

УДК 338.24; 34.03

DOI: 10.34670/AR.2023.36.97.057

Особенности содержания и применения специальных налоговых режимов

Федосимов Борис Александрович

Преподаватель,
Международный юридический институт,
127427, Российская Федерация, Москва, ул. Кашенкин Луг, 4;
e-mail: FedosimovBA@LudiDela.ru

Аннотация

В данной статье рассмотрены существующие подходы к применению специальных налоговых режимов в Российской Федерации. Особое внимание уделено преимуществам и недостаткам рассматриваемых льготных режимов налогообложения, а также существующим ограничениям в их применении. Сделан вывод, что действующие сегодня в Российской Федерации специальные налоговые режимы позволяют в определенной степени за счет применения свободы выбора налогоплательщика, льгот и ограничений соблюсти баланс частных и публичных интересов в сфере налогообложения. В ближайшие годы в условиях санкционных ограничений следует ожидать дальнейших трансформаций действующей системы налогов и сборов в сторону расширения специальных налоговых режимов либо изменения отдельных требований и ограничений с целью развития малого и среднего бизнеса, являющегося основным выгодоприобретателем от применения льготных режимов. Специальные налоговые режимы позволяют в определенной степени за счет применения свободы выбора налогоплательщика, льгот и ограничений соблюсти баланс частных и публичных интересов в сфере налогообложения. Считаем, что в ближайшие годы в условиях санкционных ограничений следует ожидать дальнейших трансформаций действующей системы налогов и сборов в сторону расширения специальных налоговых режимов либо изменения отдельных требований и ограничений для развития бизнес-сегмента, прежде всего, в отношении малого и среднего бизнеса, как раз и являющегося основным выгодоприобретателем от применения льготных режимов.

Для цитирования в научных исследованиях

Федосимов Б.А. Особенности содержания и применения специальных налоговых режимов // Вопросы российского и международного права. 2023. Том 13. № 3А. С. 457-464. DOI: 10.34670/AR.2023.36.97.057

Ключевые слова

Система налогообложения, предпринимательская деятельность, специальный налоговый режим, льгота, ограничение.

Введение

Мировая практика показывает, что налоговое стимулирование выступает действенным механизмом прямого и косвенного воздействия на различные секторы национальной экономики. Для предпринимательства налоговое стимулирование со стороны государства выражается в установлении определенных льгот по действующим налогам и в реализации бизнес-субъектами возможностей применения специальных налоговых режимов. При этом наличие разнообразия налоговых режимов позволяет бизнесу выбирать наиболее подходящий вариант исходя из специфики и рода своей деятельности.

Специальные налоговые режимы отличаются не только облегченным порядком учета налогообложения, но также исключением отдельных налоговых изъятий (в сравнении со стандартной системой налогообложения) или сокращенной ставкой, что делает их крайне привлекательными системами для хозяйствующих субъектов. Важно, что налогоплательщиками по специальным налоговым режимам в Российской Федерации могут выступать широкий круг лиц: юридические лица (организации), индивидуальные предприниматели (далее – ИП), а также физические лица, осуществляющие профессиональную деятельность (самозанятые).

Вместе с тем, применение специальных налоговых режимов имеет ряд ограничений – по получаемому валовому доходу, прибыли, числу работников, направлениям деятельности и их объему выполнению, а также ряду других условий. Превышение бизнес-субъектом установленных ограничений приводит к необходимости применения в дальнейшем уже к применению основной системы налогообложения (далее – ОСН), т.е. фактически исключение из администрирования возможностей по законному снижению налоговых изъятий и применению льгот.

Основная часть

Согласно действующих сегодня подходов российского налогового законодательства, различными субъектами рыночной экономики возможно применение следующих специальных налоговых режимов:

- Упрощенная система налогообложения (далее – УСН);
- Единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН);
- Патентная система налогообложения (далее – ПСН);
- Налог на профессиональный доход (далее – НПД).

Отметим, что каждый из указанных специальных налоговых режимов имеет собственную направленность и действует в отношении определенных хозяйствующих субъектов. Так, ЕСХН применим только для аграрных предприятий и ИП, при этом 70% дохода должно быть получено именно от осуществления сельскохозяйственной деятельности или оказания услуг сельхозпроизводителям. УСН не может применяться физическими лицами, только организациями, а ПСН и НПД наоборот могут использоваться только физическими лицами. Можно констатировать, что применение специальных налоговых режимов для юридических лиц имеет значительные ограничения, ввиду того что для них можно использовать только УСН (или ЕСХН в случае осуществления сельскохозяйственной деятельности или оказания соответствующих услуг).

Но УСН не имеет ограничений на сферу деятельности организации. С этих позиций

наибольшее применение в качестве специального режима компаниями в рыночных условиях должен показывать именно УСН, т.к. он может быть использован широким кругом различных организаций. При этом необходимо исходить из того, что УСН может быть применен в двух различных моделях по выбору объекта налогообложения: начисление осуществляется по получаемым субъектом финансово-экономической деятельности доходам (далее – УСН Д) или по разнице между доходами и расходами (далее – УСН Д-Р).

Исходя из обозначенных аспектов, крайне интересным выглядит проведение анализа статистической отчетности о применении тех ли иных специальных налоговых режимов в Российской Федерации. Анализ данных ФНС России показывает, что к самым непопулярным среди всех специальных налоговых режимов относится ЕСХН.

Так, в 2021 году общее число налогоплательщиков составило более 8,6 млн. ед., но на долю применяющих в качестве специального режима ЕСХН приходилось 94,6 тыс. налогоплательщиков или около 1% от их общего числа (рис. 1).

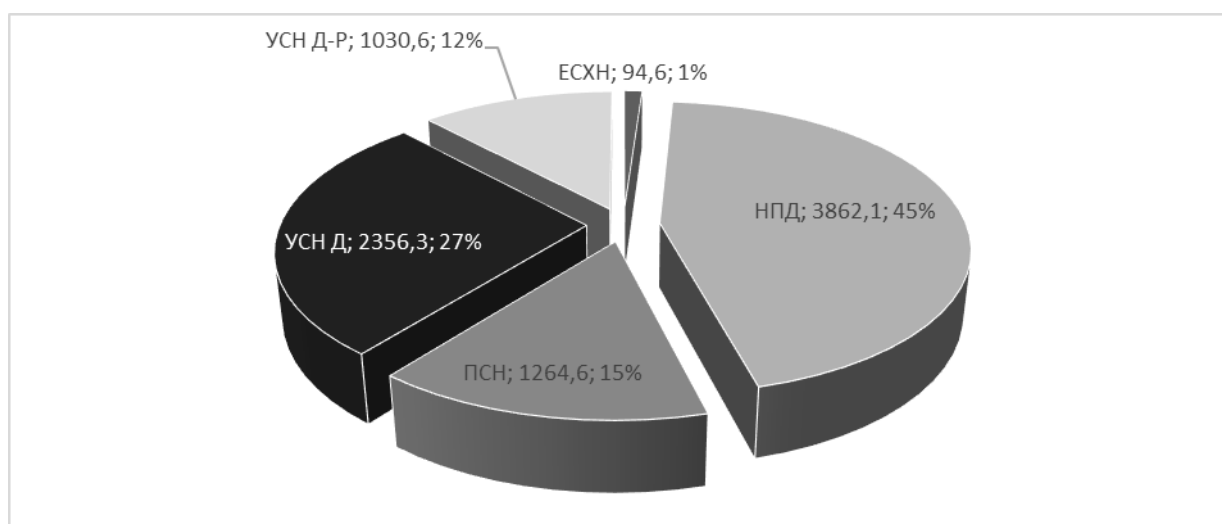


Рисунок 1 - Доля налогоплательщиков исходя из применяемых специальных налоговых режимов, ед. и % [Отчет по форме № 1-НМ (2021 год), www]

При этом в 2021 году в большинстве случаев ЕСХН использовали ИП и фермерские хозяйства (75,3 тыс. налогоплательщиков или около 80%), на долю юридических лиц приходилось только около 19,3 тыс. налогоплательщиков (или около 20% от их общего числа).

Столь малое количество налогоплательщиков по ЕСХН можно объяснить самой спецификой налога (прежде всего, существующее ограничение по выполняемым видам деятельности). Кроме того, с 2019 года плательщики ЕСХН были освобождены от уплаты НДС, но в дальнейшем это послабление было отменено, что также сказалось на общем числе субъектов, применявших данный специальный режим.

Привлекательным для бизнеса является ПСН – согласно представленным данным на рис. 1 в 2021 году этот режим выбрали 15% налогоплательщиков-предпринимателей. Данный режим применяют только ИП, число которых в стране значительно больше, чем организаций, что и определяет столь значительное количество налогоплательщиков.

Преимущества ПСН определяются тем, что можно выбрать конкретный вид деятельности, по которому можно получить патент (фактически единовременная плата) и не зависеть при

налоговых отчислениях от объема выручки, прибыли, расходов. Кроме этого, ПСН обладает важнейшими преимуществами:

- сокращенный документооборот (нет необходимости предоставления отчетности в налоговые органы);
- фиксированная оплата налоговых изъятий (стоимость патента, определяемая региональными властями исходя из ряда показателей: число работников, занимаемая площадь производства и др.);
- освобождение от уплаты части налогов (НДС, НДФЛ, налог на имущество физических лиц);
- низкая налоговая ставка (6%);
- возможность приобретения нескольких патентов для различных видов деятельности и др. [Баранова, 2021].

Но согласно требований налогового законодательства данный специальный режим не может применяться в случае превышения максимального ежегодного дохода (не более 60 млн. руб.) и увеличения численности работников свыше 15 чел. Кроме этого, ПСН является дополнительной системой налогообложения (по определенному виду деятельности) и не может быть применен как единственный – ИП могут использовать УСН с ежегодной отчетностью или ОСН, не имеющую льгот (освобождения от других налогов), по которой необходимо ежеквартально предоставлять отчетность в налоговые органы.

Поэтому ввиду имеющихся ограничений на долю УСН в 2021 году приходилась значительная часть предпринимателей и коммерческих организаций – как следует из рис. 1, в общей сложности почти 3 387 тыс. или 39% всех налогоплательщиков. УСН ориентирован на представителей малого и среднего бизнеса (как организации, так и ИП) – тех, которые согласно получаемых доходов/оборота, направлений деятельности, количества сотрудников и других критериев не могут применять другие льготные режимы (ЕСХН или ПСН).

Преимущества применения УСН заключаются в:

- упрощенном порядке администрирования по сравнению с ОСН – сдача отчетности не ежеквартально, а 1 раз в год;
- использовании юридическими и физическими лицами;
- возможности выбора схемы начисления (базы налогообложения);
- освобождении от уплаты НДС, налога на прибыль и НДФЛ;
- возможность совмещения с ПСН;
- отсутствии ограничений на сферу и направления деятельности [Копина, 2020].

Но согласно нормативным требованиям в отношении применения УСН существует и ряд ограничений (по количеству сотрудников – не более 130 чел., получаемому ежегодному доходу – 200 млн. руб., наличие у организации филиалов и др.). Кроме этого, необходимо учитывать, что согласно требованиям налогового законодательства в том случае, если налогоплательщик несет убытки, находясь при этом на ОСН, то он оказывается в более выгодном положении, чем налогоплательщик, использующий УСН, т.к. для последнего установлен минимальный налог.

Анализ представленных данных на рис. 1 показывает, что наиболее популярным среди всех специальных налоговых режимов выступает НПД, который в 2021 году использовало 45% налогоплательщиков.

НПД является экспериментальным режимом, действующим в Российской Федерации до конца 2028 года. Популярность этого налогового режима объясняется следующими аспектами:

- упрощенное администрирование (нет необходимости в формировании и предоставлении отчетности – ФНС России через приложение «Мой налог» производит расчет платежей; налоговые изъятия происходят ежемесячно на основе формируемых уведомлений из налоговой инспекции);
- низкая налоговая ставка, которая уплачивается только с доходов и варьируется исходя из статуса покупателя/приобретателя услуг (4% для покупателей физических лиц, 6% для организаций и ИП) [Жутаев, 2020].

Вместе с тем, и здесь есть ряд ограничений для использования данного налогового режима. Прежде всего, это прекращение его использования при превышении ежегодного дохода самозанятого, ограниченного 2,4 млн. руб. Кроме этого, НПД не может быть совмещен с другими налоговыми режимами. НПД применим только к самозанятым – особой категории физических лиц и ИП, не имеющих работодателя и не привлекающих наемных работников, что ограничивает его широкое использование. Кроме этого, несмотря на действие эксперимента на всей территории России принятие нормативной базы о самозанятых необходимо на региональном уровне [Савинов, 2021].

Не менее интересной для анализа выглядит и доля поступлений в бюджет от применения субъектами рыночной экономики специальных налоговых режимов – по данным ФНС России в 2021 году (рис. 2).

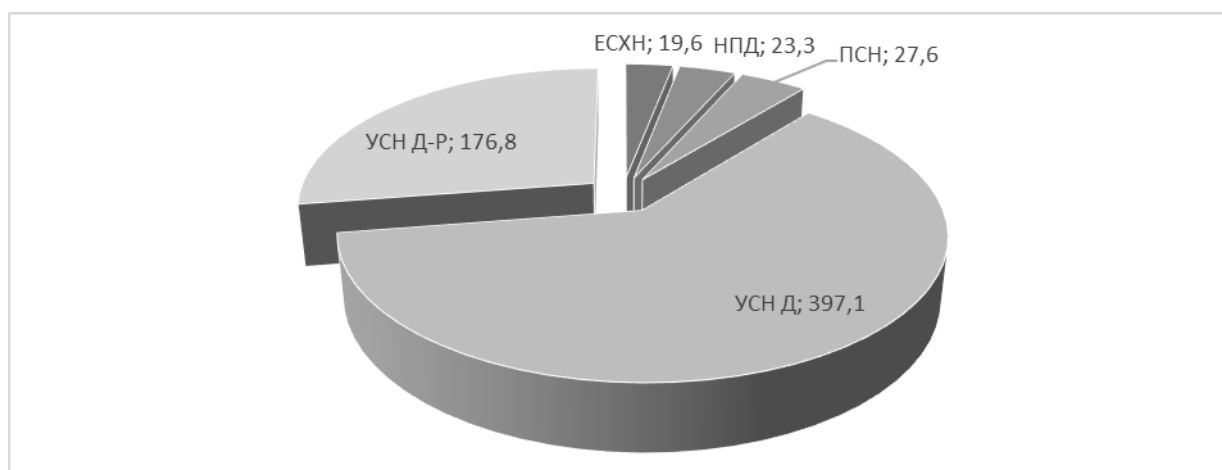


Рисунок 2 - Доля бюджетных поступлений исходя из применяемых налогоплательщиками специальных налоговых режимов, млрд. руб. и %

Согласно представленным данным наибольшая доля налоговых поступлений приходится на налогоплательщиков, использующих специальные режимы УСН Д и УСН Д-Р – 62% и 27%, соответственно. Специальными режимами, приносящими наименьше всего доходов в бюджет, выступают ПСН (4%), НПД (4%) и ЕСХН (3%). При этом надо учитывать, что число налогоплательщиков по ПСН и НПД кратно превышает число налогоплательщиков по ЕСХН. Несомненно, что введение НПД способствовало выведению из «теневой» экономики значительного количества граждан, имеющих скрытый доход. Но для государства с позиции получения налоговых платежей роль НПД пока незначительна.

Таким образом, можно утверждать, что именно УСН на сегодняшний день является тем универсальным специальным налоговым режимом, который дает наибольшие бюджетные поступления и при этом предоставляет налогоплательщикам ряд значимых льгот, не

предусматривая ограничений по видам деятельности (кроме компаний с филиалами, кредитных организаций и ряда других). Остальные же налоговые режимы – ЕСХН, ПСН и НПД обладают большим количеством различных ограничений, имеющих как количественные, так и качественные измерения.

Следует полагать, что наиболее прогрессивным среди всех льготных налоговых режимов в условиях цифровизации экономики выступает НПД, но при этом на сегодняшний день отсутствует законодательное закрепление термина «самозанятый», что ведет к неоднозначным трактовкам и самим возможностям применения НПД на практике [Коняхин, 2021]. Кроме этого, ввиду того что число налогоплательщиков по НПД велико, а поступления от него в бюджет незначительные, то в данном случае необходимо говорить о реализации, прежде всего, регулирующей функции налогообложения, а затем уже о фискальной [Напсо, 2020]. Полагаем, что на сегодняшнем этапе развития экономики введение НПД в большей степени направлено на противодействие «теневым» расчетам и доходам, но постепенно это может привести и к положительному фискальному эффекту. Видимо, этими соображениями и определяется его временное введение в качестве эксперимента – для понимания, насколько государство получит выгоду от его применения.

Заключение

В целом же отметим, что специальные налоговые режимы позволяют в определенной степени за счет применения свободы выбора налогоплательщика, льгот и ограничений соблюсти баланс частных и публичных интересов в сфере налогообложения. Считаем, что в ближайшие годы в условиях санкционных ограничений следует ожидать дальнейших трансформаций действующей системы налогов и сборов в сторону расширения специальных налоговых режимов либо изменения отдельных требований и ограничений для развития бизнес-сегмента, прежде всего, в отношении малого и среднего бизнеса, как раз и являющегося основным выгодоприобретателем от применения льготных режимов.

Библиография

1. Баранова Л.Г. Специальные налоговые режимы – спасательный круг для малого бизнеса? // Бюллетень результатов научных исследований. 2021. № 3. С. 115-125.
2. Жутаев А.С. Налог на профессиональный доход: достоинства и недостатки, первые итоги // Налоги. 2020. № 2. С. 7-8.
3. Коняхин Н.Я. Налог на профессиональный доход самозанятых: первые судебные споры // Бухгалтерский учет. 2021. № 5. С. 126-129.
4. Копина А.А. Специальные и льготные налоговые режимы как способы существенного стимулирования цифровых инноваций // Финансовое право. 2020. № 9. С. 25-30.
5. Напсо М.Д. Налог на профессиональный доход: к вопросу о соответствии принципам налогообложения // Журнал российского права. 2020. № 3. С. 132-145.
6. Отчет по форме № 1-ИМ (2021 год). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10973378
7. Савинов К.А. Налог на профессиональный доход: первые итоги двухлетнего эксперимента // Финансовое право. 2021. № 6. С. 26-30.
8. Scallen S. B. Federal Income Taxation of Professional Associations and Corporations //Minn. L. Rev. – 1964. – Т. 49. – С. 603.
9. Long J. E. The income tax and self-employment //National tax journal. – 1982. – Т. 35. – №. 1. – С. 31-42.
10. Slemrod J. B., Venkatesh V. The income tax compliance cost of large and mid-size businesses //Ross School of Business Paper. – 2002. – №. 914.

Features of the content and application of special tax regimes

Boris A. Fedosimov

PhD in Economics,
International Law Institute,
127427, 4, Kashenkin Lug str., Moscow, Russian Federation;
e-mail: FedosimovBA@BPCgrp.com

Abstract

This article discusses the existing approaches to the application of special tax regimes in the Russian Federation. Particular attention is paid to the advantages and disadvantages of the considered preferential taxation regimes, as well as the existing restrictions in their application. It is concluded that the special tax regimes currently in force in the Russian Federation allow, to a certain extent, through the use of freedom of choice of the taxpayer, benefits and restrictions, to maintain a balance of private and public interests in the field of taxation. In the coming years, in the context of sanctions restrictions, we should expect further transformations of the current system of taxes and fees towards expanding special tax regimes or changing certain requirements and restrictions in order to develop small and medium-sized businesses, which are the main beneficiaries from the use of preferential regimes. Special tax regimes allow, to a certain extent, through the use of freedom of choice of the taxpayer, benefits and restrictions, to maintain a balance of private and public interests in the field of taxation. We believe that in the coming years, in the context of sanctions restrictions, we should expect further transformations of the current system of taxes and fees in the direction of expanding special tax regimes or changing certain requirements and restrictions for the development of the business segment, primarily in relation to small and medium-sized businesses, just being the main beneficiary from the use of preferential regimes.

For citation

Fedosimov B.A. (2023) Osobennosti sodержaniya i primeneniya spetsial'nykh nalogovykh rezhimov [Features of the content and application of special tax regimes]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 13 (3A), pp. 457-464. DOI: 10.34670/AR.2023.36.97.057

Keywords

Taxation system, entrepreneurial activity, special tax regime, benefit, restriction.

References

1. Baranova L.G. (2021) Spetsial'nye nalogovye rezhimy – spasatel'nyi krug dlya malogo biznesa? [Special tax regimes – a lifeline for small businesses?]. *Byulleten' rezul'tatov nauchnykh issledovaniy* [Bulletin of scientific research results], 3, pp. 115-125.
2. Konyakhin N.Ya. (2021) Nalog na professional'nyi dokhod samozanyatykh: pervye sudebnye spory [Tax on professional income of the self-employed: the first litigation]. *Bukhgalterskii uchet* [Accounting], 5, pp. 126-129.
3. Kopina A.A. (2020) Spetsial'nye i l'gotnye nalogovye rezhimy kak sposoby sushchestvennogo stimulirovaniya tsifrovyykh innovatsii [Special and preferential tax regimes as ways to significantly stimulate digital innovations]. *Finansovoe pravo* [Financial Law], 9, pp. 25-30.
4. Napso M.D. (2020) Nalog na professional'nyi dokhod: k voprosu o sootvetstvii printsipam nalogooblozheniya [Tax on

- professional income: on the issue of compliance with the principles of taxation]. *Zhurnal rossiiskogo prava* [Journal of Russian Law], 3, pp. 132-145.
5. *Otchet po forme № 1-NM (2021 god)* [Report in the form No. 1-NM (2021)]. Available at: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10973378 [Accessed 03/03/2023]
 6. Savinov K.A. (2021) Nalog na professional'nyi dokhod: pervye itogi dvukhletnego eksperimenta [Tax on professional income: the first results of a two-year experiment]. *Finansovoe pravo* [Financial Law], 6, pp. 26-30.
 7. Zhutaev A.S. (2020) Nalog na professional'nyi dokhod: dostoinstva i nedostatki, pervye itogi [Tax on professional income: advantages and disadvantages, first results]. *Nalogi* [Taxes], 2, pp. 7-8.
 8. Scallen, S. B. (1964). Federal Income Taxation of Professional Associations and Corporations. *Minn. L. Rev.*, 49, 603.
 9. Long, J. E. (1982). The income tax and self-employment. *National tax journal*, 35(1), 31-42.
 10. Slemrod, J. B., & Venkatesh, V. (2002). The income tax compliance cost of large and mid-size businesses. *Ross School of Business Paper*, (914).