Применение специальных налоговых режимов субъектами малого бизнеса в системе налогообложения зарубежных стран

Наряду с обычным порядком налогообложения налоговым законодательством ряда стран предусмотрены также и специальные меры налогового регулирования, предусматривающие собой особый порядок исчисления и уплаты налогов - "специальные налоговые режимы". Хотя данный термин используется в налоговом законодательстве далеко не во всех странах, это не меняет содержание налоговых правоотношений в рамках специальных мер налогового регулирования.

Необходимость применения специальных налоговых режимов в отношении субъектов малого бизнеса обусловлена тем, что при взимании налогов и сборов зачастую приходится учитывать различия в экономическом статусе налогоплательщиков и их деятельности.

Специальное налогообложение является важнейшей составляющей системы налогов и сборов любого государства. Установление различных специальных налоговых режимов наряду с обычным налогообложением, во многом имеющих сходство с российскими, получило наибольшее распространение в ряде государств - участников СНГ. Анализ их налогового законодательства позволяет выделить следующие разновидности специальных налоговых режимов, применяемых субъектами малого бизнеса: налог по упрощенной системе (Азербайджан), упрощенный налог (Армения), упрощенная система налогообложения, единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (Беларусь), налог по упрощенной системе (Таджикистан) .

Упрощенная система налогообложения в основе своей предполагает замену уплаты нескольких налогов уплатой единого налога, а также ведение бухгалтерского учета по упрощенной системе.

Так, например, в Азербайджане организации, не являющиеся плательщиками НДС из-за небольшого объема их хозяйственной деятельности (за исключением организаций, занимающихся определенными видами деятельности), призываются к уплате так называемого налога по упрощенной системе. Этот налог уплачивается с выручки по ставке 2% вместо НДС, налога на прибыль, налога на имущество и земельного налога.

В Армении уплата упрощенного налога с оборота по реализации (ставка от 7% до 12%) заменяет уплату НДС, а также подоходного налога и налога на прибыль соответственно для физических лиц и организаций. Налогоплательщики имеют право применять данную систему налогообложения в случае, если общая сумма оборота по реализации поставленных товаров и оказанных услуг (без НДС) в течение предыдущего года не превысила 30 млн. драмов. Ряд налогоплательщиков, занимающихся определенными видами деятельности, а также лица, имеющие на момент подачи заявления 100 тыс. драмов и более просроченных налоговых обязательств, не могут считаться плательщиками упрощенного налога. Плательщик упрощенного налога перестает считаться таковым в случае подачи заявления о переходе на общепринятую систему налогообложения, превышения предельного размера просроченных налоговых обязательств, а также в случае выявления более одного нарушения. Объектом налогообложения считается оборот по реализации поставленных товаров и оказанных услуг.

В Республике Беларусь упрощенная система налогообложения практически аналогична упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности, применявшейся ранее в России. Она предусматривает выдачу патента на занятие определенным видом деятельности и замену уплаты совокупности республиканских и местных налогов уплатой единого налога с результатов хозяйственной деятельности. Годовая стоимость патента погашается ежемесячными платежами, исходя из размера минимальной заработной платы, установленного на дату уплаты. Указанные платежи засчитываются в счет обязательств по уплате налога при упрощенной системе налогообложения. В случае превышения стоимости патента над суммой исчисленного налога за соответствующий период, разница между указанными суммами учитывается при расчете налога за следующий период .

Такая система распространяется на малые предприятия со среднемесячной численностью работников до 15 человек и предпринимателей без образования юридического лица, за исключением предприятий и предпринимателей, производящих подакцизные товары, банков и других финансово-кредитных учреждений, страховых организаций, инвестиционных фондов и хозяйствующих субъектов, производящих и (или) реализующих ювелирные изделия из драгоценных металлов или драгоценных камней.

Субъекты предпринимательства имеют право применять рассматриваемую систему налогообложения, если в течение двух кварталов, предшествующих кварталу, с которого они претендуют на применение данной системы налогообложения, ежеквартальная выручка от реализации товаров (работ, услуг), не превышает 5000 минимальных размеров оплаты труда.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают налог в размере 10% от валовой выручки, определяемой как сумма средств от реализации продукции, товаров (работ, услуг), иного имущества и доходов от внереализационных операций, за исключением производителей сельскохозяйственной продукции, уплачивающих 5%.

Предприятия аграрного сектора могут перейти в этой стране на уплату другого единого налога - для производителей сельскохозяйственной продукции, но при условии, что на соответствующее производство у них приходится не менее 70%. Следует также отметить, что такое налогообложение, кроме того, в большинстве своем предусматривает упрощенный порядок исчисления налога, ведения бухгалтерского учета и представления отчетности.

В Казахстане субъектам малого бизнеса предоставлено право самостоятельного выбора порядка исчисления и уплаты налогов, а также представления соответствующей отчетности. Специальный налоговый режим предусматривает упрощенный порядок исчисления и уплаты социального налога, а также корпоративного или индивидуального подоходного налога (за исключением индивидуального подоходного налога, удерживаемого у источника выплаты). Кроме того, значительно упрощается при этом ведение налоговой отчетности. В частности, налогоплательщики могут воспользоваться специальным налоговым режимом на основе: разового талона, патента или упрощенной декларации .

Например, специальный налоговый режим на основе разового талона (для определенных видов деятельности) применяется в отношении физических лиц, когда их предпринимательская деятельность носит эпизодический характер . Стоимость разовых талонов устанавливается решением местных представительных органов. Физические лица, осуществляющие указанную деятельность без привлечения наемного труда, не являются плательщиками социального налога и освобождаются от государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Индивидуальные предприниматели, не использующие труд наемных работников, осуществляющие деятельность в форме личного предпринимательства и получающие доход, не превышающий за год 1 млн. тенге, вправе использовать специальный налоговый режим на основе патента. Стоимость патента составляет 3% от заявленного индивидуальным предпринимателем дохода и подлежит уплате в бюджет равными долями в виде индивидуального подоходного и социального налогов. Патент выдается на срок не менее одного месяца в пределах одного календарного года.

Специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации могут применять индивидуальные предприниматели с предельной среднесписочной численностью работников за налоговый период, включая самого предпринимателя, 15 человек и с предельным доходом за налоговый период - 4500 тыс. тенге, а также юридические лица с предельной среднесписочной численностью работников за налоговый период 25 человек и с предельным доходом за налоговый период - 9000 тыс. тенге. Налог взимается по прогрессивной шкале налогообложения . При переходе на общеустановленный порядок налогообложения, последующий переход на специальный налоговый режим возможен по истечении двух лет .

В Кыргызской республике Законом от 7 декабря 2001 г. "Об упрощенной системе налогообложения субъектов малого предпринимательства" определены правовые основы применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого бизнеса. В соответствии с ним право перехода на специальный режим налогообложения предоставлено юридическим и физическим лицам, зарегистрированным в установленном порядке и осуществляющим на свой риск и под свою имущественную ответственность не запрещенную законодательством деятельность с целью извлечения прибыли с объемом валовой выручки до 3 млн. сомов в год.

Упрощенная система налогообложения предполагает уплату субъектами малого предпринимательства единого налога вместо налога на прибыль, подоходного налога, налога на оказание платных услуг населению и др. Субъект предпринимательства, избравший упрощенную систему налогообложения, обязан зарегистрироваться в налоговых органах по месту осуществления деятельности как плательщик единого налога .

В Украине упрощенную систему налогообложения субъектов малого предпринимательства могут применять физические лица, осуществляющие деятельность без образования юридического лица, в трудовых отношениях с которыми, включая членов их семей, на протяжении года находится не более 10 лиц и объем выручки которых от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не превышает 500 тыс. гривен, а также юридические лица, средняя численность работающих которых не превышает 50 лиц и объем выручки которых от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не превышает 1 млн. гривен. Не могут быть плательщиками единого налога лица, для работы которых необходимо приобретение специального патента, страховые компании, банки и др.

Субъект, уплачивающий единый налог, не является плательщиком НДС (за исключением случаев, когда субъект самостоятельно принимает решение быть плательщиком такого налога), налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, платы (налога) за землю, сбора за специальное использование природных ресурсов, сбора на обязательное социальное страхование, коммунального налога, налога на промысел, сбора на обязательное пенсионное страхование и пр. .

Ставка единого налога для физических лиц устанавливается в зависимости от вида деятельности в размере от 20 до 200 гривен в месяц по месту их регистрации местными советами . Юридические лица вправе выбрать одну из ставок единого налога: 6% суммы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) без учета акцизного сбора либо 10% суммы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) без учета акцизного сбора, в случае включения НДС в состав единого налога .

Упрощенная система налогообложения предусмотрена также и законодательством Республики Узбекистан и представляет собой замену уплаты определенной совокупности общегосударственных и местных налогов на единый налог. Данную систему налогообложения могут применять субъекты малого предпринимательства, предприятия торговли и общественного питания и сельскохозяйственные товаропроизводители (включая рыбоводческие хозяйства).

Объектом налогообложения для малых предприятий является валовый доход (для предприятий торговли) или валовая выручка (для остальных отраслей народного хозяйства), полученная за отчетный период.

Ставки единого налога для малых предприятий устанавливаются ежегодно правительством и варьируются в зависимости от вида осуществляемой ими деятельности.

Кроме единого налога малые предприятия уплачивают в общеустановленном порядке таможенные пошлины, НДС (таможенный), акцизы на импортируемые товары (работы, услуги), государственные пошлины, лицензионные сборы и отчисления во внебюджетные фонды. Для предприятий торговли и общественного питания единый налог заменяет налог на доходы (прибыль), НДС, экологический налог и налог за пользование водными ресурсами и недрами, а также все местные налоги и сборы (кроме налога на имущество). Объектом налогообложения для таких предприятий является валовый доход. Ставки налога устанавливаются ежегодно правительством и дифференцированы в зависимости от вида деятельности предприятия, места его расположения и уровня доходности .

Для физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, также установлен единый налог. В этой связи физические лица были разделены на три группы. Налогообложение для лиц каждой группы регулируется отдельными нормативными актами и предусматривает уплату стоимости удостоверения на право розничной торговли потребительскими товарами и оказания услуг либо уплату фиксированных ставок налога на доходы .

С 2001 г. в Республике Узбекистан в отношении доходов, получаемых юридическими и физическими лицами, был введен аналог российского единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

К видам деятельности, облагаемым в обязательном порядке данным налогом, были отнесены: оказание парикмахерских услуг, бильярдные, оказание услуг в области проката видеокассет (также продажи аудио- и видеокассет), оказание услуг по сдаче в аренду жилых помещений, эксплуатация игровых автоматов и общественное питание.

В качестве объекта налогообложения выступают физические показатели: число работников, посадочных мест, занимаемая площадь и пр.

Субъекты хозяйственной деятельности, облагаемые данным налогом, уплачивают фиксированный налог и обязаны уплачивать также таможенные пошлины, НДС, государственные пошлины, лицензионные сборы, отчисления во внебюджетные фонды, регистрационные сборы и акцизный налог на импортируемые товары (работы, услуги).

Отметим, что конструкция вышеуказанного налога не является новой. Аналогом рассматриваемого налога служит промысловый налог. По закону 1870 г. он взимался в Италии в виде патента, цена которого определялась на основании внешних признаков, для чего вся местность была разделена на шесть классов в зависимости от числа жителей, а в пределах каждого класса самим общинам предоставлялось устанавливать различные разряды в целях обложения. По закону 1902 г. было увеличено число классов и повышен максимум обложения. Декрет 1923 г. отменил данный налог .

При этом история взимания подобного налога в Италии с указанными обстоятельствами не закончилась - до недавнего времени подобный единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности налог существовал в Италии. Однако из-за излишне сложной процедуры расчета налога от него были вынуждены отказаться .

Во Франции в отношении малых предприятий, которые обязаны декларировать только свой оборот, предполагается, что прибыль составляет определенный процент от оборота в зависимости от сферы деятельности налогоплательщика. Рассчитанная таким образом прибыль облагается по ставкам подоходного налога. Однако налогоплательщик по своему желанию может выбрать обычный режим налогообложения .

Специальный налоговый режим для крестьянских (фермерских) хозяйств предусмотрен в Республике Казахстан. Специальный налоговый режим для крестьянских (фермерских) хозяйств предусматривает особый порядок расчетов с бюджетом на основе уплаты единого земельного налога и распространяется на деятельность указанных субъектов по производству, переработке сельскохозяйственной продукции собственного производства и ее реализации, за исключением деятельности по производству, переработке и реализации подакцизной продукции, при наличии земельных участков на праве частной собственности и (или) на праве землепользования.

Плательщики единого земельного налога не являются плательщиками индивидуального подоходного налога с доходов от деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства, НДС (однако налогоплательщики вправе добровольно подать заявление о постановке на учет по данному налогу), земельного налога, налога на транспортные средства (в пределах нормативов потребности, установленных Правительством РК), налога на имущество (в пределах нормативов потребности, установленных Правительством РК).

Базой для исчисления единого земельного налога является оценочная стоимость земельного участка . Налоговая ставка составляет 0,1% к оценочной стоимости земельного участка, а налоговым периодом является календарный год .

Кроме того, законодательством предусмотрены особенности налогообложения при передаче (получении) земельных участков в аренду, а также особенности исчисления и уплаты отдельных видов налогов и других обязательных платежей.

Для юридических лиц - производителей сельскохозяйственной продукции также предусмотрен специальный налоговый режим на основе уплаты стоимости патента, включающей в себя корпоративный подоходный налог, социальный, налог на имущество, на транспортные средства, НДС .

При расчете стоимости патента сумма налогов, подлежащих уплате в бюджет, уменьшается на 80%. Налогоплательщики, применяющие данный специальный налоговый режим, освобождаются от предоставления деклараций по включенным в расчет стоимости патента налогам, за исключением НДС.

Специальную систему налогообложения представляет собой единый (фиксированный) налог на сельскохозяйственных товаропроизводителей на Украине, введенный сначала в порядке эксперимента в нескольких регионах. Объектом обложения является площадь сельскохозяйственных угодий, находящихся в собственности и (или) предоставленных в пользование .

При уплате данного налога не подлежит уплате налог на прибыль предприятий, земельный налог, налог с собственников транспортных средств и других самоходных машин и механизмов, коммунальный налог и некоторые другие налоги и сборы. Ставка фиксированного налога устанавливается по областям с каждого гектара сельскохозяйственных угодий в процентном отношении к их денежной оценке . Плательщики данного налога имеют право выбора формы его уплаты: в денежной форме и (или) в виде поставок сельскохозяйственной продукции.

С 1 января 1999 г. для сельскохозяйственных товаропроизводителей Республики Узбекистан был введен единый земельный налог вместо совокупности всех общегосударственных налогов, за исключением акциза на алкогольную продукцию. Также подлежат оплате в общеустановленном порядке таможенные и государственные пошлины, лицензионные сборы и отчисления во внебюджетные фонды.

Объектом налогообложения является площадь предоставленного во владение, пользование либо аренду земельного участка. Сумма налога формируется исходя из базовых ставок с учетов поправочных коэффициентов, учитывающих местоположение, качество земли и водообеспеченность участка и с учетом вида угодий. Законодательством предусмотрены также и льготы по уплате данного налога. Так, вновь созданные товаропроизводители освобождаются от его уплаты в течение двух лет с момента государственной регистрации .

Кроме того, сельскохозяйственные товаропроизводители вправе выбирать систему налогообложения: единый земельный налог либо единый налог для субъектов малого предпринимательства.

Подводя итог, следует отметить, что специальные налоговые режимы для субъектов малого бизнеса широко распространены во многих зарубежных странах. Мировой опыт показывает, что наряду с общеустановленным порядком налогообложения в целях улучшения ряда экономических показателей необходимо использовать специальные методы регулирования экономики для указанных субъектов предпринимательской деятельности, которые позволяют при правильном их применении (как правило, комплексном) в короткие сроки добиться положительных результатов.

Литература

1. Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств: Учебное пособие. М.: Гелиос АРВ, 2006. С. 168 - 169.
2. Василевская Т.И., Стасенко В.А. Налоги Беларуси: Теория, методика и практика. Мн.: Белпринт, 2004. С. 416 - 417.
3. Исмаилов М.А., Мамбеталиев Н.Т., Бобоев М.Р. Налоговая система Кыргызской Республики // Налоговый вестник. 2002. N 11. С. 3.
4. Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Учебное пособие. Алматы: ТОО "Баспа", 2005. С. 192
5. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. М.: АО "Центр ЮрИнфоР", 2003. С. 119 - 120.
6. Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. С. 348 - 354.
7. Худяков А.И. Финансовое право Республики Казахстан. Особенная часть: Учебник. Алматы: ТОО "Издательство "НОРМА-К", 2002. С. 213 - 214.