Сапожникова Екатерина Юрьевна. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства : на примере Ростовской области : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10, 08.00.05 / Сапожникова Екатерина Юрьевна; [Место защиты: Юж. федер. ун-т].- Ростов-на-Дону, 2008.- 178 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/631

**Введение к работе**

**Актуальность исследования.** Практика функционирования налоговой системы в России показала, что часть сфер деятельности российской экономики (розничная торговля, общепит, оказание бытовых услуг населению и др.), имеет высокую вероятность уклонения от налогообложения и сложности с определением выручки. С одной стороны, попытки усиления контроля и выявления скрытых результатов деятельности (доходов, прибыли) приводят к увеличению штатов налоговых органов, неоправданному усложнению бухгалтерского учета и другим последствиям без какого-либо существенного снижения масштабов уклонения от уплаты налогов. С другой – такая ситуация обусловливает не менее опасный для государства уход части бизнеса в теневую экономику. Решению данных проблем должен был служить единый налог на вмененный доход, в основе которого лежат принципы максимального упрощения налогообложения, сокращения количества налогов, установленных действующим налоговым законодательством, и замены определенной части налоговых платежей совокупным платежом (единым налогом). Такой налог является важным компонентом налогообложения малого бизнеса, играющим существенную роль в развитии модернизируемой экономики России.

В этой связи значимость проблемы предопределяется рядом позиций. Во-первых, недостаточной отработанностью теоретико-методологических подходов к формированию специальных налоговых режимов. Во-вторых, важностью совершенствования инструментария и алгоритмов исследования. В-третьих, потребностью обоснования экономического механизма реформирования.

Особую актуальность исследования налоговых отношений, возникающих в процессе функционирования единого налога на вмененный доход, определяет то обстоятельство, что в последние годы его доля в общем объеме доходов бюджетов муниципальных образований значительно увеличилась.

Степень разработанности проблемы. Анализ монографической и периодической литературы по проблематике диссертационной работы показал, что вопросам реформирования налоговой системы страны, развития налогообложения с помощью единого налога на вмененный доход, проблемам региональной экономики уделено в научной литературе достаточно много внимания.

В исследуемой области научные публикации можно условно сгруппировать по следующим направлениям:

– вопросы теории налогообложения широко отражены в трудах А. Смита, Д. Риккардо, Дж. Стиглица, Д. Стюарта. Б. Франклина, А. Лаффера, М. Фридмена;

– проблемам механизма взимания налогов посвящены работы Д. Боголепова, И. Тургенева;

– современные исследования теоретико-методологических подходов в налогообложении отражены О. Богачевой, И. Горским, Ю. Данилевским, Ю. Любимцевым, Л. Павловой;

– современные модели налогообложения рассмотрены в трудах А. Брызгалина, А. Козырина, В. Князева, С. Пепеляева, Д. Черника, С. Шаталова;

– проблемы функционирования специальных налоговых режимов отражены в работах А. Матинова, А. Рыманова, Н. Малиса, Н. Иващенко, В. Ждановой, Е. Шкребелы, С. Рагимова, Г. Шацило, Г. Жировой;

– теорию единого налога как методологическую основу специальных налоговых режимов развивали У. Петти, Дж. Милль, Ф. Кенэ А. Тюрго, С. Вобан, Г. Джордж, И. Посошков;

– критиками теории единого налога выступают И. Кулишер, П. Прудон, А. Соколов, В. Пушкарева;

– вопросы совершенствования налогообложения отражены в работах И. Андреева, З. Клюкович, Р. Самоева, С. Пепеляева, В. Панскова;

– проблемы развития региональной экономики отражены в трудах В. Алешина, Л. Андреевой, О. Белокрыловой, В. Белоусова, О. Германовой, Н. Кетовой, О. Мамедова, В. Наймушина, В. Овчинникова, А. Юркова.

Однако при наличии уже имеющейся исходной концептуально-методологической базы исследования, существуют теоретические недоработки, связанные с недостаточным анализом методических основ формирования модели вмененного налогообложения в условиях реформирования налоговой системы страны, осложняющие формирование целостного представления о предмете исследования.

Несмотря на разноаспектное рассмотрение актуальных проблем налогообложения с помощью единого налога на вмененный доход, вопросы направлений их реформирования являются во многом дискуссионными, что обусловлено существующим различием в теоретико-методологических подходах исследователей. Данное обстоятельство в сочетании с актуальностью диссертационной проблематики обусловили выбор темы, объекта и предмета исследования, формулировку его цели и задач.

**Цель и задачи исследования.** *Цель* диссертационного исследования заключается в том, чтобы на основе анализа эволюции применения единого налога на вмененный доход выработать современный подход к решению проблемы его реформирования в целях стимулирования развития малого предпринимательства и обосновать методические и инструментальные подходы к формированию и развитию системы приоритетов, направленных на совершенствование применения данного налогового режима в условиях модернизируемой рыночной экономики.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих *задач:*

– рассмотреть содержательные аспекты теории единого налога как методологической основы специальных налоговых режимов;

– определить роль малого предпринимательства в современной рыночной экономике и проанализировать влияние системы налогообложения на деятельность его субъектов;

– обобщить зарубежный опыт применения специальных налоговых режимов в сфере малого предпринимательства в целях адаптации инструментов и технологий, действующих в зарубежных странах, к реалиям российской налоговой системы;

– показать возрастание роли специальных налоговых режимов в обеспечении роста доходных источников местных бюджетов;

– выявить экономическое содержание единого налога на вмененный доход как разновидности специальных налоговых режимов и рассмотреть механизм его внедрения и взимания на отдельных территориях РФ (на примере Ростовской области);

– исследовать указанный налог как механизм налогового планирования и определить направления его совершенствования для стимулирования предпринимательства;

**Объектом исследования** являются специальные налоговые режимы, функционирующие в налоговой системе России, в том числе единый налог на вмененный доход и тенденции его развития.

**Предметом исследования** выступает совокупность экономических отношений, связанных с осуществлением деятельности в сфере налогообложения субъектов малого предпринимательства, инструменты и технологии, ориентированные на перестройку и дальнейшее развитие единого налога на вмененный доход.

**Теоретико-методологическую основу исследования** составляют фундаментальные положения теории налогообложения, разработанные представителями классической, монетаристской школ, концептуальные положения экономической теории, современные концепции предпринимательства, отраженные в трудах ведущих российских и зарубежных ученых.

**Инструментарно-методический аппарат работы**. В процессе исследования закономерностей развития специальных налоговых режимов, их институциональной основы, определения тенденций и особенностей функционирования единого налога на вмененный доход использованы категориальный, субъектно-объектный, историко-генетический, комплексный, системный подходы, метод сравнительного анализа, динамические ряды.

**Информационно**-**эмпирической базой исследования** послужили данные Федеральной налоговой службы, а также Управления Федеральной налоговой службы по Ростовской области, Федерального агентства государственной статистики, Министерства финансов Российской Федерации, Интернет-ресурсы, материалы справочно-правовых систем Консультант Плюс и Гарант, материалы периодической печати, характеризующие функционирование специальных налоговых режимов, а также собственные расчеты соискателя за период 1999 – 2008 г.г.

**Нормативно**-**правовую базу** составили Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Бюджетный кодекс РФ, федеральные законодательные акты (ФЗ от 24.07.2007 №209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»), региональные и местные нормативно-правовые акты в области налогообложения (Решение Ростовской-на-Дону городской Думы от 23.08.2005 №37 «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, осуществляемых на территории города Ростова-на-Дону»), программные положения Правительства РФ и Администрации Ростовской области.

**Рабочая гипотеза диссертационного исследования** состоит в предположении относительно возможности обеспечения стимулирования малого предпринимательства через усовершенствованные варианты взимания единого налога на вмененный доход, для чего необходима разработка концептуальных принципов его формирования, рассмотрение соотношения данного налогового режима с другими режимами налогообложения, изменение методических подходов к формированию налогооблагаемой базы и использованию корректирующих коэффициентов, выявление преимуществ и недостатков применения указанного налога на основе анализа деятельности реальных хозяйствующих субъектов в условиях трансформационной экономики России.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

**По специальности 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит**

1. Методологической основой формирования специальных налоговых режимов, используемых в настоящее время в налоговой системе России, является единый налог, представляющий собой унифицированный платеж, упрощающий систему учета и уплаты налогов путем замены им основных налогов (налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, налогов на имущество организаций и физических лиц, единого социального налога, налога на добавленную стоимость), но затрудняющий выбор налогооблагаемой базы, не позволяющий в полной мере реализовать функции налогов, не учитывающий разнонаправленное изменение макроэкономических показателей.

2. Смягчение налогового режима для малых предприятий в зарубежных странах преследует цель устранения налоговой дискриминации, проявляющейся в больших издержках по администрированию, ограниченных возможностях использования налоговых вычетов (амортизации), отсутствии рычагов воздействия на налоговое законодательство. Необходимость адаптации инструментов и технологий, действующих в зарубежной практике налогообложения субъектов малого предпринимательства к российской практике налогообложения, обусловлена трансформацией порядка определения налоговых баз при расчете единого налога на вмененный доход с помощью реформированных коэффициентов базовой доходности и закреплением данных изменений на законодательном уровне.

3. Внедрение в российскую налоговую систему единого налога на вмененный доход обеспечивает снижение налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектов малого бизнеса, стимулирует их экономическую активность. Экономическое содержание рассматриваемого налога заключается в уменьшении налогового гнета в сфере деятельности субъектов малого бизнеса за счет расширения возможностей сохранения хозяйствующими субъектами большей доли финансовых активов, что приводит к повышению инвестиционной активности, реализации стимулирующей функции налогов наравне с фискальной, оптимизации налогооблагаемых баз.

4. Анализ места и роли единого налога на вмененный доход как источника формирования местных бюджетов в Ростовской области показал, что наблюдается динамика постоянного роста поступлений по данному налогу, при этом наибольшее применение он находит в розничной торговле, общественном питании, оказании автотранспортных и бытовых услуг. Такой налог является важным доходным источником местных бюджетов региона (его доля в налоговых доходах местных бюджетов Ростовской области колеблется от 8 до 12 %). Доля специальных налоговых режимов, в состав которых входит рассматриваемый налог, составляет более 19% .

5. Как показало исследование налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов малого предпринимательства, применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход позволяет обеспечить ее снижение по сравнению с налоговой нагрузкой при возможном применении общей системы налогообложения. Однако среди плательщиков выявлены различия в налоговой нагрузке по причине вариативности обеспеченности основным капиталом, в зависимости от вида деятельности и местоположения объекта налогообложения.

6. Размер базовых доходностей хозяйствующих субъектов по соответствующим видам деятельности, применяемых в качестве основы при исчислении единого налога на вмененный доход, единый на всей территории страны. Единственной возможностью повлиять на размер исследуемого налога является применение корректирующих коэффициентов, использование которых позволяет точнее определить вменяемый доход. Направления совершенствования единого налога на вмененный доход связаны с трансформацией действующего законодательства, разработкой рекомендаций для изменения методологических подходов исчисления корректирующих коэффициентов базовой доходности, влияющих на размер налоговой базы и величину данного налога.

**По специальности 08.00.05** – **Экономика и управление народным хозяйством: предпринимательство**

1. Значимость малого бизнеса в рыночной экономике определяется необходимостью создания конкурентной среды, оперативным внедрением передовых технологий и быстрым реагированием на потребности рынка, приданием экономике гибкости, возможностью ускоренной реализации трансформационных мероприятий в соответствии со сложившейся экономической ситуацией, что присуще именно малым предприятиям. Малые предприятия дают работу более чем 10% трудоспособного населения исследуемого региона. Переход малого бизнеса на качественно новый уровень требует совершенствования системы налогообложения, целенаправленной государственной политики поддержки, поскольку он более уязвим, чем крупный.

2. Для увеличения собираемости налогов с субъектов малого бизнеса, усиления контроля за их финансовой деятельностью, снижения теневого сектора экономики в современной налоговой системе для субъектов малого предпринимательства введены четыре системы налогообложения: общая, упрощенная, в виде единого налога на вмененный доход, для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). При этом внедрение специальных налоговых режимов позволяет в значительной степени расширить финансовые возможности малого бизнеса, что стимулирует развитие производства, расширение инвестиционной деятельности. Упрощение налогообложения ведет, кроме того, к снижению издержек налогоплательщиков на ведение налогового и бухгалтерского учета, повышает административную эффективность налогообложения.

3. Особенностью ведения предпринимательской деятельности в малом бизнесе является несоответствие официально декларируемой заработной платы работников фактически получаемым ими доходам. Это актуализирует необходимость корректировки размера базовой доходности при исчислении единого налога на вмененный доход с учетом данного фактора посредством лишения права пользования пониженным коэффициентом базовой доходности для хозяйствующих субъектов при выплате ими заработной платы ниже прожиточного минимума.

**Научная новизна** результатов диссертационного исследования, полученных лично соискателем, заключается в выявлении роли единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства, в системной разработке направлений совершенствования применения данного режима налогообложения, способствующих повышению эффективности функционирования субъектов малого предпринимательства, формированию рациональной системы налогообложения, ориентированной на усиление регулирующей функции данного налога.

**Элементы научной новизны состоят в следующем:**

**По специальности 08.00.10** – **финансы, денежное обращение и кредит**

1. Уточнено экономическое содержание понятия «специальные налоговые режимы», соотнесенное с категориями «налог», «общий налоговый режим», позволившее показать, что методологической основой современных специальных налоговых режимов является единый налог, унифицирующий систему налогообложения путем замены определенной группы налогов единым платежом.

2. Предложены направления совершенствования единого налога на вмененный доход для субъектов малого бизнеса, учитывающие адаптированные из зарубежной практики инструменты и технологии, заключающиеся в следующем:

– введение уточненного учета численности работников, получающих и не получающих заработную плату (членов семьи владельца), с целью возможного снижения размера налога;

– законодательно утвержденное предоставление возможности снижения суммы вмененного дохода при наступлении форс-мажорных обстоятельств;

– учет показателей жизненного уровня (наличие собственного дома, автомобиля, использование прислуги, дорогостоящий отдых и т.д.) при расчете вмененного налога индивидуальными предпринимателями и корректировки величины данного налога в зависимости от наличия или отсутствия этих показателей;

– использование понижающих коэффициентов для подвальных помещений;

– введение единого налога на вмененный доход на основе разового талона для физических лиц, деятельность которых носит эпизодический характер, а также лиц, осуществляющих торговлю на рынках.

3. Доказано, что использование единого налога на вмененный доход способствует снижению налоговой нагрузки на малые предприятия по сравнению с общим режимом налогообложения в 2-3 раза за счет освобождения от уплаты основных налогов (налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, налогов на имущество организаций и физических лиц, единого социального налога, налога на добавленную стоимость) для расширения их финансовых возможностей.

4. Уточнен методический подход к расчету величины коэффициента – дефлятора, в основе которого лежит его дифференциация для каждого субъекта РФ, что позволяет более точно учитывать изменения индекса потребительских цен на конкретной территории.

5. Разработана модель реформирования единого налога на вмененный доход для стимулирования развития малого предпринимательства, основанная на адаптации инструментов и технологий, действующих в практике налогообложения зарубежных стран, к системе налогообложения в России и направлениях совершенствования современного налогового законодательства, регламентирующего его применение.

**По специальности 08.00.05 -** **Экономика и управление народным хозяйством: предпринимательство**

1. Выявлена трансформация законодательного определения субъектов малого предпринимательства за счет включения в число малых предприятий индивидуальных предпринимателей, ранее не учитываемых в данной категории, в связи с чем показано, что предполагаемый в 2008 г. рост числа малых предприятий в Ростовской области в несколько раз обусловлен именно такими изменениями в статусе, а не действительным ростом числа реально работающих малых предприятий.

2. Определена доля специальных налоговых режимов в общем объеме налоговых доходов муниципальных образований, составляющих более 19 % доходных источников, с преобладанием в них единого налога на вмененный доход и упрощенной системы налогообложения, способствующих снижению налогового бремени и положительно влияющих на развитие территорий.

3. Обоснована целесообразность снижения величины базовых доходностей по видам деятельности хозяйствующих субъектов при расчете единого налога на вмененный доход за счет применения корректирующего коэффициента при несоответствии выплачиваемой работодателями заработной платы уровню прожиточного минимума региона для легализации заработной платы и большей экономической обоснованности налогооблагаемой базы.

**Теоретическая значимость** исследования состоит в концептуальном обосновании стратегии, обеспечивающей конструктивный подход в становлении и развитии системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, механизма его действия при сохранении целостности единой налоговой системы.

Теоретические выводы, сделанные в результате исследования, могут быть использованы при разработке государственных и региональных концепций развития системы налогообложения, финансовой стратегии устойчивого развития экономики территорий, для поддержки и развития субъектов малого предпринимательства.

**Практическая значимость исследования** заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию одного из специальных налоговых режимов – единого налога на вмененный доход. Отдельные положения диссертационного исследования могут быть использованы при внесении изменений и дополнений в НК РФ, в нормативно-правовые акты муниципальных образований в части функционирования единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Выводы, предложенные рекомендации могут быть использованы при дальнейшем исследовании различных областей налоговой политики, бюджетно-налогового механизма, территориальных проблем, при выработке стратегии корректировки курса экономических реформ.

Материалы диссертации могут быть использованы вузами в учебном процессе при разработке курсов по дисциплинам специальностей «Налоги и налогообложение», «Финансы, денежное обращение и кредит», «Специальные налоговые режимы», «Налоговое право», «Финансовое право», в программах повышения квалификации и переподготовки государственных служащих и руководящих работников предприятий, организаций.

**Апробация работы.** Основные теоретические и практические результаты диссертационного исследования были представлены на ряде научно-практических конференций, проводимых в РГУ в 2000-2003 гг.

Материалы исследования и выводы автора используются в учебном процессе в Ростовском юридическом институте МВД России при чтении лекций, проведении семинарских и практических занятий по дисциплинам: «Налоговое право», «Финансовое право».

Разработанные направления трансформации системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход представлены для анализа в Администрацию Ростовской области, что подтверждается справкой о внедрении.

По материалам исследования опубликовано 4 работы общим объемом 1,9 п.л.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, содержащих 8 параграфов, заключения и списка использованных источников.