Ксенда Виктория Михайловна. Реформирование налогообложения субъектов малого предпринимательства : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Ксенда Виктория Михайловна; [Место защиты: Волгогр. гос. ун-т]. - Волгоград, 2008. - 180 с. : ил. РГБ ОД, 61:08-8/1001

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Теоретические основы и исторический опыт налогообложения субъектов малого предпринимательства 12

1 1 Эволюция российской налоговой системы и развитие налогообложения малых форм хозяйствования 12

1.2 Теоретический подход к налогообложению субъектов малого предпринимательства 32

1.3 Налоговое стимулирование малого бизнеса в системе мер государственного поддержки 51

ГЛАВА 2. Современная практика налогообложения субъектов малого предпринимательства 69

2.1 Малое предприятие как субъект налоговых отношений. Анализ систем налогообложения малого бизнеса 69

2.2 Налогообложение малого предпринимательства за рубежом... 91

ГЛАВА 3. Реформирование налогообложения субъектов малого предпринимательства 112

3.1 Стимулы и критерии налоговых реформ. Направления совершенствования системы налогообложения малого предпринимательства 112

3.2 Совершенствование налогового администрирования субъектов малого предпринимательства 124

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 145

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 148

ПРИЛОЖЕНИЯ 165

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования.**С малым бизнесом связаны большие надежды в решении ключевых проблем российской экономики: развитие производства и торговли, создание новых рабочих мест, обеспечение части налоговых поступлений в бюджет. На протяжении всего периода развития указанного сектора экономики государством предпринимались меры по его поддержке посредством совершенствования законодательной базы и создания условий для экономического роста.

Оптимальная система налогообложения для малого бизнеса предусматривает, с одной стороны, стимулирование деловой активности предпринимателей, а с другой - наличие достаточно простого и эффективного механизма взимания налогов. В связи с этим особую актуальность и значимость с позиции стимулирования развития малого предпринимательства приобретает снижение налоговой нагрузки, упрощение процедур налогообложения и представления отчетности, создание благоприятных условий для развития и легализации малого бизнеса.

Множественность налогов, сложный механизм их исчисления, частые изменения налогового законодательства затрудняют как теоретическое обоснование отдельных налогов, так и практическое их формирование. В определенной мере это является следствием недостаточной обоснованности систематизации функций и принципов налогообложения, определения влияния налоговой системы на эффективность деятельности субъектов малого предпринимательства. Проведенные налоговые реформы в полной мере не отвечают критериям полноты, непротиворечивости, завершенности. В действующей системе налогообложения-не сбалансированы фискальные интересы государства и малого бизнеса, недостаточно реализуется регулирующая функция.

Налоговое стимулирование деятельности субъектов малого предпринимательства имеет небольшую историю в современной России. В частности,

*{ I*

**4**упрощенная система налогообложения, введенная только в 1996 году, содержит еще достаточно резервов для совершенствования отдельных элементов налогообложения.

**Степень разработанности проблемы.**Основы теории налогов и налогообложения заложены в известных трудах отечественных и зарубежных экономистов, в числе которых: А. Вагнер, С. Де Вобан, Ф. Кенэ, А. Лаффер, Ф. Нитти, У. Петти, П. Прудон, Д. Рикардо, А. Смит, Л. Штейн и другие; среди отечественных - М.М. Алексеенко, А.А. Исаев, И.М. Кулишер, Л.И. Львов, П.В. Микеладзе, И.Х. Озеров, А.А.Соколов, В.Н. Твердохлебов, А.А. Тривус, Н.И. Тургенев, И.И. Янжул и другие.

Теоретический вклад в исследование проблем налогов и налогообложения внесли современные отечественные экономисты: А.В. Аронов, СВ. Барулин, А.В. Брызгалин, О.В. Врублевская, А.З. Дадашев, В.А. Кашин, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, В.М. Пушкарева, М.В. Романовский, Б.М. Сабанти, А.В. Толкушин, Д.Г. Черник, Т.Ф. Юткина и другие.

Вопросам практического применения специальных налоговых режимов для малого бизнеса посвящены исследования И.М. Андреева, М.В. Истратовой, А.И. Косолапова, Н.И. Малис, М.А. Пархачевой, А.Б. Паскачева, Ю.В. Подпорина, А.А. Ялбуганова и других.

Труды вышеперечисленных ученых стали стимулом к более глубокой разработке проблем реформирования налогообложения субъектов малого предпринимательства: от проработки концептуальных основ реформирования налогообложения малого бизнеса до совершенствования форм и методов её эффективной практической реализации.

**Цель диссертационного исследования**— теоретически обосновать налоговые методы государственной поддержки малого предпринимательства, разработать и предложить основные направления реформирования налогообложения субъектов малого бизнеса.

В соответствии с поставленной целью в диссертационной работе решаются следующие задачи:

выделить значение налогообложения в комплексе мер государственной поддержки субъектов малого предпринимательства;

сформулировать критерии и стимулы налоговых преобразований в отношении малого бизнеса;

разработать формализованный инструментарий для целей внутреннего и внешнего налогового планирования для малого предпринимательства;

провести сравнительный анализ общего режима налогообложения и упрощенной системы;

рекомендовать направления совершенствования упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации;

разработать проект регионального закона «О применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальными предпринимателям, не привлекающими для предпринимательской деятельности наемных работников».

**Объект исследования**- малые предприятия и индивидуальные предприятия как субъекты налоговых отношений.

**Предмет диссертационного исследования**- налоговые взаимоотношения государства и субъектов малого предпринимательства, применяющих различные налоговые режимы.

**Теоретической и методологической основой исследования**послужили научные исследования отечественных и зарубежных экономистов по теории налогообложения. Методологической основой работы явились принципы диалектической логики в единстве субъектно-объектного, истори-ко-генетического и функционально-структурного анализа. В работе применялись различные методы: наблюдение, сравнительный анализ, индукция, синтез, дедукция, группировка, ранжирование, оценка.

**Информационно-эмпирическую базу составили**положения Налогового кодекса РФ (НК РФ), Бюджетного кодекса РФ, Федеральных, региональных и местных законодательных актов, постановлений, приказов, писем Правительства РФ, Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой

службы России (ФНС России) и иных нормативных документов, статистические данные Федеральной службы государственной статистики (ФСГС) и Национального института системных исследований проблем предпринимательства (НИСИПП), а также статьи отечественных и зарубежных ученых, опубликованные в специальной периодической литературе, Интернет-ресурсы.

**Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:**

1. Важной задачей государства является формирование экономической среды благоприятной для всех видов предпринимательской деятельности. В особой государственной поддержке нуждаются малые предприятия и индивидуальные предприниматели. Виды оказания этой поддержки различны: финансовая, имущественная, консультационная, информационная и пр. Одной из наиболее значимых мер стимулирования развития сектора малого предпринимательства является создание для него преференций в области налогообложения, введение специальных правил участия в налоговых отношениях, что обеспечивает реализацию косвенного государственного финансирования. Государственная поддержка в области налогообложения развивается эволюционным путем и отражает все сложности перманентного налогового реформирования.
2. Эффективная система налоговых преобразований в отношении субъектов малого предпринимательства должна соответствовать следующим критериям: полноты - результативность проведенных реформ, отсутствие скрытых процессов и явлений, имеющих отдаленные последствия; непротиворечивости — при разрешении существующих противоречий не были заложены новые проблемы, решение которых потребуется в будущем; завершенности преобразований — возвращение системы отношений между государством и налогоплательщиками из зоны распада в зону безопасности и сохранение устойчивого состояния динамического равновесия. Результатом реформирования налогообложения малого предпринимательства в России должен

7 стать механизм, способный обеспечить переход от снижения налогового бремени к его оптимальному распределению. Для его создания необходимы два направления: стимулирование инвестиционной активности посредством налогов и социализация налогообложения.

1. В настоящее время налогообложение малых хозяйствующих субъектов в России осуществляется на основе трех систем: общеустановленной системы налогообложения (уплата всех налогов, установленных законодательством), упрощенной системы налогообложения (УСНО), системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). Наличие нескольких систем налогообложения реализует право выбора субъектами малого предпринимательства более выгодного режима, учитывающего особенности их деятельности. Однако в Налоговом кодексе РФ отсутствуют специальные нормы, касающиеся субъек-. тов малого бизнеса. Поэтому предложено изложить главу 26.2. НК РФ в контексте - «Упрощенная система налогообложения для субъектов малого пред-принимательства».
2. Для целей внутреннего и внешнего налогового планирования (включая выбор режима налогообложения), анализа и контроля необходима-разработка формализованного инструментария: формул расчета налоговой нагрузки для общего и упрощенного режимов налогообложения, формул рентабельности продаж при различных объектах упрощенного налогообложения (доходов или доходов, уменьшенных на величину расходов). Сравнительный анализ общего режима налогообложения и упрощенной системы акцентирует внимание на показателях особенно важных для субъектов малого предпринимательства (перечень учитываемых расходов, количество уплачиваемых налогов и предоставляемых деклараций, налоговый учет). Выявленные, обоснованные и системно представленные по количественным и качественным критериям преимущества упрощенной системы налогообложения имеют двуединое значение: для государства определяют главные направле-

**8**ния реформирования её элементов, для малого бизнеса — приоритеты выбора перед иными режимами налогообложения.

5. Совершенствование упрощенной системы налогообложения путем практической'реализации предлагаемых мер (расширение перечня, принимаемых к учету расходов, изменение величины ставок налогов и др.) позволит сделать эту систему более эффективной, обеспечивающей экономически обоснованный уровень доходности бюджетов с. соблюдением баланса интересов государства; и налогоплательщика при минимизации затрат на налоговое администрирование и издержек налогоплательщика.

6; Налоговое регулирование относится\* к предмету совместного ведения Российской Федерации и субъектов РФ, объем полномочий каждого уровня власти определен НК РФ и включает три подсистемы налогов - федеральную, региональную и местную. При этом действующее законодательство связывает с каждым уровнем власти не только право на получение соответствующих налоговых доходов, но и компетенцию введения тех или иных налогов. Упрощенная система налогообложения на основе патента вводится законодательными актами субъектов РФ. Поэтому принятие на территории области Закона «О применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальными предпринимателями, не привлекающими для предпринимательской деятельности наемных работников» будет способствовать развитию малого бизнеса в регионе, расширит спектр возможностей, предоставленных законодательством индивидуальным предпринимателям, а также позволит увеличить собственную доходную базу регионального бюджета.

**Научная новизна: диссертационного исследования**заключается в'следующем:

— выявлен эволюционный^ характер реформирования налогообложе  
ния субъектов малого предпринимательства;

- обоснованы два основных направления налогового реформирования  
в отношении субъектов малого бизнеса: стимулирование инвестиционной ак-

9 тивности посредством налогов и социализация налогообложения;

определен статус малого предприятия в налоговых отношениях, который позволил уточнить редакцию главы 26.2. НК РФ в контексте «Упрощенная система налогообложения для субъектов малого предпринимательства»;

разработан формализованный инструментарий для целей внутреннего и внешнего налогового планирования, анализа1 и контроля: формулы расчета налоговой нагрузки для общего и упрощенного режимов налогообложения, формулы рентабельности продаж при различных объектах упрощенного налогообложения (доходов или доходов, уменьшенных на величину расходов);

выявлены, обоснованы и системно представлены по количественным и качественным критериям преимущества упрощенной системы налогообложения, имеющие двуединое значение: для государства определяют главные направления реформирования её элементов, для малого бизнеса - приоритеты выбора перед иными режимами налогообложения;

рекомендованы меры по совершенствованию налогообложения субъектов малого предпринимательства, в частности для упрощенной системы налогообложения;

разработан проект регионального Закона «О применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальными предпринимателями, не привлекающими для предпринимательской деятельности наемных работников».

**Теоретическое значение результатов исследования.**Теоретическая значимость результатов исследования состоит в разработке понятийного аппарата налогообложения для субъектов малого предпринимательства, в его научной характеристике, в обосновании необходимости государственной налоговой поддержки (косвенного финансирования) для развития малого предпринимательства в России.

**Практическая значимость**диссертационного исследования состоит в разработке: формализованного инструментария для целей налогового планирования, рекомендаций по изменению и дополнению положений Налогового кодекса РФ в части совершенствования упрощенной системы налогообложения, а также разработке проекта регионального закона «О применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальными предпринимателями, не привлекающими для предпринимательской деятельности наемных работников».

Материалы диссертации могут использоваться при преподавании учебных дисциплин «Налоги и налогообложение», «Практикум по методике исчисления и уплате налогов и сборов», «Специальные налоговые режимы» и в практической деятельности территориальных органов налоговой службы при проверке налогоплательщиков, применяющих УСНО.

**Апробация результатов исследования.**Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования докладывались и обсуждались на международных, всероссийской и межвузовских научно-практических конференциях в 2007-2008 гг. в Волгограде, Казани, Мурманске, Пензе, Саратове.

Результаты исследования нашли практическое применение в деятельности малых предприятий: ООО «Стальконструкция - ЮФО», ООО «РОСТ-КРАН».

**Публикации.**По теме диссертации опубликовано 8 научных работ общим объемом авторского вклада 2,75 п.л., в том числе 1 в издании, рекомендованном ВАК РФ.

**Структура работы.**Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 7 параграфов, заключения, списка использованной» литературы, 8 приложений. Работа иллюстрирована 9 таблицами и 13 рисунками.

Во *введении*обосновывается актуальность темы исследования, формулируются ее цель и задачи, предмет и объект исследования, научная новизна, теоретическая и методологическая основа и значимость исследования, а так-

же сведения об апробации, излагаются основные положения, выносимые на защиту.

В *первой главе*«Теоретические основы и исторический опыт налогообложения субъектов малого предпринимательства» обоснован научный подход к налогообложению субъектов малого предпринимательства. Исследованы исторические аспекты налогообложения и выделены этапы налоговых преобразований, коснувшиеся малого бизнеса. Определена важность налогообложения в структуре мер государственной поддержки сектора малого предпринимательства и выявлена значимость упрощенного налогообложения из всей совокупности, действующих систем налогообложения.

Во *второй главе*«Современная практика налогообложения малого бизнеса» проведен сравнительный анализ режимов налогообложения для малого предпринимательства, выделены их основные преимущества и недостатки. Уточнен статус малого предприятия в налоговых отношениях. Проиллюстрирована динамика налоговых поступлений от субъектов малого предпринимательства в зависимости от применяемого режима налогообложения. Обобщен и исследован зарубежный опыт налогообложения малого бизнеса. Обоснована необходимость реформирования налогообложения малого предпринимательства.

В *третьей главе*«Реформирование налогообложения субъектов малого предпринимательства» содержатся основные рекомендации по реформированию налогообложения малого бизнеса, совершенствованию упрощенной системы налогообложения как на федеральном, так и региональном уровне (на примере Волгоградской области) в целях повышения эффективности деятельности субъектов малого предпринимательства, Определены основные подходы к налогообложению малых форм хозяйствования в результате налоговых реформ. Выделена роль, налогового контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах субъектами малого предпринимательства.

В *заключении*обобщаются результаты исследования, формулируются выводы и предложения.

## Эволюция российской налоговой системы и развитие налогообложения малых форм хозяйствования

Реализация принципа преемственности налоговой политики требует анализа исторического опыта становления российской налоговой системы, его критического осмысления и структурирования. История налогообложения в России подробно изложена Д.Г. Черником1, ее изучение позволяет выделить, на взгляд автора, семь основных этапов эволюции системы, различающихся как содержанием, так и продолжительностью (табл. 1):

- становление налогов и налоговых отношений (конец IX в. - 1245 г.);

- налоговые отношения в период татаро-монгольского нашествия (1245 - 1480 гг.);

- воссоздание налоговой системы (1480 — 1881 г.);

- формирование органов налогового контроля (1881 — 1917 гг.);

- разрушение налоговой системы (1917—1931 гг.);

- отсутствие налоговой системы (1931-1991 гг.);

- формирование рыночной системы, отвечающей рыночным отношениям.

Исходя из определения налоговой политики как совокупности действий по формированию эффективной налоговой системы, при выделении этапов анализировались следующие аспекты: степень развитости налоговой системы; инструментарий налоговой политики, в том числе объекты налогообложения; степень выраженности фискальной и регулирующей функций налогов; направления налоговой политики; особенности этапа как обособленного периода в эволюции российской налоговой системы.

Анализ развития налоговых отношений в России позволяет сделать следующие выводы2:

1. Эта динамика не являлась поступательной: после периодов развития следовали этапы спада (период татаро-монгольского нашествия, военного коммунизма, командно-административной экономики);

2. На протяжении всего периода развития налоговой системы формировались те или иные принципы налоговой политики: преемственность; направленность на решение социальных, экономических и политических задач государства; справедливость налогообложения; обеспечение собираемости налогов и др.

3. Инструментарий налоговой политики был представлен очень широко (прямые и косвенные целевые налоги, прогрессивные шкалы налогообложения, меняющиеся объекты налогообложения, введение новых и отмена неэффективных налогов; введение местных налогов наряду с общегосударственными; поиск эффективной налогооблагаемой базы);

4. Составной частью эволюции налоговой системы выступило создание и развитие системы налоговых органов (от института податных инспекторов до современной Федеральной налоговой службы РФ);

5. На первоначальном этапе становления и развития российской налоговой системы в большей степени реализовывалась фискальная, финансовая функция налогов, начиная с эпохи Петра І все в большей мере проявляется их регулирующая функция.

## Малое предприятие как субъект налоговых отношений. Анализ систем налогообложения малого бизнеса

Центральное место в налоговых отношениях принадлежит отношениям по взиманию налога. Основное содержание этих отношений заключается-в обязанности уплаты государству налога — индивидуального безвозмездного платежа. Исходя из этого, налогоплательщик определяется как обязанная сторона налогового правоотношения45. Обязанную сторону представляют различные субъекты, объединенные под названием «налогоплательщик». В этом отношении понятие «налогоплательщик» сопоставимо с таким гражданско-правовым понятием как «должник», «кредитор», поскольку и то и другое не выражает ничего больше, кроме определенной юридической позиции обязательственных правоотношений. Действительно, налогоплательщиками могут быть разные субъекты права — индивиды, организации, общественные образования.

Субъектами налогового права, которые могут быть признаны налогоплательщиками, являются физические лица и организации. Понятием налогоплательщик закрепляется определенная юридическая позиция этих лиц в налоговых правоотношениях. Поэтому под правовым статусом субъекта понимается его правовое состояние, характеризующееся комплексом (системой) юридических прав и обязанностей. Каждое лицо может быть налогоплательщиком одного или нескольких налогов в зависимости от осуществляемой, им деятельности, владения имуществом или иных объектов налогообложения, при наличии которых возникает соответствующая налоговая обязанность. Налогоплательщиками признаются все физические лица и организации, на которых возложена обязанность по уплате налогов и сборов.

Для российской правовой системы критерии, определяющие предприятие как малое, меняются в зависимости от того, в каком качестве выступает организация или индивидуальный предприниматель: как объект, на который распространяются меры государственной поддержки, или как субъект налоговых правоотношений.

В соответствии с Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»47 определяющим критерием для целей государственного регулирования деятельности субъектов малого предпринимательства признается, прежде всего, численность занятых на предприятии работников. Что же касается налогообложения, то к малым предприятиям применяется комплексный подход и используется сочетание нескольких количественных показателей (объем дохода, размер основных средств, определенная организационно-правовая форма и т.д.).

## Стимулы и критерии налоговых реформ. Направления совершенствования системы налогообложения малого предпринимательства

Успешность перехода экономики и общества к устойчивому развитию - доминирующей концепции мирового развития в XXI веке - в значительной степени определяется качеством построения налоговой системы и эффективностью функционирования налогового механизма страны. Достижение этих характеристик обеспечивается в результате налоговых реформ. Налоговое реформирование осуществляется тогда, когда противоположно направленные интересы сторон - государства и налогоплательщиков развиваются от состояния различия до состояния конфликта, в котором возникает реальная угроза распада системы. Тогда государство осуществляет налоговую реформу, то есть трансформирует налоговую систему таким образом, чтобы несоответствие их интересов, снова приняло характер различия, а их взаимоотношения вернулись в зону безопасности. Конечный результат реформы зависит от силы и направления чрезвычайных и постоянных воздействий. Чрезвычайные воздействия непредсказуемы, они возникают в результате влияния форс-мажорных обстоятельств и практически не учитываются при разработке налоговых преобразований. Постоянные воздействия предсказуемы и должны учитываться на этапе разработке налоговой реформы

Часто под налоговой реформой понимают проводимые изменения налоговой системы страны, направленные на совершенствование отдельных ее элементов, однако, изменение отдельных злементовіхарактеризует скорее текущий и постоянно реализуемый процесс совершенствования налоговой- системы. Первый отличительный признак процесса совершенствования - непрерывность: сколько времени существуют налоговые системы разных стран, столько они совершенствуются в отличие от реформирования - процесса, имеющего определенный временной промежуток. Второй признак — это не изменение отдельных элементов, а проведение принципиальных преобразований налоговой системы. Третий признак — различные движущие силы изменений. Налоговая реформа проводится при пересмотре социально-экономической политики государства и? последующем кардинальном пересмотре концепции и стратегии налоговой политики, в то время как процесс совершенствования реализуется в контексте изменения тактики налоговой политики. Поэтому наиболее адекватным определением налоговойфеформы можно считать следующее - это ограниченный во времени комплексный процесс кардинальных преобразований налоговой системы с целью приведения ее в соответствии с новым содержанием государственной/налоговой политики.