Морозова Надежда Григорьевна. Совершенствование системы налогообложения малого бизнеса : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2006 175 с. РГБ ОД, 61:06-8/4026

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава I. Теоретические положения организации налогообложения малого бизнеса 9

1.1. Необходимость, возможность и целесообразность налогообложения предпринимательства в целом 9

1.2. Особенности хозяйственной деятельности малых предприятий, имеющие значение для налогообложения 23

1.3. Российский и зарубежный опыт налогообложения малого бизнеса 33

Глава II. Анализ действующей практики налогообложения малых предприятий в России 57

П.1. НДС в системе налогообложения малых предприятий 57

П.2. Особенности налогообложения прибыли малых предприятий 71

II.3. Проблемы применения специальных налоговых режимов при налогообложении малого бизнеса 87

Глава III. Направления совершенствования налогообложения малого бизнеса 105

III. 1. Пути улучшения организации прямого и косвенного налогообложения в форме НДС и налога на прибыль 105

Ш.2. Направления развития специальных налоговых режимов 132

Заключение 150

Библиографический список использованной литературы 154

Приложения 160

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Российский и зарубежный опыт показывает, что экономика любого государства не может эффективно развиваться без оптимального сочетания крупного, среднего и малого бизнеса. Между тем малое предпринимательство в России еще не получило должного развития. Его вклад в создание ВВП составляет около 11%, тогда как в развитых странах на долю малого бизнеса приходится более половины валового национального продукта. На отечественных малых предприятиях и в качестве индивидуальных предпринимателей работает 18% от общего числа занятых в народном хозяйстве, с учетом "серой" части малого бизнеса эта цифра составляет около 25%, тогда как в странах Европейского союза этот показатель приближается к 50%.

Малый бизнес обладает известными преимуществами. Он оперативно реагирует на изменения хозяйственной конъюнктуры, придавая экономике необходимую гибкость, большую мобильность. Создавая новые рабочие места, способствует снижению безработицы, что для России, где в результате проведенных рыночных реформ были закрыты и реорганизованы многие крупные предприятия, имеет особенное значение. Существенный вклад вносит малый бизнес в увеличение реальных доходов населения, доходной части государственного бюджета. Немаловажную роль он играет в ускорении научно-технического прогресса и, прежде всего, в электронике и информатике. Для ускорения экономического развития России необходимо направить усиленное внимание на расширение сферы деятельности малых предприятий в составе народнохозяйственного комплекса страны.

Особую роль здесь играет система налогообложения, оказывающая существенное влияние на жизнь и развитие малого предпринимательства. Малый бизнес имеет свои специфические особенности, выделяющие его из всей совокупности коммерческих организаций. Действующая в нашей стране налоговая система должна их учитывать в своем построении более тщательным образом. Данные причины в основном и обусловили актуальность и выбор темы диссертации, а также цель и задачи исследования.

**Степень разработанности проблемы.**Одной из самых актуальных тем последних лет в многочисленных изданиях и публикациях стало упорядочение налоговой системы России. Современные взгляды на проблемы и перспективы российских налогов не отрицают лежащие в их основе методологические позиции, разработанные признанными зарубежными классиками А. Вагнером, А. Смитом, Ж.Б. Сэем, Д. Рикардо. Важный вклад в отечественную экономическую науку внесли такие российские ученые, как Н. Тургенев, И. Горлов, М. Соболев, В. Твердохлебов, А. Тривус, работы которых актуальны и сегодня. Дополнили основы современной теории налогообложения и составили теоретическую базу налоговых преобразований индустриально развитых стран в XX в. исследования ученых-теоретиков Д.М. Кейнса, А. Лаффера.

Вопросам исследования современного состояния налогообложения, в т.ч. налогообложения малых предприятий, посвящены труды таких видных ученых и специалистов, как Дернберг Р.Л., Карп М.В., Кашин В.А., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Самсонов Н.Ф., Сергеев И.В., Черник Д.Г., Юткина Т.Ф. Проблемы и перспективы развития малого бизнеса отражены в работах Блинова А., Лапусты М.Г., Макинтайра Р., Сергеевой Т.Ю. В работах освещены российский и зарубежный опыт налогообложения малого бизнеса, последствия изменений налогового законодательства, эффективность систем налогообложения и тенденции развития малого бизнеса. В основном отражены прикладные вопросы исчисления и уплаты налогов, налогового администрирования, теоретические аспекты налогообложения малых предприятий исследованы не достаточно. Необходимо обобщение теоретических положений и дальнейшая разработка теории и практики налогообложения малого бизнеса.

Цели **и**задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических основ, уточняющих природу налогообложения, и выработка практических предложений по совершенствованию налогообложения субъектов малого предпринимательства в России.

Для достижения поставленной цели потребовалось решение следующих задач:

- рассмотреть некоторые аспекты теории налогообложения и в частности те из них, которые способствуют раскрытию его экономического содержания;

выделить и охарактеризовать особенности малого предпринимательства, которые необходимо и целесообразно учитывать при налогообложении;

дать оценку применения практики прямого и косвенного налогообложения малых предприятий и выработать предложения по их совершенствованию;

изучить действующий механизм специальных налоговых режимов и определить направления по их улучшению;

выявить содержание и результативность действия налоговых льгот в отношении малых предприятий.

**Объект и предмет исследования.**Объектом исследования являются экономические отношения, возникающие при применении общего режима и специальных режимов налогообложения субъектов малого предпринимательства. Предметом исследования выступают субъекты малого предпринимательства г. Москвы и Московской области.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.**Теоретической основой исследования послужили работы ведущих отечественных и зарубежных ученых, практических работников и специалистов в области налогообложения, в т.ч. налогообложения субъектов малого бизнеса, налогового администрирования, а также предпринимательства. В процессе работы применялись исторический, логический и системный подходы, используемые при анализе экономических отношений, применение синтеза, научной абстракции, индуктивного и дедуктивного методов при рассмотрении и решении проблем налогообложения малого предпринимательства. Фактические данные анализировались с помощью методов группировки, выборки, сравнения и обобщения.

**Информационной базой исследования**послужили статистические материалы Госкомстата РФ, ФНС РФ, Минфина РФ, данные бухгалтерской, налоговой и управленческой отчетности, а также мнения руководителей отдельных предприятий малого бизнеса г. Москвы и Московской области, монографии и публикации общероссийских, областных и зарубежных периодических изданий, данные, собранные автором во время работы в сфере малого бизнеса и в области аудита, консалтинга и финансового менеджмента, информационные и аналитические ресурсы сети Интернет, а также действующая нормативно-правовая

**6**база по налогообложению, в т.ч. Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, Федеральные законы РФ, нормативные акты министерств и ведомств, субъектов РФ и местных органов власти, др., касающиеся налогообложения субъектов малого бизнеса.

**Научная новизна результатов**диссертационного исследования состоит в разработке теоретических основ, уточняющих определение категории налога, а также практических рекомендаций по совершенствованию налогообложения малого бизнеса.

**Наиболее существенные научные результаты,**полученные лично автором:

1. Уточнено теоретическое понимание категории налога, которое заключается в его характеристике как денежного платежа государству за оказываемые услуги.
2. Обоснована возможность использования единых принципов и правил налогообложения как крупного, среднего, так и малого бизнеса, в связи с чем, совершенствование налогообложения субъектов малого предпринимательства возможно в рамках развития общего налогового режима.
3. Сделан вывод о целесообразности применения более либерального подхода в выборе показателей отнесения организаций к категории субъектов малого предпринимательства и в частности более гибкой комбинации признаков такого отнесения: если четыре из пяти признаков удовлетворяют требованиям законодательства, а один нет, то для последнего требуемое значение может быть изменено в пользу предприятия.
4. На основе анализа исторического опыта налогообложения кустарной промышленности в дореволюционной России и практики налогообложения малого бизнеса за рубежом доказано главенствующее значение установления размеров налогового изъятия доходов в сравнении с правилами обложения.
5. Критическому анализу подвергнут перечень освобожденных от НДС операций и доказана неправомерность отнесения к этому перечню таких видов операций как: реализация билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительских и зрелищно-развлекательных мероприятий, производство кинопродукции, услуги по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного и воспитательного процесса. Раскрыто экономическое содержание категории

налоговой льготы и доказаны границы ее применения при обложении НДС. Поскольку важнейшим элементом налогообложения является налоговая ставка, с помощью которой формируется соотношение между источником налога и величиной налогового изъятия, рекомендовано использование плавающих ставок при обложении НДС.

1. Доказана правомерность и целесообразность использования при налогообложении прибыли показателя бухгалтерской прибыли вместо используемого в настоящее время показателя доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов.
2. Обоснована необходимость 1) отказаться от использования специальных налоговых режимов в качестве методов снижения налоговой нагрузки и 2) применения их только в целях упрощения налогообложения и снижения затрат на администрирование с целью придания налогообложению малого бизнеса большей справедливости. Охарактеризованы параметры, соблюдение которых дает возможность субъектам малого предпринимательства перейти на упрощенную систему налогообложения. Предложено смягчить условия перехода на упрощенную систему налогообложения, придав ей большую гибкость. Выявлено, что центральным звеном в исчислении единого налога на вмененный доход служит показатель базовой доходности, который можно определить как ставку доходности применительно к физическому показателю, характеризующему вид предпринимательской деятельности. Следовательно, развитие механизма ЕНВД должно следовать в направлении его постоянной корректировки с учетом регулярно меняющихся условий рыночной экономики, изменения условий хозяйствования субъектов малого бизнеса, их экономической мотивации и поведения.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.**Обоснованные в диссертационной работе теоретические выводы и практические рекомендации направлены на совершенствование налогообложения малого бизнеса в частности добавленной стоимости, прибыли и специальных налоговых режимов. Теоретическая значимость научного исследования состоит в дальнейшем развитии методологии и теории налогообложения субъектов малого бизнеса, что позволило

автору привести в соответствие некоторые аспекты теории и практики налогообложения.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в разработке и обосновании предложений по совершенствованию действующей системы налогообложения субъектов малого бизнеса в рамах прямого и косвенного налогообложения малых предприятий и специальных налоговых режимов.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Основные теоретические разработки и практические рекомендации диссертационной работы нашли отражение и практическое применение:

в разработке программ спецкурсов по повышению квалификации для профессиональных бухгалтеров «Новое в бухгалтерском учете и аудите, экономическом анализе и финансовом менеджменте, налогообложении и праве», «Новое в нормативном регулировании и актуальные проблемы практики налогообложении» в НОУ учебный центр «Феликс» (г. Москва);

при оказании консалтинговых услуг ООО Аудиторско-правовой фирмой «Аудитпрофи» (М.О., г. Балашиха);

в различных публикациях и выступлениях автора на всероссийских научных и научно-практических семинарах и конференциях;

положения теоретической и практической частей исследования используются в учебном процессе на кафедре «Финансов, денежного обращения и кредита» Государственного университета управления при преподавании учебных дисциплин «Финансы», «Финансы, денежное обращение, кредит» и «Налоги и налогообложение».

**Публикации.**Основные положения диссертационного исследования отражены в шести научных публикациях общим объемом 1,21 п.л. (весь объем авторский).

**Структура диссертационной работы**определена целью и задачами исследования, отражает его логику. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Работа содержит 9 таблиц, 1 рисунок, 3 приложения. Материалы диссертационного исследования изложены на 175 страницах машинописного текста, в т.ч. список использованной литературы, включающий 108 наименований источников, и приложения.

## Необходимость, возможность и целесообразность налогообложения предпринимательства в целом

Предпринимательской деятельностью признается самостоятельная производственная деятельность, осуществляемая на свой риск и направленная на систематическое получение прибыли (ст. 2 Гражданского Кодекса РФ). Малый бизнес - это предпринимательская деятельность, осуществляемая определенными субъектами рыночной экономики, имеющими установленные законом признаки, конституирующие сущность этого понятия, на условиях определенных законодательством1. Малый бизнес представляет собой совокупность малых предприятий или субъектов малого предпринимательства.

Малое предпринимательство является неотъемлемой частью всего российского бизнеса. В связи с этим основные концепции налогообложения бизнеса в целом применимы и в отношении данного сектора, получившего название и характеристику "малого". Только небольшой размер организаций малого бизнеса отличает их от всех других хозяйствующих субъектов, деятельность которых основана на коммерческих началах. Данное утверждение следует хотя бы из названия исследуемых нами хозяйственных структур. Несмотря на то, что размер бизнеса характеризуется различными показателями - величиной оборота и прибыли, численностью работников, стоимостью основных средств, другими частными критериями, такими как: организационно-правовая форма, сфера хозяйственной деятельности, структура уставного капитала и т.д., НК РФ (ст. 346.12) прямо разрешает организациям перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация решила перейти на данную систему налогообложения, доходы не превысили 15 млн. руб. Поскольку исчисляемые доходы включают в себя доходы от реализации и внереализационные поступления, т.е. все доходы, указанный их объем относит соответствующие организации к малому предпринимательству, не называя их таковыми. Таким образом, объем совокупных доходов, определяющих размер предприятия как хозяйствующего субъекта, является основным признаком его отнесения к той группе, которая может воспользоваться упрощенной системой налогообложения.

НК РФ предоставляет возможность перехода на упрощенную систему налогообложения и индивидуальным предпринимателям. Осуществляемая индивидуальными предпринимателями хозяйственная деятельность не может отличаться значительными по объему оборотами и доходами. Если индивидуальный предприниматель пожелает увеличить размер своей хозяйственной деятельности, он автоматически выбывает из категории малых предприятий, для которых и предусмотрена упрощенная система налогообложения. Например, предприниматель не может увеличить размер своего бизнеса без увеличения числа наемных работников, но если число работающих превысит 100 человек, он уже не имеет возможности воспользоваться упрощенной системой налогообложения, присущей именно малым предприятиям.

На единство принципов и правил налогообложения как крупного, так и малого бизнеса указывает то обстоятельство, что малые предприятия по собственному выбору могут использовать как обычные, так и специальные режимы налогообложения (Приложение 1). Переход от одного режима к другому не сопряжен с какими-либо трудностями и осложнениями во взаимоотношениях с налоговыми органами. Следовательно, совершенствование всей системы налогообложения бизнеса способствует улучшению налогообложения и малых предприятий. Но любое совершенствование какого-либо экономического механизма должно основываться на выверенных теоретических позициях.

НК РФ понимает под налогом обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства на разных уровнях его управления (ст. 8). Данное определение налога в некоторых его составных частях вызывает определенные возражения. Само наличие в законодательном документе определений и понятий, раскрывающих сущность регулируемых законом отношений, не является обязательным для законодательства. Посредством издания законов предписывается, что можно делать, а что нельзя и объяснять этого они не обязаны. Это задача науки. Однако, если, в законе присутствует понятийное определение, оно помогает науке раскрыть сущность регулируемого законом отношения. Кроме того, присутствие в законе понятийного определения указывает на то, что оно в той или иной мере все-таки используется в регулировании отношений, подпадающих под действия норм установленного закона.

Основное возражение вызывает пункт определения налога, который характеризует его как безвозмездный денежный платеж. Представители определенных направлений экономической теории пришли к выводу о том, что налоги являются формой оплаты услуг, получаемых каким-либо лицом от государства. Данное воззрение на природу налогов получило название атомистической теории. Наиболее яркую и завершенную форму эта теория получила в трудах французских экономистов эпохи просвещения - Вобана, Монтескье, Мирабо. По их мнению, все подданные государства нуждаются в его защите. Государство не может обеспечить такую защиту, если подданные в свою очередь не предоставят для этого необходимые средства. Таким образом, возникает обмен одних ценностей на другие. Частные лица платят государству за выгоды, извлекаемые ими из социального порядка, поддерживаемого государством. Государство же со своей стороны стремится подействовать на граждан внушениями о том, что налоги - это плата за цивилизованное общество (так гласит надпись на фасаде Службы внутренних доходов США) и что именно они позволяют обществу бороться с так называемыми провалами рынка, финансируют капиталовложения в те отрасли, куда частный бизнес не устремляется из-за длительного периода окупаемости проекта, и оплачивают создание общественных благ2.

## НДС в системе налогообложения малых предприятий

Налог на добавленную стоимость можно охарактеризовать как универсальное средство формирования бюджетных доходов. Данный налог имеет ярко выраженную фискальную направленность. О фискальном значении НДС мы можем судить по данным таблицы 3.

Удельный вес НДС в составе доходов консолидированного бюджета в последние годы существенно не изменился, занимая примерно одну пятую часть их общей суммы. НДС - лидер среди всех бюджетных поступлений. Отказаться от такого надежного канала мобилизации финансовых ресурсов народного хозяйства в бюджет государство не согласится ни при каких условиях. Понижение ставок НДС с 20% до 18% является результатом высоких мировых цен на российские энергоносители. Явление это временное и даже не с точки зрения колебания цен на нефть и газ. Зарубежные потребители этих ресурсов попытаются переложить понесенные повышенные расходы на покупателей своей продукции. Импорт в Россию станет дороже и выигрыш российских экспортеров будет нейтрализован проигрышем отечественных импортеров.

Настораживает другая тенденция. Наблюдается снижение доли в составе доходов консолидированного бюджета налога на прибыль организаций. Составляя в 2000 году почти пятую часть всех доходов, за четыре года он приблизился почти к восьмой части, а в 2004 г. составил лишь немногим более одной шестой части доходов консолидированного бюджета страны. Значение корпоративного подоходного налога для государства в целом падает.

Более важным для нашего исследования представляется анализ соотношения НДС и налога на прибыль не в составе бюджетных доходов, а применительно к конкретному налогоплательщику из среды малого бизнеса.

НДС и налог на прибыль имеют единую экономическую природу, что выражается в единстве источника их уплаты - чистого дохода, созданного и реализованного налогоплательщиком. Но это не дает оснований утверждать об их идентичности и характеризовать НДС как вторичное налогообложение прибыли. Система платежей из прибыли хозяйствующих субъектов в бюджет, действовавшая в нашей стране в дореформенный период включала плату за производственные фонды, рентные платежи и свободный остаток прибыли. Никто, однако, в то время не решился утверждать, что прибыль облагается налогами трижды. Объектами налогообложения выступали различные экономические показатели. Так же и физические лица, уплачивая самые различные налоги - на доходы, на имущество -имеют их источником собственный доход. Вместе с тем, при наличии у них единого источника уплаты эти налоги различаются порядком исчисления, социально-экономической направленностью, уровнем бюджета, в который они зачисляются. Необходимо видеть различие между экономическим содержанием и юридическим оформлением конкретной категории хозяйственной жизни. Источник налога характеризует его экономическое содержание и у многих налогов он един. Сами налоги различаются по юридическим признакам, составляющим их элементы -субъекты, объекты, налоговые базы, ставки, льготы и др.

Как происходит уплата НДС, если товары реализованы по цене с НДС на уровне затрат по их производству? За счет чего уплачивается тогда этот налог? Уровень затрат реализуемых товаров по отношению к уровню их цен не является условием какого-либо отклонения порядка исчисления НДС от общепринятого. Поправки вводятся, когда от среднего уровня отклоняется цена реализации: в целях

Российский статистический ежегодник, 2005: стат. сбУРосстат, - М, 2006. - 819 с, стр. 606. налогообложения ее доводят до среднего рыночного уровня способами, изложенными в ст. 40 НК РФ.

Затраты - проблема самого предприятия, они не контролируются налоговыми органами при налогообложении НДС. Определенно, что производственные факторы: материалы, сырье, износ машин, рабочая сила, налоги, относимые на себестоимость, должны быть полностью и в обязательном порядке оплачены. Данные затраты войдут составной частью в стоимость товаров как их себестоимость. Добавив к этим затратам долю необходимого чистого дохода, производитель получает отпускную цену без НДС. В счет-фактуре он обязан к отпускной цене добавить положенную долю НДС (0%, 10%, 18%), сформировав, таким образом, реализационную цену. Это старый метод и для рыночного хозяйства он по большей части не подходит. В настоящее время цены формируются с конца, если речь не идет о товарах и услугах, производимых монополистами. В рыночных условиях цена оговаривается в контракте и от нее производитель рассчитывает в обратную сторону все составляющие элементы цены, в том числе и НДС, ставка которого известна. Предположим, что затраты после их исчисления оказались равными в расчете на единицу продукции отпускной цене с НДС. За счет чего же тогда будет уплачен НДС, если продавец не сумел создать и реализовать необходимый для этого чистый доход? Очевидно, что за счет изъятия оборотных средств налогоплательщика.

Предложенная для рассмотрения ситуация выглядит гипотетической. Этого не допустит ни один предприниматель. На такой шаг его заставит пойти лишь неблагоприятная конъюнктура, вызвавшая необходимость распродавать свои товары по бросовым ценам. Поэтому в обычных экономических условиях уплата НДС происходит за счет сокращения прибыли налогоплательщика. Сам предприниматель смотрит на НДС как на издержки, сократить которые он не в состоянии. А общество видит в этом налоге часть чистого дохода, изъятую у налогоплательщика. Следовательно, мы можем говорить, о преимущественном, но не обязательном единстве налога на прибыль и НДС относительно их экономической природы.

При условии, что НДС будет отменен или снижена ставка НДС, его величина трансформируется в прибыль при неизменности, конечно, остальных условий. Прибыль служит показателем, заключающим в себе итог коммерческих интересов предпринимателя. На каком бы участке своей хозяйственной деятельности снабжении, сбыте, организации труда и управления - предприниматель не добился бы успеха, это обязательно найдет свое отражение в росте прибыли. При заранее известной цене, отраженной в контракте на поставку товара покупателю, увеличение ставки НДС приведет к уменьшению в цене доли прибыли. Если оборачиваемость капитала не возрастет, произойдет снижение прибыли. Производство и реализация продукции в сравнении с альтернативными направлениями вложения капитала станут для налогоплательщика невыгодными и он покинет данную отрасль, а бюджет потеряет источник налоговых поступлений. Возращение капитала в покинутую им отрасль станет возможным только при положительном изменении многих взаимосвязанных факторов: цены и объема реализации, снижения издержек, понижения налога на прибыль, уменьшения ставок акциза по подакцизным товарам. Во всей цепочке причин и зависимостей исходным звеном остается рентабельность вложенного капитала. Это заданная величина, ориентирующаяся на минимальную ставку доходности, сложившуюся в экономике. От нее через опосредствующие расчеты необходимо достигать поставленной цели - определять норму НДС в цене.

## Пути улучшения организации прямого и косвенного налогообложения в форме НДС и налога на прибыль

Любой налог, имеющий совершенный и законченный порядок исчисления и уплаты, содержит в себе центральный элемент, определяющий его значимость и эффективность. Таким элементом служит уровень налоговой ставки. Величина, тяжесть налогового бремени делает налог налогом. Все проблемы налогообложения порождены степенью его тяжести. В какой-то мере в формировании суммы налога принимает участие и налоговая база, но манипулировать ее размером с целью регулирования суммы налога значительно труднее, нежели для этих целей использовать уровень налоговой ставки.

При незначительном уровне ставки, даже если налоговая база выглядит солидно, налог теряет свое финансовое значение, как для налогоплательщика, так и для бюджета. Чрезмерная ставка, усиливая налоговый пресс, приводит к последствиям, изображенным с помощью кривой Лаффера. Какой должен быть ее уровень, чтобы одновременно удовлетворить налогоплательщика и интересы государства? Ответить на этот вопрос в рамках нашего исследования можно в виде формулировки концепции в отношении только двух налогов: НДС и налога на прибыль, акцентируясь все-таки на НДС.

Жан-Батист Сэй считал, что тяготы налога будут переноситься их плательщиками легко, если собранные налоги будут израсходованы на то, что действительно необходимо обществу. Данный принцип справедлив, но он имеет скорее теоретическое значение, нежели практическое. Более того, убедить налогоплательщиков - задача правительства и парламента, посредством разъяснения целесообразности проводимой политики. Финансисты не принимают в этом участие, но могут подсказать политикам, что у ресурсов налогоплательщиков есть определенный предел и даже могут указать его конкретный уровень, сориентировав на него налоговую ставку.

А. Тривус утверждал, что высота налоговых ставок с точки зрения экономической политики должна быть такой, чтобы обеспечить народнохозяйственный эффект, к которому стремиться законодатель, т.е. государство. Такой подход при установлении налоговой ставки следует отнести к элементам экономической политики, а она изменчива. В этом случае игнорируются какие-либо принципиальные основы формирования уровня ставок. В середине XIX века русский экономист И. Горлов доказывал, что найти общее для всех количественное измерение, имеющее в своей методике объективные и неизменные начала, невозможно. Правда, при этом И. Горлов исходил из значительной дифференциации государственных доходов разных стран, постоянно меняющейся нужды правительства в финансовых ресурсах, различном уровне доходов социальных групп. Оказалось даже невозможным выявить сколько-нибудь пригодный методологический принцип исчисления налоговой ставки.

В настоящее время степень налогообложения определяется на макроуровне в виде налоговой нагрузки. Для страны в целом используется показатель доли всех налогов в ВВП. Изучается распределение налогового бремени между социальными группами, тяжесть налогообложения для народного хозяйства. Но вопрос о том, как налоги влияют на отдельное предприятие, упоминается вскользь, без глубокой проработки. Ограничиваются упоминанием о неподъемности бизнесом тяжести современного российского налогообложения. Вопрос о соотношении ставки и налоговой базы даже не ставится. Мы можем сделать вывод, что ставка налога выводится эмпирически.

Эмпирическое, т.е. опытным путем, выведение налоговой ставки имеет свою процедуру. По нашему мнению уровень ставки отражает определенный компромисс между желанием правительства и необходимостью для него сформировать в достаточном размере централизованный фонд финансовых ресурсов и возможностью налогоплательщика удовлетворить запросы государства. Инициатива при этом исходит, конечно же, от лица государства, в противном случае налог не характеризовался бы как обязательный и принудительный платеж и у налогоплательщика не было бы мотивов любыми средствами уклоняться от его уплаты. Расходы государственного бюджета формируют примерный размер налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков страны. Учитывая соотношения между контингентами налогов в предшествующий период, государство распределяет налоговую нагрузку по их видам. Сопоставив величину объекта налогообложения по каждому налогу с его рассчитанной необходимой совокупной суммой можно вывести ставку налогообложения. Такой видится в грубой, но принципиальной форме процедура выработки ставки налога, которая совершается в недрах аппарата Министерства финансов РФ. Можно заметить, что в этом алгоритме не находят себе место интересы налогоплательщиков. Многие тысячи налогоплательщиков не могут заявить о своих интересах в публичной форме, поэтому такую задачу должна взять на себя наука, которая сформулировала бы подходы к разработке основных элементов налогообложения и в частности его ставки. Данные подходы могут быть выражены только в виде довольно общих предложений.

Первое предложение заключается в том, что налогообложение должно быть основано на источнике дохода. Чтобы ни фигурировало в качестве объекта налогообложения, источником уплаты налога всегда является чистый доход. Это утверждение применимо даже в отношении физического лица, которое всегда имеет излишек доходов, превышающий его необходимый для нормальной жизни уровень. Для налога на прибыль источник уплаты налога четко определен размером самой прибыли. В данном случае объект налогообложения, порождающий налоговые обязательства, а также формирующий налоговую базу, совпадает с источником налогообложения. Более сложной выглядит ситуация с НДС, которым облагается специфический объект в виде добавленной стоимости, но изымается чистый доход. Если НДС не взимается, чистый доход полностью или частично трансформируется в прибыль. Но и здесь можно выявить пределы, за которые не может выходить размер налогового изъятия. Когда после уплаты НДС и налога на прибыль оставшаяся часть чистого дохода будет равна или превысит требуемый уровень доходности на вложенный капитал, государство будет иметь необходимого для себя налогоплательщика. В обратном случае предприниматель на законных основаниях покинет чрезмерно облагаемый налогами бизнес или нелегально станет уклоняться от уплаты налогов. Известный отечественный экономист М. Соболев, проанализировав налогообложения бизнеса в эпоху НЭПа, высказал предупреждение об опасности таящейся в налогообложении реализационного оборота. Его он называл валовым доходом, но предложения автора тем более можно распространить на чистый доход. М. Соболев предупреждал, что, следуя правилам финансовой политики, целесообразно вообще избегать налогообложения валового дохода производителя, поскольку в этом случае имеется опасность затронуть издержки производства и тем самым нарушить оборот капитала, часть которого будет изъята у предпринимателя в виде налога41. Добавленная стоимость представляет собой часть валового дохода, но не является чистым доходом, поскольку содержит в себе элементы себестоимости в виде фонда оплаты труда. В таком составе добавленная стоимость представляет собой еще большую опасность, нежели чистый доход. Поэтому правило опоры налогообложения на источник уплаты дохода находит свое наиболее яркое выражение применительно к предпринимательству в налоге на прибыль.