

§4 СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Ширяева Н. М., Зима Ю. С.

КОНТРОЛЬ ЗА ПРАВОМЕРНОСТЬЮ ИСЧИСЛЕНИЯ И ПОЛНОТОЙ УПЛАТЫ ЕДИНОГО НАЛОГА ПРИ ПРИМЕНЕНИИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация. Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие в процессе налогообложения малого и среднего бизнеса при применении специальных налоговых режимов, в частности упрощенной системы налогообложения. Объектом исследования является налоговый контроль за деятельностью юридических и физических лиц (ИП), применяющих упрощенную систему налогообложения. Статья посвящена контролю за правоммерностью применения упрощенной системы налогообложения в российской налоговой системе и полнотой уплаты УСНО. Авторская методика исследования базируется на использовании монографических, абстрактных, статистических, экономических, правовых и эмпирических данных. Методологической основой исследования послужили Налоговый кодекс РФ, законодательные и нормативно-правовые акты, научные дискуссии, материалы научно-практических конференций, затрагивающие вопросы налогообложения и контроля правоммерности применения специального налогового режима – УСНО. Новизна исследования состоит в авторской трактовке применения налогового контроля в отношении использования упрощенной системы налогообложения малым бизнесом и создания благоприятных условий для его развития. Назначение специальных налоговых режимов заключается в стимулировании малого и среднего бизнеса и в стабильном формировании доходной части регионального бюджета.

Ключевые слова: налогообложение, государство, бизнес, предпринимательство, контроль, политика, реформы, доходы, специальные налоговые режимы, упрощенная систем налогообложения.

Review. The subject of the research is the economic relations arising in the process of taxation of small- and medium-sized businesses that apply special taxation schemes including the simplified taxation schemes.

The object of the research is the tax control over activities performed by legal and physical entities (so called 'sole proprietors' in Russia) that apply the simplified taxation scheme. The article is devoted to the control over the legality of applying the simplified taxation scheme in Russian taxation and complete payment of the single tax when the simplified taxation scheme is being applied. The authors' research method is based on the use of monographic, abstract, statistical, economic, legal and empirical data. The methodological basis for the research involves the Tax Code of the Russian Federation, legislative regulations and standards, scientific discussions, materials of the scientific and practical conferences covering the issues of taxation and control over the legality of applying the simplified taxation scheme. The novelty of the article is caused by the fact that the authors offer their own interpretation of the tax control over the use of the simplified taxation scheme in small-sized business and creation of favorable conditions for its development. The purpose of special taxation schemes is to encourage small- and medium-sized business as well as to stabilize the process of generation of regional budget revenues.

Keywords: налогообложение, государство, бизнес, предпринимательство, контроль, политика, реформы, доходы, специальные налоговые режимы, упрощенная систем налогообложения.

Совершенствование налоговых режимов и упрощение процедур по налоговому учету для организаций и индивидуальных предпринимателей – субъектов малого и среднего бизнеса, является одним из приоритетных направлений совершенствования налогообложения в налоговой системе РФ.

Для эффективного выполнения функций налогового контроля и стимулирования развития отдельных перспективных отраслей и сфер в экономике, законодателем введены специальные налоговые режимы, одним из которых является упрощенная система налогообложения (УСНО), применяемая с 2003 г. с введением главы 26.2 НК РФ.

Периодически вносимые законодателем изменения и дополнения в отдельные статьи НК РФ, в том числе и в механизм действия упрощенной системы налогообложения (УСНО) свидетельствуют о продолжающейся научной дискуссии существующего применения специальных налоговых режимов, что и определило актуальность рассматриваемой темы.

Экономика России в 2014 г., претерпела серьезные испытания сопровождающиеся резкими колебаниями курса рубля и цен на нефть, вызванные жесткими санкциями со стороны США и Стран Европы, что еще более актуализировало задачу стимулирования деятельности малого и среднего предпринимательства как фактора роста внутренних резервов улучшения экономики, когда индикаторами развития малого и сред-

него бизнеса становятся применяемые специальные налоговые режимы на региональном уровне.

Результативность применения УСНО, формирование научно – обоснованных методов при определении налогооблагаемой базы, существующие тенденции в механизме функционирования УСНО определили цель данного исследования.

Предметом исследования выступает действующая система УСНО, ее применение в практической деятельности, а также налоговый контроль за исполнением законодательства по уплате и исчислению единого налога при применении специальных налоговых режимов, в частности УСНО.

Специальные налоговые режимы являются стержнем налогообложения в деятельности малого и среднего предпринимательства. Снижение нагрузки на бизнес, упорядочение налогового администрирования, упрощение учета и отчетности претерпели существенные налоговые изменения, что является стимулирующими факторами развития предпринимательской деятельности, позволяет легализовать большую часть бизнеса.

В течение 2014 года с целью совершенствования общеметодологических подходов в налогообложении подвергнуты изменению отдельные подпункты ст. 346 НК РФ (Упрощенная система налогообложения).

Условия применения упрощенной системы налогообложения не остались без изменений. Практика показала, что применение УСНО яв-

ляется наиболее предпочтительной для малого и среднего бизнеса.

Формирование мер, стимулирующих предпринимательскую активность населения и способствующих развитию действующих малых предприятий, остается одной из главных задач государственной политики в отношении малого бизнеса. Исходя из важности роста предпринимательской активности для развития экономики России, можно утверждать, что введение в Российской Федерации упрощенной системы нало-

гообложения, подтвердило на практике своевременность и предпочтительность применения этого режима субъектами малого и среднего предпринимательства.

Из приведенной таблицы 1 видно, что налоговые поступления от специальных налоговых режимов за последние десять лет по своей величине незначительны и составляют в среднем от 0,8 до 3% в структуре всех платежей, хотя наблюдается устойчивая положительная динамика роста платежей по специальным режимам.

Таблица 1. Структура налоговых доходов, формируемых в связи с применением специальных налоговых режимов и поступающих в консолидированный бюджет РФ за 2003–2013 гг., млрд. руб.

Показатель	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Упрощенная система налогообложения (УСНО)											
Млрд. руб.	15,5	24,5	36,5	58,7	84,0	119,6	109,46	134,37	159,0	188,8	262,6
В % к итогу СНР	51,16	48,42	49,0	53,32	59,24	64,65	62,37	64,71	67,93	69,6	76,98
Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)											
Млрд. руб.	14,8	25,6	40,2	50,3	56,3	63,0	63,92	70,61	71,25	78,57	74,47
В % к итогу СНР	48,84	50,59	54,0	45,7	39,7	34,05	36,42	34,0	30,44	28,97	21,83
Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)											
Млрд. руб.	–	0,5	0,7	1,1	1,5	2,4	2,17	2,68	3,8	3,88	4,04
В % к итогу СНР	–	0,9	1	0,9	1,06	1,3	1,21	1,29	1,63	1,43	1,19
Итого по специальным налоговым режимам (СНР)											
Млрд. руб.	30,3	50,6	74,4	110,1	141,8	185,0	175,49	207,66	234,05	271,25	341,11
В % к итогу	0,8	1	1,45	2,03	2,04	2,34	2,8	2,7	2,4	2,5	3,0
Налоговые доходы консолидированного бюджета РФ											
Млрд. руб.	3735,2	4942,1	5140,1	5426,9	6951	7944,2	6284	7659,5	9733	10958	11327
В % к итогу	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Данные поступлений по спецрежимам в системе налоговых платежей характеризуются приоритетностью доходов от УСНО, доля которых на протяжении более 10 лет значительно опережает другие налоговые доходы в рамках поступления по всем специальным налоговым режимам.

За последние три года анализ динамики налоговых платежей в консолидированный бюджет Ростовской области показал, что бюджет региона формируется преимущественно за счет федеральных налогов (налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц), доля

которых варьируется от 73,2 до 77,5 %, и региональных налогов (налога на имущество организаций, транспортный налог), соответственно – от 12,7 до 14%.

Очевидно, что доля налоговых платежей по специальным налоговым режимам в бюджете Ростовской области за 2012 – 2014 гг. возросла – от 7,8 до 9,1%, а поступление платежей по местным налогам – от 7,1 до 8,3%, что подтверждает преимущественный прирост поступлений по специальным режимам в сравнении с ростом поступления местных налогов (рис. 1).

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

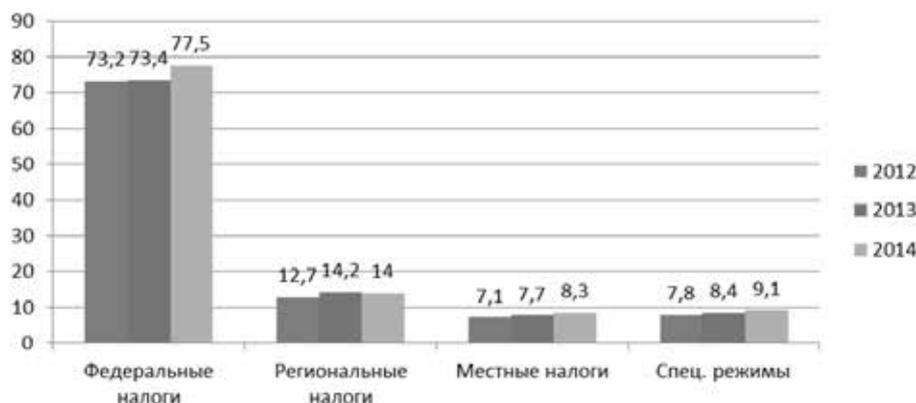


Рисунок 1. Динамика поступления налоговых платежей в консолидированный бюджет Ростовской области за 2012–2014 гг., млрд. руб.

В структуре всех налоговых платежей консолидированного бюджета Ростовской области на долю доходов от специальных налоговых режимов в 2014 г. приходилось 108,9 млрд руб. или 9,1% от налоговых поступлений.

Применение упрощенной системы налогообложения в Ростовской области характеризуется положительной динамикой, набирающей обороты, и как следствие, устойчивым ростом дальней-

ших налоговых доходов в 2015–2016 гг. (в разрезе применения специальных налоговых режимов).

Преобладающая роль поступлений по УСНО в системе налоговых платежей за последние 5 лет по региону, свидетельствует об усовершенствовании налогового администрирования, эффективности контроля налоговой службы за исполнением налоговых обязательств плательщиков по УСНО (Таблица 2).

Таблица 2. Динамика налоговых поступлений по специальным налоговым режимам в Ростовской области за 2010–2015 гг., млн. руб.

Специальный налоговый режим	Поступило платежей						Темп роста, в % к 2010 г.	Темп роста, в % к 2011 г.	Темп роста, в % к 2012 г.	Темп роста, в % к 2013 г.
	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	01.05 2015 г.				
УСН	3796,71	4414,84	5243,77	5816,30	6352,18	3120,53	167,3	143,88	121,14	109,21
в том числе: налог с «доходов»	2918,85	2054,80	3820,28	4224,48	4578,59	2057,69	156,86	222,82	119,85	108,38
Налог с «доходов за минусом расходов»	677,11	883,84	1075,51	1195,65	1326,87	808,55	195,96	150,13	123,37	110,97
минимальный налог	200,74	255,71	360,13	399,09	446,86	254,16	222,61	174,75	124,08	111,97
ЕНВД	1920,06	2053,62	2361,97	2218,21	2346,04	1054,76	122,19	114,24	99,33	105,76
ЕСХН	150,77	229,31	206,72	239,73	226,71	263,43	150,37	98,87	109,67	94,57
Патентная система	–	–	–	54,14	97,78	45,60	–	–	–	180,61

Динамика таблицы подтверждает, что темпы роста поступлений платежей по УСНО умеренно возрастают (в сравнении с поступлениями по другим специальным налоговым режимам).

Упрощенная система налогообложения, как и любой налоговый режим, противоречива. Существующие достоинства применения упрощенного налогового режима противоположны ряду недостатков (Таблица 3):

Таблица 3. Различия, основные преимущества и недостатки применения УСНО по отношению к общей системе налогообложения

Показатель	Упрощенная система налогообложения (УСНО)		Общая система налогообложения (ОСНО)
	Преимущества	Недостатки	
Порядок применения	добровольный	Существует возможность утраты права на применение УСНО по видам деятельности и ряда других ограничений	Обязательный порядок
Объект налогообложения	Есть право выбора: – доходы или – доходы минус расходы	При выборе объекта налогообложения – доходы минус расходы необходимо уплачивать единый налог не меньше суммы минимального налога (1% от доходов за расчетный период)	Объект налогообложения по налогу на прибыль – полученная прибыль (доходы минус расходы)
НДС	Операции не облагаются НДС, не требуется оформление счетов-фактур,	Освобождение от НДС и как следствие – ограниченный круг покупателей ввиду отсутствия возможности зачета НДС. Восстановление и уплата НДС при переходе с ОРН на УСНО с остаточной стоимости основных средств и остатков готовой продукции, по НДС, который ранее был принят к вычету.	Уплачивается НДС
Налоговые ставки	Ставка единого налога зависит от объекта налогообложения: – 6% с доходов; – от 5 до 15% с «доходы минус расходы» (законами субъектов РФ могут дифференцироваться в пределах 5–15%, в Ростовской области – 10%).	Существует возможность утраты права на применение УСНО.	Ставка налога на прибыль – 20%
Налогообложение	Уменьшение налогового бремени на правах уплаты одного единого налога вместо налога на прибыль, НДФЛ, НДС, налога на имущество. Уменьшение суммы единого налога на уплаченные страховые	Уплата НДС при ввозе товаров на территорию РФ, при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества; выполнение обязанностей налогового агента по уплате	Уплачиваются все указанные налоги в полном объеме

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

	взносы, но не более 50% при объекте налогообложения «доходы» (но не менее размера минимального налога), на 100% – ИП, не производящие выплаты физическим лицам. Иные налоги уплачиваются в соответствии с НК РФ	НДС, налога на прибыль (с дивидендов и доходов по отдельным видам долговых обязательств), НДФЛ (с выплат и иных вознаграждений работникам)	
Бухгалтерский учет	Ограниченное ведение бухгалтерского учета для ИП, остальным – в отношении основных средств и нематериальных активов	В полном объеме ведется организациями (ООО, АО)	Обязательный порядок для организаций всех организационно-правовых форм
Бухгалтерская отчетность	ИП не сдает	Организации сдают 1 раз в год	Сдается ежеквартально
Особенности признания доходов и расходов	Кассовый метод	Уменьшение единого налога возможно только при уплате страховых взносов в пределах отчетного периода, взносов в Пенсионный фонд с 1% доходов (с 2015 г.) – до 01.04.2015 г.	Метод начисления, возможен кассовый метод
Налоговый учет	Упрощен налоговый учет – ведение Книги доходов и расходов	Ограниченный перечень расходов, уменьшающих налоговую базу, при выборе объекта налогообложения «прибыль»	Ведется по налогу на прибыль и НДС
Налоговая отчетность	Декларация по единому налогу предоставляется только 1 раз в год (для организаций – не позднее 31 марта; для ИП – не позднее 30 апреля).	Кроме основной декларации по единому налогу при наличии выбранного объекта налогообложения предоставляются декларации по НДС, налогу на прибыль, иным налогам в соответствии с НК РФ. С 01.01.2015 г. отменено освобождение по налогу на имущество для организаций и ИП по объектам, облагаемым налогом по кадастровой стоимости (№ 52-ФЗ от 02.04.2014 г.)	Ежеквартально – декларации по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество; по иным налогам – в соответствии с НК РФ.

Определенному кругу налогоплательщиков иногда выгодно использовать упрощенный налоговый режим, в том числе и для целей применения схем по минимизации налоговых платежей.

УСНО является наиболее приемлемой применяемой формой налогообложения для субъектов предпринимательства с помощью дробления крупного бизнеса на «цепочку» малых предприятий

по различным видам деятельности для сохранения права на его использование и соблюдения ограничений по предельному размеру доходов за расчетный период, остаточной стоимости основных средств, среднесписочной численности работников. Основными способами оптимизации налоговых платежей являются: использование договоров комиссии (агентирования, поручения) в совокупности с УСНО, организация простого товарищества, приобретение дорогостоящих объектов на «упрощенцев» с последующей передачей в аренду основной организации, перевод основных средств на консервацию, в безвозмездное пользование, а также на реконструкцию или модернизацию сроком свыше 12 месяцев (п.3, ст. 256 НК), и др.

Нередко, целесообразность внедрения в практику налогоплательщиками таких способов в совокупности с УСНО свидетельствует о формальности сделок и получении необоснованной налоговой выгоды с целью экономии финансовых средств субъектов предпринимательства до выявления фактов налоговых правонарушений. Поэтому, считаем необходимым активизировать работу налоговых органов посредством практического мониторинга налогоплательщиков, применяющих УСНО, с соблюдением всех принципов закономерности и обоснованности такого контроля.

Оптимизация деятельности налогоплательщиков возможна в рамках уже используемой УСНО. Снизив платежи по единому налогу и не превысив лимиты, установленные для данного режима, путем оптимального выбора объекта налогообложения – доходов (применение ставки 6%) и доходов за минусом расходов (применение ставки 5–15%), можно оптимально спланировать деятельность в рамках применения УСНО. Выбираемый объект налогообложения УСНО зависит от:

- расходов, признаваемых для целей налогообложения;
- рентабельности бизнеса (отношение прибыли к величине доходов);
- величины фонда оплаты труда;
- суммы выплат страховых взносов, пособий по временной нетрудоспособности, оплаты больничных листов.

Расчёты показывают, что, если у фирмы не планируется существенных расходов (они состав-

ляют менее 60% от доходов) и рентабельность соответственно превышает 40%, то как правило, следует применять в качестве объекта налогообложения – доходы. При высоких расходах и низкой рентабельности целесообразней выбирать в качестве объекта налогообложения прибыль и уплачивать налог в размере 5–15% с разницы между доходами и расходами. Однако, есть альтернатива выбора объекта, когда планируется получить рентабельность в диапазоне от 20% до 40%. В таком случае следует обратить внимание на размер фонда начисленной заработной платы и иных вознаграждений, а именно его доли в доходе организации: если размер фонда оплаты труда в доходах от предпринимательской деятельности превысит 10%, тогда выгодно применить вариант уплаты единого налога с доходов (рис. 2).

Однако, для оценки преимуществ и недостатков использования в качестве объекта налогообложения доходов или разницы между доходами и расходами необходима конкретная информация о показателях и характере деятельности предприятия (ИП). На рисунке 2 представлены обобщенные авторские рекомендации.

Как показала многолетняя практика налоговых органов, упрощенная система налогообложения, как один из механизмов снижения налоговой нагрузки на малый и средний бизнес, предоставляет налогоплательщикам реальные возможности для завуалированного снижения налоговых обязательств.

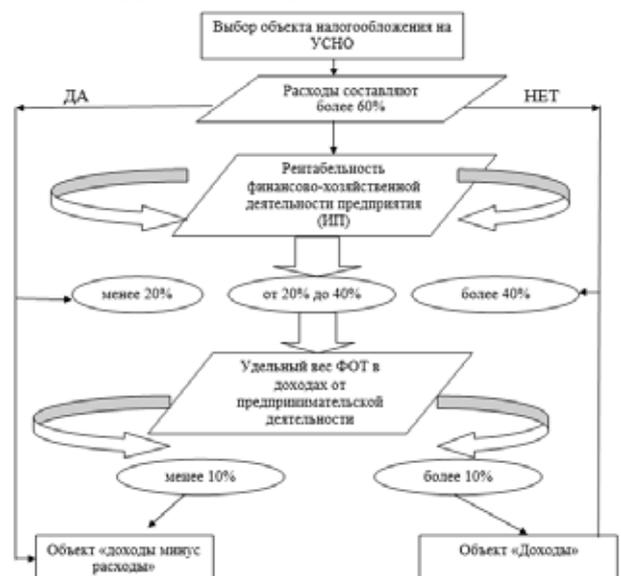


Рисунок 2. Оптимизация единого налога при УСНО путем выбора объекта налогообложения

Считается, что недостаточная проработанность норм гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ, в том числе низкая информативность Книги учета доходов и расходов для целей налогового контроля, затрудняют использование в отношении субъектов УСНО существующих методик налоговых проверок и не способствуют выявлению неучтенных объектов налогообложения (доходы).

Однако, с 1 января 2013 года субъекты УСНО обязаны вести бухгалтерский учет и не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, представлять в налоговые органы декларацию одновременно с бухгалтерским балансом (для организаций). Предприниматели, использующие УСНО, декларацию по итогам налогового периода представляют не позднее 30 апреля.

Известно, что налоговые органы в своей контрольной деятельности используют различные методы проведения налоговых проверок.

Проверку организаций, применяющих УСНО, предлагается проводить по специально разработанной для этой цели методике, максимально учитывающей все особенности данного режима налогообложения (с учетом сданных деклараций и уплаченных налогов в проверяемых периодах).

Приступая к реализации методики контроля, следует ознакомиться с выводами, содержащимися в заключении по результатам предпроекторного анализа, обратив особое внимание на:

- схему ведения бизнеса (взаимозависимые лица, основные поставщики, подрядчики, заказчики, покупатели, заемщики, заимодавцы, арендаторы, арендодатели и иные партнеры по бизнесу);
- схему движения финансовых потоков;
- перечень нетипичных хозяйственных операций (т.е. не обусловленных осуществлением видов деятельности, заявленных в учредительных документах);
- наличие контрагентов – потенциальных участников схем уклонения от налогообложения;
- факты неподтверждения сделок с отдельными контрагентами, установленные в ходе истребования документов (информации) у налогоплательщика в порядке ст. 93.1 НК РФ, проведенных ранее по поручениям иных налоговых органов;

- соблюдение норм применения налогового законодательства, в том числе устранение ранее допущенных нарушений налогоплательщиком, в прошедшем периоде деятельности;

- факторы, позволяющие предполагать наличие нелегалитованных объектов налогообложения.

Проанализировав вышеизложенную информацию и обобщив ее, несомненно, можно повысить эффективность налогового контроля и сократить время проведения выездной проверки. Заключение отдела предпроекторного анализа служит необходимой базой для дальнейшего всестороннего исследования финансово-хозяйственной деятельности субъекта УСНО и принятия решения о проведении выездной налоговой проверки.

Методика выездной налоговой проверки организаций, применяющих УСНО, предусматривает три основных этапа.

На первом этапе проверяется соблюдение налогоплательщиком требований, являющихся ограничением правоприменения УСНО и правильность выбора объекта налогообложения; анализируются по каждому проверяемому отчетному периоду основные контрольные показатели по каждому проверяемому отчетному периоду:

- величина доходов (по итогам 9 месяцев при подаче заявления о переходе на УСН, доходы не должны превышать 45 млн. руб., соответственно по году – 60 млн. руб., скорректированные на коэффициент-дефлятор 1,147 за 2015 г., а именно 68,82 млн. руб.);

- наличие (отсутствие) у организации филиалов и (или) представительств;

- доля участия других организаций в уставном капитале налогоплательщика (не должна превышать 25%);

- средняя численность работников (не должна превышать 100 человек);

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете (не должна превышать 100 млн. руб.);

- наличие (отсутствие) у организации деятельности по производству подакцизных товаров, добыче и реализации полезных ископаемых

(за исключением общераспространенных полезных ископаемых);

- наличие (отсутствие) заключенных организацией договоров простого товарищества (договоров о совместной деятельности), договоров доверительного управления имуществом;
- отсутствие права перехода на УСНО для лиц, осуществляющие иные виды деятельности (страховщики, инвестиционные фонды, банки, ломбарды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, нотариусы, адвокаты, казенные и бюджетные учреждения, иностранные организации).

Для определения полноты отражения в декларации величины доходов (при применении УСНО) и обоснованности выбора режима налогообложения проведение контрольных процедур налоговой осуществляют в следующем порядке:

1. Проверяют кассовые и банковские документы, полноту отражения их в бухгалтерском и налоговом учете, уделяя особое внимание запросам и ответам из банков по движению денежных средств субъекта налогообложения;
2. Составляют по кассовым и банковским документам перечень партнеров по бизнесу;
3. Выявляют из них контрагентов – взаимозависимых лиц, контрагентов с признаками «анонимных» структур и фирм-однодневок, контрагентов по разовым и непрофильным сделкам;
4. Проверяют все полученные от контрагентов документы на предмет полноты отражения полученных доходов в налоговом учете организации;
5. Истребовать у организации в порядке ст. 93 НК РФ все хозяйственные договоры, приказы и прочие распорядительные документы;
6. Истребовать у перечисленных в п.3 лиц в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 93.1 НК РФ, регистры бухгалтерского учета по субсчету взаиморасчетов с проверяемой организацией (счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), акты сверки расчетов с организацией;
7. У соответствующих контрагентов истребуют документы и анализируют по сделкам (хозяйственные договоры, акты, деловую пере-

писку и т. п.), для уточнения величины облагаемого дохода в целях применения УСНО;

8. Выявляют возможных покупателей, заказчиков, арендаторов организации;

9. Анализируют документы, полученные от выявленных иных партнеров по бизнесу (включая заимодавцев), для установления условий и порядка взаиморасчетов с организацией и наличия (отсутствия) объекта налогообложения по УСНО по сделкам;

10. Проводят в случае необходимости допросы свидетелей проверяемой организации и иных лиц, а также партнеров по бизнесу о заключенных с организацией сделках, не отраженных (отраженных не в полном размере) в ее налоговом учете;

11. Проводят допросы свидетелей, руководителей, главных бухгалтеров организаций – покупателей, заказчиков и иных партнеров, с целью выяснения причин неполного отражения сумм полученных доходов и установления фактической величины дохода организации с учетом дополнительно выявленных сумм по сделкам, не отраженным (учтенным не в полном размере) в налоговом учете;

12. Проверяют наличие (отсутствие) представительств и филиалов и их доли участия в уставном капитале головной организации;

13. Проверяют в организации критерии правомерности применения УСНО по отчетным (налоговым) периодам.

По нашему мнению, последовательность осуществления таких контрольных операций имеет немаловажное значение для подтверждения права на применение УСНО хозяйственным субъектом.

Перечисленные контрольные процедуры приемлемы, на наш взгляд, при проведении выездных налоговых проверок на основе заключения предпроверочного анализа для подтверждения законодательно обоснованного применения специального налогового режима – УСНО.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной функции работы налоговых органов является усиление аналитической составляющей работы, внедрение комплексного экономико-правового анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемых объ-

ектов по УСНО, совершенствование согласовательных процедур налоговых органов с другими взаимодействующими органами при осуществлении проверок.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено ограничение средней численности работников для субъектов УСНО. Если в каком-либо отчетном периоде численность превысит 100 человек, то право на применение УСНО для субъекта предпринимательства утрачивается (ст. 346.12 НК РФ).

Правильность оценки первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов и применения выбранных способов начисления амортизации имущества определяется по документам бухгалтерского учета налогоплательщика и всех поступающих сведений от органов Росрегистрации, Ростехнадзора, Юстиции, Государственной инспекции маломерных судов, органов ГИБДД и др.

Налогоплательщики, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, за какой-либо отчетный период превысит 100 млн. руб., утрачивают право на применение УСНО.

Обоснованность применения налогоплательщиком объекта налогообложения с учетом ограничений, предусмотренных ст. 346.14 НК РФ, устанавливается в рамках контрольной проверки путем изучения хозяйственных договоров налогоплательщика. Налогоплательщики, являющиеся участниками договоров простого товарищества (договоров о совместной деятельности) или договоров доверительного управления имуществом, должны применять объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Таким образом, по результатам первого этапа выездной проверки делается общий вывод о правомерности применения налогоплательщиком УСНО и выбранного объекта налогообложения.

Второй этап контрольных мероприятий заключается в правильности исчисления налоговой базы и ведения налогового и бухгалтерского учета, когда определяются:

1. Правильность переноса значений результирующих показателей из бухгалтерского учета в налоговую декларацию;

2. Соблюдение особенностей исчисления налоговой базы при переходе организации с одного налогового режима на другой (ст. 346.25 НК РФ);

3. Отнесение к прочим расходам стоимости объектов, приобретенных до перехода на УСНО, восстановление по ним НДС, если ранее был учтен НДС в рамках иной системы налогообложения;

4. Правильность отнесения расходов к классификационным группам, установленным гл. 26.2 НК РФ; документальное подтверждение расходов налогоплательщика, учтенных при исчислении налоговой базы – при использовании налогоплательщиком объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов»

При учете того, что фактическая величина доходов налогоплательщика устанавливается на первом этапе, вопрос полноты и правильности их определения на втором этапе не рассматривается.

При проверке величины расходов прежде всего необходимо выяснить, какие формы расчетов с поставщиками и подрядчиками применяются налогоплательщиком и составить список постоянных поставщиков и подрядчиков.

Операции с постоянными поставщиками, как правило, бывают типовыми, поэтому их можно проверять выборочно. Особое внимание при проверке следует обратить на разовые и непрофильные сделки (выявление взаимозависимости проверяемого налогоплательщика и поставщика; наличие (отсутствие) у поставщика признаков фирмы-однодневки либо признаков «анонимных» структур; определение экономической обоснованности произведенных расходов).

В аналогичном порядке контролю подвергаются операции, при проведении которых велик риск возникновения ошибок. Обычно это операции, в которых используется неденежная форма расчетов. И для разовых, непрофильных сделок, и для сделок с неденежной формой расчетов целесообразно использовать метод истребования документов у контрагентов.

При анализе сделок с поставщиками следует учитывать результаты истребований документов (информации) у проверяемого налогоплательщика в порядке ст. 93.1 НК РФ, проведенных ранее по поручениям иных налоговых органов в связи с налоговыми проверками контрагентов. В случае подтверждения сделок повторное истребование документов по этим контрагентам не производится. Факты неподтверждения сделок налогоплательщика с отдельными контрагентами требуют дополнительного контроля: рекомендуется составить перечень таких сделок и проанализировать их в полном объеме. В таких случаях нужно использовать все методы налогового контроля: не только истребование документов, но и допрос свидетелей, а при необходимости – экспертизу подписей.

При совмещении налогоплательщиком двух специальных налоговых режимов на втором этапе проведения проверки следует проконтролировать правильность ведения раздельного учета доходов и расходов по каждому из этих режимов, в целях недопущения занижения налогооблагаемой базы по УСНО.

На третьем заключительном контрольном этапе, с учетом применения объекта налогообложения при использовании УСНО, проводится проверка правильности исчисления суммы налога по итогам проверяемого налогового периода.

В ходе выездной проверки значительное внимание уделяется соблюдению налогоплательщиком тех норм налогового законодательства, нарушения по которым допускались им ранее. При этом нужно воспользоваться материалами предыдущих камеральных и результативных выездных проверок (с учетом решений, вынесенных судебными органами).

Иногда достаточно сложно по документам, представленным субъектом УСНО для проверки, оценить полноту учета доходов, экономическую обоснованность тех или иных расходов. В этой ситуации может оказаться полезным привлечение дополнительных источников информации, имеющихся в электронном ресурсе налоговой службы, а также проведение в ходе выездной проверки других дополнительных мероприятий налогового контроля, способствующих обнару-

жению недостоверных фактов в налоговом учете организации, выявлению используемых схем уклонения от налогообложения.

Для достижения удовлетворительных контрольных результатов необходимо максимально придерживаться стратегии проверки, выработанной в ходе предпроверочного анализа, соблюдая последовательность перечисленных методов налогового контроля по каждой «точке контроля», с использованием подготовленных (во время предпроверочного анализа) списков контрагентов для истребования документов и перечня физических лиц для допросов свидетелей.

Специальные налоговые режимы используются, в основном, в деятельности малого и среднего бизнеса. Структура трансформации налоговых доходов на федеральном уровне по видам специальных налоговых режимов показала нам приоритетность применения налогового режима – УСНО.

Отличительной особенностью системы налогообложения малого и среднего бизнеса в России является ее многовариантность и сложность. Наличие неопределенности в выборе моделей налогообложения является типичным для РФ. Однако, правила и процедуры проведения выездных налоговых проверок должны соответствовать современным отношениям государства с налогоплательщиками, когда обеспечивается оптимальная реализация интересов плательщиков и государства в целях развития экономики, при этом используя налоговые методы распределения и перераспределения национального дохода.

Упрощенная система налогообложения должна быть «упрощенной», однако проведенные последние налоговые реформы (в 2014 г.), по мнению авторов, принесли не только новации налогоплательщикам, применяющим УСНО, но усложнили и возложили дополнительные обязанности, например, по уплате налога на имущество физических лиц в отношении объектов, используемых в предпринимательской деятельности (п. 7, ст. 378.2 НК РФ), а также по уплате торгового сбора, уменьшающего налогооблагаемую базу на величину перечисленного торгового сбора. Кроме того, усложнен порядок заполнения налоговой декларации по УСНО,

обязывающий юридические лица, работающие на «упрощенке», сдавать одновременно с декларацией и бухгалтерскую отчетность по ведению деятельности.

Можно аргументировать, что выбирая определенный вид налогообложения, субъект

бизнеса сталкивается с законодательной неопределенностью. Специальные налоговые режимы должны стимулировать малый и средний бизнес, создавая устойчивые условия для развития экономики и формируя при этом структуру среднего класса в обществе.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Агаян Ш. А. Актуальные проблемы налогообложения и кредитования малого предпринимательства в современных условиях / Ш. А. Агаян, Е. В. Пирская, С. Е. Грицай // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. – 2012. – № 6. – С. 316–319.
2. Букреева Г. А. Специальные налоговые режимы Российской Федерации / Г. А. Букреева, М. Э. Лебедев, Л. Н. Щипицина // Молодежная наука 2014: технологии, инновации. – 2014. – С. 11–14.
3. Газалиев М. М. Особенности налогообложения малого бизнеса: учебное пособие / М. М. Газалиев, В. А. Осипов. – М.: Дашков и К, 2014. – 115 с.
4. Гугнина Е. В. Базовые критерии, определяющие возможность применения специальных налоговых режимов в современных условиях функционирования экономических субъектов / Е. В. Гугнина, Г. П. Сафронова // Успехи современного естествознания. – 2014. – №11. – С. 48–51.
5. Кожанчиков О. И. Правовой статус специальных налоговых режимов / О. И. Кожанчиков // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2013. – №3. – С. 120–123.
6. Кошель Д. Е. К вопросу об эффективности реформы специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства / Д. Е. Кошель // Сибирский торгово-экономический журнал. – 2013. – №1 (17). – С. 30–35.
7. Оробинская И. В. Особенности и анализ применения различных режимов налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 2. – С. 85–95.
8. Оробинская И. В. Налоговые инструменты обеспечения стабильного развития отраслей АПК / И. В. Оробинская // Налоги и налогообложение. 2014. № 5. С. 501–508.
9. Павлюшкевич Т. В. Специальные налоговые режимы и принципы их построения / Т. В. Павлюшкевич // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. – 2013. – №4. – С. 264–268.
10. Пыльцина М. В. И. Т. Посошков о реформировании налоговой системы в России / М.В. Пыльцина. – Финансовый вестник. – № 1(19). – Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2009. – С. 156–158.
11. Федорик О. В. Специальные налоговые режимы: учебное пособие: для специальности 080107 «Налоги и налогообложение» / О. В. Федорик, А. Г. Казьмин, И. В. Оробинская; Воронеж. гос. аграр. ун-т. – Воронеж: ВГАУ, 2012. – 311 с.
12. <http://www.nalog.ru> – Официальный сайт Федеральной налоговой службы.
13. Аринин Е. А. Теоретические аспекты организационно-правового механизма налогообложения в Российской Федерации. // Финансы и управление. – 2013. – 4. – С. 1–29. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.4.855. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_855.html
14. Корзун С. Ю. К вопросу о формировании системы налогового администрирования // Полицейская деятельность. – 2013. – 1. – С. 36–39. DOI: 10.7256/2222-1964.2013.01.8.

REFERENCES

1. Agayan Sh. A. Aktual'nye problemy nalogooblozheniya i kreditovaniya malogo predprinimatel'stva v sovremennykh usloviyakh / Sh. A. Agayan, E. V. Pirskaaya, S. E. Gritsai // Biznes v zakone. Ekonomiko-yuridicheskii zhurnal. – 2012. – № 6. – S. 316–319.
2. Bukreeva G. A. Spetsial'nye nalogovye rezhimy Rossiiskoi Federatsii / G. A. Bukreeva, M. E. Lebedev, L. N. Shchিপitsina // Molodezhnaya nauka 2014: tekhnologii, innovatsii. – 2014. – S. 11–14.

3. Gazaliev M. M. Osobennosti nalogooblozheniya malogo biznesa: uchebnoe posobie / M. M. Gazaliev, V. A. Osipov. – M.: Dashkov i K, 2014. – 115 s.
4. Gugnina E. V. Bazovye kriterii, opredelyayushchie vozmozhnost' primeneniya spetsial'nykh nalogovykh rezhimov v sovremennykh usloviyakh funktsionirovaniya ekonomicheskikh sub'ektov / E. V. Gugnina, G. P. Safronova // Uspekhi sovremennogo estestvoznaniya. – 2014. – №11. – S. 48–51.
5. Kozhanchikov O. I. Pravovoi status spetsial'nykh nalogovykh rezhimov / O. I. Kozhanchikov // Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomicheskie i yuridicheskie nauki. – 2013. – № 3. – S. 120–123.
6. Koshel' D. E. K voprosu ob effektivnosti reformy spetsial'nykh nalogovykh rezhimov dlya sub'ektov malogo predprinimatel'stva / D.E. Ko-shel' // Sibirskii torgovo-ekonomicheskii zhurnal. – 2013. – № 1 (17). – S. 30–35.
7. Orobinskaya I.V. Osobennosti i analiz primeneniya razlichnykh rezhimov nalogooblozheniya dlya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei v Rossii / I.V. Orobinskaya // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2013. – № 2. – S. 85–95.
8. Orobinskaya I. V. Nalogovye instrumenty obespecheniya stabil'nogo razvitiya otraslei APK / I.V. Orobinskaya // Nalogi i nalogooblozhenie. 2014. № 5. S. 501–508.
9. Pavlyushkevich T. V. Spetsial'nye nalogovye rezhimy i printsipy ikh postroeniya / T.V. Pavlyushkevich // Ekonomika. Pravo. Pechat'. Vestnik KSEI. – 2013. – №4. – S. 264–268.
10. Pyl'tsina M. V. I. T. Pososhkov o reformirovanii nalogovoi sistemy v Rossii / M. V. Pyl'tsina. – Finansovy vestnik. – № 1(19). – Voronezh: FGOU VPO VGAU, 2009. – S. 156–158.
11. Fedorik O. V. Spetsial'nye nalogovye rezhimy: uchebnoe posobie: dlya spetsial'nosti 080107 «Nalogi i nalogooblozhenie» / O. V. Fedorik, A. G. Kaz'min, I. V. Orobinskaya; Voronezh. gos. agrar. un-t. – Voronezh: VGAU, 2012. – 311s.
12. <http://www.nalog.ru> – Ofitsial'nyi sait Federal'noi nalogovoi sluzhby.
13. Arinin E. A. Teoreticheskie aspekty organizatsionno - pravovogo mekhanizma nalogooblozheniya v Rossiiskoi Federatsii. // Finansy i upravlenie. – 2013. – 4. – С. 1–29. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.4.855. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_855.html
14. Korzun S.Yu. K voprosu o formirovanii sistemy nalogovogo administrirovaniya // Politseiskaya deyatel'nost'. – 2013. – 1. – С. 36–39. DOI: 10.7256/2222-1964.2013.01.8.