Новикова Елена Григорьевна. Реформирование налогообложения малых предприятий : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2003 175 с. РГБ ОД, 61:04-8/279-0

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава I. Теоретические аспекты налогообложения малых предприятий

1.1. Налоговый протекционизм как элемент государственной политики развития малого предпринимательства в России 10

1.2. Эволюция льготного налогообложения малых предприятий в России в процессе реформирования налоговой системы 27

1.3. Трансформация налогообложения малых предприятий в ходе налоговых реформ 80-90-х гг. XX в. в индустриально развитых странах 55

Глава II Реализация налогового стимулирования малого предпринимательства

2.1. Проблемы применения специальных режимов налогообложения малых предприятий 85

2.2. Динамика налоговой нагрузки на малые предприятия под влиянием реформы налогообложения 109

2.3. Основные направления развития и возможности совершенствования налогообложения малых предприятий 134

Заключение 151

Список использованных источников и литературы 156

Приложения 168

**Введение к работе**

**Актуальность диссертационного исследования**обусловлена необходимостью повышения роли малых форм хозяйствования в экономике России, а также недостаточной теоретической разработанностью вопросов налогового регулирования данного сектора экономики.

Малые предприятия обладают набором специфических характеристик (быстрая оборачиваемость средств, высокая концентрация в сфере торговли, работа преимущественно на локальных рынках и т.д.), благодаря которым они могут оказывать на экономику как позитивное воздействие, ускоряя темпы экономического роста и решая сложные социальные проблемы, так и негативное - формируя среду, где наиболее широко распространено уклонение от налогообложения. Роль малого предпринимательства в экономике страны во многом определяется эффективностью налоговой политики по отношению к данному сектору.

Сформированная **в**России **в**90-х гг. XX в. налоговая система, предусматривала достаточно широкий диапазон налоговых льгот для малых предприятий, однако их результативность была значительно снижена общей нестабильностью макроэкономической среды и отсутствием внимания властей к остальным направлениям развития малого предпринимательства.

По мере углубления рыночной трансформации социально - экономических отношений в стране, недостатки, присущие налоговой системе, сформированной на базе комплекса законов 1991 г., все в большей степени тормозили экономическое развитие государства. Новый виток налоговой реформы ознаменовался поэтапным принятием и введением в действие единого комплексного документа, регламентирующего отношения всех участников налогового процесса - Налогового кодекса РФ, и внес серьезные коррективы в налогообложение малых предприятий. Это обусловило актуальную необходимость анализа влияния проводимой налоговой политики на уровень развития и процесс инициирования инно-

вационно-инвестиционнои активности малого предпринимательства в России.

Состояние научной разработанности темы.

Изучением роли налогов в механизме государственного регулирования рыночной экономики зарубежные экономисты занимаются уже достаточно давно. Основополагающие принципы налогообложения были сформулированы в трудах таких классиков как А. Смит, Д. Рикардо, Ж.Б. Сэй, Ж. Сисмонди, К. Маркс, В. Зомбарт, Ф. Нитти и трудах других зарубежных ученых. В России финансовая наука начала развиваться значительно позже. Тем не менее уже в начале XIX в. появились работы Н. Тургенева, И. Горлова, В. Лебедева, в дальнейшем - работы академика И.И. Янжула и профессора И.Х. Озерова. В 20-х годах XX в. были созданы научные труды, которые актуальны и сегодня, их авторы - А.И. Буко-вецкий, П.П. Гензель, В.В. Дитман, И.М. Кулишер, П.В. Микеладзе, В.Н. Твердохлебов, А.А. Тривус, К.Ф. Шмелев, ряд других экономистов.

Характерной особенностью экономического развития индустриально развитых стран в XX в. стали следовавшие одна за другой волны налоговых реформ, которые существенно меняли характер налоговой политики, а также масштабы и методы государственного вмешательства с помощью налогового механизма в рыночную экономику. Теоретической базой для налоговых преобразований послужили исследования крупнейших экономистов - теоретиков XX в. - Д.М. Кейнса, А. Лаффера, К.Р. Макко-нела, А. Маршалла, П. Самуэльсона, М.И. Фридмана, и др.

В свою очередь, интенсивное развитие научно-технического прогресса в XX в. привело к тому, что к 80-м годам одной из наиболее широко распространенных форм организации бизнеса в западных странах стали малые и средние предприятия. Сложившаяся ситуация потребовала от правительств этих стран ввести комплекс мер, стимулирующих деятельность таких фирм и облегчить для них налоговое бремя. Этим проблемам посвящены работы зарубежных - Р. Конрад, Дж. Макдональд, П. Стефан

**и**др., - и отечественных - И. Караваева, И. Трунин, Е. Шкребела и др., -исследователей.

Переход России в начале 90-х годов XX в. к рыночному типу развития экономики вызвал повышенный интерес к вопросам развития малого предпринимательства, в том числе к проблемам его налогообложения, которые раскрываются в работах Н. Главацкой, А. Карпова, В. Князева, Т. Морозовой, А. Никонова, Ю. Подпорина, Д. Черника, И. Черникова, Т. Юткиной и др. Однако большинство перечисленных работ отражают прикладные вопросы исчисления и уплаты налогов, теоретические аспекты налогообложения этой группы предприятий фактически не исследованы.

Этим и обусловлены выбор темы, ее актуальность, цели и задачи, объект и предмет исследования, а также его теоретико-методологическая база.

**Цель диссертации**заключается в исследовании основных направлений реформирования российской налоговой системы и анализе полученных результатов с позиции решения двойственной задачи: создания стимулов для развития малого предпринимательства с акцентом на стратегически важные для экономики сферы деятельности (предприятия реального сектора экономики, малые исследовательские предприятия и т.д.) при одновременном сокращении возможностей уклонения от налогообложения.

Реализация поставленной цели потребовала решения следующих задач:

рассмотреть целесообразность применения протекционистской налоговой политики по отношению к малым предприятиям с позиции государственных налоговых интересов;

исследовать и обобщить опыт налогообложения предприятий малого и среднего бизнеса в странах с эффективно развитой рыночной

экономикой, выявить перспективные формы и направления предоставления налоговых льгот;

проанализировать влияние изменения объема и структуры налоговых льгот на уровень развития, отраслевую специфику и инвестиционную активность малых предприятий;

адаптировать существующие методики определения налоговой нагрузки применительно к малым предприятиям, достичь сопоставимости показателя налогового бремени в условиях различных режимов налогообложения;

предложить рекомендации по дальнейшему совершенствованию налогообложения малых предприятий в России.

**Объектом исследования**является система налогообложения малых предприятий в процессе ее реформирования.

**Предметом исследования**являются социально-экономические отношения, возникающие в процессе формирования эффективной налоговой среды, как фактора развития малого предпринимательства в рыночной экономике.

**Теоретико-методологической базой исследования**послужили работы отечественных и зарубежных авторов по проблемам налогообложения малых предприятий, а также проблемам налогового регулирования рыночной экономики. В работе были использованы данные бухгалтерского учета и отчетности ряда малых предприятий, функционирующих в сферах промышленного производства, торговли и консалтинга.

Исследование осуществлялось на основе системного подхода, широко использовались экономические и статистические методы обработки данных.

**Научная новизна исследования. В**результате исследования в диссертационной работе лично соискателем получены следующие теоретические и практические результаты, определяющие научную новизну:

- выявлены и конкретизированы с позиции реализации принципа государственного патернализма существенные изменения подходов к налогообложению малых предприятий, проявившиеся в процессе налогового реформирования в переходе от целевого протекционистского к непротекционистскому и фрагментарно-протекционистскому подходу;

обосновано положение о дискриминационном характере сформированной системы налогообложения по отношению к малым предприятиям стратегически важных отраслей экономики, а также по отношению к группе малых предприятий, проводящих активную инвестиционную политику, который выражается в высокой неравномерности распределения налоговой нагрузки вследствие смещения направленности льготного обложения из сферы производства в сферу обращения;

- раскрыты противоречия между долгосрочными целями налоговой политики в отношении малых предприятий (рост числа налогоплательщиков и объемов их прибылей, минимизация масштабов теневой активности, повышение «прозрачности» налогоплательщиков для налоговых органов) и достигнутыми в процессе реформы налогообложения результатами (сохранение многочисленных деформаций налоговой системы, двукратное расхождение уровня налоговой нагрузки при общей и упрощенной системах налогообложения);

уточнена методика расчета налоговой нагрузки применительно к малым предприятиям (предварительная оценка целесообразности применения и расчет эффективной ставки налогообложения в условиях упрощенного режима налогообложения), адаптация которой обеспечивает повышение эффективности налогового планирования на малых предприятиях при выборе оптимального режима налогообложения;

предложены меры дальнейшего совершенствования налогообложения малых предприятий путем относительного выравнивания налоговых условий, сложившихся при различных режимах налогообложения, реализация которого связана с целенаправленным развитием налоговых

льгот по активизации инновационно - инвестиционной деятельности малых предприятий, облегчением их доступа к налоговому и инвестиционному налоговому кредитам, минимизацией издержек налогового администрирования при одновременном установлении дифференцированного по отраслям показателя максимально допустимой валовой выручки в рамках упрощенной налоговой системы.

**На защиту**выносятся следующие научные положения:

выявленные тенденции и противоречия развития системы налогообложения малых предприятий (уравнивание малых предприятий как субъектов налоговых правоотношений с другими категориями налогоплательщиков в условиях общей налоговой системы, искажение налоговых условий для близких категорий плательщиков, ограничение стремления малых предприятий к росту и развитию, сохранение стимулов и возможностей уклонения от налогообложения);

системные факторы, снизившие регулятивную функцию специальных налоговых льгот в российской экономике 90-х годов XX в., к важнейшим из которых отнесены низкий уровень налогового администрирования малых предприятий в сочетании с ростом значимости факторов величины и структуры затрат, сроков их окупаемости в условиях нестабильной экономики с высокой инфляционной составляющей;

обоснование необходимости развития налоговых мер, направленных на укрепление позиций венчурных малых предприятий в наукоемких отраслях производства, а также малых предприятий, функционирующих в стратегически важных отраслях реального сектора, т.к. именно они реализуют принцип непрерывности и универсализации в развитии современного производства.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования**определяется его ориентацией на решение актуальных вопросов развития малого предпринимательства в России, повышения на-

логовой привлекательности сектора, выявления специфики налогообложения малых предприятий.

Практическое значение полученных автором результатов состоит в возможности использовать выводы и предложения в процессе дальнейшего совершенствования налогообложения малых предприятий, а также конкретных целях повышения эффективности налогового планирования на малых предприятиях.

Материалы диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе при преподавании экономических дисциплин, а также для разработки учебных пособий по вопросам развития малого предпринимательства.

**Апробация результатов диссертационного исследования.**Положения диссертации обсуждены и одобрены на методологическом семинаре и заседании кафедры конкретной экономики и финансов Российской академии государственной службы при Президенте РФ, докладывались на научных конференциях и отражены **в**двух статьях и монографии «Проблемы налогообложения малых предприятий в России».

**Структура диссертации.**Цель и задачи диссертации определили структуру работы, которая состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы и приложений.

## Налоговый протекционизм как элемент государственной политики развития малого предпринимательства в России

Малое предпринимательство является сложным социально-экономическим феноменом, который, благодаря своей специфике, может оказывать на экономику как позитивное воздействие, ускоряя темпы экономического роста и решая разнообразные социальные проблемы, так и негативное - создавая среду, где наиболее широко распространено уклонение от налогообложения1. То, какую роль будет играть малое предпринимательство в экономике страны, во многом определяется общеэкономической политикой, а также политикой правительства в отношении данного сектора.

В зависимости от подхода к сектору малого предпринимательства государственная политика может быть охарактеризована как2:

1. Протекционистская (предполагает создание специальных государственных целевых программ поддержки сектора);

2. Смешанная (наиболее перспективным направлениям малого бизнеса оказывается необходимая поддержка, однако специальные целевые программы не создаются);

3. Непротекционистская (основана на концепции создания равно благоприятных условий для всех хозяйствующих субъектов, незави-симо от их размерного уклада).

В России изначально был выбран протекционистский подход, а государственная поддержка малого предпринимательства декларировалась как одно из важнейших направлений экономической реформы. За десять лет было принято несколько целевых программ Комитета поддержки малых предприятий и предпринимательства и три федеральные программы государственной поддержки малого предпринимательства. В настоящее время, уже возможно констатировать, что значительные финансовые средства и усилия законодательных и исполнительных органов власти, затраченные на подготовку и реализацию целевых программ, были не сопоставимы с социально-экономической отдачей от них.

Интересно проанализировать разделы программ, связанные с оценкой эффективности проведенных мероприятий. Такой анализ показывает, что каждая последующая программа гораздо менее оптимистична, чем предыдущая, при этом расхождение между фактическими и желаемыми результатами деятельности сектора весьма велики (см. табл.1).

После активного роста первых лет реформ во второй половине 90-х гг. в секторе малого предпринимательства началась стагнация, которая так и не была преодолена: фактические показатели за 1996 г. и 2001 г. почти полностью идентичны, но при этом еще сильнее сократилась доля объема произведенной малыми предприятиями продукции в ВВП.

Из-за сложности образовавшейся ситуации в программе на 2000-2001 гг. увеличение числа малых предприятий в принципе не было предусмотрено, так же как и рост налоговых доходов от этого сегмента экономики, а в качестве основного критерия эффективности проведенных мероприятий был выбран достаточно эфемерный критерий числа охваченных ими предприятий.

На период 2002-2003 гг. федеральная программа поддержки малого предпринимательства не принималась, существует лишь ее концепция, принятая по результатам, проведенного 19 декабря 2001 г., совещания Государственного Совета РФ , а также региональные программы на этот период.

## Эволюция льготного налогообложения малых предприятий в России в процессе реформирования налоговой системы

Основы современной российской налоговой системы были заложены на рубеже 80-90-х гг. В 1991 г. Верховным советом РСФСР было принято около полутора десятков налоговых законов, которые начали действовать с 1992 г. Фактически все принятые законы не отличались глубиной проработки, они принимались в условиях крайней экономической и политической нестабильности и их юридическая доводка осуществлялась по мере выявления пробелов и недостатков. В результате, к концу 90-х гг. российское налоговое законодательство «обросло» огромным количеством изменений и дополнений, а изначально- приданный налоговой системе экстримистский характер подорвал доверие налогоплательщиков к государству. Все попытки законодателей исправить сложившуюся ситуацию путем внесения в налоговое законодательство отдельных, «точечных» изменений оказались бесперспективны. Таким образом, реформа налогообложения и необходимость принятия единого, комплексного документа, четко определяющего права и обязанности всех участников налогового процесса, к началу XXI века стала важнейшей задач экономической политики.

Одним из наиболее широко используемых факультативных элементов отечественной налоговой системы 90-х гг. были налоговые льготы, которые традиционно считаются самым нестабильным ее элементом в связи с тем, что они постоянно изменяются, пересматриваются, отменяются, сокращаются и т.д. Однако в отношении налоговых льгот для малого бизнеса российская налоговая система была удивительно последовательна и эти льготы были одними из самых востребованных. Так, сравнение данных за 1997-2000 гг. свидетельствует о том, что самыми распространенными были льготы, предоставляемые местными органами власти, на втором месте льготы малому бизнесу. Затем следуют льготы СМИ, инвалидам и только на последнем месте льготы по расходам предприятий на капитальное вложение1.

Ретроспективная оценка ранее действовавших налоговых льгот и сравнение налогового климата 90-х гг. и налогового климата, формирующегося в России под влиянием Налогового кодекса РФ, дают представление о том, в какой налоговой .среде функционирует отечественный малый бизнес и в какой мере объем предоставляемых налоговых льгот влияет на развитие сектора. Исследование во многом ограничивает отсутствие официальной информации о количестве малых предприятий, воспользовавшихся той или иной льготой, количестве малых предприятий переведенных либо добровольно перешедших на специальные режимы налогообложения, потерях бюджета вследствие предоставления налоговых льгот малому бизнесу, а также эффективности применявшихся налоговых льгот (под эффективностью налоговых льгот в данной работе понимается достижение ими той цели, ради которой они вводились).

## Проблемы применения специальных режимов налогообложения малых предприятий

Специальные режимы налогообложения субъектов малого предпринимательства, применяющиеся в России, предполагают замену уплаты совокупности налогов единым налогом. Идея единого налога появилась еще в средние века, когда в целях привлечения к несению налогового бремени привилегированных классов общества была создана теория единого акциза1. В основе теории единого налога лежит следующая идея, что поскольку все налоги уплачиваются из единого источника - доходов, то единый налог представляется теоретически более целесообразным, простым и коротким путем налогового платежа, чем множество отдельных налогов. Налоговая практика и теория XX века доказали, что данная теория, примененная к государству в целом, несостоятельна, зато по отношению к сектору малого бизнеса ее более или менее успешно использовали во многих странах.

Особые режимы налогообложения, введенные в России для субъектов малого предпринимательства, представляют собой самостоятельную разновидность:

а) систем налогообложения, допускаемых действующим Налого

вым кодексом (наряду с общей системой налогообложения);

б) специальных режимов налогообложения.

Таких режимов два — упрощенная система налогообложения и система налогообложения вмененного дохода . Одновременно необходимо отметить, что малые сельскохозяйственные предприятия облагаются в соответствии с системой налогообложения для сельскохозяйственных производителей. Однако, учитывая, что агроэкономика является самостоятельным сложным разделом экономической теории, а проблемы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в значительной степени обусловлены недостатками земельного законодательства и неразвитостью механизма оценки кадастровой стоимости земельных угодий, единый сельскохозяйственный налог в данном исследовании не рассматривается.

Первой, из рассматриваемых налоговых режимов, в 1996 г. была введена упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства. Эта система налогообложения -не является оригинальной российской разработкой, с точки зрения западной экономики, она, по сути, представляет собой обычное формальное, неоспоримое вменение.

С позиции государственных интересов, введение упрощенной системы налогообложения в России преследовало две цели - рост налоговых доходов от сектора малого предпринимательства и повышение эффективности его налогового администрирования. Предполагалось, что предусмотренное законодательством сокращение финансового документооборота и налоговых обязательств предприятия, сделают эту систему налогообложения привлекательной для многих субъектов малого бизнеса. Однако этого не произошло. За семилетнюю практику действия упрощенной системы налогообложения в том виде, в каком она существовала до принятия главы 262 Налогового кодекса РФ «Упрощенная система налогообложения», ей воспользовались в среднем менее 3% малых фирм с долей налоговых поступлений менее 1%1.

1. Экономические факторы:

- перечень расходов, принимаемых к вычету при расчете совокупного дохода, Закон № 222-ФЗ жестко ограничивался производственными затратами;

- «проблема НДС» - отсутствие возможности выставлять контрагентам счета-фактуры с выделенным НДС;

- возможность минимизации только корпоративных налогов;

2. Факторы перехода и возможности применения упрощенной системы налогообложения:

- изначально был выбран достаточно низкий уровень законодательно установленных критериев допуска к упрощенной системе налогообложения;

- дискретность состояния налогоплательщиков;

3. Административные факторы:

- рамочная конструкция Закона № 222-ФЗ сделала возможным злоупотребления со стороны региональных властей и налоговых органов;

- постоянная угроза превышения критериев допуска, а также отсутствие положений, регламентирующих порядок учета доходов и расходов, зачастую приводили к необходимости ведения наряду с упрощенным учетом, бухгалтерского учета по общепринятой системе, что не уменьшало, а увеличивало издержки администрирования у налогоплательщика.