательных платежей. Сформирована нормативная база для расширения доступа субъектов малого предпринимательства к закупкам продукции, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд, а также для потребностей организаций с государственным участием³. В субъектах РФ образована масштабная сеть

¹ Синицына О.А. Правовая политика в сфере налогового стимулирования индивидуальных предпринимателей в России // Молодой ученый. – 2016. – № 16. – С. 19.

² Зудина Е.В. Правовые основы малого предпринимательства в России на современном этапе развития // Право и жизнь. – 2016. – № 3. – С. 19.

³ Холина О.И. Правовое регулирование предпринимательской деятельности в Российской Федерации // Юридический журнал. – 2016. – № 2. – С. 89.

предприятий, формирующих инфраструктуру поддержки малого предпринимательства, что в существенной степени устанавливается целью уменьшения административной нагрузки на представленные субъекты экономики.

Доля субъектов МСП в ВВП государства достигает 20 процентов (для сравнения – в Западной Европе подобный показатель более 50 процентов). В условиях нарастающих трудностей в финансовой и экономической областях формирование собственных предприятий, регистрация в статусе индивидуального предпринимателя выступают довольно результативными мерами по уменьшению безработицы, по увеличению самозанятости населения.

Нормативная и законодательная основа, предусматривающая правила реализации деятельности малыми организациями, большей частью, образована и корректируется согласно меняющимся условиям экономики. Относительно субъектов предпринимательской деятельности, необходимо указать, что в нашей стране зарегистрировано 5,6 млн. субъектов МСП. Из них 62,8 процента – индивидуальные предприниматели, 37,2 процента – организации (из них 32,7 процента – микроорганизации, 4,2 процента – малые предприятия и 0,3 процента – средние организации). МСП в мире – это 50 – 70 процентов ВВП, 75 – 90 процентов численности занятых. Малое предпринимательство в нашей стране – это 21 процент ВВП, 25 процентов от суммарной численности занятых в экономике. Данные предпринимательские структуры обеспечивают существенный рост ВВП, объединяют комплекс значимых для нормального становления социума отраслей, выступают источником рабочих мест, безусловно, имеют огромное значение¹.

Институт индивидуального предпринимательства основывается на ключевых направлениях, затрагивающих вопросы: правового статуса анализируемого лица; государственной регистрации индивидуальных

¹ Якунина С.И. Субъекты малого предпринимательства в экономике Российской Федерации // Право и жизнь. – 2016. – № 9. – С. 48.

предпринимателей; налогообложения вышеуказанных лиц; поддержки и развития индивидуального предпринимательства.

Отметим, что на результативность осуществления прав и обязанностей налогоплательщика в пределах того либо другого правового статуса будут оказывать фактическое влияние такие внешние факторы, как: доступность и качество административных процедур (регистрация организаций налогоплательщиков, приобретение различного характера разрешительной документации, лицензий); разные налоговые стимулы (предоставление льгот, закрепление специальных налоговых режимов); государственные гарантии и уровень защиты инвестиций (защита инвестиций от экспроприации либо национализации, страхование инвестиций, независимая судебная система, признание международно-правовых механизмов разрешения инвестиционных конфликтов, принятие антимонопольных мер).

Только представленный системный подход к оценке результативности осуществления прав и выполнения обязанностей налогоплательщиков в пределах налогово-правовых статусов будет показателен.

В данном случае особенное внимание необходимо уделить такому инструменту роста уровня правового регулирования, как правовой мониторинг нормативных источников и правоприменительной практики.

Актуальность вопросов мониторинга правоприменения удостоверяется принятым Указом Президента РФ от 20 мая 2011 г. № 657 «О мониторинге правоприменения в Российской Федерации»¹, которым федеральным структурам исполнительной власти и региональным властям в достижении упразднения противоречий между нормативно-правовыми источниками, ликвидации коррупциогенных факторов и совершенствования правовой системы было поручено реализовывать мониторинг правоприменения. С принятием указанного документа правовой мониторинг необходимо анализировать как одну из разновидностей государственной деятельности, функцию структур

¹ Указ Президента РФ «О мониторинге правоприменения в Российской Федерации» от 20 мая 2011 г. № 657 // СЗ РФ. – 2011. – № 14. – Ст. 3644.

государственной власти. Вместе с тем, Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506¹, указанная функция к полномочиям налоговых структур не определена, в свою очередь, не разработаны и механизмы правового мониторинга в налоговой области. По указанной причине в качестве меры по совершенствованию нормативного регулирования налоговых отношений следует предложить предусмотреть за налоговыми структурами функцию реализации мониторинга правоприменения (на федеральном, региональном и местном уровнях), а также разработки методик его осуществления с учетом потребности оценки результативности осуществления прав и обязанностей налогоплательщиков в пределах разных налоговых статусов, выявления соответствия итогов правоприменения установленным целям нормативного регулирования.

Предполагается, что в качестве методов подобного мониторинга могут быть применены следующие: сбор, обобщение и анализ сведений о состоянии налоговых правовых актов, судебной и арбитражной практики, осуществление правовых экспертиз законопроектов, социологических исследований, научно-методическое обеспечение правоприменительной деятельности структур государственной власти и местных органов власти. Для осуществления функции налогово-правового мониторинга могут быть привлечены сотрудники научно-исследовательских институтов и центров, в том числе сформированных в структуре Министерства финансов РФ².

Система источников правового регулирования налогообложения индивидуального предпринимателя в Российской Федерации представлена на следующих уровнях: федеральный; региональный; местный. Основной Закон РФ определяет установление единых начал налогообложения на территории государства к сфере совместного ведения страны и ее субъектов. Вопросы

¹ Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» от 30 сентября 2004 г. № 506 // СЗ РФ. – 2004. – № 22. – Ст. 2541.

² Поздеев М.С. Индивидуальные предприниматели как субъекты налоговых правоотношений // Журнал российского права. – 2016. – № 4. – С. 89.

федеральных налогов и сборов определены к ведению федеральных органов государственной власти. В рамках, закрепленных федеральным законодательством, вопросы налогообложения на своей территории регламентируются субъектами РФ. Акты местных органов власти, принимаемые на базе правовых источников РФ и субъектов РФ, функционируют на территории определенного муниципального образования.

На основании ст. 57 Конституции РФ каждый должен платить законно закрепленные налоги и сборы. Правовые источники, предусматривающие новые налоги либо ухудшающие положение налогоплательщиков, не имеют обратной силы.

В соответствии со ст. 1 НК РФ законодательство страны о налогах и сборах включает в себя НК РФ и принятые на основании него федеральные законы о налогах, сборах, страховых взносах.

НК РФ закрепляет систему налогов и сборов, страховые взносы и ключевые начала обложения страховыми взносами, а также единые принципы налогообложения и сборов в государстве, включая: разновидности налогов и сборов, взимаемых в государстве; начала закрепления, введения в функционирование и прекращения действия ранее установленных налогов субъектов страны и местных налогов; основания образования (прекращения, изменения) и порядок реализации обязанностей по уплате налогов и сборов; методы и формы налогового контроля; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых структур и иных субъектов отношений, регулируемых правовыми источниками о налогах и сборах; порядок обжалования актов налоговых структур и действий (бездействия) их должностных лиц; ответственность за осуществление налоговых правонарушений¹. Функционирование НК РФ распространяется на отношения по закреплению, введению и взиманию сборов, страховых взносов в тех случаях, когда данное непосредственно закреплено НК РФ.

¹ Налоговый кодекс РФ (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 18. – Ст. 4563.

Правовые источники субъектов страны о налогах и сборах включают в себя законы субъектов государства о налогах, принятые согласно НК РФ. Нормативные правовые источники муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными структурами муниципальных образований на основании НК РФ. Нормативные акты о налогах и сборах координируют властные отношения по закреплению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в стране, а также отношения, образующиеся в ходе реализации налогового контроля, обжалования актов налоговых структур, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за осуществление налогового правонарушения. Согласно ст. 3 НК РФ каждое лицо обязано уплачивать законно предусмотренные налоги и сборы. Правовые источники о налогах и сборах базируются на признании равенства и всеобщности налогообложения. При закреплении налогов принимается во внимание непосредственная способность налогоплательщика к уплате налога. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно использоваться исходя из социальных, национальных, расовых, религиозных и других аналогичных критериев.

Запрещается закреплять дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц либо места происхождения капитала.

Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Не допускаются налоги и сборы, препятствующие осуществлению физическими лицами своих конституционных прав¹.

Запрещено закреплять налоги и сборы, нарушающие общее экономическое пространство страны и, конкретно, непосредственно либо опосредованно ограничивающие свободное перемещение в границах территории государства товаров (услуг, работ) либо финансовых средств, или другим образом

¹ Чуйкова В.Д. Проблемы правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства // Юридическая практика. – 2015. – № 5. – С. 38.

ограничивать либо формировать препятствия не запрещенной нормативным актом экономической деятельности граждан и юридических лиц.

Ключевыми нормативными актами, регулирующими налогообложение индивидуальных предпринимателей выступают: Гражданский кодекс РФ (часть 1) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ¹; Налоговый кодекс РФ (часть 1) от 16 июля 1998 г. № 146-ФЗ²; Налоговый кодекс РФ (часть 2) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ³; ФЗ от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»⁴; Приказ Минфина РФ от 06 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99»⁵; Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»⁶; Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»⁷; Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ»⁸; Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств,

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. – 1994. – № 28. – Ст. 4621.

² Налоговый кодекс РФ (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 18. – Ст. 4563.

³ Налоговый кодекс РФ (Ч. II) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. – 2000. – № 19. – Ст. 2351.

⁴ Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ // СЗ РФ. – 2001. – № 29. – Ст. 1272.

⁵ Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» от 6 июля 1999 г. № 43н // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 23.

⁶ Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» от 6 мая 1999 г. № 32н // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 19.

⁷ Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» от 6 мая 1999 г. № 33н // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 19.

⁸ Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» от 29 июля 1998 г. № 34н // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1998. – № 20.

утвержденные Приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49¹; Приказ ФНС России от 25 января 2012 г. № ММВ-7-6/25@ «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств»²; Приказ ФНС России от 13 ноября 2012 г. № ММВ-7-6/843@ «Об утверждении формы и содержания документа, подтверждающего факт внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей»³; Приказ Минэкономразвития РФ от 02 ноября 2012 г. № 714 «Об утверждении порядка и формы представления в налоговые органы сведений о включении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей в реестр резидентов зоны территориального развития»⁴; Приказ Минэкономразвития РФ от 18 апреля 2011 г. № 175 «Об утверждении методики проведения анализа финансового состояния заинтересованного лица в целях установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты этим лицом налога» и внутренние документы субъекта предпринимательской деятельности.

Нормативные правовые источники также подразделяются на категории в зависимости от субъектов их принявших. В данном случае к таковым относятся:

¹ Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13 июня 1995 г. № 49 // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1995. – № 18.

² Приказ Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств» от 25 января 2012 г. № ММВ-7-6/25@ // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2012. – № 4.

³ Приказ Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении формы и содержания документа, подтверждающего факт внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей» от 13 ноября 2012 г. № ММВ-7-6/843@ // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2012. – № 24.

⁴ Приказ Минэкономразвития РФ «Об утверждении порядка и формы представления в налоговые органы сведений о включении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей в реестр резидентов зоны территориального развития» от 2 ноября 2012 г. № 714 // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2012. – № 21.

Федеральное Собрание РФ, федеральные органы исполнительной власти и другие.

Правовые источники в анализируемой сфере можно классифицировать в зависимости от срока действия на нормативные акты неопределенно длительного действия; временные нормативные акты.

На основании отечественных правовых источников индивидуальные предприниматели могут использовать следующие режимы налогообложения:

- упрощенную систему налогообложения (УСНО);
- общую систему налогообложения (ОСНО), согласно которой индивидуальный предприниматель уплачивает все основные налоги – налог на имущество, налог на добавленную стоимость (НДС), налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- систему налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН);
- систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД, носит добровольный характер с 2013 г.);
- патентную систему налогообложения (ПСН), с 2013 г.

Специальные налоговые режимы действуют в стране в достижении налогового стимулирования и поддержки субъектов малого предпринимательства.

Налоговая нагрузка анализируемых лиц при использовании специальных режимов существенно снижается, ввиду того, что не уплачиваются НДС, НДФЛ, налог на имущество, применяемые для предпринимательской деятельности. С 2015 г. индивидуальные предприниматели, использующие ЕНВД, УСНО, ПСН, уплачивают налог на имущество в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым устанавливается как их кадастровая стоимость согласно НК РФ. Это следующие объекты недвижимого имущества: нежилые помещения, назначение которых предполагает размещение торговых объектов, офисов, объектов бытового обслуживания и общественного питания; торговые комплексы (центры) и помещения в них, административно-деловые центры;

жилые помещения, жилые дома, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, предусмотренном для ведения бухгалтерского учета; объекты недвижимого имущества зарубежных предприятий, не реализующих деятельности в нашей стране через постоянные представительства¹.

С 2015 г. в НК РФ предусмотрена новая глава 33 «Торговый сбор». Торговый сбор может быть установлен в городах федерального значения (Москва, Санкт-Петербург, Севастополь) не раньше 01 июля 2015 года. В муниципальных образованиях, не входящих в состав городов федерального значения, данный сбор может быть закреплен лишь после принятия необходимого федерального закона. Указанный сбор носит обязательный характер для всех предпринимателей, осуществляющих торговую деятельность, за исключением тех, кто использует ПСН. Соответственно, предприниматель на патенте освобожден от уплаты торгового взноса².

Отметим, что на уровне местных законов в настоящее время во многих субъектах страны утверждаются налоговые каникулы для индивидуальных предпринимателей. Среди регионов, которые приняли местные законы о налоговых каникулах, – Оренбургская, Саратовская, Новгородская, Архангельская и Тульская области, Республика Башкортостан, Пермский край, Республика Коми, Ямало-Ненецкий автономный округ.

Приведем примеры региональных законов: Закон Ульяновской области от 28 декабря 2015 г. № 215-ЗО «О внесении изменения в ст. 1 Закона Ульяновской области «О налоговых ставках налога, взимаемого в связи с применением упрощённой системы налогообложения, на территории Ульяновской области» и об отмене законодательного акта Ульяновской области»; Закон Свердловской области от 20 марта 2015 г. № 21-ОЗ «О внесении изменений в Закон Свердловской области «Об установлении на территории Свердловской области

¹ Гусева Т.С. Правовое регулирование налогообложения индивидуального предпринимательства // Наука. Практика. Право. – 2015. – № 3. – С. 109.

² Юрьев В.С. Совершенствование основ правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей // Журнал российского права. – 2016. – № 7. – С. 19.

дифференцированных налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов»¹ и др.

Укажем, что налоговые каникулы могут быть предусмотрены в субъекте РФ при условии принятия региональных законов лишь для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, использующих УСН либо ПСН и работающих в социальной, производственной либо научной области. При данном закрепляется нулевая ставка налога на два налоговых периода. При УСН это два года. При ПСН – в зависимости от периода функционирования патента, который может быть предоставлен на срок от 1 до 12 месяцев. В каждом регионе местный законодатель независимо устанавливает, какие области деятельности будут подпадать под нулевую ставку налога. Более того, правовым источником могут быть предусмотрены дополнительные ограничения для использования льготы, например, по величине доходов, среднесписочной численности и другим.

Подводя итог, отметим, что в нашей стране в настоящее время зарегистрировано 5,6 млн. субъектов МСП, среди них существенную долю занимают индивидуальные предприниматели. Данный показатель довольно высок, однако, в ряде зарубежных стран данный показатель на порядок выше российского. Это связано с вопросами правового регулирования, поддержки субъектов МСП со стороны государства, преимуществами, льготами для индивидуальных предпринимателей.

Не могут закрепляться региональные либо местные налоги и (либо) сборы, не установленные НК РФ. Специальные налоговые режимы регламентируются в

¹ Закон Свердловской области «О внесении изменений в Закон Свердловской области «Об установлении на территории Свердловской области дифференцированных налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов» от 20 марта 2015 г. № 21-ОЗ. [Электронный ресурс].URL: <http://publication.pravo.gov.ru> (дата опубликования 23.03.2015 г.).

соответствии с НК РФ и другими федеральными и региональными правовыми источниками.

Система правовых источников, предусматривающих порядок налогообложения индивидуальных предпринимателей, на федеральном уровне представлена рядом законов и ведомственных правовых актов Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Минэкономразвития РФ.

В настоящее время в качестве одного из наиболее эффективных инструментов роста уровня правового регулирования выступает правовой мониторинг нормативных источников и правоприменительной практики. В рамках работы над представленным вопросом темы, нами было установлено, что на законодательном уровне правовой мониторинг урегулирован не в полной мере. В качестве меры по совершенствованию нормативного регулирования налоговых отношений следует предложить предусмотреть за налоговыми структурами функцию реализации мониторинга правоприменения (на федеральном, региональном и местном уровнях), а также разработки методик его осуществления с учетом потребности оценки результативности осуществления прав и обязанностей налогоплательщиков в пределах разных налоговых статусов, выявления соответствия итогов правоприменения установленным целям нормативного регулирования.

Основным нормативно-правовым источником, закрепляющим порядок налогообложения индивидуальных предпринимателей в нашей стране на федеральном уровне выступает Налоговый кодекс РФ. НК РФ закрепляет систему налогов и сборов, страховые взносы и ключевые начала обложения страховыми взносами, а также единые принципы налогообложения и сборов в государстве, включая: разновидности налогов и сборов, взимаемых в государстве; начала закрепления, введения в функционирование и прекращения действия ранее установленных налогов субъектов страны и местных налогов; основания образования (прекращения, изменения) и порядок реализации обязанностей по уплате налогов и сборов; методы и формы налогового контроля; права и

обязанности налогоплательщиков, налоговых структур и иных субъектов отношений, регулируемых правовыми источниками о налогах и сборах и другие.

1.3 Сравнительный анализ развития отечественного и зарубежного опыта налогообложения индивидуальных предпринимателей

Зарубежный опыт играет огромную роль при реализации существующих и выработке новых инициатив в сфере государственной поддержки и развития отечественного малого предпринимательства. Естественно, данный опыт имеет огромное значение для страны с позиции выработки долговременной стратегии поддержки и развития малого предпринимательства. Его исследование в существенной степени способствовало созданию организационной, правовой и институциональной структуры малого предпринимательства, как на федеральном, так и на региональном уровне. Вместе с тем, необходимо указать, что опыт развитых государств образовывался в абсолютно других общественно-институциональных и экономических условиях, в результате чего его трудно, а в ряде случаев, просто невозможно адаптировать к отечественным условиям.

Л.Н. Костенко отмечает, что зарубежная практика налогообложения рассматриваемых субъектов базируется на использовании в отношении указанной группы налогоплательщиков разных режимов налогообложения¹. По сути, режимы налогообложения субъектов малого бизнеса, в достаточной степени, различны в зависимости от государства, целей и условий в которых они используются. Вместе с тем, используемые режимы можно условно классифицировать на три категории: упрощенные режимы налогообложения; режимы, базирующиеся на общезакрепленной системе налогообложения, но

¹ Костенко Л.Н. Налогообложение субъектов предпринимательской деятельности в нормах зарубежного законодательства // Юридическая наука. – 2014. – № 5. – С. 37.

² Тихомиров В.А. Зарубежный опыт правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей // Юридический журнал. – 2016. – № 6. – С. 93.

устанавливающие для указанной категории налогоплательщиков целый комплекс льгот либо же каких-нибудь налоговых стимулов (условно указанные режимы можно представить как «особые режимы налогообложения»); режимы, сформированные на применении косвенных методов установления налоговых обязательств налогоплательщика.

Одним из главных налоговых стимулов способствующих становлению малых организаций выступает использование в пределах общезакрепленной налоговой системы прогрессивных ставок налогообложения. А именно, повышение налоговой ставки по мере увеличения налоговой базы.

Уменьшенные ставки налогообложения для организаций, имеющих прибыль ниже пороговой либо определенных к малому и среднему бизнесу, используются в Канаде, Бельгии, Японии, Финляндии, Великобритании и США. Швейцария применяет прогрессивное налогообложение дохода корпораций².

Более того, в разных государствах субъектам малого бизнеса предоставляется право на налоговые вычеты, осуществляемые в виде исключения из налоговой базы конкретных сумм. Например, в Великобритании малое предприятие может снизить налогооблагаемый доход на 150 процентов расходов на НИОКР (Научно-исследовательские и опытно конструкторские работы, далее – НИОКР). Налогоплательщики, еще не извлекающие прибыли, могут приобрести у государства кредит в наличном виде, образующий около 24 процента понесенных расходов.

В нашей стране к доходам рассматриваемого лица, при налогообложении которых используется упрощенная система налогообложения, социальные, стандартные и имущественные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц не используются.

Данные вычеты используются лишь к доходам налогоплательщиков, как граждан, так и индивидуальных предпринимателей, подлежащим налогообложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

Вторая разновидность режимов налогообложения субъектов малого бизнеса выступает определенным промежуточным звеном между первым и третьим. Это так именуемые упрощенные режимы налогообложения. Указанная разновидность, так же как и первая, довольно часто базируется на общезакрепленной системе налогообложения, но на основании данного режима индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от уплаты определенных видов налогов. А самое основное, что указанный режим предполагает систему мер, ориентированных на принципиальное упрощение порядка расчетов и взимания налогов, уплачиваемых указанной группой налогоплательщиков. При этом, упрощение может базироваться и на косвенных методах установления налоговых обязательств налогоплательщика, что делает его схожим с третьим режимом.

В.А. Тихомиров отмечает, что упрощенные налоговые режимы для индивидуальных предпринимателей предусмотрены в Мексике, Венгрии, Испании. В Корее индивидуальные предприниматели могут разделить общий доход предпринимательства в качестве подоходного налога на всех участников семьи, при этом величина налога для домохозяйства снижается¹.

Упрощенный режим налогообложения предусмотрен и в нашем государстве. Это так именуемая упрощенная система налогообложения (УСН).

Следующая разновидность режимов налогообложения субъектов малого бизнеса в полной мере базируется на применении косвенных методов установления налоговых обязательств налогоплательщика. Базой использования вышеуказанных методов налогообложения выступают разные способы установления величины вмененного дохода. Вмененный доход в представленном случае применяется в широком понимании, а именно, как налоговая база, для расчета которой применяются косвенные методы, отличные от методов, базирующихся на общепринятом учете.

К примеру, косвенные методы могут использоваться как к налогообложению доходов малого предпринимательства, формирующиеся на

¹ Тихомиров В.А. Зарубежный опыт правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей // Юридический журнал. – 2016. – № 6. – С. 94.

закреплении установленного размера регулярных выплат в зависимости от стоимости собственного капитала. К примеру, в Боливии, где стоимость капитала применяется в качестве критерия для использования к налогоплательщику упрощенного режима, величина налога, подлежащая уплате, определяется в виде конкретных выплат, сумма которых зависит от категории собственного капитала налогоплательщика¹. Указанная система налогообложения анализируемых лиц находит свое закрепление и в нашей стране в виде Единого налога на вмененный доход. Использование режима косвенных методов налогообложения, прежде всего, упрощает порядок расчета налоговых обязательств субъектов малого бизнеса, делает более прозрачным механизм учета доходов и затрат. Замена обязанности по уплате комплекса налогов уплатой единого налога на вмененный доход способствует уменьшению налоговой нагрузки, взаимосвязанной с возложенной на налогоплательщиков обязанности уплачивать данные налоги.

Определенную роль следует отвести особым режимам налогообложения индивидуальных предпринимателей. Вышеуказанный режим налогообложения для поддержки малого предпринимательства принят в значительной части государств. Для данного имеются разные причины. В первую очередь, малый бизнес выступает значимой областью функционирования экономики. Малые организации характеризуются большей гибкостью, легче приспосабливаются к изменяющейся конъюнктуре рынка. Поддержка малого бизнеса позволяет повысить занятость людей и, соответственно, улучшить общественную атмосферу в социуме и снизить затраты на выплату пособий по безработице.

Особый режим налогообложения субъектов малого бизнеса, базирующийся на общезакрепленной системе, в большей степени, чем иные режимы, соответствует началу нейтральности. Нельзя не указать преимущества представленного режима налогообложения при достижении конкретных целей, в пределах какого-нибудь определенного этапа.

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник. – М.: Норма, 2013. – С. 173.

Зарубежный опыт свидетельствует, что использование особых режимов налогообложения преследует разные цели. Являются различными и обстоятельства, сопутствующие данному налогообложению – в государствах различаются традиции уплаты налогов, правовая и налоговая грамотность налогоплательщиков, уровень коррумпированности властей, возможности контроля и принуждения со стороны налоговых администраций¹. И.Н. Соловьев указывает на то, что значительная часть государств используют льготы к работе малых организаций. В различных государствах данные льготы различны, в одних ограничиваются снижением отчетных этапов, в иных используются льготные ставки по налогообложению, но правительства данных стран объединены особым отношением к малому предпринимательству².

Проанализируем законодательные и другие нормативно-правовые основы специальных налоговых режимов в государствах развитой экономики (Великобритания, Швеция, Франция, США).

Прежде всего, необходимо отметить, что в Великобритании нет какого-либо общего понятия малого предприятия (в том числе, и индивидуальных предпринимателей). Малые и средние организации, большей частью, подчиняются тем же положениям расчета и декларирования дохода, как и иные налогоплательщики, при этом с определенными исключениями.

В группе подобных исключений обозначаются менее строгие требования к отчетности. На основании правовых источников указанного государства, если доход предпринимателя образует меньше 15 тысяч фунтов стерлингов, то он должен только заполнить простую налоговую декларацию без приведения конкретных сведений о своей деятельности либо обязательствах/активах.

Более того, если суммарные обязательства вышеуказанного лица за год образуют меньше 500 фунтов стерлингов, то оно не платит по счетам за следующий год (освобождение от авансовых платежей). Данное лицо платит то,

¹ Миляков Н.В. Налоговое право: учебник. – М.: Приор, 2015. – С. 139.

² Соловьев И.Н. Налоговое право: учебник. – М.: Инфра-М, 2013. – С. 173.

что с него причитается на дату закрытия баланса – это способствует повышению оборотных средств¹.

В законодательную основу данной страны заложено функционирование прогрессивных ставок налогообложения. Зависимость размера налогов от величины прибыли представлена в прямой прогрессии – чем больше доходы, тем больше налоги. Для малых организаций это, безусловно, довольно благоприятная система.

Нельзя обойти вниманием и то обстоятельство, что в Великобритании функционируют разные налоговые стимулы для инвесторов в акции малых организаций.

В Швеции отсутствуют какие-нибудь специальные налоговые режимы для анализируемых лиц.

Главное начало базирования налоговых правовых источников Швеции – это принцип «нейтральности», на основании которого ко всем предпринимателям безотносительно их типа хозяйственной деятельности, размера либо места нахождения, используются одна и та же налоговая база, одни и те же ставки налогообложения и обязательства в плане регистрации, подачи документов, платежей, отчетности и других. Соответственно, налоговое бремя и единые условия налогообложения будут одинаковыми и для независимо занятого, и для корпорации, занимающихся одинаковым предпринимательством.

Однако, и в вышеуказанном начале существуют исключения в виде налоговых льгот, специально предоставляемых для малых организаций².

Независимо занятые лица, мелкие торговцы и значительная часть товариществ с оборотом меньше 720 тысяч крон (порядка 80 тысяч долларов США) заполняют упрощенную налоговую декларацию. От них не требуется представления полной балансовой ведомости либо отчета об убытках и прибылях.

¹ Нагорная Э.Н. Налоговое право: учебник. – М.: Юрайт, 2013. – С. 158.

² Еналеева И.Д. Налоговое право России: учебное пособие. – М.: Юрайт, 2015. – С. 181.

Мелкие торговцы и самостоятельно занятые не должны регистрировать свое дело в органах государства. Необходимо только зарегистрироваться в налоговой инспекции.

Индивидуальный предприниматель с оборотом меньше 40 млн. крон (порядка 4.4 млн. долларов США) должны уплачивать НДС в срок 42 дня с момента окончания отчетного этапа. Если оборот более 40 млн., то платить НДС необходимо в срок 26 дней после окончания отчетного этапа¹.

В США отсутствуют какие-либо особенные налоговые режимы для анализируемых субъектов. Все организации, зарегистрированные в представленном государстве, должны вести полный бухгалтерский учет, который применяется при расчете прибыли на цели налогообложения.

Отдельные мелкие налогоплательщики могут применять кассовый метод учета, а не учет методом начисления, как правило, используемый для декларирования доходов организации.

Имеется и такое налоговое послабление для индивидуальных предпринимателей как освобождение от налогов на доходы от прироста капитала, а именно налоговые льготы применительно к доходам, приобретенным физическими лицами от продажи акций конкретных «квалифицированных малых организаций».

По действующим правовым источникам лица, продающие доли организаций, должны включать в налогооблагаемый доход любые доходы, приобретенные в итоге данной продажи. Применительно ко всем подобного характера доходам, определенные лица платят налог по более низким ставкам – 20 процентов, если проданные активы находились в собственности налогоплательщика свыше 18 месяцев, и 18 процентов в случае владения ими свыше 5 лет².

¹ Еналеева И.Д. Налоговое право России: учебное пособие. – М.: Юрайт, 2015. – С. 181

² Белых В.С. Налоговое право: учебник. – М.: Норма, 2013. – С. 163.

Если продаже подлежит доля «квалифицированной малой организации», то налогоплательщик может исключить из налогооблагаемого дохода 50 процентов от величины, приобретенной в итоге реализации, при условии, что он владел акциями свыше 5 лет.

С самого начала реформ в Венгрии упор был сделан на привлечение зарубежных инвестиций. Политика государственной поддержки малого бизнеса в данной стране опирается на значительную бюджетную поддержку.

Венгерские бизнесмены (в том числе, и зарубежные инвесторы) могут рассчитывать не только на целевые субсидии бюджета, но и на существенные налоговые льготы¹.

Функционирующее в государстве законодательство обозначает 4 категории налоговых льгот:

- общие налоговые льготы, рассчитанные на стимулирование инвестиций;
- налоговые льготы, направленные на развитие НИОКР;
- налоговые льготы, специально направленные на представителей малого и среднего предпринимательства;
- региональные налоговые льготы.

Первая категория налоговых льгот, которыми могут воспользоваться в стране все организации, уплачивающие налог на прибыль, подразумевает значительные скидки – от 50 до 100 процентов определенных обязательств на период до 10 лет в зависимости от направления и объема инвестиций. Самые значительные льготы предоставляются при инвестировании в рамках экономически отсталых территорий государства, в туристические объекты, в зонах промышленного развития.

Вторая категория – предполагает поддержку активной деятельности всех групп предпринимательств в сфере инноваций и исследований. На основании указанной льготы из налогооблагаемой базы вычитаются 100 процентов прямых затрат на исследования, инновации и разработки.

¹ Миляков Н.В. Налоговое право: учебник. – М.: Приор, 2015. – С. 134.

Третья категория – специально направлена на представителей малого и среднего предпринимательства и позволяет уменьшать налог на 40 процентов расходов по уплате процентов по кредитам, приобретенным в финансовых институтах для покупки капитального оборудования (максимальная величина льготы – 5 млн. форинтов на один налоговый год). Льгота подлежит возврату с уплатой штрафных санкций в случае, если полученные капитальные активы не внедрены в функционирование в течение четырех лет после года оформления кредитного соглашения.

Следующая категория налоговых льгот укрепляет налоговые преимущества тех предпринимательств, штаб-квартира и/либо основные активы которых находятся в установленных правительством государства приоритетных зонах промышленного и регионального развития¹.

Соответственно, малые организации в данной стране могут воспользоваться как «общими», так и «специальными» анализируемыми льготами в сфере инноваций и инвестиций, что отмечает значительную степень интегрированности малых форм хозяйствования в единые процессы подъема отечественной экономики².

Общие выводы по итогам осуществленного исследования законодательной и другой нормативно-правовой основы специальных налоговых режимов в государствах развитой экономики:

В развитых иностранных государствах специальные налоговые режимы для малых организаций, конкретно, упрощенные системы налогообложения выступают долей комплексной системы поддержки предпринимательства.

В развивающихся государствах вышеуказанные режимы значительно уменьшают уровень неформального предпринимательства и «приучают» предпринимателей к применению цивилизованных режимов налогообложения.

¹ Пепеляев С.Г. Налоговое право: учебное пособие. – М.: Проспект, 2014. – С. 147.

² Тихомиров В.А. Зарубежный опыт правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей // Юридический журнал. – 2016. – № 6. – С. 96.

Использование вышеуказанных режимов для малых предприятий предоставляет значительный экономический эффект в виде привлечения инвестиций в предпринимательство, формирования существенного количества новых предприятий и рабочих мест, вывода предпринимательства из тени.

В иностранных государствах главным критерием, предоставляющим право на применение упрощенных режимов налогообложения, выступает годовой оборот (выручка). Индивидуальные предприниматели и малые организации платят налог на прибыль по установленной ставке.

Специальные налоговые режимы помогают рассматриваемым лицам становиться микро-организациями, а малым организациям – средними. Указанное способствует становлению предпринимательства и экономическому росту в государстве.

Требуется периодическая оценка результативности работы налоговой системы и пересмотр критериев, предоставляющих право организациям применять специальные налоговые режимы, с учетом действительной экономической ситуации в каждом государстве.

Таким образом, опыт зарубежных государств в сфере налогообложения анализируемых субъектов подтверждает результативность использования системы налоговых льгот как общих, так и системы дифференцированных специальных льгот для малых форм хозяйствования.

Зарубежный опыт налогообложения базируется на использовании в отношении налогоплательщиков разных режимов налогообложения. Налоговые режимы различны в зависимости от государства, целей и условий в которых они используются. Более того, данные режимы можно условно классифицировать на три категории: упрощенные режимы налогообложения; режимы, базирующиеся на общезакрепленной системе налогообложения, но устанавливающие для указанной категории налогоплательщиков целый комплекс льгот либо же каких-нибудь налоговых стимулов (условно указанные режимы можно представить как

«особые режимы налогообложения»); режимы, сформированные на применении косвенных методов установления налоговых обязательств налогоплательщика.

Одним из главных налоговых стимулов способствующих становлению индивидуальных предпринимателей выступает использование в пределах общезакрепленной налоговой системы прогрессивных ставок налогообложения, таких как повышение налоговой ставки по мере увеличения налоговой базы.

Уменьшенные ставки налогообложения для организаций, имеющих прибыль ниже пороговой либо определенных к малому и среднему бизнесу, используются в Канаде, Бельгии, Японии, Финляндии, Великобритании и США. Более того, в разных государствах, например в Великобритании, индивидуальным предпринимателям предоставляется право на налоговые вычеты, осуществляемые в виде исключения из налоговой базы конкретных сумм. В нашей стране к доходам рассматриваемого лица, при налогообложении которых используется упрощенная система налогообложения, социальные, стандартные и имущественные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц не используются.

Вторая разновидность режимов налогообложения индивидуальных предпринимателей выступают упрощенные режимы налогообложения. Указанная разновидность, так же как и первая, довольно часто базируется на общезакрепленной системе налогообложения, но на основании данного режима индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от уплаты определенных видов налогов. А самое основное, что указанный режим предполагает систему мер, ориентированных на принципиальное упрощение порядка расчетов и взимания налогов, уплачиваемых указанной группой налогоплательщиков. При этом, упрощение может базироваться и на косвенных методах установления налоговых обязательств налогоплательщика, что делает его схожим с третьим режимом. Такие упрощенные налоговые режимы для индивидуальных предпринимателей предусмотрены в Мексике, Венгрии,

Испании. Упрощенный режим налогообложения предусмотрен и в нашем государстве.

Следующая разновидность режимов налогообложения в полной мере базируется на применении косвенных методов установления налоговых обязательств налогоплательщика. Базой использования вышеуказанных методов налогообложения выступают разные способы установления величины вмененного дохода. К примеру, в Боливии, где стоимость капитала применяется в качестве критерия для использования к налогоплательщику упрощенного режима, величина налога, подлежащая уплате, определяется в виде конкретных выплат, сумма которых зависит от категории собственного капитала налогоплательщика. Указанная система налогообложения анализируемых лиц находит свое закрепление и в нашей стране в виде Единого налога на вмененный доход. Использование режима косвенных методов налогообложения, прежде всего, упрощает порядок расчета налоговых обязательств субъектов малого бизнеса, делает более прозрачным механизм учета доходов и затрат.

Существует также особый режим налогообложения, который принят в значительной части государств. Зарубежный опыт свидетельствует, что использование особых режимов налогообложения преследует разные цели. Являются различными и обстоятельства, сопутствующие данному налогообложению – в государствах различаются традиции уплаты налогов, правовая и налоговая грамотность налогоплательщиков, уровень коррумпированности властей, возможности контроля и принуждения со стороны налоговых администраций.

Подводя итог по первой главе, отметим, что особенную группу субъектов налогового права, охватываемую категорией «физическое лицо», образуют в современное время индивидуальные предприниматели. Индивидуальный предприниматель – единственный субъект предпринимательской деятельности, который выступает физическим лицом. На основании ГК РФ гражданин имеет право заниматься предпринимательской деятельностью без формирования

юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Налоговый статус, а именно права и обязанности, взаимосвязанные с уплатой налогов и сборов анализируемого лица, закреплены налоговыми правовыми источниками РФ. К ним определены, прежде всего, НК РФ, региональные и муниципальные правовые регуляторы, координирующие порядок расчета и уплаты, в свою очередь, налогов субъектов РФ и муниципальных территорий. В рамках исследования было установлено, что лицо может приобрести статус индивидуального предпринимателя до достижения совершеннолетия (возраста 18 лет) при эмансипации. Государственная регистрация индивидуального предпринимателя прекращается в следующих случаях: признание лица недееспособным; ограничение соответствующей правоспособности лица (к примеру, в связи с поступлением лица на государственную службу; принятием правового источника, запрещающего заниматься предпринимательской деятельностью той группе лиц, к которой определен предприниматель; вынесением судом в отношении индивидуального предпринимателя приговора, лишаящего его права заниматься анализируемой деятельностью); ограничение лица в дееспособности; смерть лица. В рамках исследования было установлено, что налогово-правовой статус индивидуального предпринимателя обладает определенной спецификой. Так, в частности, правовой статус индивидуального предпринимателя имеет двойственную сущность, в связи с этим к нему одновременно применяются предписания правовых источников, распространяемые на физических лиц, а также на субъекты предпринимательской деятельности. Данная двойственность определена тем, что гражданин, изъявивший желание реализовывать предпринимательскую деятельность, получает указанное право, но при данном он не формирует новый хозяйствующий субъект и в конкретной мере получает более масштабный перечень гражданских прав.

II ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ БЕЗ ОБРАЗОВАНИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

2.1 Общая система налогообложения

Общая система налогообложения (далее — ОСН) — это система норм и правил, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и предоставление налоговой отчетности теми юридическим лицами и индивидуальными предпринимателями, которые не используют специальные налоговые режимы.

ОСН включает уплату следующих налогов и взносы:

— налог на добавленную стоимость (далее НДС) — 18 процентов, 10 процентов (используется при реализации особых разновидностей товаров, к примеру, отдельных медикаментов, продуктов питания, детских товаров, печатных изданий), 0 процентов (применяется, большей частью, при экспорте продукции);

— налог на прибыль — 20 процентов;

— налог на имущество — 2,2 процентов;

— налог на доходы физического лица (далее НДФЛ) (на дивиденды учредителя) — 9 процентов;

— местные налоги, при присутствии объекта налогообложения (земельный, транспортный и прочие);

— НДФЛ (с фонда оплаты труда) — 13 процентов;

— Пенсионный Фонд РФ (далее ПФР) (страховой взнос с ФОТ) — 20 процентов;

— Фонд социального страхования (далее ФСС) (страховой взнос с ФОТ) — 2,9 процентов;

— Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования (далее ФФОМС) (страховой взнос с ФОТ) — 1,1 процентов;

— Территориальный Фонд обязательного медицинского страхования (далее ТФОМС) (страховой взнос с ФОТ) – 2 процентов¹.

В зависимости от наличия у индивидуального предпринимателя тех или иных объектов налогообложения устанавливаются следующие виды налогов:

- налог на имущество;
- земельный налог;
- транспортный налог.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) – основной вид прямых налогов. Исчисляется в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтвержденных расходов, в соответствии с действующим законодательством. При налогообложении НДФЛ индивидуальный предприниматель принимает во внимание все приобретенные доходы и снижает их на налоговые вычеты установленные ст. 218 – 221 НК РФ, с учетом специфики, закрепленной гл. 23 НК РФ. Ключевую долю вычетов образуют профессиональные налоговые вычеты в величине непосредственно произведенных ими и документально удостоверенных затрат, взаимосвязанных с извлечением предпринимательских доходов. В случае если документально удостоверенные затраты отсутствуют, НК РФ разрешает использовать профессиональный вычет в величине 20 процентов суммарной суммы доходов, приобретенной от деятельности в качестве предпринимателя. Приобретенный результат – это налогооблагаемая прибыль. Налоговая ставка по НДФЛ образует 13 процентов, соответственно, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, образует 13 процентов налогооблагаемая прибыль.

Для учета расходов и доходов следует вести книгу учета доходов и расходов для индивидуальных предпринимателей (КУДИР), которая закреплена приказом Минфина РФ № 86н, МНС РФ № БГ-3-04/430 от 13 августа 2002 г. «Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для

¹ Чуйкова В.Д. Проблемы правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства // Юридическая практика. – 2015. – № 5. – С. 39.

индивидуальных предпринимателей»¹. Расходы и доходы в КУДИР выражаются кассовым методом, книга хранится в течение срока четыре года.

Необходимо указать, что данный приказ был зарегистрирован в Минюсте страны, что делает его достаточно весомым в случаях судебных разбирательств. Казалось бы, раз есть приказ, который в современное время является действующим, следовательно, никаких проблем с ведением учета у индивидуальных предпринимателей, в принципе, не должно быть. В реальности мы сталкиваемся с возросшим числом жалоб и обращений со стороны налогоплательщиков. В чем причина? Дело в том, что не все изменения налоговых правовых источников РФ нашли отражение в Приказе № 430.

В последней редакции Приказа № 430 были приняты во внимание лишь решения Высшего Арбитражного Суда РФ от 08 октября 2010 г. № ВАС-9939/10² (признание п. 131 и пп. 1–3 п. 152 Порядка не соответствующими Кодексу и недействующими) и Верховного Суда РФ от 17 мая 2012 г. № АКПИ12-557³ (признание недействительной сноски к пункту 1 Порядка в части определения частных нотариусов к ИП). Ряд проблем с принятием Приказа № 430 остался нерешенным. Так, в частности, представители малого и среднего предпринимательства не всегда могут использовать упрощенную систему налогообложения (например, потому что большой объем выручки), в связи с этим обязаны пользоваться ОСН. Считаем целесообразным предусмотреть для таких ИП какие-то льготы в виде упрощения ведения налогового учета либо снижения % ставки. Предлагаем, например, снизить с 20 до 18 процентов.

¹ Приказ Министерства финансов РФ и МНС РФ «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2002. – № 18.

² Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 октября 2010 г. № ВАС-9939/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда. – 2010. – № 17.

³ Решение Верховного Суда РФ от 17 мая 2012 г. № АКПИ12-557 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2012. – № 12.

Налоговым периодом считается календарный год. Налоговая декларация представляется не позже 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, если другое не закреплено ст. 227.1 НК РФ.

Кроме того, предприниматели подают декларацию по форме 4-НДФЛ о предполагаемом доходе, закрепленной Приказом ФНС РФ от 27 декабря 2010 г. № ММВ-7-3/768@ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)»¹. Подать представленную декларацию следует в течение пяти дней с момента приобретения доходов предпринимателя. Предполагаемый доход устанавливается самим налогоплательщиком, при этом, в случае существенного (свыше чем на 50 процентов) уменьшения либо увеличения дохода в налоговом периоде, налогоплательщик должен предоставить новую налоговую декларацию с обозначением суммы предполагаемого дохода от реализации деятельности. Согласно декларации 4-НДФЛ осуществляется расчет авансовых платежей на текущий налоговый период и уплачивается рассматриваемым лицом в соответствии с налоговым уведомлением.

Статья 224 НК РФ указывает на то, что налоговая ставка предусматривается в величине 13 процентов, если другое не закреплено ст. 224 НК РФ. Отметим, что на практике возникают определенные спорные ситуации по вопросам НДФЛ в отношении индивидуального предпринимателя, разрешаемые в судебном порядке.

Например, индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции, которым ему был доначислен налог на доходы физических лиц, не уплаченный при приобретении материальных средств в долг от иного лица.

¹ Приказ Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)» от 27 декабря 2010 г. № ММВ-7-3/768@ // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – № 29.

Принимая оспариваемое решение, налоговый орган исходил из того, что налогоплательщик приобрел экономическую выгоду в сумме полученных им материальных сумм, которая подлежит налогообложению согласно пп. 10 п. 1 ст. 208 НК РФ как прочие доходы, приобретенные физическим лицом от источников в нашей стране. Суд удовлетворил требование налогоплательщика, указав следующее. На основании ст. 41 НК РФ доходом считается экономическая выгода в натуральной либо денежной форме, принимаемая во внимание в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой данную выгоду можно оценить, и устанавливаемая согласно главам «Налог на прибыль организаций», «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

На основании указанного вытекает, что возможность учета экономической выгоды и порядок ее оценки в качестве объекта обложения тем либо другим налогом должны регламентироваться определенными главами НК РФ.

Статья 208 гл. 23 НК РФ к облагаемым налогом доходам лиц определены проценты, под которыми на основании п. 3 ст. 43 НК РФ подразумевается любой заранее установленный (заявленный) доход, в том числе в виде дисконта, приобретенный по долговому обязательству любого вида.

Упоминание о сумме займа как об облагаемом налогом доходе в гл. 23 НК РФ при данном отсутствует, в том числе относительно освобождения указанного дохода от налогообложения. Соответственно, при установлении вопроса о взимании налога с суммы приобретенного займа следует руководствоваться предусмотренным в ст. 41 НК РФ единым началом установления дохода исходя из извлеченной лицом экономической выгоды. Ввиду того, что материальные суммы были предоставлены предпринимателю на условиях срочности и возвратности, приобретенная в долг сумма не формирует выгоды, извлеченной лицом от предоставления ему займа, в связи с этим, не считается доходом в понимании представленной категории, закрепленным ст. 41 НК РФ. В порядке

апелляции и кассации судебное решение оставлено без изменения¹. Следовательно, приобретенные индивидуальным предпринимателем в долг материальные средства не считаются его облагаемым налогом доходом, ввиду того, что не формируют экономической выгоды.

В научной среде достаточно дискуссионным выступает вопрос о возможности законодательного предусмотрения дифференцированной ставки по НДФЛ в зависимости от дохода физического лица. Единый размер ставки 13 процентов для физических лиц с разным доходом – проблема современного налогового законодательства РФ, которую необходимо разрешить путем введения максимальной и минимальной ставки по представленному налогу с учетом определенных критериев. На основании вышеизложенного, мы предлагаем, для индивидуальных предпринимателей установить дифференцированные ставки по НДФЛ в зависимости от дохода.

Налог на добавленную стоимость (НДС) – косвенный налог, форма изъятия в бюджет государства части стоимости товара, работы или услуги, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации.

Регламентирует НДС гл. 21 НК РФ. Для индивидуальных предпринимателей предусмотрены те же положения исчисления налога, как и для юридических лиц.

Объектом налогообложения по налогу считается реализация товаров и услуг, передача товаров и услуг для собственных потребностей, ввоз товаров на территорию РФ, строительные-монтажные работы². Закреплен ряд операций, не подлежащих налогообложению, предусмотренный в ст. 149 НК РФ.

В соответствии со ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на

¹ Постановление Президиума ВС РФ «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 23 НК РФ» от 21 октября 2015 г. // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2015. – № 19.

² Васильева Т.Ю. Нормативно-законодательное регулирование налогообложения индивидуальных предпринимателей // Современная юриспруденция. – 2016. – № 5. – С. 81.

территории нашей страны помещений иностранным физическим лицам либо юридическим лицам, аккредитованным в российском государстве.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, осуществление, предоставление для собственных потребностей) на территории нашей страны:

— медицинских услуг, предоставляемые индивидуальными предпринимателями, реализующими медицинскую деятельность, за исключением ветеринарных, косметических и санитарно-эпидемиологических услуг;

— ряда медицинских товаров российского и иностранного производства по перечню, закреплённому Правительством страны;

— услуг по уходу за инвалидами, больными и престарелыми, потребность ухода за которыми удостоверена определенными заключениями учреждений и органов здравоохранения, федеральных учреждений медико-социальной защиты и (либо) органов социальной защиты населения;

— продуктов питания, напрямую произведенных столовыми медицинских и образовательных учреждений и реализуемых ими в представленных учреждениях, а также продуктов питания, фактически произведенных учреждениями общественного питания и реализуемых ими данными организациям либо столовыми;

— услуг по уходу и присмотру за детьми в учреждениях, осуществляющих деятельность в сфере образования по реализации образовательных программ дошкольного образования, услуг по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, студиях, секциях (в том числе, спортивные) и другие.

По нашему мнению, данный перечень необходимо расширить еще одним видом деятельности – инновационной деятельностью.

Порядок установления налоговой базы закреплён в статьях 154 – 159 и 162 НК РФ. Налоговые ставки для НДС предусмотрены в величине 0, 10 и 18 процентов, в отдельных случаях налог исчисляется по расчетным ставкам – 10/110 или 18/118.

Ставка 0 процентов, большей частью, применяется для реализации в режиме экспорта, а так же в отношении тех операций, которые закреплены в пункте 1 ст. 164 НК РФ. Ставка 10 процентов предусмотрена для товаров для детей, отдельных продовольственных товаров, периодических печатных изданий, отдельных медицинских товаров, а также племенных домашних животных. Ключевой ставкой налога у налогоплательщиков НДС, является ставка налога 18 процентов¹.

Моментом установления налоговой базы, на основании ст. 167 НК РФ выступает наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день передачи (отгрузки) товаров (услуг, работ), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет дальнейших поставок товаров (осуществления работ, предоставления услуг), передачи имущественных прав.

Таким образом, если анализируемому лицу поступила оплата за товар, а сам товар еще не отгружен, то налог должен быть исчислен на дату приобретения оплаты. В случае если была произведена отгрузка продукции, а оплата еще не поступила, то налог подлежит исчислению на момент отгрузки.

Сумма налога подлежит расчету по нормам ст. 166 НК РФ, как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете – как сумма НДС, приобретенная в итоге сложения сумм налога, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли определенных налоговых баз. Снизить общую сумму НДС можно на предусмотренные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты.

Налог подлежит расчету поквартально не позже 20 числа месяца, следующего за отчетным, а предоставляется равными долями не позже 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

В рамках работы над представленным вопросом темы, нами было установлено, что на практике возникают споры между индивидуальными предпринимателями и налоговыми органами относительно уплаты НДС.

¹ Еналеева И.Д. Налоговое право России: учебное пособие. – М.: Юрайт, 2015. – С. 191.

Приведем в качестве примера Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 сентября 2016 г. № 13АП-19682/2016 по делу № А56-87649/2015¹. Как следует из материалов дела: ИП Попковым Е.В. в проверяемом периоде были приобретены у КУГИ по договорам купли-продажи 5 нежилых помещений. Реализация произведена без учета НДС. При этом реализация указанного выше имущества произведена ИП Попкову Е.В. без учета НДС. В силу прямого указания нормы, содержащейся в п.3 ст.161 НК РФ, обязанность налогового агента возлагается на физических лиц, обладающих статусом индивидуальных предпринимателей. Пункт 3 ст.161 НК РФ не ставит в зависимость обязанность индивидуальных предпринимателей по уплате НДС от факта дальнейшего использования приобретаемого имущества в предпринимательской деятельности и получения от такой деятельности дохода.

Довод ИП Попкова Е.В. о том, что у него отсутствует обязанность по перечислению НДС в бюджет, поскольку по договорам купли-продажи недвижимости он выступал как физическое лицо, а не как индивидуальный предприниматель, приобретенное имущество не использовалось в предпринимательской деятельности, является не состоятельным

В удовлетворении требований отказано, так как налогоплательщик, являясь покупателем государственного имущества, обязан исполнять обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

Применение НДС вызывает много проблем. К ним относятся: наличие задолженности; ошибки в заполнении деклараций; завышение величины НДС к возмещению; использование подставных фирм-однодневок и другие; для многих налогоплательщиков данный налог не совсем понятен; для определения величины налога (особенно к возмещению) необходимы специалисты-практики, занимающиеся оформлением документации для проверки и освобожденные от текущей учетной деятельности (тем более там, где ведется отдельный учет).

¹ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 сентября 2016 г. № 13АП-19682/2016 // Сборник судебных решений. – 2015. – № 21.

Данный косвенный налог, с одной стороны, необходим и призван пополнять бюджет страны, с другой – он является одним из проблематичных, трудозатратных и даже «коварных» налогов, ведь именно при его определении развилась система различных сомнительных схем в учете и документообороте.

Для решения названных проблем необходимы конкретные меры, например: более жесткий контроль над применением налоговых льгот; контроль и более жесткие административные наказания при несвоевременной оплате налога; в особых случаях – лишение льготы. Соответствующие изменения и дополнения необходимо внести в нормы действующего налогового законодательства РФ.

Таким образом, общая система налогообложения подразумевает исчисление и уплату физическим лицом с доходов от своей деятельности в качестве предпринимателя ряда налогов. Ведение предпринимательства на общей системе налогообложения вынуждает индивидуального предпринимателя уплачивать отдельные налоги, характерные УСН. Это: НДС (процентная ставка с учетом особенностей предпринимательства и НК РФ); ставка 13 процентов НДФЛ (с дохода от предпринимательства).

К указанному прибавляется оплата земельного, имущественного и транспортного налогов. Безусловно, данная выплата осуществляется лишь в тех случаях, когда есть транспортные, земельные либо имущественные ресурсы. В рамках работы над представленным вопросом темы, нами было установлено, что отдельные налоги ОСН нуждаются в дополнительной законодательной регламентации. Так, достаточно спорным выступает вопрос единой налоговой ставки НДФЛ 13 процентов для всех категорий физических лиц (за исключением случаев, предусмотренных в законе).

Единый размер ставки 13 процентов для физических лиц с разным доходом – проблема современного налогового законодательства РФ, которую необходимо разрешить путем введения максимальной и минимальной ставки по представленному налогу с учетом определенных критериев. Кроме того, мы

установили, что НДС, являясь косвенным налогом, несет в себе определенные проблемы, которые требуют разрешения на законодательном уровне.

Кроме того, мы установили, что НДС, являясь косвенным налогом, несет в себе определенные проблемы, которые требуют разрешения на законодательном уровне. В качестве первоочередных мер мы предлагаем следующие: более жесткий контроль над применением налоговых льгот; контроль и более жесткие административные наказания при несвоевременной оплате налога; в особых случаях – лишение льготы. Соответствующие изменения и дополнения необходимо внести в нормы действующего налогового законодательства РФ. Отдельные проблемы по НДС могут быть решены посредством введения системы публикации на сайте налоговых органов, так называемых, «черных списков».

Кроме того, в рамках проведенного исследования, мы пришли к выводу о том, что ряд проблем с принятием Приказа № 430 остался нерешенным. Так, в частности, представители малого и среднего предпринимательства не всегда могут использовать упрощенную систему налогообложения (например, потому что большая выручка), в связи с этим обязаны пользоваться ОСН. Считаем целесообразным предусмотреть для таких ИП какие-то льготы в виде упрощения ведения налогового учета либо снижения процентной ставки. Предлагаем, например, снизить с 20 до 18 процентов.

Соответствующие изменения и дополнения необходимо внести в нормы действующего налогового законодательства РФ.

2.2 Специальные налоговые режимы

Рыночные отношения изменили подходы к постановке бухгалтерского учета в отечественных организациях. Серьезная регламентация со стороны государства учетного процесса сменилась на разумное объединение государственного координирования и независимость организации в осуществлении бухгалтерского учета. Современные подходы выражаются, в

первую очередь, в том, что на базе предусмотренных законодательных и нормативных источников в сфере бухгалтерского учета и отчетности, организациям предоставлено право независимости в разработке учетной политики как для целей налогового, так и бухгалтерского учета¹.

В современных условиях хозяйствования налоговая политика выступает главным регулятором взаимоотношений между государством и налогоплательщиком. Одним из ориентиров политики страны в рассматриваемой сфере выступает стимулирование субъектов малого предпринимательства.

Субъектами малого предпринимательства, согласно федеральному закону «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», считаются индивидуальные предприниматели и организации, соответствующие ряду критериев:

— доля участия принадлежащая одной или нескольким организациям, не выступающим субъектами малого и среднего бизнеса, не должна быть более 25 процентов;

— общая доля участия государства, субъектов страны, муниципальных образований, зарубежных организаций, иностранных физических лиц, религиозных и общественных объединений (организаций), благотворительных и других фондов в уставном капитале не должна быть более 25 процентов;

— средняя численность сотрудников за предшествующий календарный год не должна быть более 100 лиц включительно (для микроорганизаций – 15 лиц); выручка от реализации продукции (услуг, работ) без НДС за предыдущий календарный год не должна быть более 400 млн руб. (для микроорганизаций – 60 млн руб.)².

Кроме общего режима налогообложения, используемого значительным числом средних и крупных организаций, имеется несколько специальных налоговых режимов, предназначенных для субъектов малого

¹ Соловьев И.Н. Налоговое право: учебник. – М.: Инфра-М, 2013. – С. 183.

² Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ // СЗ РФ. – 2007. – № 17. – Ст. 3456.

предпринимательства. За все время их присутствия данные налоговые режимы несколько раз подвергались реформированию. Безусловно, подобная нестабильность налоговой системы не могла не отразиться на налогоплательщиках указанного сектора экономики. При этом нельзя не указать и определенные благоприятные нововведения за последние годы в сфере учета и налогообложения деятельности субъектов малого бизнеса, которые ориентированы на учет интересов и улучшение положения налогоплательщика¹. Одной из ключевых задач, стоящих перед государством и профессиональным бухгалтерским сообществом, выступает гармонизация функционирующих в стране стандартов бухгалтерского учета (ПБУ) с МСФО. Министерством финансов страны в 2011 г. одобрен «План Минфина на 2012 – 2015 год по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности», закрепляющий утверждение обновленных и приведение ранее принятых нормативно-правовых источников по финансовой отчетности и бухгалтерскому учету на основании МСФО.

Главной целью внедрения специальных налоговых режимов выступает, прежде всего, уменьшение налоговой нагрузки и, как результат, повышение в бюджет налоговых поступлений.

Упрощенная система налогообложения (УСН). Соответственно, при использовании данной системы налогообложения образуется значительное число трудностей и проблем, в связи с этим многие практики именуют ее не «упрощенкой», а «усложненкой». Вопросы начинают возникать уже с момента принятия решения о переходе на представленный режим. Постоянная трудность «упрощенщиков» – освобождение от уплаты НДС².

¹ Зудина Е.В. Правовые основы малого предпринимательства в России на современном этапе развития // Право и жизнь. – 2016. – № 3. – С. 21.

² Юрьев В.С. Совершенствование основ правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей // Журнал российского права. – 2016. – № 7. – С. 19.

Сущность трудности заключается в том, что юридическое лицо (либо ИП) на УСН не выступает плательщиком НДС. Если индивидуальный предприниматель планирует трудиться с налогоплательщиками, освобожденными от уплаты НДС, то трудность при указанном не будет возникать, иное дело, если его «коллегами по предпринимательству» будут выступать плательщики НДС.

В данном случае анализируемому лицу грозит потеря доли своих «покупателей», так как им следует принять к вычету НДС, плательщиком которого предприниматель на упрощенной системе налогообложения не выступает.

Соответственно, трудность налогоплательщиков, использующих УСН, выражается в невыгодном положении в цепочке НДС. Данная проблема касается не только упрощенной системы налогообложения, но также и иных налоговых режимов, применяемых индивидуальными предпринимателями. На основании вышеизложенного, мы приходим к выводу, что федеральному законодательству необходимо внести определенные изменения в нормы действующего налогового законодательства РФ в части оптимизации данного вопроса.

Следующая трудность, образующаяся в ходе использования УСН, взаимосвязана с регулярным контролем критериев, ограничивающих право использования указанного режима налогообложения. При превышении предусмотренных НК РФ ограничений, налогоплательщику придется исчислить и уплатить в бюджет все те налоги, от которых он был освобожден на «упрощенке»: налог на прибыль юридических лиц (либо НДФЛ – у предпринимателей), НДС, налог на имущество; с первого числа квартала, в котором образовалось данное превышение (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Проблемы при использовании УСН также могут образоваться при возникновении обстоятельств необоснованного обогащения и приобретения налоговой выгоды при проверке налоговыми структурами определения к расходам стоимости продукции, услуг, работ, приобретенных у поставщиков,

которые не зарегистрированы в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, то есть у «несуществующих юридических лиц»¹.

Подобные расходы не могут быть определены на снижение налогооблагаемой базы по единому налогу, так как при указанном отсутствует факт документального удостоверения данных затрат.

В достижении избегания подобных ситуаций налогоплательщик должен обязательно осуществлять проверку своих поставщиков на предмет их регистрации, и делать указанное следует до осуществления сделки. Как свидетельствует практика, значительная часть конфликтов в ходе использования упрощенной системы налогообложения образуется в части документального оформления затрат, взаимосвязанных с применением автотранспорта, затрат на осуществление ремонтных работ и их экономического обоснования, а также в части определения норм расходования горюче-смазочных материалов, норм затрат на выплату компенсации за применение личного транспорта для служебных поездок и другие.

В ходе использования упрощенной системы налогообложения образуются проблемы и трудности, зависящие от различных факторов, в частности, от таких как: отрасль, разновидность предпринимательской деятельности, сезонность, регулярность оформления сделок, объем поставляемой продукции, предоставляемых услуг и работ.

Мы ранее указали наиболее общие и часто образующиеся трудности при использовании указанного режима налогообложения. Упрощенная система налогообложения на протяжении последних лет регулярно преобразуется, при этом, в ходе ликвидации одних сложностей и противоречий непременно образуются иные, что еще раз удостоверяет несовершенство налоговых правовых источников РФ в отношении упрощенной системы налогообложения.

Говоря о системе учета и налогообложения в субъектах малого предпринимательства, нельзя не указать о таком значимом допущении, как

¹ Чуйкова В.Д. Проблемы правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства // Юридическая практика. – 2015. – № 5. – С. 40.

допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Оно закреплено в ПБУ 1/2008 «Учетная политика» и предусматривает, что факты хозяйственной деятельности организации определены к тому отчетному периоду, в котором они были, вне зависимости от непосредственного времени поступления либо выплаты финансовых средств, взаимосвязанных с указанными фактами¹.

Если малое юридическое лицо использует упрощенную систему налогообложения на основании гл. 26.2 НК РФ, то учет расходов и доходов для целей налогообложения оно производит по кассовому методу. С тем, чтобы сблизить налоговый и бухгалтерский учет приходится использовать кассовый метод учета расходов и доходов не только в достижении налогового учета, но и для целей бухгалтерского.

В ходе анализа специализированной литературы, нами было установлено, что упрощенная система по своей цели направлена на упрощение налогового учета. При этом в ходе практической реализации данной системы могут возникать определенные трудности. Так, в частности, она может быть ограничена: требованиями законодательства; предвзятым налоговым контролем; нежелание контрагентов работать с индивидуальным предпринимателем, использующим специальный налоговый режим.

На основании вышеизложенного, с учетом того, что в последнее время упрощенная система налогообложения усиливается, мы признаем целесообразным, упростить ведение налогового учета.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД).

Перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться ЕНВД:

- предоставление бытовых услуг;
- предоставление ветеринарных услуг;

¹ Сеницына О.А. Правовая политика в сфере налогового стимулирования индивидуальных предпринимателей в России // Молодой ученый. – 2016. – № 16. – С. 19.

— предоставление услуг по техническому обслуживанию, ремонту и мойке автотранспортных средств;

— оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению вышеуказанных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);

— розничная торговля, реализуемая через магазины с площадью торгового зала не свыше 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

— предоставление услуг общественного питания, реализуемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не свыше 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания и др. (ст. 346.26 НК РФ).

Прежде всего, отметим, что согласно федеральному закону от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» представленная система налогообложения с 1 января 2013 года стала носить добровольный к использованию характер.

Налогоплательщики могут добровольно перейти на ЕНВД при соблюдении предусмотренных ограничений. Специальный налоговый режим в виде ЕНВД будет функционировать до 31 декабря 2017 г. С 2018 г. планируется отменить анализируемую систему, что взаимосвязано с различными недостатками данного специального режима. Одним из главных недочетов представленного режима налогообложения выступает потерявший актуальность и экономически необоснованный размер базовой доходности¹.

Как свидетельствует практика, в отдельных субъектах страны величина ЕНВД, установленная на основании базовой доходности и физического показателя, скорректированная на коэффициенты К1 и К2 бывает чересчур малой либо, напротив, необоснованно большой. В связи с указанным пересмотр величин

¹ Чуйкова В.Д. Проблемы правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства // Юридическая практика. – 2015. – № 5. – С. 41.

базовой доходности по отдельным разновидностям деятельности выступает необходимым.

Система налогообложения в виде ЕНВД не принимает во внимание сезонность, специфику ведения деятельности в качестве предпринимателя, наемный труд, размер приобретенного дохода (или убытка) и другие особенные признаки осуществления деятельности. К неблагоприятным сторонам также может относиться направленность физического показателя на количество работников по таким видам деятельности, как, например, оказание бытовых услуг, оказание ветеринарных услуг – что приводит к искусственному уменьшению количества трудящихся, и в последующем к использованию неофициальных схем выдачи заработной платы.

Для ликвидации вышеобозначенных трудностей, в процессе переходного этапа до 2018 г., следует дифференцировать базовую доходность, разбив группу «бытовые услуги» на более мелкие категории, что позволило бы приблизиться к более действительной картине налогоплательщика. Кроме того, эффективным решением выступает предоставление возможности местным структурам власти закреплять величину базовой доходности исходя из действительно приобретаемого дохода в конкретном субъекте РФ, особенно для таких разновидностей деятельности, как транспортные услуги, торговля и общественное питание.

Недочет, который имеют все налоговые режимы, используемые субъектами малого предпринимательства, не обошел стороной и систему налогообложения в виде ЕНВД – это отсутствие права уплачивать НДС, что делает невыгодным сотрудничество с поставщиками, использующими общий режим налогообложения.

Существенное число проблем образуется при совмещении режимов – ЕНВД и УСН либо ЕНВД и общего режима налогообложения. При совмещении упрощенной системы налогообложения и ЕНВД проблемы образуются при пропорциональном распределении расходов и доходов налогоплательщика, а

также деление численности административно-управленческого персонала, обслуживающего в организации несколько разновидностей деятельности. Наиболее часто указанное происходит при осуществлении такой разновидности деятельности, как предоставление бытовых услуг, в части разделения площади торгового зала при одновременной реализации розничной и оптовой торговли¹.

Плательщик данного налога должен встать на учет в налоговой инспекции каждого муниципального образования, где он реализует деятельность в качестве предпринимателя. При указанном он не может требовать от налоговых инспекций перенаправлять декларацию по ЕНВД, сданную им по результатам отчетного периода, в иные подразделения ФНС. Обязанность налогоплательщика предоставлять налоговые декларации по месту учета предусмотрена в НК РФ. К такому выводу пришел Верховный суд РФ.

Суть спора заключается в том, что гражданин был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя и поставлен на учет в МИФНС России № 1 по ХМАО-Югре с главным видом предпринимательской деятельности юридические услуги. Об указанном ему было предоставлено свидетельство о государственной регистрации физического лица в качестве анализируемого лица и уведомление о постановке на учет. В связи с тем, что он решил реализовывать дополнительную деятельность в области предоставления услуг общественного питания, через объекты организации представленного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей, в отношении которой введен ЕНВД, ИП встал на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД в ИФНС страны по Сургутскому району ХМАО – Югры и приобрел уведомление о постановке на учет физического лица в налоговой инспекции. Предприниматель сообщил по главному месту регистрации в качестве ИП о постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД для определенных разновидностей деятельности.

Данное лицо отчиталось по всей работе, передав в МИФНС страны № 1 по ХМАО-Югре налоговую декларацию. При этом налоговая инспекция отказала в

¹ Кваша Ю.Ф. Налоговое право: учебник. – М.: Юрист, 2014. – С. 213.

передаче указанной декларации в адрес ИФНС страны по Сургутскому району ХМАО-Югры вместе с заявлением о постановке на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД в связи с реализацией предпринимательской деятельности в городе Нефтеюганске. Указанные факты выступили основанием для обращения ИП в арбитражный суд с исковым заявлением об обжаловании действий ФНС¹.

Суды трех инстанций отказали данному лицу в удовлетворении заявленных требований. Арбитры отметили, что на основании предписаний ст. 80 НК РФ, налоговая декларация по закрепленной форме предоставляется в орган ФНС по месту учета налогоплательщика в предусмотренные правовыми источниками о налогах и сборах периоды. При данном, на основании ст. 346.28 НК РФ, все налогоплательщики, которые реализуют разновидности представленной деятельности, закрепленные пунктом 2 ст. 346.26 НК РФ, должны встать на учет в налоговых инспекциях по месту реализации данной деятельности в период не позже пяти дней с начала ее реализации. При данном осуществлять уплату ЕНВД, введенный в данных муниципальных районах, городских округах, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге, предприниматели должны также по месту указанной регистрации.

Следовательно, если налогоплательщик реализует деятельность, облагаемую ЕНВД, на территориях нескольких муниципальных образований, то он должен встать на учет в налоговых структурах в каждом муниципальном образовании и предоставлять декларации по ЕНВД по месту каждой регистрации. Величина ЕНВД, при данном, должна быть исчислена и уплачена по каждому муниципальному образованию в отдельности. Обоснованность данных выводов удостоверил Верховный суд РФ в определении от 17 июля 2015 г. № 304-КГ15-8134.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН). В сфере использования системы

¹ Определение Верховного суда РФ от 17 июля 2015 г. № 304-КГ15-8134 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2015. – № 14.

налогообложения для вышеуказанных товаропроизводителей также имеется комплекс проблем, затрудняющих применение указанного режима.

Проблемой рассматриваемой системы выступает довольно высокий (70 процентов) порог, позволяющий вновь образованным сельскохозяйственным юридическим лицам использовать представленный налоговый режим. В современное время образовалась потребность поддержки подобных юридических лиц с помощью снижения для них выше обозначенного 70 процентов критерия использования ЕСХН. На основании вышеуказанного, мы приходим к умозаключению, что данный порог необходимо снизить, внести соответствующие изменения в нормы действующего налогового законодательства РФ.

Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на ЕСХН была закреплена в 2013 – 2015 гг. в величине 18 процентов, а начиная с 2016 г. – налоговая ставка определяется на основании п. 1 ст. 284 НК РФ.

Мы полагаем, для сельскохозяйственных товаропроизводителей, использующих общий режим налогообложения следует продлить льготу по налогу на прибыль организаций в виде пониженной либо нулевой ставки.

По нашему мнению, в связи с тем, что область сельского хозяйства имеет свою особенность и обладает спецификой (географическое положение, сезонность, климатические условия и другие), то результативным решением была бы разработка корректирующего коэффициента для каждой природной зоны в зависимости от плодородия почв.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, использующие общий режим налогообложения, могли бы корректировать на представленный коэффициент налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Данное решение соответствовало бы началу справедливого налогообложения и учитывало бы особенность отрасли сельского хозяйства в нашей стране¹.

¹ Чуйкова В.Д. Проблемы правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства. – С. 41.

Патентная система налогообложения (ПСН). Представленная система налогообложения – самая молодая из ныне функционирующих, соответственно, это наиболее развивающееся направление налоговой системы страны. Главной целью закрепления упрощенной системы налогообложения на базе патента было формирование благоприятных условий для становления малого и среднего предпринимательства и снижение налоговой нагрузки.

Данная система налогообложения выступила независимым режимом и предназначена для анализируемых лиц, при указанном носит добровольный характер и не выступает обязательной к использованию. Она пришла на смену упрощенной системе налогообложения на базе патента, которая перестала функционировать с 1 января 2013 г. Глава 26.5 НК РФ «Патентная система налогообложения» была введена ФЗ от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ». Каждый предприниматель обладает правом перехода на указанный специальный режим налогообложения в любом субъекте страны, где он зарегистрирован в качестве налогоплательщика и где функционируют нормативно-правовые источники субъектов страны, закрепляющие порядок использования представленной системы налогообложения¹.

Как и при использовании УСН на базе патента, предприниматель, перешедший на патентную систему, освобождается от уплаты НДФЛ, налога на имущество физических лиц и НДС по деятельности, облагаемой в пределах патентной системы.

Среди благоприятных особенностей, свойственных для патентной системы налогообложения, необходимо указать отсутствие обязанности рассматриваемых лиц представлять в налоговый орган налоговые декларации, что существенно упрощает процедуру взаимодействия с налоговыми инспекциями.

Вместе с тем, при указанном у индивидуальных предпринимателей образуется обязательство по ведению налогового учета доходов от реализации в

¹ Синицына О.А. Правовая политика в сфере налогового стимулирования индивидуальных предпринимателей в России // Молодой ученый. – 2016. – № 16. – С. 20.

книге доходов индивидуального предпринимателя в достижении реализации контроля над максимальным размером дохода, приобретенного рассматриваемым лицом во время патентного налогообложения.

Еще одним преимуществом выступает возможность свободного выбора срока функционирования патента. Патент можно купить на необходимое индивидуальному предпринимателю число месяцев. Подобная возможность незаменима для предпринимателей, реализующих деятельность по сезону. Кроме того, среди благоприятных сторон ПСН можно указать: отсутствие ограничений на число подготовленных патентов, отсутствие обязанности использовать ККТ, возможность совмещения Патентной системы с иным режимом налогообложения, к примеру, с УСН либо ЕНВД. Среди отрицательных сторон данной системы можно указать то что, патентная система регламентирует определенные разновидности деятельности. Если анализируемое лицо намерено осуществлять два направления предпринимательства, то ему придется приобретать два патента. А за каждый патент необходимо платить. При этом цена патента может различаться в зависимости оттого, в каком регионе осуществляется предпринимательство, и других условий. Цена патента не зависит от действительных итогов деятельности. В определенном понимании это даже и хорошо – предприниматель заранее знает, сколько обязан будет отдать государству. При этом далеко не всем индивидуальным предпринимателям может быть удобна подобная «авансовая» система оплаты, ввиду того, что возможность уплатить налог до непосредственного приобретения прибыли есть не у всех¹.

Порядок оплаты патента зависит от срока, на который предприниматель его приобретает. Патент можно приобрести на срок от одного до двенадцати месяцев, но лишь в рамках одного календарного года. Если патент приобретен на период до шести месяцев, его полностью необходимо оплатить не позже 25 календарных дней после начала функционирования патента. Патент, приобретенный на период от шести месяцев до календарного года, можно оплатить в два раза.

¹ Холина О.И. Правовое регулирование предпринимательской деятельности в Российской Федерации // Юридический журнал. – 2016. – № 2. – С. 91.

Существенным преимуществом патентной системы налогообложения для индивидуального предпринимателя выступает освобождение от уплаты отдельных налогов и, как результат, снижение налоговой нагрузки. Согласно п. 10 ст. 346.43 НК РФ использование патентной системы налогообложения индивидуальным предпринимателем предусматривает их освобождение от обязанности по уплате: НДФЛ (в части доходов, приобретенных при реализации «патентных» видов деятельности); налога на имущество физических лиц (относительно имущества, используемого при реализации «патентных» разновидностей деятельности); НДС (за исключением случаев, указанных в законе).

Значимым недостатком представленной системы выступает невозможность снижения стоимости патента на величины страховых взносов на обязательное страхование. А именно взносы с выплат в пользу сотрудников (их коммерсанты уплачивают по тем же правилам, что и юридические лица) не формируют вычет, как на иных системах налогообложения используемых индивидуальным предпринимателем.

Существенно также обозначить, что в каждом патенте на право использования ПСН необходимо обозначать адрес реализации деятельности. К такому выводу пришел Верховный Суд РФ¹. Вышеуказанный суд признал соответствующими налоговым нормативным источникам РФ Приложения к приказу ФНС от 18 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/589@ «Об утверждении формы заявления на получение патента» и Приложения № 1 к приказу ФНС от 26 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/599@ «Об утверждении формы патента на право применения патентной системы налогообложения» в части требования обозначить адрес по каждому месту реализации вида предпринимательской деятельности.

Гражданка-предприниматель обратилась в высший судебный орган с заявлением о признании недействующим Приложения к приказу ФНС России от 18 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/589@ в части указания в числе данных по каждому

¹ Решение Верховного Суда РФ от 24 апреля 2015 г. № АКПИ15-279 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2015. – № 6.

объекту, который применяется при реализации вида предпринимательской деятельности, предусмотренного ст. 346.43 НК РФ, адреса его места расположения. Кроме того, гражданка просила признать недействующим Приложение № 1 к приказу ФНС России от 26 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/599@ в части указания в патенте по каждому месту реализации вида предпринимательской деятельности почтового индекса, субъекта РФ, населенного пункта, улицы, номера дома и номера квартиры либо офиса. Предприниматель признает данные предписания противоречащими новеллам НК РФ.

Высший судебный орган решением от 24 апреля 2015 г. № АКПИ15-279 отказал в удовлетворении заявленных требований индивидуальному предпринимателю. Судьи обозначили, что в ст. 346.45 НК РФ закреплено, что форма патента и форма заявления на приобретение патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в сфере налогов и сборов. На основании Положения о Федеральной налоговой службе, закрепленного постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506, ФНС страны выступает федеральным органом исполнительной власти, реализующим функции по контролю и надзору за соблюдением правовых источников РФ о налогах и сборах. Соответственно, ФНС страны издала оспариваемые нормативные правовые акты в рамках своих полномочий¹.

Более того, ст. 346.47 НК РФ определено, что объектом налогообложения на ПСН считается потенциально возможный к приобретению годовой доход анализируемого лица по определенному виду предпринимательской деятельности, предусмотренный правовым источником субъекта РФ. При указанном, для возможности использования ПСН, на основании пункта 7 ст. 346.43 НК РФ, предельный размер потенциально возможного к приобретению индивидуальным предпринимателем годового дохода по единому правилу, не может быть более 1 миллиона рублей. При этом, федеральный законодатель

¹ Решение Верховного Суда РФ от 24 апреля 2015 г. № АКПИ15-279 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2015. – № 6.

предоставил право властям субъектов РФ дифференцировать величину потенциально возможного к приобретению рассматриваемым лицом годового дохода в зависимости от числа обособленных объектов (площадей), территории действия патентов. А также разделять территорию субъекта РФ по территориям функционирования патентов по муниципальным образованиям, на основании пункта 8 ст. 346.43 НК РФ.

Изменения, возникающие в ходе единого процесса экономических реформ в нашей стране, приводят к трансформации бухгалтерского учета. Возможность выбора методического обеспечения, технологии бухгалтерского учета и налогообложения позволяет организации воздействовать на результативность учетного процесса, достоверность и полноту отражения ее положения, а также обеспечить управленческий персонал полной и своевременной информацией, требуемой для принятия управленческих решений.

Значимо указать, что система налогообложения субъектов малого предпринимательства, прежде всего, ориентирована на учет специфики экономической деятельности определенных категорий налогоплательщиков. В конкретной мере использование налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства позволяет уменьшить напряженность в отношениях между налоговыми инспекциями и налогоплательщиками, позволяет увереннее чувствовать предпринимателям, повышает качество прогнозирования и планирования как материальных поступлений, так и, в свою очередь, налоговых платежей в бюджет¹.

Подводя итог, отметим, что специальный налоговый режим как институт налогового права выражает собой систему налогово-правовых предписаний, закрепляющих особенный порядок установления компонентов налогообложения в целях формирования благоприятных условий для конкретной категории субъектов налоговых правовых отношений, а в нашем случае для малых

¹ Сеницына О.А. Правовая политика в сфере налогового стимулирования индивидуальных предпринимателей в России // Молодой ученый. – 2016. – № 16. – С. 22.

представителей, что требует сочетания целей налогового стимулирования приоритетных разновидностей деятельности и обеспечения налогового контроля.

Лица применяющие специальные режимы освобождены от уплаты НДС, что в ряде случаев является проблемой, так как ведет к потере некоторой доли рынка, а также лишает возможности обратиться в соответствующий налоговый орган с заявлением по возмещению НДС (например, при строительстве это не совсем выгодно). В отношении УСН, отметим, что индивидуальный предприниматель вправе выбрать УСН в момент получения статуса индивидуального предпринимателя, либо в установленном законом порядке до начала следующего налогового периода. УСН направлена на упрощение налогового учета, однако анализ действующего законодательства показывает, что данная система никак не упрощает бухгалтерский учет, что приводит к не достижению поставленной законодательством цели. Кроме того плательщики УСН в любой момент в течение года могут превысить ограничения, что приведет к начислению налога за весь период. Считаем, это не правильным. Предлагаем изменения в законодательство, которое позволит использовать УСН до достижения ограничений до полного месяца. А с месяца в котором ограничения превышены начислять по общей системе. Применительно к ЕНВД, укажем, что данная система на текущий момент устарела, так как применяются критерии не соответствующие требованиям современности. Необходимо пересмотреть законодательство и внести новые критерии: сезонность, специальные работы и другие.

Относительно ЕСХН следует указать, что лица применяющие данный налог столкнулись с проблемой завышенного порога. Предлагаем снизить порог, например, до 50 процентов, что позволило бы многим лицам применять данную систему. Нужны доработки, а именно внедрение коэффициента в зависимости от природной зоны, где индивидуальный предприниматель зарегистрирован). В заключение остановимся на патентной системе. Патентная система обладает определенными отрицательными сторонами. Среди основных можно указать –

необходимость приобретения патента на каждый вид деятельности, отсутствие цены патента, зависимость от итогов деятельности, а также отсутствие возможности снижения патента на величины страховых взносов. Следовательно, в современное время налоговые режимы все еще нуждаются в уточнении и пересмотре отдельных вопросов, которые образуются в ходе практического их использования.

Следовательно, в современное время налоговые режимы все еще нуждаются в уточнении и пересмотре отдельных вопросов, которые образуются в ходе практического их использования.

2.3 Совершенствование правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей

Предпринимательство выступает значимым стратегическим ресурсом и внутренним источником становления отечественной экономики. Малое предпринимательство – один из главных институтов рыночной экономики, а одна из существенных задач рыночных реформ – формирование результативной налоговой системы, обеспечивающей интересы как страны, так и самих предпринимателей, соответственно, формирование и становление системы налогообложения субъектов малого бизнеса выступают значимыми задачами при разработке налоговой политики страны.

Полноценное становление российского государства и его экономики в соответствии с закрепляемыми приоритетами экономического развития и роста благосостояния государства не представляется возможным без позитивного права и продуманной и результативной правовой политики, через которые осуществляется управление экономическими и общественными процессами, в том числе в области стимулирования предпринимательской деятельности.

В теории разработано такое определение как предпринимательский климат, под которым подразумевается система условий и факторов – правовых, социальных, политических и иных. Представленный климат раскрывается и как система условий результативного функционирования предпринимательства, устанавливаемых федеральной, региональной и местной политикой, и обеспечивающих взаимное согласование интересов разных субъектов по вопросу целей становления территорий и их конкретных подсистем².

Одной из составляющих анализируемого климата является налоговый климат. А.В. Терешин раскрывает налоговый климат как «систему экономических, правовых, политических и иных условий, напрямую либо опосредованно воздействующих на деятельность налогоплательщика в целом и процесс осуществления его налоговых обязательств конкретно»¹.

Факторы налогового климата осуществляют прямое и косвенное воздействие на финансовые итоги субъектов бизнеса. Состояние налогового климата непосредственно раскрывается содержанием налоговой политики и направлениями налогового стимулирования.

При указанном под налоговым стимулированием подразумеваются «целеориентированные действия структур государственной власти и местного самоуправления по закреплению в правовых источниках РФ о налогах и сборах и действительному предоставлению налоговых льгот и других мер налогового плана, улучшающих экономическое либо имущественное положение определенных групп налогоплательщиков либо плательщиков сборов для формирования экономической заинтересованности реализации ими социально полезной либо другой поощряемой деятельности».

Меры налогового стимулирования являются инструментом привлечения физических лиц в область индивидуальной предпринимательской практики.

¹ Зудина Е.В. Правовые основы малого предпринимательства в России на современном этапе развития // Право и жизнь. – 2016. – № 3. – С. 22.

² Терешин А.В. Стимулирование предпринимательской активности посредством управления налоговым климатом территории // Сибирская финансовая школа. – 2012. – № 5 (70). – С. 87.

Для страны направление физических лиц на занятие индивидуальной предпринимательской деятельностью имеет свои преимущества:

— указанная деятельность выступает наиболее гибкой и способной к адаптации к меняющимся экономическим условиям, в том числе в условиях экономических санкций;

— обеспечивается насыщение рынка услугами и товарами, уменьшается нагрузка на государство по обязательному социальному страхованию.

Анализируемая деятельность физических лиц для них самих же и одновременно и для государства выступает источником доходов. При этом в нашей стране рассматриваемая предпринимательская практика не приобрела необходимого распространения по сравнению с другими странами. Это ставит вопрос о содержании налогового стимулирования анализируемых лиц и последующего совершенствования налоговых правовых источников РФ¹.

В НК РФ отсутствуют особенные предписания о налогообложении индивидуальных предпринимателей. Налогообложение их предпринимательской деятельности производится на единых основаниях, но, безусловно, с учетом особенных специальных налоговых режимов и возможностей использования особенных правил налогового учета.

Однако, законодатель выделяет особенную категорию среди индивидуальных предпринимателей – индивидуальных предпринимателей, определенных к категории малого и среднего предпринимательства (ст. 4 ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ). Конкретно в отношении данной категории индивидуальных предпринимателей и имеет место налоговое стимулирование, ориентированное на становление представленного сектора экономики.

Российское государство активно осуществляет политику по формированию благоприятных условий для малого и среднего бизнеса. Малое и среднее предпринимательство – это база устойчивого становления отечественных

¹ Гусева Т.С. Правовое регулирование налогообложения индивидуального предпринимательства // Наука. Практика. Право. – 2015. – № 3. – С. 109.

экономик. Становление областей малого и среднего бизнеса, как говорит мировой опыт, наименее расходный для государства способ формирования рабочих мест. Более того, малое и среднее предпринимательство имеет все те преимущества для страны и физических лиц, которые обозначались ранее в отношении индивидуальных предпринимателей.

При этом, к сожалению, в нашей стране указанный сектор экономики не приобрел своего требуемого и желаемого становления. Причины того самого разного порядка, и не мало важное значение среди них имеет налоговая политика и функционирующие налоговые правовые источники РФ.

Государством поэтапно реализовывалось преобразование налогового законодательства в достижении налогового стимулирования становления малого и среднего предпринимательства, в том числе, деятельности индивидуальных предпринимателей, что проявилось во введении упрощенной системы ведения бухгалтерского учета, введении единого налога, уменьшении налоговой ставки, закреплении льготных налоговых режимов, закреплении налогового минимума, налоговых каникул, возможности рассрочки либо отсрочки по уплате налога, налогового кредита и другие¹.

В современное время налоговое стимулирование анализируемого предпринимательства производится по двум направлениям:

- 1) возможность использования специальных режимов налогообложения;
- 2) предоставление определенных налоговых льгот в пределах общей системы налогообложения.

Актуальными ориентирами последующей правовой политики в области налогового стимулирования становления рассматриваемого бизнеса в нашей стране считаются:

- последующая либерализация налогового климата в области инноваций;
- последующая либерализация налогового климата, в том числе «в направлении дифференциации налоговых выплат для организаций, внедряющих

¹ Топорин В.С. Индивидуальные предприниматели как субъекты налоговых правоотношений // Фундаментальные исследования. – 2014. – № 2. – С. 55.

современное высокотехнологичное оборудование, технологии, реализующих хозяйственную деятельность по ключевым для развития экономики ориентирам»;

— распространение права на использование 2-летних «налоговых каникул» по УСН и ПСН на деятельность в области бытовых услуг;

— меры по налоговому стимулированию становления малого бизнеса через специальные налоговые режимы: увеличение перечня разновидностей деятельности, в отношении которых может использоваться патентная система налогообложения;

— предоставление права представительным структурам муниципальных образований, законодательным структурам городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя уменьшать ставки ЕНВД с 15 до 7,5 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков и разновидностей предпринимательской деятельности;

— предоставление субъектам страны права уменьшать ставки налога для налогоплательщиков, использующих УСН с объектом налогообложения в виде доходов, с 6 до 1 процента в зависимости от категорий налогоплательщиков и разновидностей предпринимательской деятельности.

В целом, в качестве главного способа налогового стимулирования малого и среднего предпринимательства в разных выражениях выступает идея уменьшения налоговой нагрузки, которая реализуется по двум ориентирам: уменьшение самого налогового бремени, уменьшение административной нагрузки по части налогового администрирования и налогового контроля (упрощение деятельности анализируемого лица)¹.

Большое внимание, в данном случае, хотелось бы обратить на первое направление. Значимой задачей малого и среднего бизнеса выступает нахождение первоначальных ресурсов для начала своей деятельности в качестве предпринимателя, а в последующем – обеспечение платежеспособности, ликвидности, финансовой устойчивости. На указанном этапе рассматриваемой

¹ Минакова В.В. Теоретические основы налогообложения индивидуальных предпринимателей // Юридический журнал. – 2015. – № 8. – С. 92.

деятельности уменьшение налоговой нагрузки обоснованно, в том числе в форме предоставления налоговых каникул. Но, однако, налоговые послабления не должны носить абсолютный характер. Как на стадии начала предпринимательства, так и в последующем налогообложение данной деятельности индивидуальных предпринимателей должно быть соизмеримым с налогообложением доходов физических лиц, трудящихся по найму. Вместе с тем, чем ниже налоговое бремя, тем экономически интересней становится определенная область деятельности.

Однако, труд физического лица в качестве индивидуального предпринимателя не должен иметь более привилегированное положение по налогообложению доходов, чем труд физического лица, трудящегося по найму, идет ли речь о государственных либо муниципальных служащих, субъектах, трудящихся в частной области, либо занимающихся частной практикой.

Использование любых послаблений в области налогообложения предпринимательской деятельности анализируемых лиц в сравнении с налогообложением доходов субъектов, трудящихся по найму, должно соотноситься с целями предоставления налоговых льгот, к которым, например, А.В. Демин определяет следующее:

- 1) как метод поощрения за особенные заслуги перед социумом и страной;
- 2) социальное выравнивание экономического положения разных групп налогоплательщиков;
- 3) для стимулирования разных отраслей, которые поддерживаются государством;
- 4) привлечение зарубежных инвестиций и другие¹.

Для государства выступает экономически обоснованным предоставление налоговых льгот субъектам анализируемого бизнеса, к которым определены и индивидуальные предприниматели: уменьшаются объемы выплат по безработице, формируются новые рабочие места, снижаются вложения в инфраструктуру в

¹ Демин А.В. Налоговое право Российской Федерации: учебник. – М.: Проспект, 2014. – С. 216.

связи с приближением мест работы к зонам расселения и уменьшением средней дальности перевозок, уменьшается экологическая нагрузка на территорию на базе рассредоточения производства, обеспечивается более полное применение местных ресурсов и другие. Но при указанном, еще раз отметим, у народа не должно формироваться впечатление о том, что государство более заинтересовано в индивидуальных предпринимателях, нежели, чем в государственных и муниципальных служащих, во врачах, учителях, инженерах, строителях.

Эффективным механизмом по второму направлению признаем введение патентной системы налогообложения для анализируемых лиц.

Вводят и отменяют указанную систему для индивидуальных предпринимателей, а также устанавливают перечень разновидностей деятельности субъекты РФ своими правовыми источниками. А в более общем аспекте, особо укажем важность для становления индивидуального предпринимательства деятельности конкретно региональных властей, в том числе, по направлению повышения налогового потенциала территорий.

При совершенствовании представленной системы целесообразно принимать во внимание следующие рекомендации:

— в пределах специальных налоговых режимов должны быть закреплены налоговые стимулы для социально важных разновидностей деятельности, стимулов к внедрению инноваций, формированию современных инновационных технологий и продуктов;

— анализируемая система должна стимулировать рост доходов индивидуального предпринимателя и способствовать поэтапному переходу на общую систему налогообложения по мере повышения масштабов предпринимательства;

— система упрощенного налогообложения должна быть основана на балансе интересов налогоплательщика и государства;

— эффективно закрепить разные уровни налоговых ставок для предпринимательства, действующего в области услуг и производственной области.

Налоговая политика устанавливается и реализуется на всех уровнях власти. Значимо принимать во внимание, что региональная налоговая политика, как правильно указывает С.А. Зеленина, выступает наиболее гибкой и результативной в отношении одной из ключевых прослоек среднего класса – предпринимателей, «конкретно на региональном уровне посредством главных инструментов бюджетно-налоговой политики можно способствовать становлению малого предпринимательства, тем самым формируя и развивая средний класс»¹.

Кроме налоговых преференций определяемых государством для анализируемых лиц как субъектов малого и среднего бизнеса, необходимо указать и единые для всех субъектов хозяйственной деятельности меры налогового стимулирования, используемые государством:

— меры, взаимосвязанные с формированием конкретных стимулов для расширения предприятия и производства, обновления основных средств, модернизации производства, дополнительного инвестирования (применяя высвободившиеся средства);

— меры, ориентированные на уменьшение налоговой нагрузки (или налоговых издержек) налогоплательщика, реализующего деятельность, поощряемую государством;

— меры, ориентированные на долгосрочные инвестиции, на стимулирование пожертвований на общепользные цели (налоговые вычеты), стимулирование добавленной стоимости и иные.

Необходимо также обозначить, что закрепление любых налоговых льгот может повлечь разработку со стороны «недобросовестных» налогоплательщиков налоговых схем с применением правового статуса индивидуального

¹ Зеленина С.А. Проблемы инновационного развития территории: междисциплинарный подход»: материалы Всероссийской с международным участием научно-практической конференции. – Пермь, 2012. – С. 82.

предпринимателя. Так, Н.М. Дементьева обозначает в качестве примеров следующие налоговые схемы:

1) организация, функционирующая на УСН будет платить новичкам индивидуальным предпринимателям за работы, услуги по особенно высоким ценам, чтобы повысить свои затраты и снизить налоговую базу по объекту «доходы минус расходы», в свою очередь, численность индивидуальных предпринимателей будет повышаться в регионе, а поступления налогов от УСН могут значительно уменьшаться;

2) организации будут «рекомендовать» своим работникам зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя с предоставлением в аренду требуемой материальной основы; таким образом, новые индивидуальные предприниматели не платят единый налог в течение 2-лет, организация значительно снижает тем самым доходы от деятельности и также практически не платит налог по УСН по доходам от аренды имущества¹.

Таким образом, для российского государства значимо обеспечивать поступательное становление экономики. Значимым фактором, содействующим в указанном, выступает индивидуальная предпринимательская деятельность. И для ее становления требуются обоснованные и результативные механизмы налогового стимулирования, закрепляемые в определенных предписаниях налоговых правовых источников. При этом значимо принимать во внимание, что «работать» указанные нормы будут способны лишь в случае реализации системного подхода в формировании благоприятного климата для индивидуальной предпринимательской деятельности.

Реализация предписаний налоговых правовых источников, сопутствующие ей процессы реформирования и совершенствования налогового законодательства, должны носить системный характер и, кроме налоговых аспектов, учитывать также и вопросы образования положительного инвестиционного климата, в том числе, в области инноваций, и административную нагрузку (как со стороны

¹ Дементьева Н.М. Налоговое стимулирование индивидуальных предпринимателей // Новая наука: Опыт, традиции, инновации. – 2015. – № 6. – С. 212.

налоговых структур, так и со стороны правоохранительных структур) на хозяйствующих субъектах, должны осуществляться мероприятия по повышению имиджа территорий (муниципальных образований, регионов, особых экономических зон) и многое иное.

Необходимо также принимать во внимание, что меры налогового стимулирования должны быть не только экономически оправданы и обоснованы, но и не нарушать права других налогоплательщиков – физических лиц в достижении обеспечения начала равенства налогообложения и недопущении дискриминации.

И в завершение укажем, что механизмы налогового стимулирования анализируемых лиц должны подкрепляться системой гарантий прав индивидуальных предпринимателей как субъектов хозяйственной деятельности. Регистрация в качестве индивидуального предпринимателя влечет для физического лица разные риски – кадровые, договорные, правовые, в том числе и налоговые риски. Но в силу небольшой масштабности своей работы индивидуальный предприниматель ограничен в возможностях найма специалистов высокого уровня по юридической и экономической специальностям.

В свою очередь, признаем целесообразным формирование государством при налоговых инспекциях определенных информационно-консультативных центров, которые предоставляли бы поддержку на возмездной основе индивидуальным предпринимателям по выстраиванию и оформлению договорных отношений, вопросам бухгалтерского учета и предоставления отчетности, по мерам безопасности, кадровым вопросам и другим.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного исследования, подведем обобщающие итоги по теме выпускной квалификационной работы:

Индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы фермерских (крестьянских) хозяйств. Налогоплательщиками – физическими лицами могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. На основании ГК РФ гражданин имеет право заниматься предпринимательской деятельностью без формирования юридического лица с момента регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, после чего, индивидуальный предприниматель совмещает в себе, с точки зрения налогового права, признаки как физического так и юридического лица. Статус индивидуального предпринимателя возникает с момента государственной регистрации. Лица, реализующие предпринимательскую деятельность без формирования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение правил гражданского законодательства страны, при выполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не имеют права ссылаться на то, что они не выступают индивидуальными предпринимателями. Как свидетельствует анализ материалов правоприменительной практики, в настоящее время актуальным выступает вопрос незаконной предпринимательской деятельности физических лиц. Физические лица в ряде случаев традиционно осуществляли предпринимательскую деятельность без приобретения статуса индивидуального предпринимателя, например, риелторы. Последние, без соответствующей регистрации и без уплаты налогов осуществляют перепродажу квартир. Полагаем, что в указанных случаях необходимо начислять налоги и сборы действующие при общей системе налогообложения.

На правовой статус налогоплательщика влияет его возраст, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения объекта налогообложения. Для того чтобы стать предпринимателем, следует обладать полной правоспособностью и дееспособностью. Представленные категории неразделимы и взаимосвязаны и одна без иной, по сути, функционировать не может. Большинство граждан признается юридически правоспособным с 18 лет, то есть вступления в совершеннолетия. Согласно нормам ГК РФ в случае эмансипации, установленной судом либо органами опеки и попечительства, несовершеннолетний может быть зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя.

Индивидуальный предприниматель имеет право оформить доверенность на своего представителя в простой письменной форме, заверив ее своей печатью. При присутствии данного документа инспекторы имеют право отказать в приеме отчетности, переданной представителем. Но если у него нет печати, то доверенность должна быть заверена у нотариуса.

Вышеуказанный вопрос на практике вызывает разночтения. На индивидуальных предпринимателей, как и на юридических лиц, распространяются требования оформления доверенности, закрепленные п. 5 ст. 185 ГК РФ. В связи с этим мы признаем целесообразным принятие разъяснений Пленума Верховного суда РФ по вопросу возможности индивидуального предпринимателя передавать свои права и обязанности на основании доверенности оформленной в простой письменной форме.

В соответствии с нормами гражданского законодательства РФ долги умершего индивидуального предпринимателя по договорам с контрагентами переходят к наследникам в порядке универсального правопреемства. При этом наследники освобождаются от уплаты налоговой задолженности, ввиду того, что исполнение указанной обязанности неразрывно взаимосвязано с личностью ИП-налогоплательщика.

Налоговый статус – это совокупность прав и обязанностей, связанных с уплатой налогов и сборов индивидуальным предпринимателем. Анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод о наличии обязанности налогового органа направлять требование об уплате налога в адрес налогоплательщика. В случае если индивидуальный предприниматель не согласен с требованиями налогового органа, он имеет право обжаловать действия налогового органа в порядке, установленном налоговым законодательством. В тоже время индивидуальный предприниматель обязан первоначально осуществить требование ФНС и уплатить налог, а уже затем доказывать верность подготовленных им расчетов. Индивидуальный предприниматель также вправе предоставить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию. Кроме того, отсутствует запрет на предоставление уточненной налоговой декларации и после принятия решения по итогам выездной (или камеральной) налоговой проверки. Аналогичные положения применяются и в отношении юридических лиц.

Индивидуальный предприниматель вправе прекратить предпринимательскую деятельность на основании заявления, в этом случае физическое лицо утрачивает статус индивидуального предпринимателя. Налоговым законодательством предусмотрены основания принудительного прекращения статуса индивидуального предпринимателя (банкротство, ограничение дееспособности, смерть лица). Однако, физическое лицо вправе неоднократно приобретать статус индивидуального предпринимателя в течение жизни. Повторно зарегистрировавшийся индивидуальный предприниматель обязан уплачивать пеню по прошлым недоимкам.

В настоящее время в качестве одного из наиболее эффективных инструментов роста уровня правового регулирования выступает правовой мониторинг нормативных источников и правоприменительной практики. В рамках работы над представленным вопросом темы, нами было установлено, что на законодательном уровне правовой мониторинг урегулирован не в полной мере. В качестве меры по совершенствованию нормативного регулирования налоговых

отношений следует предложить предусмотреть за налоговыми структурами функцию реализации мониторинга правоприменения (на федеральном, региональном и местном уровнях), а также разработки методик его осуществления с учетом потребности оценки результативности осуществления прав и обязанностей налогоплательщиков в пределах разных налоговых статусов, выявления соответствия итогов правоприменения установленным целям нормативного регулирования.

Основным нормативно-правовым источником, закрепляющим порядок налогообложения индивидуальных предпринимателей в нашей стране на федеральном уровне выступает Налоговый кодекс РФ, закрепляющий систему налогов и сборов, страховые взносы и ключевые начала обложения страховыми взносами, а также единые принципы налогообложения и сборов в государстве. Налоговое законодательство включает в себя региональные и муниципальные нормативно-правовые акты, регулирующие порядок расчета и уплаты, в свою очередь, налогов субъектов РФ и муниципальных образований.

Зарубежный опыт налогообложения базируется на использовании в отношении налогоплательщиков разных режимов налогообложения. Налоговые режимы различны в зависимости от государства, целей и условий в которых они используются. Более того, данные режимы можно условно классифицировать на три категории: упрощенные режимы налогообложения; особые режимы налогообложения; режимы, сформированные на применении косвенных методов установления налоговых обязательств налогоплательщика.

Одним из главных налоговых стимулов способствующих становлению индивидуальных предпринимателей выступает использование в пределах общезакрепленной налоговой системы прогрессивных ставок налогообложения, таких как повышение налоговой ставки по мере увеличения налоговой базы. Уменьшенные ставки налогообложения для организаций, имеющих прибыль ниже пороговой либо определенных к малому и среднему бизнесу, используются в Канаде, Бельгии, Японии, Финляндии, Великобритании и США. В нашей стране

к доходам рассматриваемого лица, при налогообложении которых используется упрощенная система налогообложения, социальные, стандартные и имущественные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц не используются.

Вторая разновидность режимов налогообложения индивидуальных предпринимателей выступают упрощенные режимы налогообложения. Указанная разновидность, так же как и первая, довольно часто базируется на общезакрепленной системе налогообложения, но на основании данного режима индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от уплаты определенных видов налогов. А самое основное, что указанный режим предполагает систему мер, ориентированных на принципиальное упрощение порядка расчетов и взимания налогов, уплачиваемых указанной группой налогоплательщиков. Такие упрощенные налоговые режимы для индивидуальных предпринимателей предусмотрены в Мексике, Венгрии, Испании. Упрощенный режим налогообложения предусмотрен и в нашем государстве.

Следующая разновидность режимов налогообложения в полной мере базируется на применении косвенных методов установления налоговых обязательств налогоплательщика. Базой использования вышеуказанных методов налогообложения выступают разные способы установления величины вмененного дохода. К примеру, в Боливии, где стоимость капитала применяется в качестве критерия для использования к налогоплательщику упрощенного режима, величина налога, подлежащая уплате, определяется в виде конкретных выплат, сумма которых зависит от категории собственного капитала налогоплательщика. Указанная система налогообложения анализируемых лиц находит свое закрепление и в нашей стране в виде Единого налога на вмененный доход.

В нашей стране, на основании правовых источников индивидуальные предприниматели могут использовать общую систему налогообложения (ОСНО) и специальный налоговый режим.

Общая система налогообложения (ОСН) – это комплекс норм и правил, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и предоставление налоговой отчетности теми индивидуальными предпринимателями, которые не используют специальные налоговые режимы. В первую очередь, при указанном режиме налогообложения данные лица выступают плательщиками налога на доходы физических лиц. Более того, предприниматели должны уплачивать акцизы, единый социальный налог (ЕСН), налог на добавленную стоимость (НДС) и взносы на обязательное пенсионное страхование с сумм, выплачиваемых наемным работникам, а также ЕСН со своих доходов. К указанному прибавляется оплата земельного, имущественного и транспортного налогов. Безусловно, данная выплата осуществляется лишь в тех случаях, когда есть транспортные, земельные либо имущественные ресурсы. В рамках работы над представленным вопросом темы, нами было установлено, что отдельные налоги ОСН нуждаются в дополнительной законодательной регламентации.

Индивидуальные предприниматели в независимости от объема выручки или иных показателей обязаны вести книгу учета доходов и расходов для индивидуальных предпринимателей (КУДИР), которая закреплена приказом Минфина «Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей». Расходы и доходы в КУДИР выражаются кассовым методом, книга хранится в течение четырех лет. Предлагаем, в целях упрощения ведения бухгалтерского учета индивидуальных предпринимателей являющихся микропредприятиями исключить их из числа лиц обязанных вести КУДИР.

Анализ судебной практики показал, что налоговый орган зачастую доходы индивидуального предпринимателя (в т.ч. в натуральной форме, например, материалы приобретенные в долг от третьего лица) расценивает как доходы физического лица и применяет налогообложения характерное для физических лиц, а именно взыскивает НДФЛ (налоговая ставка 13 процентов). Однако, индивидуальный предприниматель вправе применять УСН (например, применяя

налоговую ставку в размере 6 процентов). Таким образом, права индивидуального предпринимателя как налогоплательщика зачастую нарушаются. Предлагаем, внести изменения в соответствующую статью НК РФ и указать, что все доходы индивидуального предпринимателя должны расцениваться как доходы индивидуального предпринимателя (и облагаться налогами в соответствии с применяемой им системой налогообложения), и могут расцениваться как доходы физического лица, если индивидуальный предприниматель указывает эти доходы в качестве доходов физического лица, в отношении таких доходов применяется НДФЛ. Предлагаем установить максимальную и минимальную ставки по НДФЛ с учетом критериев, установленных законодательством. На основании вышеизложенного, мы предлагаем, для индивидуального предпринимателя установить дифференцированные ставки по НДФЛ в зависимости от дохода.

Предлагаем более широкое применение налоговых каникул, в том числе необходимо расширить перечень видов деятельности за счет инновационной деятельности, осуществляемой индивидуальным предпринимателем.

Также в целях поддержки предпринимательства предлагаем для индивидуальных предпринимателей, вынужденно применяющих общую систему налогообложения, снизить размер налоговой ставки по налогу на прибыль (или НДС) с 20 до 18 процентов.

Специальный налоговый режим – особенный порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение конкретного промежутка времени, используемый в случаях и в порядке, предусмотренных НК РФ, другими федеральными источниками. К специальным налоговым режимам анализируемых лиц определены: упрощенная система налогообложения (УСН), система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН), патентная система налогообложения (ПСН), система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД).

Лица, применяющие специальные режимы освобождены от уплаты НДС, что в ряде случаев является проблемой, так как ведет к потере некоторой доли

рынка, а также лишает возможности обратиться в соответствующий налоговый орган с заявлением по возмещению НДС (например, при строительстве это не совсем выгодно). В отношении УСН, отметим, что индивидуальный предприниматель вправе выбрать УСН в момент получения статуса индивидуального предпринимателя, либо в установленном законом порядке до начала следующего налогового периода. УСН направлена на упрощение налогового учета, однако анализ действующего законодательства показывает, что данная система никак не упрощает бухгалтерский учет, что приводит к не достижению поставленной законодательством цели. Кроме того плательщики УСН в любой момент в течение года могут превысить ограничения, что приведет к начислению налога за весь период. Считаем, это не правильным. Предлагаем изменения в законодательство, которое позволит использовать УСН до достижения ограничений до полного месяца. А с месяца в котором ограничения превышены начислять по общей системе.

Применительно к ЕНВД, укажем, что данная система на текущий момент устарела, так как применяются критерии не соответствующие требованиям современности. Необходимо пересмотреть законодательство и внести новые критерии: сезонность, специальные работы и другие.

Относительно ЕСХН следует указать, что лица, применяющие данный налог столкнулись с проблемой завышенного порога. Предлагаем снизить порог, например, до 50 процентов, что позволило бы многим лицам применять данную систему. Нужны доработки, а именно внедрение коэффициента в зависимости от природной зоны, где индивидуальный предприниматель зарегистрирован).

ПС обладает определенными отрицательными сторонами. Среди основных можно указать – необходимость приобретения патента на каждый вид деятельности, отсутствие цены патента, зависимость от итогов деятельности, а также отсутствие возможности снижения патента на величины страховых взносов. Следовательно, в современное время налоговые режимы все еще

нуждаются в уточнении и пересмотре отдельных вопросов, которые образуются в ходе практического их использования.

Следовательно, в современное время налоговые режимы все еще нуждаются в уточнении и пересмотре отдельных вопросов, которые образуются в ходе практического их использования.

Совершенствование правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей должно быть направлено на создание благоприятного налогового климата, что предполагает прямое и косвенное воздействие на финансовые итоги бизнеса. Такое воздействие может осуществляться путем налогового стимулирования. В налоговом кодексе отсутствуют специальные положения о налогообложении индивидуальных предпринимателей. К таким мерам воздействия можно отнести: введение упрощения системы ведения бухгалтерского учета; введение единого налога; уменьшение налоговой ставки; закрепление льготных налоговых режимов; закрепление налогового минимума, налоговых каникул, возможности рассрочки либо отсрочки по уплате налога, налогового кредита и другие.

Автором работы предлагается ввести в отношении индивидуальных предпринимателей, в том числе для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих наиболее значимую для государства деятельность, в том числе инновационную, специальные положения, включающие в себя: уменьшение налогового бремени путем уменьшения налоговых ставок, уменьшение административной нагрузки по части налогового администрирования и налогового контроля путем сокращения числа налоговых проверок.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

- 1 Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. – 25.12.1993. – № 237.
- 2 Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 17. – Ст. 2361.
- 3 Налоговый кодекс РФ (Ч. II) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. – 2000. – № 19. – Ст. 2351.
- 4 Налоговый кодекс РФ (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 18. – Ст. 4563.
- 5 Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. – 1994. – № 28. – Ст. 4621.
- 6 Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ // СЗ РФ. – 2007. – № 17. – Ст. 3456.
- 7 Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ // СЗ РФ. – 2001. – № 29. – Ст. 1272.
- 8 Указ Президента РФ «О мониторинге правоприменения в Российской Федерации» от 20 мая 2011 г. № 657 // СЗ РФ. – 2011. – № 14. – Ст. 3644.
- 9 Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» от 30 сентября 2004 г. № 506 // СЗ РФ. – 2004. – № 22. – Ст. 2541.
- 10 Приказ Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации по налогу

- на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)» от 10 ноября 2011 г. № ММВ-7-3/760@ // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2011. – № 24.
- 11 Приказ Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)» от 27 декабря 2010 г. № ММВ-7-3/768@ // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – № 29.
 - 12 Приказ Министерства финансов РФ и МНС РФ «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 2002. – № 18.
 - 13 Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» от 6 июля 1999 г. № 43н // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 23.
 - 14 Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» от 6 мая 1999 г. № 32н // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 19.
 - 15 Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» от 6 мая 1999 г. № 33н // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 19.
 - 16 Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» от 29 июля 1998 г. № 34н // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1998. – № 20.

- 17 Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13 июня 1995 г. № 49 // Бюллетень НА федеральных органов исполнительной власти. – 1995. – № 18.

РАЗДЕЛ II ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

- 1 Постановление Президиума Верховного Суда «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 23 НК РФ» от 21 октября 2015 г. Постановление официально опубликовано не было [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/> (дата обращения 20.01.2017).
- 2 Определение Верховного суда РФ «Об отказе в передаче кассационной жалобы в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации» от 4 августа 2015 г. по делу № 301-КГ15-839. Определение официально опубликовано не было [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/> (дата обращения 15.01.2017).
- 3 Определение Верховного суда РФ «Об отказе в признании частично не действующими приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 18 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/589@» от 17 июля 2015 г. № 304-КГ15-8134. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/> (дата обращения 20.01.2017).
- 4 Решение Верховного Суда РФ «Об отказе в удовлетворении заявления о признании частично недействующими Приложения к приказу ФНС России от 18.11.2014 № ММВ-7-3/589@» от 24 апреля 2015 г. № АКПИ15-279. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/> (дата обращения 5.02.2017).

- 5 Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 23 июля 2015 г. № Ф03-2916/2015 по делу № А04-7042/2014. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/> (дата обращения 17.02.2017).
- 6 Приговор Первомайского районного суда г. Омска по делу № 21-134/2016 от 11 ноября 2016 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/> (дата обращения 17.02.2017).

РАЗДЕЛ III ИСПОЛЬЗОВАНАЯ ЛИТЕРАТУРА

- 1 Белых, В.С. Налоговое право: учебник / В.С. Белых. – М.: Норма, 2013. – 458 с.
- 2 Васильева, Т.Ю. Нормативно-законодательное регулирование налогообложения индивидуальных предпринимателей / Т.Ю. Васильева // Современная юриспруденция. – 2016. – № 5. – С. 81 – 88.
- 3 Гусева, Т.С. Правовое регулирование налогообложения индивидуального предпринимательства / Т.С. Гусева // Наука. Практика. Право. – 2015. – № 3. – С. 109 – 115.
- 4 Дементьева, Н.М. Налоговое стимулирование индивидуальных предпринимателей / Н.М. Дементьева // Новая наука: Опыт, традиции, инновации. – 2015. – № 6. – С. 212 – 214.
- 5 Демин, А.В. Налоговое право Российской Федерации: учебник / А.В. Демин. – М.: Проспект, 2014. – 397 с.
- 6 Еналеева, И.Д. Налоговое право России: учебное пособие / И.Д. Еналеева. – М.: Юрайт, 2015. – 368 с.
- 7 Зайцева, О.Д. Подзаконные акты в правовом регулировании налогообложения в Российской Федерации / О.Д. Зайцева // Общественные и гуманитарные науки. – 2015. – № 11. – С. 44 – 52.

- 8 Зеленина, С.А. Проблемы инновационного развития территории: междисциплинарный подход»: материалы Всероссийской с международным участием научно-практической конференции (Пермь, 25–26 октября 2012 г.) / С.А. Зеленина. – Пермь, 2012. – 171 с.
- 9 Зудина, Е.В. Правовые основы малого предпринимательства в России на современном этапе развития / Е.В. Зудина // Право и жизнь. – 2016. – № 3. – С. 19 – 25.
- 10 Кваша, Ю.Ф. Налоговое право: учебник / Ю.Ф. Кваша. – М.: Юрист, 2014. – 399 с.
- 11 Козырин, А.Н. Налоговое право России: учебник / А.Н. Козырин. – М.: Инфра-М, 2014. – 489 с.
- 12 Костенко, Л.Н. Налогообложение субъектов предпринимательской деятельности в нормах зарубежного законодательства / Л.Н. Костенко // Юридическая наука. – 2014. – № 5. – С. 36 – 44.
- 13 Кравченко, М.В. Индивидуальные предприниматели как субъекты налогового права / М.В. Кравченко // Общество и право. – 2015. – № 1. – С. 92 – 101.
- 14 Крохина, Ю.А. Налоговое право России: учебник / Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2013. – 511 с.
- 15 Мезенцева, А.В. Роль индивидуального предпринимательства в экономике / А.В. Мезенцева // Наука. Практика. Право. – 2014. – № 8. – С. 61 – 69.
- 16 Миляков, Н.В. Налоговое право: учебник / Н.В. Миляков. – М.: Приор, 2015. – 472 с.
- 17 Минакова, В.В. Теоретические основы налогообложения индивидуальных предпринимателей / В.В. Минакова // Юридический журнал. – 2015. – № 8. – С. 92 – 101.
- 18 Нагорная, Э.Н. Налоговое право: учебник / Э.Н. Нагорная. – М.: Юрайт, 2013. – 374 с.

- 19 Пепеляев, С.Г. Налоговое право: учебное пособие / С.Г. Пепеляев. – М.: Проспект, 2014. – 396 с.
- 20 Поздеев, М.С. Индивидуальные предприниматели как субъекты налоговых правоотношений / М.С. Поздеев // Журнал российского права. – 2016. – № 4. – С. 89 – 94.
- 21 Сеницына, О.А. Правовая политика в сфере налогового стимулирования индивидуальных предпринимателей в России / О.А. Сеницына // Молодой ученый. – 2016. – № 16. – С. 19 – 25.
- 22 Соловьев, И.Н. Налоговое право: учебник / И.Н. Соловьев. – М.: Инфра-М, 2013. – 506 с.
- 23 Терешин, А.В. Стимулирование предпринимательской активности посредством управления налоговым климатом территории / А.В. Терешин // Сибирская финансовая школа. – 2012. – № 5 (70). – С. 87 – 91.
- 24 Тихомиров, В.А. Зарубежный опыт правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей / В.А. Тихомиров // Юридический журнал. – 2016. – № 6. – С. 93 – 100.
- 25 Топорин, В.С. Индивидуальные предприниматели как субъекты налоговых правоотношений / В.С. Топорин // Фундаментальные исследования. – 2014. – № 2. – С. 52 – 57.
- 26 Холина, О.И. Правовое регулирование предпринимательской деятельности в Российской Федерации / О.И. Холина // Юридический журнал. – 2016. – № 2. – С. 89 – 94.
- 27 Чуйкова, В.Д. Проблемы правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства / В.Д. Чуйкова // Юридическая практика. – 2015. – № 5. – С. 38 – 46.
- 28 Юрьев, В.С. Совершенствование основ правового регулирования налогообложения индивидуальных предпринимателей / В.С. Юрьев // Журнал российского права. – 2016. – № 7. – С. 19 – 26.

- 29 Якунина, С.И. Субъекты малого предпринимательства в экономике Российской Федерации / С.И. Якунина // Право и жизнь. – 2016. – № 9. – С. 48 – 55.