Аушев Магомед-Башир Абоезитович. Совершенствование специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Аушев Магомед-Башир Абоезитович; [Место защиты: Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ].- Москва, 2008.- 141 с.: ил. РГБ ОД, 61 08-8/692

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Специальные налоговые режимы: их роль и значение в налоговой системе Российской Федерации 12

1.1. Экономические основы построения специальных налоговых режимов 12

1.2. Эволюция применения специальных налоговых режимов в сфере малого предпринимательства в России 21

1.3. Зарубежная практика налогообложения субъектов малого предпринимательства 36 Глава 2. Специальные налоговые режимы как форма стимулирования предпринимательской активности 49

2.1. Эффективность и результативность специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства 49

2.2. Роль единого налога в условиях применения специальных налоговых режимов в формировании доходов бюджетов разных уровней 69

Глава 3. Основные направления совершенствования специальных налоговых режимов 81

3.1. Перспективы развития и расширения применения специальных налоговых режимов в сфере малого и среднего бизнеса 81

3.2. Направления увеличения налоговых поступлений от субъектов, применяющих специальные налоговые режимы 98

Заключение 108

Список использованных источников и литературы 116

Приложения 127

**Введение к работе**

**Актуальность исследования.**Одним из важнейших направлений решения социальных и экономических проблем на федеральном и, особенно, на региональном уровнях является развитие малого предпринимательства. В посланиях Президента Российской Федерации Путина В.В. Федеральному собранию страны неоднократно обращалось внимание на необходимость увеличения занятости в сфере малого и среднего бизнеса. В мае 2008 г. на совещании в Кремле вновь избранный Президент Российской Федерации Д.А. Медведев поставил задачу к 2020 г. довести уровень занятости активного населения предпринимательством до 60-70%. Малые предприятия способствуют ускорению экономического роста, сокращению безработицы и повышению уровня доходов населения, развитию инноваций. Но именно малые предприятия более уязвимы в финансовом отношении, им необходима поддержка со стороны государства.

Одной из наиболее реальных форм такой поддержки являются более льготные условия налогообложения малых предприятий, которые в российской экономике реализуются через введение специальных налоговых режимов, олицетворяющих регулирующую функцию налогов.

Специальным налоговым режимом считается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, применяемый в случаях и в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами, а также отраслевыми документами.

В настоящее время проблемы применения и дальнейшего развития специальных налоговых режимов вызывают оживленные дискуссии, как в правительственных, так и в научных кругах. Налоговый кодекс лишь обозначил данный инструмент налоговой политики. Совершенствование соответствующих глав Налогового кодекса требует много времени и труда. Нормы налогового законодательства, существующие на данный

момент, требуют тщательной доработки с учетом накопленного российского и зарубежного опыта. При этом для обоснованного совершенствования специальных налоговых режимов необходимо дальнейшее развитие теоретических основ налогообложения малого предпринимательства на основе проведения научных исследований и анализа складывающихся тенденций.

Несмотря на либерализацию налогообложения субъектов малого  
предпринимательства, их вклад в создание валового внутреннего  
продукта России, составляет 12,5%, доля работников, занятых в этой  
сфере экономики - 17,82% , что явно недостаточно. Структура малых  
предприятий в основном ориентирована на сферу услуг, общественное  
питание, розничную торговлю. Доля предпринимателей, в  
обрабатывающих производствах, осуществляющих технические  
инновации, составляет всего 1,7% . Ограниченное применение получила  
система единого сельскохозяйственного налога среди

сельскохозяйственных товаропроизводителей, совсем не работает упрощенная система налогообложения в виде патента для индивидуальных предпринимателей. Практически не имеют налоговой поддержки предприятия среднего бизнеса, границы которого были законодательно определены федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

Вклад малых предприятий в формирование доходной части бюджетной системы страны также невелик. Льготы, предоставляемые субъектам малого предпринимательства, должны не только способствовать решению проблем занятости и повышения доходов населения, но и обеспечивать экономический эффект в виде роста налоговых поступлений. Однако, это возможно только лишь в тех

1 Малое предпринимательство в России. 2007: Стат. сб./ Росстат. - М., 2007.- с. 13.

2 Там же, с. 106.

случаях, когда налоговая нагрузка налогоплательщиков будет более объективно учитывать их реальные доходы и активы, т.е. в налогообложении будет более четко реализован провозглашенный А.Смитом принцип справедливости и равномерности.

Таким образом, необходимость дальнейшего совершенствования основных элементов специальных налоговых режимов, которые должны способствовать ускорению развития малого и среднего предпринимательства, решению социальных задач в регионах, а также росту налоговых доходов бюджетной системы обусловили актуальность выбранной темы диссертации.

**Степень разработанности проблемы.**В исследование принципов налогообложения и его влияния на различные сферы экономических, социальных и общественных отношений существенный вклад внесли такие известные экономисты как Ф. Кенэ, Дж. Кейнс, А. Лаффер, И.Х. Озеров, У. Петти, П. Самуэльсон, А. Смит, В.Н. Твердохлебов, Н.И. Тургенев, М. Фридман и др.

Среди современных российских ученых, разрабатывавших и исследовавших проблемы построения, развития и реформирования налоговой системы, а также формирования эффективной налоговой политики в отношении субъектов малого бизнеса, сельскохозяйственных товаропроизводителей и иных субъектов предпринимательской деятельности, следует назвать А.В. Брызгалина, И.В. Горского, А.З. Дадашева, М.В. Карп, В.А. Кашина, Е.А. Кирову, Д.С. Львова, Л.П. Павлову, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, Б.Е. Пенькова, Н.Н. Тютюрюкова, Р.А. Чванова, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, Т.Ф. Юткину и других. В Российской академии государственной службы при Президенте РФ проблемы налогообложения малых предприятий и специальных налоговых режимов изучали В.Б. Горлицын, И.Г. Ерохова, Н.Ю. Иванова, Е.Г. Новикова и др.

Вместе с тем остаются открытыми вопросы разработки теоретической концепции специальных налоговых режимов как инструмента налоговой политики и применения ее для изменения как действующих, так и проектируемых положений налогового законодательства, совершенствования применяемых в России форм и условий специальных налоговых режимов с учетом трансформации потребностей государства и общества.

Необходимость углубления теоретических исследований и практических разработок по налогообложению субъектов малого предпринимательства в виде специальных налоговых режимов обусловили цель и задачи исследования.

**Цель диссертационного исследования**состоит в уточнении комплекса теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию специальных налоговых режимов, оценке эффективности их применения для субъектов малого предпринимательства и государства.

Исходя из поставленной цели, при проведении исследования ставились следующие **задачи:**

- раскрыть сущность и экономическую природу специальных  
налоговых режимов, а таюке их роль и место в налоговой системе с  
учетом положений теории налогов и налогообложения в условиях  
совершенствования налогового законодательства;

дать организационно-экономические характеристики

применяемым в России специальным налоговым режимам в сфере малого предпринимательства и проанализировать тенденции их развития;

- провести анализ эффективности и результативности специальных  
налоговых режимов, показать их преимущества и недостатки для  
субъектов малого предпринимательства;

- дать оценку специальным налоговым режимам как инструмента  
налоговой политики и выявить направления увеличения доходов  
бюджетной системы Российской Федерации;

определить основные направления совершенствования действующих специальных налоговых режимов с учетом отечественного и зарубежного опыта, которые будут способствовать развитию малого предпринимательства;

- разработать и обосновать рекомендации по использованию  
специальных налоговых режимов для среднего предпринимательства.

**Объектом исследования**являются субъекты малого предпринимательства, использующие специальные налоговые режимы.

**Предметом исследования**выступают экономические отношения, возникающие в процессе применения специальных налоговых режимов субъектами малого предпринимательства.

**Методологической основой**исследования явилось конкретное приложение теории научного познания к проблемам налогообложения субъектов малого предпринимательства. Диссертация основывается на принципах диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. Анализ статистических данных осуществлен с привлечением методов группировки, сравнения и обобщения.

**Теоретической основой**исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых по общим проблемам экономики и финансов, развитию малого предпринимательства, в области налогообложения и построения эффективных налоговых систем, включая специальные налоговые режимы.

**Информационная база**исследования включает фундаментальные труды ученых-экономистов, публикации по избранной тематике, Федеральные законы, Послания Президента РФ Федеральному Собранию, результаты аналитических исследований, данные глобальных и локальных компьютерных сетей, статистические данные об основных

показателях функционирования налоговой системы России, в т.ч. данные Росстата РФ, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, Минфина России и других органов государственной власти, материалы научно-практических конференций, семинаров, конгрессов, совещаний по проблемам налогообложения и развития налоговой системы России.

**Научная новизна исследования**состоит в комплексной разработке и обосновании направленности совершенствования специальных налоговых режимов для повышения эффективности их применения, как субъектами малого предпринимательства, так и государством.

Наиболее существенные **научные результаты,**полученные лично автором, и их **новизна**заключаются в следующем:

1. На основе обобщения научных представлений о месте и роли специальных налоговых режимов в налоговой системе Российской Федерации обоснован вывод о целесообразности их расширенного применения, что будет способствовать ускоренному и более эффективному развитию малого и среднего предпринимательства в свете основных направлений социально-экономического развития страны;
2. Выявлены основные причины, негативно отражающиеся на привлекательности специальных налоговых режимов и сдерживающие их более широкое применение субъектами малого предпринимательства, такие как ограничение годового дохода, закрытый перечень расходов при упрощенной системе налогообложения и др.;
3. Определены границы применения различных объектов налогообложения в условиях упрощенной системы в зависимости от уровня учитываемых и неучитываемых расходов на производство и реализацию товаров, работ и услуг; конкретизированы показатели эффективности применения

специальных налоговых режимов, включающие количество субъектов малого предпринимательства, их долю в основных показателях экономического и социального развития территорий и страны в целом;

1. Разработан и обоснован комплекс рекомендаций по совершенствованию упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход и единого сельскохозяйственного налога, которые обеспечат более четкое администрирование специальных налоговых режимов для налогоплательщиков и налоговых органов;
2. На основе анализа и обобщения опыта налогообложения субъектов малого предпринимательства в зарубежных странах предложены меры по его использованию в России, в частности, по введению НДС для малых предприятий;
3. Аргументировано расширение применения единого налога на вмененный доход в тех видах деятельности, где затруднен контроль за получением доходов, в том числе курьерских, оценочных, риэлтерских и ряда других;
4. Определены возможности увеличения поступлений налоговых доходов в бюджетную систему Российской Федерации за счет расширения применения специальных налоговых режимов, включая субъекты среднего предпринимательства.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

1. Вывод о перспективности использования специальных налоговых режимов и расширения сферы их применения в качестве эффективной формы государственной поддержки субъектов малого предпринимательства и источника пополнения доходов региональных и муниципальных бюджетов;
2. Обоснование направлений совершенствования упрощенной системы налогообложения, в том числе за счет введения

дифференцированного подхода к установлению предельного годового дохода налогоплательщиков в зависимости от численности работников и др.;

1. Предложения о необходимости более обоснованного установления величин базовой доходности при расчетах единого налога на вмененный доход, учитывающего фактический доход налогоплательщика, об упрощении налогового учета доходов и расходов и др.;
2. Аргументация отмены на определенный период единого сельскохозяйственного налога, как источника дотирования роста цен с целью усиления финансовой поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей и фермерских хозяйств.

**Практическая значимость**работы заключается в том, что реализация сформулированных в диссертации рекомендаций и выводов позволит решить проблемы дальнейшего совершенствования специальных налоговых режимов для субъектов малого и среднего предпринимательства, что будет способствовать его ускоренному развитию за счет создания более объективных условий налогообложения, четкого администрирования, а с другой стороны обеспечит рост поступлений в бюджетную систему на уровне субъектов Российской Федерации, поселений, муниципалитетов и районов муниципальных образований.

Отдельные положения диссертационного исследования могут быть использованы при внесении изменений и дополнений в нормативные правовые акты, регулирующие отдельные элементы специальных налоговых режимов на территориях муниципалитетов, при разработке органами власти, территориальными налоговыми инспекциями ФНС России конкретных мероприятий по повышению предпринимательской активности.

Материалы диссертации могут быть использованы вузами в учебном процессе по дисциплинам специальностей «Налоги и налогообложение», «Финансы, денежное обращение и кредит», в программах повышения квалификации и переподготовки государственных служащих и руководящих работников предприятий и организаций.

Апробация результатов исследования осуществлена на заседаниях круглого стола и проблемной научно-исследовательской группы кафедры финансов и отраслевой экономики РАГС, в выступлениях на научно-практических конференциях. По теме исследования автором опубликованы 3 работы общим объемом 1,1 печатный лист, в том числе статья в научном сборнике «Вестник университета (Государственный университет управления)», включенном в перечень изданий, рекомендованных ВАКом Минобразования России.

## Экономические основы построения специальных налоговых режимов

В налоговых системах многих стран кроме обычного режима налогообложения, используемого большинством хозяйствующих субъектов, предусматривается возможность применения специальных налоговых режимов для определенных категорий налогоплательщиков. В большинстве случаев специальные налоговые режимы вводятся для субъектов малого предпринимательства, а также в особых экономических зонах, при заключении соглашений о разделе продукции и др.

Специальный налоговый режим обычно предусматривает уплату единого налога, который заменяет все или несколько налогов, уплачиваемых при общем режиме налогообложения. Другими словами, построение специальных налоговых режимов базируется на теории единого налога, которой придерживались некоторые экономисты.

В основе теории единого налога лежит следующий тезис: поскольку все налоги уплачиваются из единого источника - доходов, то единый налог представляется теоретически более целесообразным за счет своей простоты и обеспечивает наиболее короткий путь налогового платежа от налогоплательщика в бюджеты по сравнению с множеством отдельных налогов. Единый налог даже рассматривали как решение проблемы более справедливого налогообложения.

Идея единого налога появилась в средние века, когда в целях привлечения к несению налогового бремени привилегированных классов общества было предложено ввести единый акциз1. Еще в XVIII веке физиократы А. Тюрго и Ф. Кенэ, основываясь на своем учении о чисто доходе от земли, который в те времена фактически являлся главным объектом обложения, предлагали установить единый налог на земельную ренту с целью прямого обложения доходов, несущих основную налоговую нагрузку. Этот единый и прямой налог должен был определяться на базе земельного кадастра и учитывать отдачу земли. В дальнейшем Маршалл критиковал единый налог, поскольку плодородие земельных участков существенно различалось, и этот налог не мог соответственно изменять налоговую нагрузку. Кроме того, физиократы практически полностью отрицали использование косвенных налогов.

В 50-е годы XIX века во Франции Жирарден и Менье проповедовали необходимость установления единого налога на капитал, который противопоставлялся подоходному налогу и выступал бы в качестве вознаграждения за страхование и другие выгоды, которыми пользуются налогоплательщики от государства. Уязвимость данной идеи связана с тем, что в любом случае при наличии имущества налог должен уплачиваться из дохода налогоплательщика, которого может и не быть.

## Эффективность и результативность специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства

Практика применения специальных налоговых режимов в Российской Федерации берет свое начало с 1996 г., когда малым предприятиям с численностью работающих до 15 человек и индивидуальным предпринимателям было разрешено переходить на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. Однако, как уже отмечалось в разделе 1.2., условия применения этой системы в тот период практически не давали преимуществ налогоплательщикам, а в случае установления налоговой базы в виде совокупного дохода даже создавали более тяжелую налоговую нагрузку по сравнению с обычным налоговым режимом. В результате количество юридических лиц, которые воспользовались упрощенной системой, по некоторым оценкам1 составило лишь около 6% от числа всех зарегистрированных малых предприятий, а индивидуальных предпринимателей - порядка 3%.

С 1998 г. начал вводиться единый налог на вмененный доход, который для субъектов, которые подпадают под его условия, является безальтернативным. Особенностью его введения в период до 2003 г. было то, что показатели базовой доходности по видам деятельности, устанавливались субъектами Российской Федерации и могли существенно различаться по регионам. Налогоплательщик, у которого фактические размеры дохода и налогов в условиях применения общей системы налогообложения, оказывались меньше, чем при вмененном налогообложении, не мог отказаться от его уплаты, если такой налог вводился на территории субъекта.

Такая ситуация, как известно, нарушает принцип справедливости налогообложения. В результате в ряде регионов в начальный период введения единого налога на вмененный доход имели место выступления предпринимателей, недовольных высокими ставками базовой доходности, которые впоследствии были снижены в ходе переговоров между администрацией и налогоплательщиками. В дальнейшем большинство предпринимателей адаптировалось к вмененной системе налогообложения, поскольку в ряде сфер деятельности и по отдельным категориям налоговая нагрузка оказалась ниже, чем при обычной налоговой системе.

Таким образом, в период введения единых налогов при упрощенной системе налогообложения и на вмененный доход в 1996-2002 гг. эти налоги в целом не создавали благоприятных условий для развития малого бизнеса, но при этом позволили выявить положительные и негативные стороны их применения, которые были учтены при разработке глав Налогового кодекса РФ, регламентирующих специальные налоговые режимы. Многое зависело также от налоговой политики региональных властей, которые определяли сферы деятельности, где устанавливался тот или иной объект налогообложения (валовая выручка или совокупный доход) и стоимость патента при упрощенной системе налогообложения, величина базовой доходности и корректирующих коэффициентов для расчета единого налога на вмененный доход.

## Перспективы развития и расширения применения специальных налоговых режимов в сфере малого и среднего бизнеса

Анализ эффективности и привлекательности специальных налоговых режимов для различных категорий субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации, выполненный во второй главе диссертации, показал, что в настоящий момент эти режимы предоставляют существенные налоговые преимущества большинству налогоплательщиков, которые могут ими воспользоваться и улучшить свое финансовое положение за счет снижения налоговой нагрузки

С 2003 г., то есть с момента начала действия упрощенной налоговой системы в соответствии с главой 26.2 Налогового кодекса РФ в нее были внесены многочисленные изменения, существенно улучшившие условия налогообложения налогоплательщиков. Это касается увеличения и индексации одного из основных показателей, ограничивающих ее применение, - годового дохода, который вырос с 15 до 26,2 млн. руб.; расширения перечня расходов, которые можно учитывать при определении налоговой базы; регламентации процедур перехода налогоплательщиков на упрощенную систему с общего режима налогообложения и наоборот; возможности применения наряду с упрощенной системой других специальных налоговых режимов и ряда других моментов.

В то же время проведенный анализ практики применения упрощенной системы налогообложения малыми предприятиями и индивидуальными предпринимателями показал, что ряд положений главы Налогового кодекса РФ, регламентирующей эту систему, вызывает определенные сложности и создают проблемы, затрудняющие и ограничивающие более широкое и эффективное использование этой системы субъектами малого предпринимательства.

Эти сложности и проблемы можно сформулировать следующим образом.

Во-первых, предельное значение суммы годового дохода для многих предприятий слишком мало и не соответствует разрешенной величине средней численности работающих.

Практика показывает, что сумма выручки, приходящаяся на 1 работающего в разных сферах деятельности, существенно различается. Например, в Псковской области на предприятиях оптовой торговли она составляет примерно 3,5 млн. руб., на предприятиях, производящих кабельную и железобетонную продукцию - 2,6 млн. руб., на транспортных предприятиях - 307 тыс. руб., в строительстве - 161 тыс. руб., в сельском хозяйстве - 75 тыс. руб. В результате для одних предприятий предельная сумма годового дохода является приемлемой, а для других слишком низкой. Так, исходя из приведенных данных, предприятия оптовой торговли могут иметь численность работников не более 7 человек.

Во-вторых, порядок определения и признания расходов ограничивает возможности учета ряда необходимых затрат при определении налоговой базы налогоплательщиков. При этом на предпринимателей распространяются многие правила главы 25 Налогового кодекса РФ, которые устанавливают запреты и ограничения на вычет отдельных расходов.