

Е. Ф. Мосин

доцент кафедры гражданского и предпринимательского права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов

НОВЕЛЛЫ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ С ПОЗИЦИИ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА

Специальный налоговый режим в российском налоговом законодательстве постсоветского периода представляет собой юридическую форму проявления в налоговой сфере государственной политики поддержки определенной категории экономических субъектов, проявления путем установления для этой категории особых условий налогообложения, в том числе путем установления для нее совокупности налогов с меньшим налоговым бременем и упрощенным порядком исчисления и уплаты по сравнению с установленной для основной массы экономических субъектов.

Заметим, что оценка выгодности специального режима для применяющих его налогоплательщиков лишь по относительному снижению сумм налоговых платежей (т. е. только по прямым налоговым преференциям) не отражает реальную выгоду налогоплательщиков, ибо не учитывает сопутствующие изменения издержек уплаты налогов (Баткибеков, Бобылев, Кадочников и др., 2003, с. 95).

С 1 января этого года Налоговый кодекс (НК) действует в новой редакции. **Двадцать два федеральных закона** — от 11.11.2003 № 139-ФЗ, от 28.07.2004 № 86-ФЗ, от 29.07.2004 № 95-ФЗ, от 29.11.2004 № 141-ФЗ, от 29.11.2004 № 204-ФЗ, от 03.06.2005 № 55-ФЗ, от 06.06.2005 № 58-ФЗ, от 18.06.2005 № 62-ФЗ, от 18.06.2005 № 63-ФЗ, от 18.06.2005 № 64-ФЗ, от 29.06.2005 № 68-ФЗ, от 30.06.2005 № 71-ФЗ, от 01.07.2005 № 78-ФЗ, от 21.07.2005 № 93-ФЗ, от 21.07.2005 № 101-ФЗ, от 21.07.2005 № 107-ФЗ, от 22.07.2005 № 117-ФЗ, от 22.07.2005 № 119-ФЗ, от 20.10.2005 № 131-ФЗ, от 04.11.2005 № 137-ФЗ, от 05.12.2005 № 155-ФЗ, от 06.12.2005 № 158-ФЗ — обусловили ее существенное отличие от предыдущей редакции НК.

Действующая редакция НК (ст. 18 и раздел VIII.1) по-прежнему предусматривает 4 специальных налоговых режима:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог — ЕСХН), глава 26.1 НК;
- упрощенная система налогообложения (УСН), глава 26.2 НК;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД), глава 26.3 НК;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, глава 26.4 НК.

Наиболее существенно 1 января 2006 г. изменились УСН и ЕНВД. Почти не изменилась система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Что касается ЕСХН, то изменения есть, но из них существенно для основной массы налогоплательщиков только одно, поскольку печальный опыт при-

менения первой редакции главы 26.1 привел к тому, что к 2004 г. она была полностью (в том числе на концептуальном уровне) переработана (Гуев, 2005; Зимин, 2005; Пономарева, 2004) законодателем с учетом практики применения УСН, причем переработана в сторону приближения к схеме последней.

Указанное изменение заключается в разрешении совместного применения ЕСХН и ЕНВД. Ранее при осуществлении нескольких видов деятельности переход на ЕСХН не разрешался (пп. 2 п. 3 ст. 346.2 в редакции НК до 01.01.2006), если хотя бы по одному из видов деятельности организация или индивидуальный предприниматель переведены на ЕНВД. Теперь ограничение, фактически устанавливавшее желавшим применять ЕСХН запрет на занятие отдельными видами предпринимательской деятельности, снято: разрешено одновременное применение ЕСХН и ЕНВД (по разным видам деятельности). Например, организация, имеющая магазин или общепитовскую точку на ЕНВД, либо оказывающая ветеринарные услуги на ЕНВД (п. 2 ст. 346.26 НК), может перейти в части сельскохозяйственного товаропроизводства на ЕСХН, конечно, при выполнении ею условий перехода, установленных статьями 346.2 и 346.3 НК.

Практическая целесообразность совмещения применения ЕСХН и ЕНВД уже давно отмечалась в литературе, но, как и в случае с совмещением УСН и ЕНВД, для юридического признания понадобилось время.

Кроме того (но это уже не новелла НК), согласно вступившей в силу еще 01.01.2004 ст. 2.1 *Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ (ред. от 06.06.2005)* с 1 января 2006 г. для не перешедших на ЕСХН сельхозтоваропроизводителей по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельхозпродукции, а также с реализацией произведенной и переработанной собственной сельхозпродукции, ставка налога на прибыль организаций повышается с 0% до 6% — до уровня ставки ЕСХН, т. е. привлекательность последнего увеличивается.

В обсуждениях изменений УСН на первое место обычно выносятся увеличения предельного размера девятимесячных доходов, при котором организация может перейти на УСН, и предельного размера доходов, при котором она утрачивает право на УСН. Первый увеличен с 11 до 15 млн руб., второй с 15 до 20 млн руб., и оба снабжены коэффициентом-дефлятором для их ежегодной индексации (п. 2 ст. 346.12 и п. 4 ст. 346.13 НК).

Хотя эти увеличения нередко подаются как забота о малом и среднем бизнесе, на самом деле они носят скорее косметический, нежели принципиальный характер, ибо в значительной мере являются корректирующей репликой на устойчививо высокий уровень инфляции в стране и, к тому же, теперь в качестве «входного» дохода принимаются не одни только доходы от реализации (как было прежде), а совокупность реализационных и внереализационных доходов. Да и эта «забота» частично обесценена тем, что от увеличения размера «входа» выигрывают лишь те организации, которые хотели бы перейти на УСН после 1 января 2007 г., но которым прежний размер был «узок» (на это указано в *письме Минфина России от 19.09.2005 № 03—11—04/2/81 «О праве перехода организации на упрощенную систему налогообложения»*, в п. 5 *письма Минфина России от 26.09.2005 № 03—11—02/44 «О применении специальных режимов налогообложения»*, в *письме ФНС России от 18.01.2006 № ГИ-6—22/30@*).

В связи с этим уместно заметить, что в *Рекомендациях Комиссии ЕС по малому и среднему бизнесу, принятых в Брюсселе 22.04.1997*, указано, что при определении предельных норм для малого и среднего бизнеса необходимо предусмотреть определенную гибкость их применения с тем, чтобы предельные нормы не становились тормозом развития этого бизнеса (Аронов, Кашин, 2004, с. 158).

Несколько ослаблено ограничение на применение УСН в части остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов. Она по-прежнему не может превышать 100 млн руб., но теперь учитываются только те основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и призна-

ются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК), т. е. например, «малоценка» и земельные участки больше не принимаются во внимание при решении вопроса о переходе на УСН или уходе с УСН.

Изменен срок, в течение которого вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на УСН (п. 2 ст. 346.13 НК): теперь он составляет 5 дней с даты постановки на учет в налоговом органе (ранее требовалось подать это заявление одновременно с заявлением о постановке на учет в налоговом органе). По-видимому, законодатель учел прежде нередкие судебные споры по поводу срока подачи заявления о переходе на УСН, но учел не полностью, иначе он не оставил бы фактически в силе аргументы для несоблюдения срока, упомянутые в *постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 02.02.2004 по делу № КА-А40/11304—03*.

Разногласия последних лет между налоговыми органами и налогоплательщиками о том, нужно ли при переходе на УСН восстанавливать НДС, ранее принятый к вычету, теперь сняты в пользу бюджета: согласно п. 3 ст. 170 НК при переходе на УСН или ЕНВД суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу (на ЕСХН это не распространяется). Налоговые органы и прежде придерживались этой позиции (*письма Минфина России от 26.02.2003 № 04—03—11/19 и от 06.02.2004 № 04—03—11/15*), но суды нередко принимали сторону налогоплательщиков (Абанин, 2004), особенно после того, как Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в *постановлении от 30.03.2004 № 15511/03* указал, что последующее изменение режима налогообложения не может служить основанием для обязанности организации, не являющейся плательщиком НДС, восстанавливать его суммы, правомерно предъявленные к вычету в предыдущих налоговых периодах (*постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26.07.2004 по делу № А28—2850/2004—170/23; Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.08.2004 по делу № КА-А40/7412—04, от 18.11.2004 по делу № КА-А40/10729—04, от 23.11.2004 по делу № КА-А41/10846—04, от 06.06.2005 по делу № КА-А40/4871—05-П, от 19.09.2005 по делу № КА-А41/8697—05; Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.08.2004 по делу № А82—7847/2003—14*). В связи с этим возникает любопытная ситуация с возмещением НДС в 2006 г. — по указанному основанию получается, что в 2006 г. восстановление НДС обязательно лишь для переходящих на УСН после 01.01.2007; конечно, налоговики с этим не согласятся и, значит, судебные споры продолжатся.

Вместе с тем налогоплательщики стали немножко более свободными в применении УСН и ЕНВД. Так, те, кто ушли с ЕНВД до окончания года, теперь вправе перейти на УСН с начала того месяца, в котором прекращена их обязанность по уплате ЕНВД (п. 2 ст. 346.13 НК). Раньше же налоговики требовали, чтобы с ЕНВД налогоплательщик переходил на общий режим налогообложения и лишь по наступлении нового года применял УСН, т. е. налогоплательщик мог оказаться в ситуации, когда на протяжении, например, двух месяцев, он мог «побывать» на трех режимах: ЕНВД, общем и УСН.

Если раньше налогоплательщик не мог изменить выбранный им объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов) в течение всего срока применения УСН, то теперь он может его менять, правда, лишь по истечении 3 лет с начала применения УСН (п. 2 ст. 346.14 НК; *письма Минфина России от 07.09.2005 № 03—11—04/2/72 и от 26.09.2005 № 03—11—02/44*). Таким образом, можно признать, что хотя и медленно, но свобода маневра для малого и среднего бизнеса растет, особенно если вспомнить жесткие ограничения в части объекта налогообложения, некогда установ-

ленные ст. 3 Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» (утратил силу с 01.01.2003), и связанные с этим споры (например, определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 24.06.2002 № 78-Г02—30 о признании недействующей и не подлежащей применению ч. 2 ст. 2 Закона Санкт-Петербурга от 24.06.1996 № 79—30 «О порядке применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства в Санкт-Петербурге»), а также намерение оставить с 01.01.2005 только один объект налогообложения — доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 6 Федерального закона от 24.07.2002 № 104-ФЗ, утратившая силу с 01.01.2004 на основании абз. 14 ст. 9 Федерального закона от 07.07.2003 № 117-ФЗ).

Одновременно новая редакция ст. 346.14 НК закрыла одну из довольно популярных схем снижения налогового бремени, основанную на сочетании УСН с облагаемыми по ставке 6% доходами в качестве объекта налогообложения и договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) (Егоров, 2004). Теперь участники договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом могут применять УСН только с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов (пример на эту тему: постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.05.2004 по делу № А21—11188/03-С1).

Новой редакцией ст. 346.15 НК уравниены в определении доходов организации и индивидуальные предприниматели: и те, и другие учитывают их по правилам статей 249—251 НК. Наконец-то утратил силу вызывавший споры п. 2 ст. 346.15 НК.

На пользу налогоплательщикам существенное расширение перечня расходов (п. 1 ст. 346.16 НК), на которые уменьшаются доходы при определении объекта налогообложения. Например, раньше налоговики руководствовались письмом Минфина России от 31.07.2003 № 04—02—05/3/61 «Об учете расходов на оплату аудиторских услуг налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения», где указано, что расходы, связанные с оплатой консультационных услуг (по вопросам налогового, финансового, бухгалтерского, правового, управленческого консультирования), с постановкой, восстановлением и ведением бухгалтерского учета, составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности, принимаются при исчислении налоговой базы при условии, если услуги оказаны лицензированными аудиторами. Теперь это обременительное для малого бизнеса условие снято: пп. 15 п. 1 ст. 346.16 НК разрешает учитывать при исчислении налоговой базы расходы на бухгалтерские и юридические услуги безотносительно к тому, кто их оказал.

Но есть решения и в пользу бюджета. Например, если раньше сумму налога (авансовых платежей по налогу) налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшали на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности, с ограничением, что при этом сумма налога (авансовых платежей) не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам, то теперь иначе (п. 3. ст. 346.21 НК): сумма налога (авансовых платежей) уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности, но при этом уже вся сумма налога (авансовых платежей) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Существенно изменился порядок определения расходов при УСН, установленный ст. 346.16 НК. Теперь в составе расходов можно учитывать не только расходы на приобретение (так было и раньше), но и расходы на сооружение и изготовление основных средств (о переходном периоде см. письмо Минфина России от 21.10.2005 № 03—11—04/2/108).

Вместе с тем значительно увеличилась бывшая ранее крохотной статья 346.17 НК, регулирующая порядок признания доходов и расходов при УСН. Теперь малому бизнесу придется ознакомиться с ФИФО и ЛИФО хотя бы для того, чтобы решить, стоит ли их применять. С учетом частой отсылки из главы 26.3 к самой трудной главе НК — главе 25, можно сказать, что «упрощенность» УСН понемножку свертывается.

Приказом Минфина РФ от 30.12.2005 № 167н утверждена новая форма книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, и порядок ее заполнения.

Появилась новая, специфическая форма УСН — упрощенная система налогообложения на основе патента (ст. 346.25.1 НК), на которую вправе перейти индивидуальные предприниматели, если они осуществляют один из 58 видов предпринимательской деятельности по перечню из п. 2 ст. 346.25.1 НК и при этом не привлекают наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера). Однако решение о возможности применения этой формы УСН на территории конкретного субъекта РФ принимается законом этого субъекта, который и определяет, по каким конкретно видам деятельности из указанного перечня разрешается применение УСН на основе патента. Перечень не предусматривает деятельности по оказанию консультационных и управленческих услуг; поэтому второй Ходорковский с тривиальной патентной схемой (Родионов, 2005, с. 29—53) не появится.

Оба налоговых режима — УСН и ЕНВД — по условиям, на которых разрешено их применение, таковы, что могут применяться только в малом и частично среднем бизнесе. Как показывает практика, в малом бизнесе и в нижней по обороту части среднего бизнеса нередки ситуации, когда один человек является и директором, и главным бухгалтером фирмы и при этом занимается всем, начиная от составления договоров купли-продажи и кончая заполнением налоговых деклараций. Хотя формально иная, но по сути та же ситуация у многих индивидуальных предпринимателей. Следовательно, правовые нормы, регулирующие условия и порядок применения УСН и ЕНВД, должны быть ориентированы на понимание их лицами, которые в основной своей массе не являются специалистами в гражданском, налоговом и бухгалтерском законодательстве, да и вообще слабо разбираются в законодательстве.

Согласно п. 6 ст. 3 НК акты налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить (принцип определенности налогообложения). Как отмечено в п. 2 *постановления Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 № 3-П* по смыслу ст. 57 Конституции РФ в системной связи с ее статьями 1 (ч. 1), 15 (ч. 2 и 3) и 19 (ч. 1 и 2), в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым — к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного п. 1 ст. 3 НК, а потому предусмотренный в дефектных — с точки зрения требований юридической техники — нормах налог не может считаться законно установленным. На это же указано в *постановлениях Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П, от 28.03.2000 № 5-П, от 30.01.2001 № 2-П, от 20.02.2001 № 3-П, от 14.07.2003 № 12-П.*

Однако, как показывает практика, требования законодательной техники часто нарушаются при подготовке актов налогового законодательства. Глава 26.3 НК о ЕНВД пример этому.

Например п. 2 ст. 346.26 НК, содержащий перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться ЕНВД, дополнен подпунктом 13 следующего содержания: «оказания услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей». Пункт с таким же содержанием включен в *ст. 1 Закона Санкт-Петербурга от 28.11.2005 № 621-88 «О внесении изменений в Закон Санкт-Петербурга “О введении на территории Санкт-Петербурга системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности”*. В связи с этим возникают вопросы. К чему относятся слова «не имеющих залов обслуживания посетителей» — к другим местам торговли или к стационарным торговым местам в случае крытых рынков? При чем тут залы обслуживания посетителей, если во всех дефинициях в главе 26.3 НК РФ эти залы упоминаются только в связи с объектами организаций общественного питания, а когда речь идет о рынках, то используется понятие торгового зала и говорится не о посетителях, а о покупателях? Следует ли из этого, что торговый зал и зал обслуживания посетителей одно и то же? Или так только кажется при первом прочтении главы 26.3 НК, а при налоговой проверке выплывет различие, сопровождаемое требованием уплаты недоимки, пени и штрафа?

То, что ответ на этот вопрос не очевиден, следует из множества писем Минфина России с разъяснениями по этим и связанным с ними вопросам: *от 07.11.2005 № 03-11-04/03/127, от 26.09.2005 № 03-11-02/44, от 10.11.2005 № 03-11-04/3/130, от 07.10.2005 № 03-11-04/3/109, от 17.10.2005 № 03-11-05/83, от 28.10.2005 № 03-11-04/3/123, от 10.11.2005 № 03-11-04/3/130, от 15.11.2005 № 03-11-04/3/134, от 30.11.2005 № 03-11-04/3/148, от 01.12.2005 № 03-11-04/3/155, от 01.12.2005 № 03-11-04/3/157, от 13.12.2005 № 03-11-02/81, от 13.12.2005 № 03-11-03/13, от 13.12.2005 № 03-11-04/3/171.*

При этом в *письме от 01.12.2005 № 03-11-04/3/157 «Об определении стационарного торгового места»* Минфин России без какой-либо ссылки на нормы налогового законодательства утверждает: «Также может облагаться указанным налогом предпринимательская деятельность по передаче рынкам в аренду земельных участков для организации стационарного торгового места». Почему может? На каком основании? Ответов письмо не содержит. Впрочем, и так ясно, что чиновник ошибся. В *письме Минфина России от 01.12.2005 № 03-11-04/3/155* формулировка уже другая: «...на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может переводиться предпринимательская деятельность рынков по передаче в аренду: земельных участков для организации стационарного торгового места...».

Заметим, что, отождествляя различаемые (и путаемые) законодателем торговый зал и зал обслуживания посетителей, Минфин России, строго говоря, выходит за рамки своей компетенции, ибо в силу п. 1 ст. 4 НК он не вправе изменять или дополнять НК. Казалось бы, снимая путаницу, Минфин делает благое дело (хотя сами налоговики любят говорить в подобных случаях: добивайтесь изменения закона); в действительности же он лишает налогоплательщика возможности в некоторых ситуациях прибегнуть к ссылке на п. 7 ст. 3 НК о толковании неустраиваемых противоречий и неясностей актов налогового законодательства в пользу налогоплательщика — если, конечно, налогоплательщикам в суде не удастся использовать ссылку на п. 7 *постановления Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П* о фактической допустимости в налоговом законе некоторых неточностей юридико-технического характера.

Вообще, при знакомстве с новеллами ЕНВД невольно вспоминаются слова римского юриста I—II вв. н. э. Яволена: «Всякая дефиниция в гражданском праве

опасна, ибо мало случаев, когда она не может быть опрокинута» (фр. 202 тит. 17 кн. 50 Дигест Юстиниана).

В главе НК о ЕНВД изменены определения понятий «вмененный доход», «корректирующий коэффициент базовой доходности», «бытовые услуги», «платные стоянки», «розничная торговля», «стационарная торговая сеть», «нестационарная торговая сеть», «площадь торгового зала», «площадь зала обслуживания посетителей», «открытая площадка», «магазин», «палатка», «площадь информационного поля наружной рекламы», «распространение и (или) размещение наружной рекламы», «количество работников». Введены определения понятий «ветеринарные услуги», «услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств», «стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы», «стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов», «развозная торговля», «разносная торговля», «услуги общественного питания», «объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей», «объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей» (ст. 346.27 НК).

Поскольку еще продолжает действовать *ГОСТ Р 51303—99 «Торговля. Термины и определения»*, утвержденный постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 № 242-ст, в п. 1 которого указано, что установленные им термины обязательны для применения во всех видах документации, входящих в сферу работ по стандартизации и (или) использующих результаты этих работ, и эти термины по содержанию не всегда совпадают с такими же по названию терминами НК, то бизнесменам придется это учитывать.

Например, термин «палатка», используемый в гл. 26.3 НК, и термин «палатка», используемый в ГОСТ Р 51303—99, не одно и то же. Согласно пп. 38 п. 2 ГОСТ Р 51303—99 палатка — это легко возводимая сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала и помещений для хранения товаров, рассчитанная на одно или несколько рабочих мест продавца, на площади которых размещен товарный запас на один день торговли. Согласно же ст. 346.27 НК палатка — это сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала. Любой, кому приходилось иметь дело с налоговыми органами, согласится, что различие существенное.

И еще одно различие: из формулировки пп. 7 п. 2 ст. 346.26 НК, где перечислены виды деятельности, в отношении которых может применяться ЕНВД, и где речь идет о розничной торговле, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети, следует, что законодатель отнес палатки к объектам стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а ГОСТ Р 51303—99 относит палатки к объектам нестационарной торговой сети (примечание к пп. 15 п. 2.1 ГОСТа).

С 1 января 2006 г. перечень видов деятельности под ЕНВД увеличен не только подп. 13 п. 2 ст. 346.26 НК. В частности, теперь под ЕНВД подпадает оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления услуг общую площадь спальных помещений не более 500 кв.м. Однако, что следует понимать под спальным помещением, законодатель не указал. Определение спального места предложено в п. 10 письма Минфина России от 26.09.2005 № 03—11—02/44, там же предложен порядок определения его площади, который выгодным для бюджета образом отличается от подхода к жилой комнате в *ГОСТ Р 51185—98 «Туристские услуги. Средства размещения. Общие требования»*, утвержденном постановлением Госстандарта России от 09.07.1998 № 286.

Если раньше выбор сводился к тому, переводить ли на ЕНВД все бытовые услуги или не переводить их вообще, то теперь пп. 1 п. 2 ст. 346.26 НК дает право выборочного перевода «групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг» на ЕНВД. То есть исключена возможность ситуации, имевшей место

в Санкт-Петербурге и изложенной в *представлении Генеральной прокуратуры РФ от 02.10.2003 № 31/1—38—209/03 «Об устранении нарушений закона»*.

Выше была рассмотрена, причем кратко, лишь небольшая часть новелл специальных налоговых режимов. Изменений НК, важных для малого и среднего бизнеса, гораздо больше, но ограниченный объем статьи не позволяет рассмотреть их все.

В заключение автор хотел бы заметить, что при всем его критическом отношении к новеллам НК, он полностью согласен с тем, что «издержки точного формулирования правовой нормы применительно к поведению, которое предполагается запретить, неприемлемо велики в силу внутренне присущих ограничений предусмотрительности и двусмысленности языка» (Познер, 2004, с. 810), что «законов, вполне совершенных, не было, нет и не будет никогда» (Лапач, 2002, с. 399) и что «стремление создать совершенное по своей полноте законодательство равносильно намерению, например, указать все цвета» (Гегель, 1970, с. 347).

Источники

Абанин М. В. Неясности и противоречия налогового законодательства: несовершенство Кодекса на примере специальных режимов налогообложения и налога на добавленную стоимость // Адвокат. 2004. № 6.

Аронов А. В., Кашин В. А. Налоги и налогообложение. М., 2004.

Баткибеков С., Бобылев Ю., Кадочников П. и др. Налоговая реформа в России: анализ первых результатов и перспективы развития / Ин-т экономики переходного периода. Науч. тр. № 50. М., 2003.

Гегель Г. В. Ф. Иенская реальная философия // *Гегель Г. В. Ф.* Работы разных лет. В 2-х т. М., 1970. Т. 1.

Гуев А. Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть вторая: Разделы VIII.1—IX: Главы 26.1—30. М., 2005.

Егоров В. НДС не восстанавливается. Но его можно вернуть // Двойная запись. 2004. № 7.

Зимин А. В. Единый сельскохозяйственный налог: комментарий к главе 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» части второй Налогового кодекса Российской Федерации. М., 2005.

Лапач В. А. Система объектов гражданских прав: Теория и судебная практика. СПб., 2002.

Познер Р. А. Экономический анализ права. В 2-х т. СПб., 2004. Т. 2.

Пономарева Т. Т. ЕСХН: особенности нового аграрного спецрежима // Российский налоговый курьер. 2004. № 12.

Родионов А. А. Налоговые схемы, за которые посадили Ходорковского. М., 2005.