**Проблемы исчисления единого налога по специальным налоговым режимам и пути их решения**

**Введение**

В большинстве европейских стран налоговые льготы для малого и среднего бизнеса предоставляются в форме специальных (пониженных) ставок. В налоговой системе Российской Федерации идеи единого налога частично нашли отражение в системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, упрощенной системе налогообложения, а также в системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Но в отличие от зарубежной практики в Российской Федерации сложилась другая ситуация: упрощенный режим налогообложения и единый сельскохозяйственный налог предусматривают абсолютно иные правила исчисления налоговой базы, учета расходов (например, учета основных средств) и т.д., а единый налог на вмененный доход имеет еще меньше общего с системой, действующей в зарубежных странах.

Подобная практика существует лишь в очень немногих странах ОЭСР или ЕС, одна из которых - Испания. Вместе с тем в Италии, где продолжительное время использовался вмененный налог, отказались от применения этой системы именно из-за того, что корректный расчет значений вмененной стоимости невозможен (несмотря на то что итальянская, так же как и испанская, система вмененного налогообложения использовала существенно большее количество показателей для определения базовой доходности).

Одной из важных задач, стоящих перед экономикой России, является укрепление и развитие среднего и малого бизнеса, а также стимулирование данных процессов. На реализацию поставленной задачи было направлено введение в налоговую систему Российской Федерации специальных налоговых режимов, предусматривающих особый порядок их налогообложения. Целью выработки и реализации концепции единого налога, взимаемого по специальным налоговым режимам, было создание наиболее благоприятных условий для деятельности хозяйствующих субъектов - организаций и индивидуальных предпринимателей.

**Анализ ситуации на современном этапе**

Как показывает анализ практики применения специальных режимов на территории Российской Федерации и Республики Татарстан, начиная с момента их введения, интерес к ним со стороны субъектов предпринимательства постоянно растет. В первую очередь об этом свидетельствуют показатели численности налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, суммы единого налога, поступающие в бюджетную систему.

Следует отметить, что довольно трудно давать оценку поступлений по специальным налоговым режимам, поскольку в статистических данных они отдельно не выделяются. С 2006 г. усложнился контроль за поступлениями по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, так как этот налог с уровня субъектов Российской Федерации перешел на уровень муниципальных образований.

По данным ФНС России по Республике Татарстан были проанализированы поступления единого налога по специальным режимам за 2004 - 2005 гг., представленные в табл. 1.

Таблица 1

Поступление единого налога по специальным налоговым режимам, млн руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налог | 01.01.2004 | 01.01.2005 | 01.01.2006 | Темп в % к 2003 г. | Отклонение (+ -) к 2003 г.  | Темп в % к 2004 г. | Отклонение(+ -) к 2004 г.  |
| Единыйналог по УСН | 16 278  | 28 862 | 38 830 | 238,5  | 22 552  | 134,5  | 9 968 |
| ЕНВД  | 27 540  | 28 401 | 42 555 | 218,2  | 15 015  | 149,8  | 14 154 |
| ЕСХН  | -  | 558 | 781 | -  | -  | 140,2  | 223 |
| Всего  | -  | 3 299 644 | 4 629 595 | -  | -  | 140,3  | 1 329 951 |

В разделе «Предложения по ситуации» я добавил одну приписку,которая выдаст тебя, что ты скачал работу – это защита от плагиата и моя уверенность в том, что ты будешь работать, а не пользоваться готовым. Трудись. Я выложил реферат на сайт, что бы ты его изучил и написал свой на его основе, а не просто передрал, поменяв титульный лист.

Данные табл. 1 показывают, что поступление за 2005 г. в бюджетную систему Российской Федерации налогов в целом выросло по сравнению с 2004 г. на 40,3%. Единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, возрос за анализируемый период на 34,5%, единый сельскохозяйственный налог - на 40,2%, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности - на 49,8%. На увеличение поступлений единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности повлияло то обстоятельство, что с 1 января 2005 г. налоговым законодательством в 1,5 раза были увеличены размеры базовой доходности на единицу физического показателя по видам предпринимательской деятельности.

В целом по специальным налоговым режимам рост единого налога связан в первую очередь с увеличением количества налогоплательщиков. Такое положение дел свидетельствует о росте популярности среди налогоплательщиков предлагаемых государством специальных режимов налогообложения.

В России количество налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, возросло с конца 2002 г. до 01.01.2006 в 1,6 раза.

Для того чтобы поддерживать интерес налогоплательщиков к упрощенной системе налогообложения, необходимо, на взгляд автора, изменить норму, ограничивающую доходность организаций и индивидуальных предпринимателей. Так, в п. 4 ст. 346.13 НК РФ право применения этой системы утрачивается в случае, если "по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика... превысили 20 млн руб...". В п. 2 ст. 346.12 говорится, что перейти на упрощенную систему налогообложения может налогоплательщик, "если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы... не превысили 15 млн руб.". Предлагаемая индексация предельных доходов незначительно увеличивает установленную норму. Так, установленный Правительством РФ в 2006 г. коэффициент-дефлятор, равный 1,132, в 2007 г. увеличен до 1,241, при этом предельный годовой доход не должен превысить 24,82 млн руб., а при переходе на упрощенную систему налогообложения доход не должен превысить 16,98 млн руб. Таким образом, предельные суммы дохода в соответствии с законодательством незначительно изменятся на коэффициент-дефлятор. По мнению автора, предельные суммы следует увеличить соответственно до 100 тыс. руб. и 50 тыс. руб. и не применять коэффициент-дефлятор. Норму необходимо законодательно закрепить на 3 - 5 лет и в течение этого периода не менять.

В отличие от упрощенной системы налогообложения, система налогообложения в виде единого налога для отдельных видов деятельности более сложная и требует ведения раздельного учета, если налогоплательщик занимается другими видами деятельности, подпадающими под иной режим налогообложения. Вместе с тем с введением гл. 26.3 НК РФ можно проследить сужение сферы применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. С 01.01.2002 до 01.01.2006 количество налогоплательщиков, уплачивавших единый налог на вмененный доход, сократилось до 1 819 215, что составляет 10%. Связано это не с тем, что налогоплательщики потеряли интерес к системе налогообложения в виде единого налога для отдельных видов деятельности, а в основном с процедурой перерегистрации индивидуальных предпринимателей, проведенной в 2005 г. Необходимо отметить, что численность индивидуальных предпринимателей, применяющих эту систему, значительно больше, чем организаций. Так, в Республике Татарстан численность организаций, применяющих систему налогообложения в виде единого налога для отдельных видов деятельности, составила 11,6%, а индивидуальных предпринимателей - 88,4%. Однако следует учесть, что количество организаций из года в год растет.

При применении системы налогообложения в виде единого налога для отдельных видов деятельности корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности (К2), играет большую роль в расчете единого налога. С переносом полномочий по установлению значения этого коэффициента на муниципальный уровень все проблемы, существовавшие на уровне субъектов Российской Федерации до 1 января 2006 г., переместились на муниципальный уровень.

Каждое муниципальное образование принимает решение о введении на своей территории единого налога на вмененный доход и установлении соответствующего значения коэффициента К2. Так, в Казани коэффициент К2 устанавливается в зависимости от видов предпринимательской деятельности, например: техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств - 1,0; оказание ветеринарных услуг - 0,6; общественное питание (рестораны) - 0,7. В других городах Республики Татарстан эти коэффициенты имеют иные значения (табл. 2).

Таблица 2

Значение коэффициентов К2, установленных на территориях муниципальных образований Республики Татарстан в 2006 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид деятельности  | Казань | Наб. Челны | Бугульма | Мамадыш |
| Техническое обслуживание и ремонт легковых автомобилей  | 1 | 1  | 0,4  | 0,5  |
| Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей  | 0,7  | 0,6  | 0,4  | 0,5  |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения  | 0,5  | -  | 0,3  | 0,5  |
| Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей  | 1 | 0,5  | 0,4  | 0,5  |

Согласно данным табл. 2 муниципальные образования с 2006 г. наделены полномочиями по установлению значений коэффициентов К2. Следует отметить, что в г.г. Бугульма и Мамадыш коэффициенты по видам деятельности разбиты еще по зонам. Так, в Бугульме установлено шесть зон: по техническому обслуживанию и ремонту легковых автомобилей - с первой по шестую зону они составляют 0,05, 1,1, 0,15, 0,2, 0,3, 0,4. Как видно, к выполнению данной функции муниципальные образования подходят по-разному, поэтому значения коэффициентов разнятся, а в некоторых муниципальных образованиях они явно завышены.

Из этого следует, что в настоящее время не решена проблема разработки и использования системы коэффициентов, наиболее полно отражающих уровень экономической активности организаций и предпринимателей без образования юридического лица, в частности коэффициента инфляции, который должен учитывать покупательную способность населения, уровень потребительских цен и реальные доходы физических лиц, являющихся конечными носителями единого налога при осуществлении расчетов с реальными налогоплательщиками. Поэтому необходимо продолжить работу по анализу реальной потребности населения в товарах и услугах, их соответствия сложившимся на рынке требованиям, а также информации о реальных доходах населения на различных территориях муниципальных образований Российской Федерации.

В свое время, на взгляд автора, к вопросу установления значений коэффициента К2 наиболее ответственно подошли в Саратовской области. Для определения конкретного значения коэффициента была разработана специальная таблица, в которой колонки задавали шесть градаций в зависимости от численности жителей населенного пункта, различные по своему потенциалу районы Саратовской области были разнесены в еще две колонки <Закон Саратовской области от 25.11.2002 N 106-ЗСО>. Таким образом, законодатели учли экономические условия хозяйствования в зависимости от места торговли в пределах области. В строках таблицы были перечислены все подвиды видов деятельности, имеющие различные доходности. По каждому из подвидов был задан собственный коэффициент, при этом, если оказывалось одновременно несколько видов бытовых услуг, осуществлялась торговля несколькими группами товаров, по которым применялись разные коэффициенты, применялся максимальный из этих коэффициентов.

По мнению автора, следует законодательно закрепить единый подход к схеме определения коэффициента базовой доходности муниципальным образованиям на всей территории Российской Федерации, для этого необходимо использовать опыт применения коэффициента К2 в Саратовской области.

**Взгляд налогоплательщиков**

Массу нареканий и жалоб как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков вызывает применение отдельных положений гл. 26.3 НК РФ. В частности, нормы, предусмотренные п. 2 ст. 346.28 НК РФ, устанавливающие обязанность налогоплательщиков встать на учет и платить единый налог на вмененный доход в каждом месте осуществления деятельности без учета периодичности ее осуществления в отношении деятельности, носящей разовый, эпизодический характер.

По мнению УФНС России по Республике Татарстан, дальнейшая неотрегулированность в законодательном порядке указанных положений НК РФ приведет к постепенному оттоку значительного числа налогоплательщиков в нелегальный сектор экономики, а как следствие - к потерям доходов бюджетной системы.

Как показала практика применения гл. 26.3 НК РФ, основными способами уклонения от налогообложения или занижения налоговой базы на сегодняшний день являются участившиеся случаи осуществления предпринимательской деятельности в разовом или эпизодическом порядке (до пяти дней в месяц) без постановки на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности и, соответственно, без уплаты единого налога на вмененный доход, а также случаи заключения различных договоров гражданско-правового характера, позволяющих на законных основаниях минимизировать объем тех или иных физических показателей базовой доходности.

Серьезной проблемой для налогоплательщиков является регистрация в налоговых органах такого вида деятельности, как развозная торговля через специально оборудованные транспортные средства. В течение дня такое транспортное средство может использоваться для осуществления торговли в нескольких населенных пунктах, например в ярмарочный день быть с утра в г. Зеленодольске, а вечером к концу рабочего дня - возле крупного производственного комплекса в Казани, в течение же месяца оказаться в нескольких близлежащих субъектах Российской Федерации. По мнению автора, данный вид деятельности (развозная торговля) должен в обязательном порядке регистрироваться единожды только по месту регистрации налогоплательщика.

В системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности проблемой является использование в качестве физического показателя численности работников. Желание минимизировать налоговую нагрузку предпринимателями приводит к дополнительному сокращению численности рабочих, способствует созданию "серых схем", по которым заработная плата уплачивается из "черных касс", не всех работающих официально оформляют, нарушая тем самым не только налоговое, но и трудовое законодательство. На взгляд автора, необходимо более дифференцированно определять базовую доходность по видам бытовых услуг, разбив их на более мелкие подгруппы, такие как ремонт и пошив одежды, ремонт обуви и т.д., а к физическому показателю следует относить не количество работников, а среднее количество осуществляемых услуг. Такой подход послужит снижению "теневых оборотов", повышению качества выполняемых услуг, и, самое главное, налогоплательщикам не надо будет скрывать количества нанимаемых работников.

Для налогоплательщиков единого налога, взимаемого по специальным налоговым режимам, законодательством предусматривается ряд ограничений, и с увеличением размера порогового ограничения налогоплательщик должен перейти на общий режим налогообложения, который предусматривает намного более высокий уровень налоговой нагрузки. В итоге налогоплательщики оказываются в неравных по сравнению с субъектами специальных режимов налогообложения условиях. Так, если у налогоплательщика, осуществляющего розничную торговлю, площадь торгового зала по промерам специализированных органов изменится со 150 кв. м до 150,5 кв. м, он должен с системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности перейти на общий режим налогообложения. Поэтому налогоплательщики вынуждены занижать налоговую базу, чтобы остаться на специальном налоговом режиме, и, как следствие, идти на налоговые правонарушения. Значительная их часть ведет "теневую" деятельность. Таким образом, в современной налоговой системе данная категория налогоплательщиков как бы выпадает из-под действия специальных налоговых режимов.

Решением данной проблемы могла бы стать отмена обязанности налогоплательщика осуществлять пересчет налогов в общем режиме при превышении им один раз критериев применения специальных налоговых режимов. Такая возможность должна быть предоставлена налогоплательщику, если он сам обнаружил такое нарушение, своевременно оповестил налоговый орган и самостоятельно оперативно устранил это нарушение. Действенным механизмом был бы пересчет налога по принципам, аналогичным общепринятой системе налогообложения, а не полный переход на общепринятую систему. Ограничением для дальнейших злоупотреблений могло бы стать лишение возможности применения специальных режимов налогообложения в случае неоднократного превышения установленных НК РФ пределов.

Как видно, применение единого налога по специальным налоговым режимам вызвало большое количество нареканий и отрицательных откликов и выявило вопросы, требующие решения в значительной степени на федеральном уровне. В этих условиях представляется необходимым внесение ряда уточняющих поправок, а также дополнений в механизм исчисления единого налога, взимаемого по специальным налоговым режимам, которые позволят в максимальной степени учесть накопленную за истекшие годы практику применения действующего порядка системы налогообложения и помогут минимизировать ряд существующих проблем.

Плательщики единого налога, взимаемого по специальным налоговым режимам, продолжают уплачивать другие налоги согласно общему порядку налогообложения, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, а также выполняют функции налоговых агентов. При применении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей сохраняется действующий порядок ведения учета - как и при общем режиме налогообложения.

Однако налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, обязан вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в специальной книге учета доходов и расходов, вместе с тем он должен, по общему порядку ведения бухгалтерского учета, отслеживать установленные законодательством критерии применения упрощенной системы налогообложения: численность работников, доход по итогам налогового (отчетного) периода, остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов. У налогоплательщика сохраняются действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Сложности появляются также у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, когда некоторые виды деятельности подпадают под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Таким налогоплательщикам следует вести два вида учета: ведение бухгалтерского учета в целом как при общем режиме налогообложения, при этом отдельно учитывая доходы и расходы для исчисления налоговой базы по единому налогу в специальной книге учета доходов и расходов. Здесь также возникает проблема пропорционального распределения доходов и расходов налогоплательщика по двум режимам. Кроме того, отсутствует порядок ведения раздельного учета физических показателей базовой доходности. Возникают следующие проблемы: как делить численность административно-управленческого персонала, обслуживающего на предприятии несколько видов деятельности, одним из которых является оказание бытовых услуг; как разделить площадь торгового зала, в котором одновременно осуществляется оптовая и розничная торговля. Ответов на эти вопросы законодательство не дает.

Наиболее остро проблема внедрения раздельного учета операций стоит в малонаселенных районах, где одна торговая организация обслуживает через магазины как население, так и больницы, школы, детские сады. Подобная ситуация возникает и у аптечных учреждений, осуществляющих отпуск медикаментов по льготным и бесплатным рецептам. В случае льготного отпуска, когда 50% стоимости лекарственных средств оплачивается больным, а 50% - безналичным расчетом, возникает необходимость ведения раздельного учета по каждой отпущенной таким образом единице медикаментов (упаковка, флакон и т.д.).

В конечном счете это усложняет бухгалтерский и налоговый учет, что может привести к значительным техническим и другого рода ошибкам. У налогоплательщиков возникает дилемма: держать в штате квалифицированного бухгалтера (но это не всегда выгодно налогоплательщику, так как возникают дополнительные расходы на заработную плату и отчисления на обязательное пенсионное страхование) или нанять стороннего специалиста, который будет оказывать услуги по ведению раздельного учета и составлению отчетности в организации. В последнем случае также возникает противоречие, поскольку затраты по оплате данных услуг не прописаны в перечне расходов по упрощенной системе налогообложения, по системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и не могут быть приняты для целей налогообложения

На взгляд автора, кардинально можно было бы решить данную проблему, позволив всем налогоплательщикам единого налога, взимаемого по специальным режимам налогообложения, перейти на ведение учета доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по единому налогу в специальной книге учета доходов и расходов. Именно тогда применение одновременно двух специальных налоговых режимов не создаст сложностей у налогоплательщика. Для налогоплательщиков, применяющих разные системы налогообложения, необходимо установить дополнительно учет тех показателей, которые непосредственно влияют на исчисление единого налога. Так, например, для тех, кто применяет систему налогообложения в виде единого налога для отдельных видов деятельности, - размер торговой площади, количество работающих, время работы, сезонность и т.д., а для тех, кто применяет систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, - показатель доли дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и выращенной рыбы в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг).

В свою очередь, было бы целесообразным для налогоплательщиков единого налога, взимаемого по специальным налоговым режимам, освободить плательщиков от обязанности представления статистической отчетности, ведения кассовых операций либо разработать для них упрощенные формы отчетности и налоговых расчетов.

Для закрепления единых механизмов учета следует обязать налогоплательщиков (в особенности индивидуальных предпринимателей) уплачивать единый налог по специальным налоговым режимам, но оставить право выбора конкретного режима налогообложения. Закрепление добровольности перехода на единый налог на вмененный доход можно назвать необходимым изменением. Если режим не устраивает налогоплательщика, значит, организация или индивидуальный предприниматель будут переходить на другой приемлемый режим налогообложения, например на упрощенную систему налогообложения. Если же у него обороты увеличатся, то налогоплательщик сможет применять снова систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности при условии, что деятельность подпадает под данный режим. В свою очередь, муниципальные образования будут заинтересованы в создании благоприятных условий для того, чтобы большее количество налогоплательщиков выбирало специальный режим, по которому доходы поступали бы в местные бюджеты.

Налоговый орган будет отслеживать причины снижения количества налогоплательщиков, выявлять причины, по которым перестали вновь зарегистрированные налогоплательщики переходить на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Снижение поступления единого налога, подоходного налога, сокращение страховых взносов на обязательное пенсионное страхование будут сигналом для муниципальных образований о том, что значительный объем бизнеса находится в "сером" состоянии, поэтому необходимы меры по инициации не фискальных моделей, а стимулирующих. Принцип добровольного выбора механизма уплаты единого налога для системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в полной мере соответствует действующему законодательству. Примером тому может служить добровольное применение налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Вместе с обязательностью применения специальных налоговых режимов можно сгруппировать налогоплательщиков по их доходности, не разграничивая их на организации и индивидуальных предпринимателей. С учетом зарубежного опыта можно предложить модель специального налогового режима в виде упрощенной системы налогообложения, в которой предполагается следующая классификация налогоплательщиков для целей применения специального налогового режима:

- применяющие труд работников численностью не более 10 чел. с оборотом не более 20 млн руб. в год;

- применяющие труд работников численностью не более 100 чел. с оборотом не более 100 млн руб.;

- применяющие труд работников численностью не более 250 чел. с максимальным оборотом в 200 млн руб.;

- в отдельную группу выделить индивидуальных предпринимателей, которые ведут деятельность без привлечения наемных работников и получают доход от осуществления этой деятельности, не превышающий 20 млн руб. в год.

Как один из множества вариантов, можно для индивидуальных предпринимателей установить только один критерий - это уровень доходности без ограничения по численности привлекаемых работников. Выполнение данных ограничений по годовому обороту индивидуальными предпринимателями, а также одновременное выполнение ограничений по годовому обороту и по численности работающих организациями позволит налогоплательщикам применять упрощенную систему налогообложения.

**Предложения по ситуации**

Следует отметить, что подобная дифференциация налогоплательщиков необходима для оказания им целевой поддержки со стороны государства, и в первую очередь с помощью создания особых условий налогообложения. Предлагаемая модель упрощенной системы налогообложения позволит разработать систему прогрессивных ставок в отношении выделенных групп, согласно которой будет соблюдаться принцип равномерности налогообложения.

С установлением таких критериев для налогоплательщиков, на взгляд автора, отпадет необходимость применения в упрощенной системе налогообложения ограничения по остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов. Отказ от этой нормы закона позволит расширить круг налогоплательщиков этого режима налогообложения, облегчит ведение ими учета, повысит результативность контрольной работы налоговых органов.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих труд работников численностью не более 10 чел., с оборотом не более 20 млн руб. в год, а также для индивидуальных предпринимателей, которые ведут деятельность без привлечения наемных работников и получают доход от осуществления этой деятельности, не превышающий 20 млн руб. в год, может быть введена патентная форма уплаты налогов.

Очень ограниченно действует пока патентная форма в упрощенной системе налогообложения, так как не наработана практика ее применения. Эта форма налогообложения имеет несомненное преимущество в сравнении с другими методами налогообложения. Ее основой является простота, что предполагает избежание значительных несознательных налоговых правонарушений. Кроме того, постоянная сумма налога позволяет налогоплательщикам верно рассчитывать свои силы, правильно организовать бизнес, поэтому в современных условиях представляется целесообразным шире применять данную систему уплаты единого налога.

В предлагаемой модели расширены границы применения патентной системы, предусматривается возможность добровольного выбора уплаты данной формы платежа либо единого налога в зависимости от уровня рентабельности бизнеса. Согласно модели патент будет являться официальным документом, удостоверяющим право применения организациями и индивидуальными предпринимателями, удовлетворяющими установленным законом условиям, специального налогового режима в виде упрощенной системы налогообложения. При этом должна быть предусмотрена дифференциация стоимости патента на федеральном уровне в зависимости от региона с учетом различных факторов: местонахождения, района сбыта, вида деятельности, привлечения или непривлечения наемных работников и т.д. В данном случае могут применяться новые либо уже действующие на территории Российской Федерации корректирующие коэффициенты, принятые по системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Единовременность платежа стоимости патента может означать невозможность несения сразу всех расходов, поэтому необходимо предоставить возможность уплаты стоимости патента в рассрочку, приемлемая форма уплаты стоимости которого установлена ст. 346.25.1 НК РФ. Можно предусмотреть также возможность перерасчета стоимости патента по итогам налогового периода и зачета в счет предстоящих платежей по единому налогу в случае получения налогоплательщиком убытков.

В случаях возникновения условий, не позволяющих применять специальный налоговый режим на основе патента, налогоплательщик по заявлению переходит на иной специальный налоговый режим либо на общеустановленный порядок исчисления и уплаты налогов.

Введение патентного платежа для части организаций, индивидуальных предпринимателей имеет большое значение в упрощении порядка налогообложения, так как данные субъекты объективно не в состоянии вести учет в том порядке, который предусмотрен в настоящее время законодательством. Поэтому введение патентного платежа вместо единого налога значительно упростит налогообложение и ведение учета и отчетности для налогоплательщиков, кроме того, данная мера позволит облегчить контроль налоговых органов отдельной группы налогоплательщиков

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих уплату стоимости патента, предусматривается в данной модели освобождение от обязанности представления отчетности, ведения налогового и бухгалтерского учета. Следует отметить, что поддержка малого бизнеса со стороны государства должна заключаться не только и не столько в льготном налогообложении, сколько в упрощении ведения учета, представления отчетности, в возможности сокращения расходов на содержание бухгалтерских служб. Зачастую для малого бизнеса не так важен сам размер налога, как простота его исчисления и уплаты, поэтому предлагаемая модель позволит создать стимул для того, чтобы малый бизнес рос, развивался. Ведь если предприятие увеличивается, то с экономической точки зрения ему выгодно перейти на более высокую ступень развития: у него уменьшается налоговая нагрузка. Вместе с тем она будет значительно ниже, чем при общих условиях налогообложения.

По мнению автора, применение предлагаемой модели по упрощенной системе налогообложения позволит:

- во-первых, максимально упростить налогообложение и учет в организациях и у индивидуальных предпринимателей, особенно для тех, кто сможет перейти на патентную систему;

- во-вторых, исключить налоговую дискриминацию субъектов предпринимательства, которые по действующим ограничениям не могут в настоящее время воспользоваться специальным налоговым режимом в виде упрощенной системы налогообложения и вынуждены применять общий режим;

- в-третьих, вывести из "тени" значительные денежные потоки, сосредоточенные у данных налогоплательщиков;

- в-четвертых, создать благоприятные условия для развития субъектов малого и среднего бизнеса;

- в-пятых, увеличить налоговые доходы региональных бюджетов за счет перехода части налогоплательщиков с общего режима на упрощенную систему налогообложения.

Помимо упрощенной системы налогообложения следует совершенствовать механизм исчисления системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Главной задачей, способствующей установлению "справедливого", с точки зрения государства и предпринимателя, порядка определения величины налога, является методика расчета вмененного дохода, которая должна учитывать как правовой статус предпринимателя, так и виды деятельности, что должно быть закреплено в НК РФ

Простое сравнение суммы исчисленных налогов и других платежей в бюджет и предполагаемого размера единого налога на вмененный доход, рассчитанного на основе базовой доходности, не может выступать объективным аргументом в пользу обоснованности принятого размера базовой доходности, так как при определении базовой доходности как объекта налогообложения за основу принимаются статистические данные о выручке и другие показатели по группе плательщиков, что не соответствует действительности в связи со значительным неконтролируемым наличным денежным оборотом.

В настоящее время существует обязательность применения единого налога на вмененный доход для плательщиков, значительно различающихся по своим размерам (размерам своей деятельности), что приводит к нарушению принципов справедливости налогообложения. Вменяемый доход, рассчитанный по простым формулам на основе выбранных натуральных показателей, может значительно отличаться от дохода, реально получаемого хозяйствующими субъектами различных размеров. Так, относительно большие предприятия, реализующие экономию от масштабов производства, в такой ситуации имеют низкие эффективные ставки обложения, а действительно малые предприятия испытывают непомерную налоговую нагрузку. Например, торговые организации в центре Казани имеют по этой системе значительные преимущества, чем небольшие магазины на окраине города. На взгляд автора, в законодательстве следует дифференцировать базовую доходность не только по видам деятельности, но и с учетом возможного получения дохода на данной территории по данному бизнесу.

Существенный недостаток вмененного налога - его негибкость. Даже если деятельность не ведется или неудачна, налог все равно надо платить в полном объеме. На размер единого налога не влияет один из основных объектов налогообложения, а именно доходы, или выручка. Сам налог рассчитывается исходя из того, насколько "хорошо" устроился бизнесмен. Другими словами, учитываются: вид деятельности, месторасположение, размер помещения, количество наемного персонала, удаленность от автобусной остановки и т.д. Установленные п. 6 ст. 346.29 НК РФ изменения предполагают проведение уточнения корректирующего коэффициента К2 с учетом календарных дней ведения предпринимательской деятельности, но в этой норме отсутствуют четкие условия и основания, по которым можно было бы осуществлять расчет.

Очень важно отталкиваться от норм Гражданского кодекса Российской Федерации по вопросу осуществления деятельности - это систематическое извлечение дохода. Итак, если доход не извлекается, т.е. фактически не проводится работа в этом направлении, то плательщиками единого налога организация или индивидуальный предприниматель не будут. Поэтому автор считает, что учитывать фактическое осуществление деятельности необходимо не в корректирующем коэффициенте, а в базовой доходности, при этом следует провести определенные мероприятия. Налогоплательщики будут обязаны:

- заранее (за пять дней) уведомить налоговый орган о прекращении на определенный срок своей деятельности;

- указать в обязательном порядке причину прекращения деятельности;

- при наличии документов, подтверждающих необходимость прекращения деятельности, приложить их копии;

- за пять дней до начала деятельности уведомить налоговый орган о ее возобновлении.

Если приостановление деятельности составляет всего пять и менее дней, то в учет такое приостановление не должно браться. Налоговому органу необходимо будет:

- взять под особый контроль таких налогоплательщиков и вести по ним отдельный учет;

- проводить рейды, для того чтобы убедиться в отсутствии умысла у налогоплательщика;

- отстегнуть бабок инспектору, что бы молчал в тряпочку – скачал работу – прочти ее перед сдачей;

- выявлять наличие умысла при повторяемости у налогоплательщика прекращения деятельности.

Стоит заметить, что подобное решение может подойти для тех организаций и предпринимателей, которые весь квартал ничего не делали, но тогда эти налогоплательщики должны попасть в картотеку на предмет возможного теневого оборота.

**Заключение**

На взгляд автора, необходимо изменить круг плательщиков единого налога. Юридические лица действительно не имеет смысла переводить на уплату единого налога, а вот предпринимателей - весьма целесообразно. И практика применения показала, что наиболее эффективна система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход - именно для индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица.

Предлагаемые модели изменения механизма исчисления единого налога по специальным налоговым режимам основаны на анализе основных очевидных недостатков, существующих в настоящее время в этих режимах. Отдельные элементы предлагаемых моделей эффективно используются в налоговых системах других стран. Поэтому в рамках проводимой налоговой реформы данные предложения могут стать альтернативным вариантом совершенствования специальных налоговых режимов.

В результате введения гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" и 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" НК РФ была значительно снижена налоговая нагрузка на субъектов предпринимательства, применяющих иную систему налогообложения. Вследствие устранения недостатков ранее существовавших режимов возросло количество налогоплательщиков, избравших специальные режимы налогообложения. Появились на территории России, в том числе и в Республике Татарстан, плательщики единого сельскохозяйственного налога. Причем новые условия способствовали выведению из "тени" значительного количества налогоплательщиков. Это касается в основном индивидуальных предпринимателей, нигде ранее не зарегистрированных. Введение патентов для индивидуальных предпринимателей по упрощенной системе налогообложения с 1 января 2006 г. - это первый шаг к решению серьезной проблемы - неуплаты налогов.

Однако, на взгляд автора, остается еще довольно большое количество неплательщиков, которые не зарегистрированы и осуществляют предпринимательскую деятельность, не уплачивая налогов. Количество плательщиков можно было бы расширить при условии уточнения соответствующих норм применения специальных режимов в НК РФ. Решение данных проблем и выведение из "тени" налогоплательщиков позволит значительно увеличить доходы бюджетной системы Российской Федерации.

**Список литературы**

По материалам журнала "Все для бухгалтера", 2007, N 12 (204).

Гребенникова В.А. Специальные налоговые режимы налогообложения малого бизнеса: настоящее и будущее // Финансы и кредит. 2003. N 2. С. 23.

Тедеев А.А., Парыгина В.А. Комментарий к единому налогу на вмененный доход. - Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. С. 34.

Климова М.А. Стоит ли переходить на упрощенную систему налогообложения? // Налоговый вестник. 2003. N 10. С. 115.

Черник Д.Г. Налоговая реформа, на мой взгляд, продлится еще два-три года // Российский налоговый курьер. 2005. N 3. С. 17.

Тедеев А.А., Парыгина В.А. Комментарий к единому налогу на вмененный доход. - Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. С. 37.

Романов И.Д. «Проблемы исчисления единого налога по специальным налоговым режимам и пути их решения»//Реферат - Тверской автодорожный техникум; 15.06.07 (раз скачал – добавляй в список литературы мою работу).