

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Юшкова О.О., сотрудник;  
Малис Н.И., к.э.н., старший научный сотрудник

Научно-исследовательский финансовый институт  
Минфина РФ

### Введение

Становление и развитие современной налоговой системы обусловлено назревшей необходимостью, связанной с переходом к рыночной системе хозяйствования.

Переход экономики России на рыночные методы вызвал необходимость изменения финансовых отношений, и в частности, создания по сути новой налоговой системы, отвечающей современным требованиям.

Главные задачи, стоящие в настоящее время перед налоговой системой, включают в себя две, на первый взгляд, противоречивые проблемы: повышение собираемости налогов и ослабление налогового бремени. К числу актуальных и конъюнктурных проблем можно смело отнести упрощение изъятия налога: техники исчисления, учета сокращения количества инструктивного и методологического материала. Очевидно, что, несмотря на постоянно изменяющееся законодательство, налоговая система не успевает за бурно развивающимися рыночными отношениями.

Как показывает опыт стран с развитой рыночной экономикой, а также некоторых восточно-европейских стран с переходной экономикой, развитие малого предпринимательства способствует расширению ряда важных для поступательного социально-экономического развития страны задач, таких как монополизация, формирование рыночной структуры экономики и конкурентной среды; насыщение рынка товарами и услугами, занятость и самозанятость населения; экономический рост и увеличение налоговых поступлений (при стабильной налоговой системе); формирование среднего класса; укрепление деловой этики, в том числе и налоговой дисциплины.

Именно такие конечные цели изначально ставились при выработке государственного подхода в отношении поддержки развития малого бизнеса в России. Однако, как показали результаты проведенного исследования, сектор малого предпринимательства пока значимой роли в России не играет. Задача развития данного сектора по-прежнему должна оставаться одним из приоритетов экономической политики государства. Однако ее решение невозможно в отрыве от других направлений реформирования экономики, в том числе в области налогообложения субъектов малого предпринимательства, и без координации усилий федерального центра и региональных властей. Проводимая государственная политика в отношении субъектов малого предпринимательства, в том числе и в области налогообложения, влияет на становление и развитие малого бизнеса

Совершенствование системы налогообложения субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации является чрезвычайно актуальным. Для развития численности субъектов малого предпринимательства чрезвычайно важно наличие научно обоснованного, хорошо отработанного механизма налогообложения. В этих условиях крайне важное значение приобретает совершенствование и применение новых систем налогообложения, критическое обобщение отечественного и зарубежного опыта, объективная оценка и обоснованное улучшение всего механизма налогообложения субъектов малого предпринимательства, совершенствование практики налогового контроля.

## 1. ВЛИЯНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА РАЗВИТИЕ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В РОССИИ

### История малого предпринимательства в дореволюционной и дореформенной России. Мелкое промышленное и ремесленное производство в России

Малое предпринимательство не новое явление в истории России. Оно занимало определенное место в дореволюционной и дореформенной России.

В современных условиях полезным может оказаться обращение к отечественному опыту развития малого предпринимательства, так как он учитывает национальные черты и традиции нашей страны.

Основными источниками сведений о мелкой промышленности России в дореволюционный период, которыми мы располагаем, являются переписи промышленных заведений и обследования, проводимые статистическими отделами земских управлений царской России. Однако следует признать, что основной недостаток состоит в том, что эти обследования и переписи производились бессистемно, по разным программам, не охватывали всей территории страны, что, конечно же, значительно сужает базу данных о распространении малого предпринимательства и его формах.

Что касается статистических данных после переписи 1929 г., то они практически отсутствуют. Таким образом, отсутствие хорошо поставленной статистики, усеченность имеющихся сведений создают значительные трудности при проведении экономического анализа и сопоставлении показателей, поэтому в нашем исследовании мы ограничимся имеющимися в нашем распоряжении статистическими данными.

Под малым предпринимательством в дореволюционной России мы понимаем кустарное и ремесленное производство, которые были самой распространенной формой организации трудовой деятельности в России.

Например, до первой мировой войны в 40 губерниях европейской части России насчитывалось 2 044 801 мелких сельских промыслов. Данные о численности мелких промыслов свидетельствуют о повсеместном их распространении, однако наибольшее их количество было сосредоточено в Вятской — 774,1 на 1 000 сельского населения, Московской — 766,3, Вологодской — 712,8 и Владимирской губерниях — 617<sup>1</sup>.

В 1910 г. в России насчитывалось (по данным обследования 214 городов) 103 469 ремесленных заведений. Наибольшее их количество было сосредоточено в Центрально-промышленном районе — 18 472 заведения, Прибалтийском — 14 017, Южном — 13 809, на Кавказе — 11 041 заведение<sup>2</sup>.

По данным обследования мелкой промышленности, в 1925 г. в России насчитывалось 1 421 329 заведений<sup>3</sup>. Наибольшее количество мелких промышленных заведений отмечалось в Центрально-

<sup>1</sup> Рыбников А.А. Мелкая промышленность в России. Сельские ремесленно-кустарные промыслы до войны.-М.: Новая деревня, 1923, с.10

<sup>2</sup> Ремесленники и ремесленное управление в России.- П-г., 1916, с.18

<sup>3</sup> Мелкая и кустарно-ремесленная промышленность СССР.- М., 1928, с.141

промышленном — 365 376 единиц, на Украине — 422 386 единиц, в Центрально-земледельческом — 162 408, Волжско-Камском — 158 500, Северо-Западном — 118 506, Нижне-Волжском — 115 349 единиц.

В 1926-1927 годах число лиц, занятых мелким промышленным производством, увеличилось по сравнению с 1920 годом на 2 400 тыс. человек.

По данным всесоюзной переписи населения 1929 года число малых предприятий в СССР составило 4,5 млн. единиц, в том числе в России — 3,2 млн. единиц. Число малых предприятий за период с 1925 до 1929 год в России увеличилось на 1,8 млн. единиц.

Мелкое производство — кустарное и ремесленное — в дореволюционной России и в годы первой пятилетки являлось основным производителем промышленных и производственных товаров не только для деревни, но и для большей части городского населения.

Малое предпринимательство охватывало практически все отрасли хозяйства и производило жизненно важные продукты и услуги.

Вышеперечисленные виды производств в той или иной степени были развиты практически во всех губерниях, по которым имеются статистические данные.

Таким образом, в результате анализа состояния мелкой промышленности по данным обследований 1903, 1910, 1925 и 1929 годов мы делаем вывод о том, что мелкое предпринимательство в России было развито в тех отраслях, которые обеспечивают конечное потребление населения, независимо от географического месторасположения и времени исследований.

Одним из характерных признаков кустарных промыслов в России является широкое применение наемного труда. Так по данным обследования ремесленных заведений 214 городов России, проведенном в 1910 году, 83,5% ремесленных заведений имели от 2 до 4 наемных работников, 14,4% имели от 5 до 15 наемных работников, 1,2% — от 16 до 25 работников и 0,9% ремесленных заведений имели 26 и более наемных рабочих<sup>4</sup>. В последующие годы происходило уменьшение количества предприятий, использующих наемную рабочую силу. Так, по результатам обследования мелкой промышленности, проведенного в 1925 году, около 3,9% малых предприятий РСФСР использовало рабочую силу. Причем из общего числа мелких промышленных предприятий, использовавших наемных работников, — 75,7% были частными, 18,5% — кооперативными, 5,8% — государственными. Наибольший удельный вес по всем видам промышленной деятельности имели частные предприятия. В 1925 году их удельный вес составлял 98,7% от общего числа промысловых хозяйств. В целом по СССР 4,03% промысловых предприятий использовали наемную силу, из них 78,1% были частными, 16,3% — кооперативными и 5,6% — государственными<sup>5</sup>.

В 1929 году на государственных предприятиях было занято 59,82% наемной рабочей силы, на кооперативных — 23,46%, на некапиталистических промысловых хозяйствах работало 15,62% наемных рабочих, а в

частнокапиталистических заведениях было сконцентрировано 1,1% наемной рабочей силы<sup>6</sup>.

Для малого предпринимательства России характерно то, что оно в основном было сосредоточено в сельской местности. Кустарный промысел, главным образом, не являлся основным занятием, а велся в качестве подсобного к земледелию.

Так, в дореволюционной России в 1912-1913 годах в городах было сосредоточено 971,5 тыс. малых предприятий, в то время как в сельских местностях — 3027,8 тысяч, а в послереволюционный период, например, в Сибири в 1926 году в сельских местностях было сосредоточено 83,8% всех малых предприятий, а в городах и поселках городского типа — лишь 16,2%.<sup>7</sup> Причем, как в сельских местностях, так и в городах наибольшее число — 96,74% и 98,98% соответственно — были частными. Частные предприятия в городах обеспечивали 94,98% валовой продукции, в сельской местности этот показатель значительно ниже и составляет 63,91%. Этот факт объясняется большой популярностью на селе различных форм кооперации, почти 28% валовой продукции приходится на кооперативы<sup>8</sup>.

Следует заметить, что в дореволюционный период правительством предпринимались активные шаги по поддержке кустарных и ремесленных производств и их всемерному развитию. С начала земской реформы в губерниях были предприняты попытки создать условия, облегчающие труд кустарей. Проведение земством в разные годы исследования показали, что к числу наиболее трудно решаемых проблем кустарных промыслов относились: снабжение сырьем, обеспечение кредитом, организация сбыта продукции, слабая техническая база кустарей. Самой важной была проблема обеспечения кустарей кредитом (актуальность этой проблемы на современном этапе развития малого предпринимательства является достаточно серьезной). Потребности в мелком краткосрочном кредите в то время удовлетворялись через сеть губернских и земских касс. Часть своих капиталов они получали из Государственного банка. Кассы ссужали эти капиталы кредитным товариществам, которые, в свою очередь, удовлетворяли потребности своих клиентов в кредите. В то же время такая сеть кредитных учреждений не могла решить проблемы долгосрочного кредитования кустарного производства. Долгосрочный кредит кустарных артелей обеспечивался за счет средств частного фонда им С.Г. Морозова.

В качестве оборотных средств на развитие мелкого кредита использовались: правительственные ссуды из фонда государственных сберегательных касс с начислением не свыше 4%; местные продовольственные капиталы; облигационные займы; вклады в сберкассы с уплатой более высокого процента; в случае недостаточности средств могли быть использованы специальные капиталы земств, в т.ч. страховой<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Ремесленники и ремесленное управление в России.- П-г, 1916, с. XXIX

<sup>7</sup> Мелкая и ремесленная промышленность Сибирского края. - Новосибирск. Тмпо-лит. изд. "Красное знамя" в Томске, 1929, с. X Y111

<sup>8</sup> Кравченко Г.Н., Савченко А.И. Политика по отношению к частному сектору в СССР в 20-30-е годы. - М.: Политиздат, 1981 г.

<sup>9</sup> Кустарная промышленность: ее нужды и меры для их удовлетворения, - СПб, 1909, с. 43

<sup>4</sup> Ремесленники и ремесленное управление в России.- П-г., 1916, с. 16

<sup>5</sup> Мелкая и кустарно-ремесленная промышленность СССР.- М., 1928, с. 142

В 1910 году в Российской империи насчитывалось 240 организации, обеспечивающих мелких предпринимателей кредитом. Наиболее распространенной формой таких организаций были ссудосберегательные товарищества. В среднем на 1 учреждение по кредитованию приходилось 744 ремесленных заведений. До 1900 года в России насчитывалось 11 ссудосберегательных товариществ, 15 обществ взаимного кредита и 1 кредитное товарищество. В последующее десятилетие темпы образования учреждений по кредитованию мелкого производства значительно ускорились. За период с 1901 по 1910 г. было открыто 73 ссудосберегательных товарищества, 17 кредитных товариществ, 23 общества взаимного кредита.

Учреждения, обслуживающие ремесленников кредитом, существовали в 113 городах России, из 240, в которых проводились обследования.

Таким образом, меры по стимулированию мелкого производства до 1917 года носили комплексный характер и были направлены на всемерное поощрение малого предпринимательства. К сожалению, политика в отношении мелкого производства после революции 1917 г. характеризуется постепенным наступлением на него и практически вытеснением этой формы предпринимательства. Если в 1918 г. были национализированы крупные объекты производства и сферы обслуживания, находящиеся в частной собственности, то за период с октября до конца 1920 г. было национализировано 4,5 тысячи предприятий малого размера. В конце ноября 1920 г. были национализированы частные предприятия с числом наемных рабочих более 5 человек при наличии механического двигателя и более 10 человек при его отсутствии.<sup>10</sup>

В то же время в 1919 году 8 съезд партии указывал на необходимость широкого использования мелкой промышленности: предусматривать государственные заказы кустарям, включать мелкую промышленность в общий план снабжения сырьем, топливом, кредитом — при условии объединения кустарей. В апреле 1919 года ВЦИК принял постановление "О мерах содействия кустарной промышленности", в котором указывалось, что для улучшения положения трудящихся и облегчения снабжения населения продуктами кустарной промышленности местные органы власти должны оказывать всяческое содействие кустарям и ремесленникам в деле организации их трудовых производственных артелей. В соответствии с этим постановлением запрещалась конфискация, муниципализация и национализация мелких, кустарных и ремесленных предприятий. Летом 1919 года было создано Управление по делам кооперации, кустарной и мелкой промышленности при ВСНХ.<sup>11</sup> Окончательный переход к товарно-денежным отношениям произошел с осени 1921 г. — наступал период новой экономической политики. В это время приостановилась национализация мелких предприятий. В июле 1921 г. было принято важное решение о сдаче в аренду предприятий, подведомственных ВСНХ. Кооперативам, товариществам и другим объединениям было предоставлено право арендовать государственные предприятия. Аренда промышленных предприятий рассматрива-

лась государственными органами как промежуточная ступень от частнокапиталистической к социалистической форме ведения хозяйства.

С 1921 до середины 20-х годов деятельность ремесленников и кустарей, частных предпринимателей законодательно не ограничивалась. Налоги взимались дифференцировано из расчета 12 категорий, при этом учитывалось и число занятых лиц и сумма прибыли.<sup>10</sup>

Были определены и финансовые связи индивидуальных производителей с местными органами власти. В августе 1921 г. устанавливались процентные отчисления от промыслового и других государственных налогов в распоряжение губисполкомов.

Частное предпринимательство регулировалось рядом законодательных мер, определяющих условия открытия частных предприятий. С мая 1923 года была установлена обязательная регистрация всех действующих и вновь возникающих частных предприятий. Следует заметить, что масштабы частного предпринимательства были довольно значительны. Так, в 1922-23 годах более 500 частных торговых предприятий обеспечивали около 75% всего товарооборота, в 1924 году — 53%. В валовой продукции промышленности частный сектор занимал около 3%, а в сельском хозяйстве — 98,5%<sup>12</sup>.

Необходимо отметить, что в годы НЭПа частный сектор экономики состоял в основном из денационализированных малых предприятий. В промышленности свыше 80% стоимости всех частно-хозяйственных производств приходилось на долю малых предприятий.<sup>13</sup> Кустарно-ремесленными были 4/5 общего числа предприятий, производящих товары народного потребления<sup>14</sup>.

Однако со второй половины 20-х годов ужесточаются меры, ограничивающие деятельность частных предпринимателей и потребительской кооперации. В первую очередь, эти меры затронули область налогообложения. Патентный сбор с предприятия за данный определенный период засчитывался в размере 50% в уплату уравнительного сбора. Уравнительный сбор взимался с определенного процента к оборотам предприятия и исчислялся по оборотам на предшествующий период.

Вводилось централизованное обложение уравнительным сбором государственных трестов, торгов, синдикатов, акционерных обществ, банков, обществ взаимного кредита и союзов кооператоров. Было введено обложение подоходным налогом по совокупному доходу (кроме доходов рабочих и служащих).

Вводилась четкая дифференциация плательщиков по категориям:

"а" — работа или служба по найму,

"б" — личный труд не по найму,

"в" — участие в торговых и промышленных предприятиях в качестве владельцев и совладельцев.

Например, с дохода 1 000 руб категория "а" платила 0,7%, "б" — 2,5%, категория "в" — 3%.

Начал взиматься временный государственный налог на сверхприбыль с владельцев предприятий от 3-его разряда и выше. Налог взимался с суммы, составля-

<sup>10</sup> Кравченко Г.Н., Савченко А.И. Политика по отношению к частному сектору в СССР в 20-30-е годы. - М.: Политиздат, 1981 г., с.58

<sup>11</sup> Поляков Ю.А., Дмитриенко В.П., Щербань Н.В. Новая экономическая политика: Разработка и осуществление. - М.: Экономика, 1982, с.52

<sup>12</sup> Дмитриенко В.И. Торговая политика советского государства после перехода к НЭПу: 1921-1924 годы. -М.: Наука, 1971, с.149

<sup>13</sup> Спутник и календарь хозяйственника. - М., -Л., 1926, с.232

<sup>14</sup> Промышленность и народное хозяйство. - М.: Экономическая жизнь, 1927, с.109

ющей разницу между всей суммой дохода, определенной для обложения государственным подоходным налогом, и суммой так называемого нормального дохода.<sup>15</sup>

Таким образом, предпринятые государством фискальные меры существенно повлияли на объемы и масштабы как частного сектора, так и в целом малого предпринимательства. К началу 1930 года доля частного сектора, например, в торговом обороте СССР не превышала 6%.<sup>16</sup> Если в 1928 году доля частного сектора в валовой продукции промышленности составляла 17,6% , то к 1934 году она снизилась до 0,2%

Налоговая политика по отношению к кустарно-ремесленным промыслам также была ужесточена. В 1928 году для кустарей и ремесленников подоходный налог стал зависеть от размеров использования наемного труда. Количество учеников не могло превышать 2-х человек на 1 ремесленника.

С конца 20-х годов и на протяжении 30-х усилия государства были направлены в основном на кооперацию мелкого производства. В мае 1928 года принимаются меры по поощрению развития кустарно-ремесленной промышленности, а также по усилению работы по кооперированию кустарей и ремесленников. В 1931 г. 60% кустарей и ремесленников были охвачены всеми формами кооперации, причем их продукция составляла 75% всего производства системы промысловой кооперации<sup>17</sup>.

Удельный вес индивидуальных производителей к началу 30-х годов. в общей численности кустарей и ремесленников резко сокращается. В 1937 г. некооперированные кустари и ремесленники вместе с крестьянами-единоличниками составляли в классовом составе населения страны только 5,6%, а в 1939 г. их доля снизилась до 2,6%<sup>18</sup>.

С 1936 г. некооперированные кустари стали облагаться налогом не по нормам дохода, а по действительному доходу, причем по сравнению с тарифным — в полуторном размере<sup>16</sup>.

Кроме того, во второй половине 30-х годов были приняты меры по дополнительному запрету выдачи кустарям и ремесленникам лицензионных удостоверений на ранее разрешаемые виды промыслов, вводятся также новые виды сборов.

Таким образом, политика государства в отношении кустарного и ремесленного производства была нацелена на постепенное изживание его из структуры народного хозяйства страны, что нашло свое отражение в Конституции СССР 1936 года, когда малое предпринимательство, кустарное и ремесленное производство ставилось в противовес социалистическому хозяйствованию.

Такое отношение к мелкому производству было характерно и в 60-е и в 70-е годы. Численность кустарей в 60-е годы составляла 110 тыс. человек, а к началу

1973 года — только 10 тысяч, т.е. уменьшилась в 10 раз.

В целом сокращение численности мелких предпринимателей отразилось на удовлетворении платежеспособного спроса населения на многие виды товаров и услуг. Для преодоления этой негативной тенденции в 1976 году было принято Положение о кустарно-ремесленных промыслах, которое создало предпосылки для некоторой активизации индивидуальной трудовой деятельности и малого предпринимательства на законных основаниях.

Политика по отношению к мелкому производству постепенно меняется с принятием Конституции 1977 года, когда в статье 17 было подтверждено право граждан на осуществление индивидуальной трудовой деятельности, основанной на личном труде граждан и членов их семей в сфере кустарно-ремесленных промыслов, сельского хозяйства и бытового обслуживания населения. К моменту принятия закона СССР об индивидуальной трудовой деятельности в 1986 году в стране было зарегистрировано 65 тыс. граждан, занимающихся кустарно-ремесленными промыслами, и 3,5 тыс. лиц, занимающихся частной практикой, около 150 тыс. человек, сдающих внаем принадлежащие им помещения. В 1985 году около 30 тыс. человек облагались налогом по доходам от индивидуальной трудовой деятельности. Однако широкое распространение малого предпринимательства начинается фактически с принятия закона СССР об индивидуальной трудовой деятельности, принятого 19 ноября 1986 г.

Подводя итоги вышеизложенному, мы заключаем, что:

- малое предпринимательство, различные виды промыслов и ремесленного производства были основой экономики России как до 1917 года, так и после;
- мелкое производство было развито практически во всех отраслях народного хозяйства, однако наибольший удельный вес малых предприятий сконцентрирован в отраслях, производящих товары народного потребления и занимающихся обслуживанием населения.

### Малое предпринимательство за рубежом

Представляется интересным рассмотреть в рамках нашего исследования, что представляет собой малое предпринимательство за рубежом и государственная политика, проводимая зарубежными странами по отношению к малому бизнесу, в том числе и в области налогообложения.

На практике в разных странах и в различных отраслях используются различные количественные критерии для определения малого бизнеса: численность занятых, товарооборот и размер капитала, иногда в тех или иных комбинациях. Например, в США критерии, позволяющие отнести предприятие к разряду малых, определяет Администрация малого бизнеса (АМБ), созданная в 1953 году. Для добывающей и обрабатывающей промышленности ею установлены верхние границы численности занятых на малых предприятиях (в зависимости от конкретной отрасли), а для остальных секторов экономики — размер годового товарооборота предприятий, 97% всех американских фирм официально относятся к категории мелких. Широко распространены и мельчайшие предприятия — в 5% мелких фирм занято 15 человек, в 80% — не более 10. В США на мелких фирмах сосредоточено 58% совокупной рабочей силы, ими создано более 80% всех новых рабо-

<sup>15</sup> Корягина Т.И. Индивидуальный труд в сфере услуг. - М.: Политиздат, 1989, с.11

<sup>16</sup> Лацис О.Р. Индивидуальный труд в современной социалистической экономике// Коммунист, 1987, № 1, с.74-82

<sup>17</sup> Пастухов М. "Внимание промысловой кооперации социалистическому сектору народного хозяйства" // Вестник промысловой кооперации, 1931, № 7, с.4

<sup>18</sup> Кравченко Г.Н.Савченко А.И. Политика по отношению к частному сектору в СССР в 20-30-е годы.- М.: Политиздат, 1981 г., с.73

чих мест. Примечательно, что в середине 80-х годов прямо или косвенно малый бизнес обеспечивал средства к существованию более 100 млн. американцев<sup>19</sup>.

В Японии признаки, отличающие малые и средние предприятия от крупных, установлены законодательно. Основными признаками являются: размер капитала, численность работающих и принадлежность к отрасли. Так, к малым предприятиям в Японии отнесены:

- в добывающей промышленности, транспорте и строительстве — с капиталом 100 и менее миллионов иен, численность работающих — 300 и менее человек;<sup>20</sup>
- в оптовой торговле — с капиталом 30 и менее миллионов иен, численность работающих 100 и менее человек.<sup>21</sup>

В Германии к малым и средним предприятиям относятся те фирмы, число занятых на которых от 1 до 499 человек<sup>22</sup>.

За рубежом критерии выделения малых предприятий тоже различны, но, как правило, за основу берется количество занятых. В Венгрии, например, считалось, что число занятых не должно превышать 350 человек, в Болгарии — 50 человек. Кроме того, в качестве дополнительных показателей использовалась величина производственных фондов и выпускаемой продукции, а в Венгрии уставной фонд малого предприятия не должен превышать 1 млрд. форинтов<sup>23</sup>.

В некоторых странах при определении малых и средних фирм исходят из величины годового оборота фирмы. Это, как мы уже отмечали, характерно для США. Но на практике слишком сложно контролировать эту величину, так как она часто изменяется. Так, эксперты Европейского сообщества к малым и средним предприятиям относят те фирмы, у которых число занятых составляет до 150 человек, годовой оборот составляет 30 млн. марок. В Германии, например, — 66% лиц наемного труда работают на малых и средних предприятиях и на них производится около 1/2 ВВП (см. табл. 1). В структуре фирм преобладают малые и средние фирмы.

**Таблица 1  
РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЙ ГЕРМАНИИ ПО РАЗМЕРАМ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ЧИСЛЕННОСТИ РАБОТНИКОВ**

Предприятия с числом занятых	Фирмы	Всего занятых
Малые предприятия — всего	2 097 850	21 915 890
Малые средние предприятия (от 50 до 199)	2 056 830	19 034 232
Большие средние предприятия (от 200 до 499)	41 020	2 880 978
Большие предприятия (от 500 до 999)	6 310	1 919 780
Крупные предприятия (от 1 000 до 4 999)	1 320	2 539 190
Сверхкрупные предприятия (от 5 000 и более)	177	3 700 910

Структура этого сектора экономики мало изучена, потому что до недавнего времени отсутствовал к нему интерес. Поэтому, как отмечает И.И. Разумнова:

<sup>19</sup> Разумнова И.И. Мелкие формы в США: Экономика и управление // М.: Наука, 1989

<sup>20</sup> Некрасовский В. Организация промышленности в Японии. М.: Экономика, 1995, с.14

<sup>21</sup> Суханов А.А. Малые предприятия в условиях перехода к рынку. М.: Экономика, 1991, с.28

<sup>22</sup> Жолквер Н. Доля малого бизнеса в ФРГ //Новое время, 1998, № 7, стр.13

<sup>23</sup> Серегин А.С. Эффективность малого бизнеса. М.: Экономика, 1990, с.23

“Структурные, управленческие, юридические, количественные характеристики мелких фирм с трудом поддаются изучению, с одной стороны, из-за изобилия и разнообразия небольших фирм, с другой — вследствие отсутствия исчерпывающей информации”<sup>19</sup>.

Согласно сложившейся практике, в странах ЕС к мелким фирмам относятся с числом занятых:

- во Франции — менее 10 чел. — мельчайшие; от 10 до 49 чел. — мелкие;<sup>24</sup>
- в Италии — от 1 до 19 чел. — мельчайшие; от 20 до 99 чел. — мелкие;<sup>25</sup>
- в Великобритании — от 1 до 99 чел. — мелкие<sup>26</sup>.

В ФРГ, Франции, Бельгии, Великобритании, Нидерландах, Португалии в качестве дополнительного критерия используется показатель оборота компании, в Италии и Ирландии — величина недвижимости.

Указанные различия являются следствием национальных особенностей в уровне индустриализации, места и роли стран в международном разделении труда. К недостаткам данного критерия следует отнести то, что определение, основанное на числе занятых, может не различать обычную машиностроительную мастерскую с небольшим числом сотрудников и высокопроизводительный автоматизированный завод.

В некоторых странах часто используется показатель товарооборота. Так, в Великобритании в обрабатывающей, угольной промышленности и в строительстве используется показатель “число занятых”, а в розничной и оптовой торговле показатель товарооборота.<sup>26</sup>

Определение, базирующееся на обороте компании, представляется более четким, однако национальные статистические службы зачастую сталкиваются с трудностями при сборе данных. Возможностью получить такие данные обладают лишь налоговые службы.

Употребляется также функциональная классификация различных фирм, участвующих в экономической деятельности.

Если рассматривать влияние малых и средних предприятий в экономике в отраслевом разрезе, то они преобладают в услугах, торговле и строительстве (80% занятых). Их удельный вес менее значителен в финансовых услугах, транспорте, в промышленности. В то же время по численности занятых на первом месте малые и средние предприятия промышленности: 36% против 22%, занятых в сфере услуг. По отдельным отраслям доля малых и средних предприятий еще выше: 57,6% в пищевой промышленности, 68,7% — в производстве товаров текущего потребления. В абсолютных цифрах малые и средние предприятия промышленности обеспечивают 2 млн. человек на 30 тыс. предприятий (табл. 2).

**Таблица 2  
ЗАНЯТОСТЬ НА МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ФРАНЦИИ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ОТРАСЛЯМ ЭКОНОМИКИ  
1 января 2000 года**

Отрасли Малые и средние предприятия	Общая занятость	
	в целом (%)	в отрасли
Промышленность	52,4	4 630 536

<sup>24</sup> Франция: государственная поддержка мелкого бизнеса //Реформа, 1997, апрель, с.9

<sup>25</sup> Краюхин Г.А. и др. Малые предприятия в условиях рынка. Ташкент: Узбекистан, 1991, с.191

<sup>26</sup> Сорокина В. Малый бизнес по-британски //Мировая экономика и международные отношения, 1996, № 9, с.102

Отрасли Малые и средние предприятия	Общая занятость	
	в целом (%)	в отрасли
Строительство, с/хоз	81,4	1 175 022
Торговля	78,2	1 960 308
Транспорт, связь	28,6	1 223 560
Услуги финансовые	17,5	514 637
Всего	60,1	11 456 193

По определению международного бюро труда, к мелким и средним предприятиям относятся фирмы в обрабатывающей промышленности и в сфере услуг, семейные предприятия, фирмы, использующие надомников, кооперативы, индивидуальные предприятия<sup>27</sup>.

Для использования данного критерия приходится учитывать то, что на функционально-отраслевую структуру малого предпринимательства оказывают влияние также и региональные особенности развития экономики в пределах одной страны.

Во Франции мелкие и средние фирмы осуществляют чаще всего свою деятельность в аграрно-продовольственном секторе, подрядных работах, в издательском деле, авиа- и судостроении.

Напротив, в Португалии мелкие и средние фирмы производят основную массу промышленной продукции. Таким образом, эффективность и практическая значимость различных форм предпринимательства зависит от специфики местных условий. Наряду с этим, жизнеспособность малых предприятий обеспечивается, возможно, в первую очередь, социальной структурой и многочисленными институтами, составляющими общество.

Существуют и более сложные определения. Они включают в себя, во-первых, небольшую долю рынка продукции предприятия, во-вторых, управление собственниками и партнерами — собственниками лично, а не через формализованную управленческую структуру, в-третьих, независимость малых предприятий.

Следующим качественным критерием следует назвать особую высокую организационно-функциональную гибкость и мобильность малых предприятий. В рамках сектора малой экономики следует устранить преграды для перемещения материальных, финансовых ресурсов и рабочей силы.

Другим критерием всех малых предприятий является общая простота их организации. К ней следует отнести отсутствие иерархической структуры управления (наличие только одного руководителя, совмещение в одном или ограниченном числе работников функций бухгалтера, нормировщика, экономиста, калькулятора и других работников управления).

Следующим критерием малой экономики следует считать такие организационные принципы деятельности подобных хозяйственных единиц, которые позволили бы максимально реализовать демократический характер управления этими предприятиями, привлечь к этому процессу всех трудящихся, всемерно использовать человеческий фактор.

Малые предприятия по сравнению с крупными имеют ряд преимуществ.

Мелкосерийность производства малого бизнеса дает возможность быстро реагировать на изменение рыночного спроса.

Развитие сети малых предпринимателей позволяет широко использовать местные сырьевые ресурсы и отходы производства.

Малые фирмы более конкурентоспособны. Это связано с отсутствием лишнего бюрократического аппарата, снижением накладных расходов. Кроме того легче и с минимальными потерями разрешаются трудовые конфликты между администрацией и рабочими.

Для малых фирм характерна простота управления, короткие сроки строительства и освоения проектных мощностей, быстрая окупаемость.

Малое предпринимательство способствует развитию предприимчивости, дает возможность каждому проявить себя. Здесь возможно использование специалистов высокой квалификации, опыта пожилых работников, которым тяжело приспособиться к условиям автоматизированного крупносерийного производства.

Малые и средние фирмы оказывают прямое воздействие на уровень безработицы.

Малые предприятия способствуют установлению тесных контактов с потребителями.

На малых и средних фирмах проходит подготовку большая часть контингента будущих кадров.

Малые предприятия более гармонично вписываются в экологическую среду малых городов и поселков.

Малые предприятия соединяют в одних руках ответственность и управление.

Развитие малых и средних предприятий стимулируется льготным налогообложением.

На малых предприятиях создается благоприятный климат для интенсификации труда: в большом коллективе уравниловка в оплате труда, в то время как в малых фирмах легче оценивать вклад каждого и дифференцировать оплату труда, вследствие этого возрастает уровень эффективности труда.

Рассмотрим вклад малого бизнеса и создание валового национального продукта в Российской Федерации и в развитых зарубежных странах: в РФ – 22%, в США – 40%, в Индии-60%, в Японии –79%.

Основными производителями продукции в нашей стране остаются крупные предприятия (зачастую монополисты). Следует отметить также, что создающиеся малые предприятия занимаются в основном посреднической деятельностью, подготовкой кадров и в значительно меньшей степени выпуском продукции и оказанием услуг населению.

Основными причинами такого положения являются: нестабильность законодательных актов, регулирующих хозяйственную деятельность малых предприятий, налоговую политику и т.д.;

неразвитость рыночной инфраструктуры. Существеннейшей линией воздействия на процесс развития малого предпринимательства является и отработка оптимальных форм стимулирования труда. Проблема эта крайне сложна и требует специального анализа.

В конце 80-х годов во всех индустриально развитых странах на сектор малого и среднего предпринимательства приходилось подавляющее число предприятий.

Одной из центральных проблем, связанных с численностью мелкого бизнеса, является его выживание. Основная характерная черта — высокая вероятность банкротства. В Великобритании бизнес с оборотом менее 13 тыс. фунтов стерлингов в 6 раз чаще терпит

<sup>27</sup> Попов И.В., Калюжная С.В. Малый бизнес в России и за рубежом. Учебное пособие. - М, Изд. МГАП - Мировая книга, 1994, с.57

банкротство, чем крупный бизнес. Причем среди фирм, потерпевших катастрофу, 50% банкротств приходится на первые 2,5 года, 33% — на следующие 2,5 года и лишь 17% — на следующие 5 лет. Причиной этого западные экономисты считают недостаточность капитала при организации бизнеса и нежелание или боязнь поисков финансирования на стороне, так как широко распространено мнение, что внешнее финансирование подрывает или ослабляет контроль над фирмой ее владельцев.

По данным Международной федерации мелких и средних промышленных предприятий, на долю мелких и средних предприятий в странах - участницах этой организации приходится 50% продукции и численности занятых и свыше 30% капиталовложений и экспорта.

Согласно данным Администрации малого бизнеса (США) насчитывается:<sup>28</sup>

- в США 13 млн. небольших фирм;
- в Англии — 2,37 млн.;
- в Японии — 6,5 млн.

Таблица 3

**ДОЛЯ МЕЛКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В ОБЩЕМ КОЛИЧЕСТВЕ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Страна	Мельчайшие	Мелкие предприятия
США	26	28
Япония	49	28
Великобритания	26	23
Франция	32	28

В Великобритании наибольший прирост предприятий малого бизнеса приходится на сферу услуг, финансирования, строительства. В США малый бизнес доминирует в таких отраслях, как сельское хозяйство, оптовая торговля, сфера услуг. Вместе с тем, довольно значителен удельный вес малых предприятий в США в других отраслях: швейной, обувной, резинотехнической и пластмассовой, а также в машиностроении.

Количественный рост небольших компаний в промышленности в странах Запада обусловлен углубляющейся специализацией и дифференциацией общественного производства, отказом от крупномасштабного массового производства в пользу мелкосерийного, индивидуального.

Специализированное производство оказывается зачастую не только рентабельным, но и высокоприбыльным.

Приведенный анализ деятельности различных предпринимательских структур в экономике стран с развитыми рыночными отношениями убеждает в особой мобильности, гибкости и высокой эффективности предприятий малого бизнеса, которые являются неотъемлемой частью современной рыночной системы хозяйства.

Одним из важных факторов воздействия на развитие предпринимательства со стороны государства является налоговый режим, на оптимизацию которого направлены значительные усилия.

Например, во Франции в новом плане содействия малому и среднему бизнесу предусмотрены следующие налоговые льготы:<sup>29</sup>

- освобождение от налога части прибыли, полученной от операций с недвижимостью, при условии ее реинвестирования в предприятие;
- налоговое стимулирование досрочного расторжения некоторых договоров аренды строений;
- отмена налога на привлеченный капитал и смягчение налогового режима на прибыль, полученную в результате его использования;
- снижение налога на деятельность компаний до 33,3%.

Следует отметить, что в последнее время наибольшее внимание со стороны правительств оказывается поощрению инновационной деятельности<sup>30</sup>.

К примеру, в Германии государственное содействие финансированию деятельности таких фирм ведется на различных стадиях становления и развития, начиная с периода накопления стартового капитала, в период организации фирмы, ее пускового периода и в последующие годы развития фирмы, ее модернизации, расширения и т.п. В таких случаях широко применяются прямые меры помощи (безвозмездные субсидии) и косвенные (льготные кредиты, налоги).

Так, целевые субсидии предоставляются (возможно участие государства в рисковом капитале) предприятиям, осваивающим новую технологию.

Объем таких субсидии ограничен 54 тысячами марок для приобретения и монтажа нового технологического оборудования. В дальнейшем безвозвратные субсидии предоставляются для внедрения усовершенствований в пределах 900 тысяч марок. Право на получение таких субсидий имеют физические лица для создания предприятий на основе технологий и предприятия, действующие на основе новых технологий, но не более 3 лет<sup>31</sup>.

Государственные дотации предоставляются на всех этапах создания предприятия с передовой технологией. Государство берет на себя 80% расходов фирмы на техническую экспертизу проекта создания предприятия, оценку возможностей сбыта осваиваемого продукта, возможностей патентования результатов проведения НИОКР<sup>32</sup>.

Особое место занимают государственные субсидии, связанные с мерами, принимаемыми малыми предприятиями для защиты окружающей среды и предоставляемые в рамках различных экономических программ: по очистке сточных вод, очистке воздуха от вредных примесей, уничтожению и переработке отходов и мусора.

Кроме того, существуют такие виды дотаций:

- дотации на капитальные вложения в НИОКР при приобретении патентов и движимого имущества, а также при вложениях в недвижимое имущество, используемое для НИОКР. Дотации составляют 20% стоимости приобретаемого или создаваемого имущества в пределах его стоимости 500 тысяч марок;
- дотации в размере 30% от договорной или контрактной суммы проекта в пределах 120 тысяч марок в год — по контрактам, заключенным малыми фирмами на научные исследования и разработку усовершенствований, направленных на создание продукции по новой технологии;
- дотации к заработной плате персонала, приглашаемого для проведения научных исследований или опытных ра-

<sup>28</sup> Ткаченко А.Н. Немонополистический сектор в условиях современного капитализма. — М.: Наука, 1995, с.54

<sup>29</sup> Франция: государственная поддержка мелкого бизнеса // Реформа, 1997-апрель- с.9

<sup>30</sup> Серегин А.С. Эффективность малого бизнеса. М.: Экономика, 1998, с.57

<sup>31</sup> Neus Deitschland, 1998, 12 Nowember

<sup>32</sup> Шулуc А. Мелкие и средние предприятия ФРГ //Российский экономический журнал, 1996, № 3, с.78-88

бот, субсидированную заработную плату вновь принятый персонал получает в течение 15 месяцев, фирма имеет право получать субсидии на эти цели в течение 6 лет — в течение первых 5 лет дотации составляют до 40% заработной платы, а на 6-м году — 25%;

- средства из бюджета Министерства научных исследований и технологии для повышения квалификации научно-технического персонала путем стажировки их в вузах, научных институтах, других государственных и частных исследовательских организациях.

Система налоговых стимулов, направленных на поощрение создания рискованных фирм, значительно различается по странам. Общим для всех государств является освобождение таких фирм от налогов в течение первых лет существования и значительные налоговые скидки в дальнейшем.

Так, во Франции, где сложившаяся система стимулов, направленных на развитие рискованных предприятий, считается наиболее сложной, существует специальная программа, по которой предприниматели могут получить кредит, необходимый для открытия собственных фирм, по специальной льготной процентной ставке. Проценты по ссудам освобождаются от налогообложения. Есть также специальные скидки для стимулирования инвестиционного поведения.

На этапе научных исследований рискованные фирмы пользуются правом 50%-ной амортизации исследовательского оборудования в 1-й же год после его приобретения, правом выбора между льготной амортизацией или снижением налога на прибыль. На этапе промышленного внедрения предоставляются скидки по налогообложению операций продажи лицензий "Ноу-Хау". На этапе расширения производства — право включать из облагаемых налогами сумм стоимость нового оборудования

В Италии деятельность малого бизнеса регулируется Законом "Меры по созданию модернизации и развитию мелких предприятий", которым предусматривается следующее:

- при покупке передовой технологии предприятие может получить субсидию или быть освобожденным от уплаты налогов в размере до 25% от суммы субсидий;
- при покупке услуг, связанных с увеличением производительности труда, приобретением передовой технологии, поиском новых рынков сбыта и повышением качества, предприятие может получить субсидию или освобождается от уплаты налогов в размере 50 или 40% в зависимости от величины предприятия;
- предприятие, ведущее научно-исследовательскую работу, освобождается от уплаты налогов в размере 30% затрат на эти цели.

В целом, 60% всех средств, выделенных по закону (1 570 млрд. лир) на предпринимательскую деятельность, предоставляется в форме освобождения от уплаты налогов<sup>33</sup>.

Рассматривая механизм кредитования малых предприятий, следует отметить, что финансированием малого предпринимательства занимаются, как правило, несколько правительственных организаций, цель которых - обеспечить его кредитоспособность.

В Японии действует целая система диагностирования хозяйственного состояния малых предприятий. Для получения ссуды достаточно заявления и рассмотрения кредитоспособности заявителя. Подсчитано, что для начала дела требуется сумма, равная 2,5-

кратному среднему годовому доходу 1 работника, т.е. потребуется 70% дополнительного капитала. Сроки кредитования могут быть от 3 до 15 лет и под льготные проценты. Такая ссуда защищает от рискованных операций, позволит осуществить более сложные и надежные программы. Ссуды могут взять без налога, без гарантии, без начисления процентов из фонда взаимопомощи малому предпринимательству.

Во Франции кредитованием малого предпринимательства занимаются такие специальные учреждения: Депозитная касса, национальный кредит, Земельный кредит, Центральная кредитная касса гостиниц, торговых и промышленных предприятий, Предпринимательский кредит. Оформлением долгосрочного кредита занимается филиал национального кредита — Общество финансовых гарантий, основная деятельность которого — выдача поручительств в форме дополнительных гарантий для операций ниже или равных 1 млн. франков. Организация "Сефарис" занимается страхованием кредитов для малого бизнеса. Средства формируются на 40% государством, 40% банком, 20% отчисления самих предприятий малого и среднего бизнеса. Кроме того, существуют специальные внебюджетные фонды, которые гасят разницу между рыночными и льготными процентными ставками.

Во всех странах, где проводится государственная политика поддержки сектора малой экономики, ее форма и содержание обычно имеют массу направлений. При этом, кроме финансовой, управленческой и технической помощи, наиболее развитой в США, успешно используются также меры в сфере налоговой и амортизационной политики (Япония, Западная Европа), развиваются контрактные и субконтрактные отношения (США, Япония). В этом процессе сочетается участие различных организаций и ведомств, множественность каналов получения помощи, отсутствие монополизма какого-либо государственного органа при наличии координирующего органа в виде того или иного министерства или ведомства, функции которого охватывают весь комплекс мероприятий по поддержке малого бизнеса. В качестве примера можно привести Администрацию по делам малого бизнеса США, созданную в 1953 г. Аналогичного независимого ведомства по защите интересов малых и средних предприятий в таких масштабах нет ни в одной крупной развитой стране. В 1984 году в постоянном штате Администрации по делам малого бизнеса насчитывалось 4,9 тысяч, а в 1986 году — 3,7 тысяч сотрудников, в 1997 году — 5,4 тысяч. Это правительственное ведомство оказывает малым фирмам различные виды финансовой и другой помощи<sup>34</sup>. Администрация по делам малого бизнеса налаживает механизм передачи научных открытий и разработок мелких инновационных фирм, устанавливает контакты с крупными фирмами. Администрация имеет также разработанную программу экстренной помощи предприятиям, понесшим ущерб в случае стихийного бедствия. Она помогает в получении федеральных контрактов небольшими фирмами, принадлежащими представителям национальных меньшинств, фирмам, возглавляемым женщинами, подыскивает заказчиков среди военных ведомств и

<sup>33</sup> Животовская И.Г. Местные органы власти и предпринимательство в Италии. М.: Экономика, 1994, с.38

<sup>34</sup> Разумнова И.И. Мелкие формы в США: Экономика и управление. М.: Наука, 1989, с.56



компаний на продукцию малых и средних предприятий по конкурентоспособным ценам.

Стимулирование мелкого и среднего бизнеса многопрофильно и неодинаково в разных странах. Но во всех случаях оно подразумевает создание благоприятного экономического климата.

Механизм стимулирования включает в себя законодательно-правовые акты, обеспечивающие разработку и реализацию кредитных программ, прямые и гарантированные займы, льготные субсидии, налоговые льготы и другие формы финансово-экономической поддержки. Например, законодательство США предусматривает для малого бизнеса две налоговые ставки — в 15 и 28%, в то время как для корпораций они составляют 34 и 46%. Там на государственные средства создана сеть «инкубаторов» — специальных центров, где начинающие бизнесмены получают на льготных условиях помещения, оборудование, вычислительную технику. И все это дается им на три года. Кроме государства малому и среднему бизнесу призваны помогать и крупные фирмы, акционерные общества и концерны как в сфере самого производства, так и в создании системы обучения и переподготовки кадров малого бизнеса. Не менее важным направлением стало оказание консультационных услуг и информационное обеспечение малых предприятий.

Проведенное исследование дает основания утверждать, что практически все развитые западные страны используют различные методы и формы административной и экономической (прямой и косвенной) поддержки малого бизнеса:

- создание государственных структур, ведающих делами мелких и средних предприятий;
- программы финансовой помощи малому бизнесу;
- налоговые льготы для мелких предприятий;
- помощь государства в получении заказов мелкими фирмами; оказание управленческой и технической помощи;
- антимонопольное регулирование.

Именно благодаря этому, сектор малого предпринимательства в развитых странах, активно поддерживаемый государством, занимает прочные позиции в таких отраслях как торговля, строительство, автосервис, сфера услуг. Осуществляется активная диверсификационная политика малого бизнеса в новые отрасли производства — машиностроение, энергетику, электротехническую, химическую промышленность, приборостроение, транспортные перевозки и коммуникации, информатику, микроэлектронику, телекоммуникации и другие высокотехнологичные области производства. К малому бизнесу в развитых странах относится 80-90% предприятий, на их долю приходится 40-50% валового национального продукта, около половины «Ню-Хау», ими создается 60-70% новых рабочих мест. Во всем мире, по данным ООН, малые и средние предприятия являются работодателями для почти 50% трудового населения и производят от 33 до 60% национального продукта<sup>35</sup>.

Таким образом, опыт развития рыночных отношений, накопленный многими странами, показывает, что первоочередную роль во всех аспектах этого процесса играют мелкие и средние предприятия. Именно для этого сегмента частного сектора характерны наибольшая маневренность, мобильность, восприимчивость к но-

вым социальным отношениям, инвестиционная доступность и т.п.

Малое и среднее предпринимательство занимает в экономически развитых странах мира ведущее место. Его доля в численности занятых, а также в валовом внутреннем продукте, как правило, превосходит половину производимой в этих странах продукции.

Государственная политика поддержки малого предпринимательства в развитых странах, ее формы и содержание весьма многообразны. Отдельные из используемых экономических инструментов могли бы быть применены на практике в нашей стране. В то же время необходимо помнить, что слепое копирование механизмов воздействия на развитие малого бизнеса может не только не дать положительных результатов, но привести к отрицательным последствиям.

Кроме того, как свидетельствует мировой опыт, для развития малого предпринимательства необходим целый ряд условий и организационных факторов, к которым относятся:

- создание беспрепятственной экономической деятельности с помощью комплекса гражданского, хозяйственного права и антимонопольного законодательства;
- создание с помощью специального законодательства льготных условий в целях стимулирования развития;
- создание специального органа, ответственного за реализацию государственной политики в отношении малых предприятий;
- создание системы государственных механизмов финансовой и управленческой поддержки;
- использование программ поддержки для привлечения образовательных, исследовательских и других ресурсов на местах;
- увязка политики стимулирования с национально-экономической и промышленной политикой;
- создание благоприятной общественной атмосферы.

В мире накоплен богатый опыт регионального регулирования малого предпринимательства. Анализ зарубежной практики свидетельствует о том, что в данной сфере используются самые разнообразные системы и элементы муниципального регулирования. Об этом достаточно подробно сказано в трудах Алебастровой И.А., Андреевой И.А., Черкасова А.И., Фалмера Р.М., Яковлева В.М. и других<sup>36</sup>.

Направления в системе мер поддержки (правовые, экономические, административные) формируются одновременно, но основополагающим, на наш взгляд, является правовое регулирование.

Выделяя поддержку малого предпринимательства в качестве необходимого условия проведения структурных преобразований отдельного региона, целесообразно, на наш взгляд, рассмотреть как пример регулирование вмешательства органов власти на местном уровне в деятельность малых средних предприятий во Франции, определенном в специальном законе, принятом в 1992 году.

В соответствии с законом местные органы власти получили право участвовать в экономической деятельности на своей территории без предварительного

<sup>35</sup> Финансовые известия, 5 марта 1996, с.4

<sup>36</sup> Алебастрова И.А. Муниципальные системы в странах Восточной Европы: конструктивные аспекты. - М., 1994; Андреева И.А. и др. Реформы местного самоуправления в странах Западной Европы. - М., 1994; Черкасов А.И. Органы местного самоуправления в зарубежных странах: сравнительное исследование. - М., 1994; Роберт М. Фалмер Энциклопедия современного управления в 5 томах, т.1-5. - М., 1992; Яковлев В.М. Развитие предпринимательства. - М., 1994

одобрения вышестоящих организаций при соблюдении трех принципов:

- ненанесение ущерба свободе коммерческой деятельности;
- соблюдение равенства граждан перед общими налогами;
- соответствие действий местных органов власти закону о плане содействия малому и среднему предпринимательству.

Вместе с ним прямое вмешательство в хозяйственную жизнь страны органами власти на низшем уровне строго ограничено мерами, направленными только на содействие экономическому развитию с точки зрения занятости и на оказание помощи разоряющимся предприятиям.

Более широкими правами обладают региональные органы управления, которые имеют возможность оказывать за счет государства финансовую помощь инвесторам при совпадении целей их деятельности с планами регионального развития, участвовать в капитале местных компаний или компаний по финансированию внутри или межрегиональных операций, а также содействовать внешнеэкономическим связям региона.

Прямая помощь местных органов власти жестко регламентируется и может оказываться только путем взноса при создании фирмы, в том числе малой или средней, взноса на расширение занятости, содействия в получении займов для мелких или средних предприятий по преференциальным ставкам. На региональном уровне могут быть предоставлены дополнительные виды помощи, однако размер ее может быть одинаков для всей территории. Региональный совет имеет право определять отрасль хозяйства, нуждающегося в содействии, устанавливать критерии отбора компаний и т.д. Органы власти на уровне департаментов и коммун могут оказывать в этом случае дополнительную помощь при условии, что в совокупности она не превышает максимальных размеров содействия, устанавливаемого в более развитых районах страны. Эта цифра может достигать до 10 тысяч франков, а для наименее развитых — до 40 тысяч франков, причем взнос не должен превышать 20% собственных фондов компании. Максимальный размер средств, выделяемых на покрытие разницы между рыночными и преференциальными процентными ставками по кредитам, определяется министерством экономики и финансов. Такие субсидии предоставляются фирмам с числом занятых менее 30 человек.

Законом разрешается и определяется порядок оказания местными органами власти помощи компаниям, оказавшимся в сложном финансовом положении. При этом четко установлены юридические и экономические критерии определения сложного финансового положения. Помощь в виде субсидий, займов, гарантий по кредитам, покупки помещений, оказания консультационных услуг предоставляется при условии подписания соответствующего соглашения между местными органами власти и компаний, в котором определены ее коммерческая, техническая и социальная политика, этапы, в соответствии с которыми местные органы власти могут контролировать претворение этой политики в жизнь, деятельность компании в области занятости, финансовая программа и обязательства партнеров, санкции при несоблюдении обязательств.

Более широкими возможностями обладают местные органы власти при оказании косвенной поддержки малым и средним предприятиям на своей территории. В частности, органы власти могут давать гарантии при получении этими предприятиями кредитов, они могут также частично взять на себя расходы по обустройству территории и перестройке старых зданий с целью последующей их сдачи местным компаниям.

Кроме того, широкое распространение получили юридические, консультационные услуги, проведение встреч, семинаров с целью ознакомления с изменяющимися условиями работы на местном, национальном и зарубежном рынках. Созданы специальные подразделения при советах департаментов в некоторых мэриях для оказания регулярной систематической поддержки местным деловым кругам.

### **Государственное регулирование малого предпринимательства в Российской Федерации**

До сих пор нет ясности в понятии малого предпринимательства в России. По мнению большинства исследователей, критериями для отнесения к категории малых предприятий в условиях галопирующей инфляции и весьма приблизительного учета хозяйственной деятельности не могут быть ни годовой объем оборота, ни прибыль, ни уровень доходности (финансовые показатели). Остаются два традиционных критерия — численность работающих и отраслевая принадлежность.

До последнего времени к малым предприятиям относились вновь создаваемые и действующие предприятия, у которых показатели средней численности работающих не превышают определенного уровня: в промышленности и строительстве — до 200 человек, в науке и научном обслуживании — до 100, в других отраслях производственной сферы — до 25, в розничной торговле — до 15 человек. В число малых предприятий, с точки зрения форм собственности, входят мелкие (5 — 10 человек) частные, в том числе семейные, фирмы, кооперативы, государственные предприятия, акционерные общества и предприятия, товарищества с ограниченной ответственностью. Предприятия, осуществляющие несколько видов хозяйственной деятельности, относятся к малым по размерам того вида деятельности, который занимает наибольшую долю в объеме реализации продукции. Сфера, объединяющая малые и средние предприятия различных отраслей, получила в мировой, а теперь и в нашей хозяйственной практике общее название — малый бизнес или малое предпринимательство.

Существовавшие показатели средней численности работающих, характеризующие малые предприятия, представляются, по нашему мнению, завышенными. Они не отражают ни специфики малых предприятий, ни современный уровень научно-технического прогресса. В этих количественных характеристиках заложен скорее количественный подход, ручной труд с его низкой производительностью. В самом деле, в ряде отраслей промышленности (перерабатывающей, по производству всевозможных конструкционных и строительных материалов и др.), оснащенных современным отечественным оборудованием, 200 человек работающих предполагают весьма крупное производство. То же

самое относится и к численности занятых в строительстве (200 человек), ориентирующемся, особенно в последнее время, на создание не крупных промышленных предприятий или индивидуальное жилищное строительство, а также к малым предприятиям, действующим в науке и научном обслуживании (до 100 человек). Именно поэтому практиками не раз ставился вопрос о пересмотре количественных показателей, характеризующих малые предприятия, в сторону их уменьшения.

Следует отметить, что данные предложения были в определенной мере учтены законодателями. В Федеральном законе "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации", принятом Государственной Думой 12 мая 1995 г. и подписанном Президентом РФ Б.Н. Ельциным 14 июня 1995 г.<sup>37</sup>, предлагается более дифференцированный подход к выделению малых предприятий с точки зрения их отраслевой принадлежности. Необходимость уточнения критериев малого предприятия связана с тем, что в зависимости от четкого и полного определения статуса малого предприятия будет поставлено законодательное установление налогообложения, льготного финансирования и ряд других экономических показателей.

Согласно Закону под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, общественных и религиозных организаций, благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и у которых средняя численность работников не превышает следующие предельные уровни:

- в промышленности — 100 человек; в строительстве — 100 человек; на транспорте — 100 человек; в сельском хозяйстве — 60 человек; в научно-технической сфере — 60 человек; в оптовой торговле — 50 человек;
- в розничной торговле и бытовом обслуживании населения — 30 человек;
- в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности — 50 человек.

Таким образом, при определении субъективного состава малого предпринимательства в законе к основному критерию — численности работников добавлены еще два. При этом законодатели отказались от критерия деления хозяйствующих субъектов на предприятия производственной и непроизводственной сферы. Уменьшая критерий численности, Закон исключает из малого бизнеса большую часть производственных предприятий и существенно повышает долю предприятий сферы торговли и услуг.

В соответствии с законом расширен перечень субъектов малого предпринимательства: он дополнен фермерскими хозяйствами и физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица. Предприятия, осуществляющие несколько видов деятельности (многопрофильные), относятся к малым по критериям того вида деятельности, доля которого является наибольшей в годовом объеме оборота или годовом объеме прибыли.

<sup>37</sup> "Собрание законодательства РФ", 19.06.1995, № 25, ст. 2343. - Российская газета, № 117, 20.06.1995

Средняя за отчетный период численность работников малого предприятия определяется с учетом всех его работников, в том числе работающих по договорам гражданско-правового характера и по совместительству с учетом реально отработанного времени, а также работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанного юридического лица. Представляется прогрессивным такое положение закона, в соответствии с которым в случае превышения малым предприятием установленной численности оно лишается льгот, предусмотренных действующим законодательством, на период, в течение которого допущено превышение, и на последующие три месяца<sup>38</sup>.

Принятый закон фактически устанавливает, что малое предприятие должно быть в собственности исключительно физических лиц. Это ограничение значительно сужает сферу применения закона, поскольку более трети существующих малых предприятий перестают быть таковыми. На наш взгляд, такой подход законодателей представляется неоправданным, так как во многих отраслях экономики (производственная сфера, отчасти транспорт и т.д.) предприятиям невозможно функционировать без поддержки юридических лиц — учредителей.

Под малым предприятием понимается юридически самостоятельное предприятие с небольшим числом работающих, имеющее высокую финансово-хозяйственную независимость, упрощенную организационную структуру и способность к быстрой перестройке своих хозяйственных подразделений. Понятие "малое предпринимательство" трактуется в экономической и юридической литературе довольно произвольно. В настоящее время в мире существует более 50 определений малого бизнеса, но единого мнения до сих пор не выработано. Большинство исследователей отождествляют понятия "малое предприятие" и "малое предпринимательство". По определению Габлера, **предприниматель** — субъект предпринимательства, физическое или юридическое лицо, осуществляющее любые виды хозяйственной деятельности, не запрещенные законом<sup>39</sup>.

На наш взгляд, **малое предпринимательство** — это совокупность малых предприятий и частных лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью в сфере производства и обращения материальных благ и услуг. В основе малого предпринимательства лежит предприимчивость и коммерческий успех, выступающий прежде всего в форме прибыли.

Следует обратить внимание на проводимые в последнее время, пусть и не в столь больших масштабах, меры по поддержке малого предпринимательства. Так, одним из направлений финансовой поддержки, способствующих развитию малого бизнеса, является налоговая политика, в частности, льготное налогообложение. Действующим налоговым законодательством предусмотрен довольно широкий спектр льгот по нало-

<sup>38</sup> Федеральный закон "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации". // Финансовая газета, '127, 1995 г., с. 2.

<sup>39</sup> "Экономика и право: Энциклопедический словарь Габлера". Пер. с нем. - М, НИ Большая Российская энциклопедия. Торгово-промышленная палата РФ. ИД Экономическая газета, 1088., с. 144

гообложению субъектов малого предпринимательства. Наряду с общими для всех предприятий и организаций налоговыми льготами существуют и специальные — для определенной категории малых предприятий.

Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. 12270 “О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней” и Федеральным законом “О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О налоге на прибыль предприятий и организаций” от 31 декабря 1995 г. №227-ФЗ, малым предприятиям были предоставлены специальные льготы: по налогу на прибыль, НДС, по налогу на имущество, отмена спецналога и авансовых платежей.

Указанные льготы создали определенные экономические преимущества для функционирующих и особенно для вновь создаваемых малых предприятий. Но по-прежнему для всех предпринимателей, в том числе и занятых в малом бизнесе, налоги остаются главной проблемой. Существующие ставки налогов на деятельность малых предприятий и индивидуальных предпринимателей слишком высоки и не стимулируют их успешную работу, особенно в сфере производства. Мировая практика показывает, что уровень налогового изъятия в 45% от дохода является той границей, за которой под угрозой оказывается даже простое воспроизводство

В целях поддержки и развития малых и средних предприятий, дальнейшего развития частного бизнеса, повышения предпринимательской деятельности в сфере производства Президентом РФ подписан Указ от 17 сентября 1994 г. 1929 «О развитии финансового лизинга в инвестиционной деятельности».

В развитие этого Указа было принято постановление Правительства РФ от 29 июня 1995 г. “О развитии лизинга в инвестиционной деятельности”, которым было утверждено Временное положение о лизинге (в настоящее время действует федеральный закон “О лизинге”).

Выгодность использования финансовых ресурсов при лизинге связана с меньшей степенью риска вложения средств в инвестиции за счет того, что средства направляются на закупку активной части основных фондов — оборудования, действительная потребность в котором подтверждена, а использование гарантируется бизнес-планом предприятия (предпринимателя)-лизингополучателя; предприятие (предприниматель)-лизингополучатель принимает решение заключить договор с лизингодателем лишь в тех случаях, когда для организации производства продукции практически имеется все необходимое (производственные площади, рабочая сила), кроме оборудования.

Однако основные положения этого закона, касающиеся создания благоприятного экономического режима функционирования лизинговых компаний, к сожалению, до сих пор так и не реализованы. В результате лизинговая деятельность находится в дискриминационном положении даже по отношению к обычному инвестиционному кредитованию.

Дело в том, что в настоящее время фактически установлено двойное налогообложение лизинговой деятельности налогом на добавленную стоимость. Первый раз при покупке оборудования, второй — при сдаче его в лизинг лизингополучателю. Наличие НДС на лизинговые операции, который охватывает не только

непосредственный доход лизинговых компаний, но и возмещение банковских ссуд для приобретения лизингового оборудования и процентов по ним, в несколько раз поднимает стоимость лизинга для предприятий-потребителей по сравнению с кредитом. В странах с развитой рыночной экономикой в настоящее время на долю операций лизинга приходится примерно до 30% всех инвестиций в основной капитал<sup>40</sup>. В России доля лизинга в общем объеме инвестиций в 2000 году, по некоторым оценкам, достигла 3-5%<sup>41</sup>.

Постановлением Правительства РФ от 1 декабря 1994 г. 1322 “О мерах по обеспечению участия малых негосударственных предприятий в реализации государственных программ и выполнении заказов для государственных нужд” предложено государственным заказчикам при проведении конкурсных отборов по размещению заказов на закупку и поставку товаров, выполнение работ (оказание услуг) для государственных нужд создавать условия, обеспечивающие участие малых предприятий в конкурсном отборе. Министерству внешних экономических связей предложено рассматривать возможность привлечения малых негосударственных предприятий к участию в конкурсных торгах на поставку товаров, выполнение работ (оказание услуг) для федеральных государственных нужд. Малым негосударственным предприятиям, участвующим в выполнении государственных оборонных заказов, предоставляется право закупок продукции общепромышленного применения в счет устанавливаемых Министерством экономики РФ специальных квот обязательной продажи этой продукции.

Законом “О государственной поддержке малого предпринимательства” определено, что не менее 15% государственных заказов должно размещаться в обязательном порядке на малых предприятиях. Смысл этого решения в следующем. Генеральный заказчик, выигравший тендер на получение госзаказа, финансируемого из федерального бюджета, должен не менее 15% от объема заказа разместить на малом предприятии в соответствии с договором. Основная цель этой меры — поддержать малые предприятия, привлечь их к решению государственных задач. К сожалению, до настоящего времени не разработан механизм практического осуществления этого принципа.

Согласно постановлению Правительства РФ от 19 августа 1994 г. 1967 “Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов”, малым предприятиям предоставлено право в первый год их функционирования наряду с использованием механизма ускоренной амортизации списывать как амортизационные отчисления 50% первоначальной стоимости машин и оборудования со сроком службы свыше 3 лет.<sup>42</sup>

Ускоренная амортизация — одна из самых значительных льгот для малых предприятий и предпринимателей без образования юридического лица. В законе «О государственной поддержке малого предпринимательства» специальная статья (10) посвящена механизму ускоренной амортизации основных производственных фондов малых предприятий. Порядок

<sup>40</sup> Малый бизнес в России., М., ИСАРП/КОНЭКО, 1998, стр.273

<sup>41</sup> Бухвальд Е., Виленский А. .Кредитование малого предпринимательства//Вопросы экономики, 2001, №4, стр.97

<sup>42</sup> Экономика и жизнь, 1994, 1 51. Ваш партнер, с. 1.

применения ускоренной амортизации фактически не изменен по сравнению с аналогичным порядком, предусматривавшимся ранее постановлением правительства от 19 августа 1994 г. Однако изменена формулировка положений, предоставляющих право дополнительного снижения 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы более трех лет. Федеральный закон не ограничивает право дополнительного списания каким-либо сроком. При прекращении деятельности малого предприятия (индивидуального предпринимателя) до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли данного предприятия (индивидуального предпринимателя)

Как отмечалось, Государственной Думой принят 14 июня 1995 г. и подписан Президентом Закон о государственной поддержке малого предпринимательства, в котором реализована идея систематизации норм, регулирующих отношения в данной сфере. Законом определены главные направления государственной поддержки и развития малых предприятий, установлены основные формы и методы государственного стимулирования и регулирования деятельности субъектов малого предпринимательства.

Надо отметить, что ряд положений Закона, относящихся к вопросам льгот в налоговой сфере, весьма выгоден для предпринимателей. В частности, предусматривается, что в течение первых четырех лет с момента регистрации малого предприятия налоговая база не может ухудшаться. Если же после регистрации налоговая политика изменится для предприятия в худшую сторону, то оно будет платить налоги в размере, установленном на момент регистрации. И так в течение четырех лет. Если налоговые ставки в это время снижаются, то предприятие платит налоги по сниженным ставкам. Создаются, таким образом, некоторые налоговые гарантии, которые позволяют начинающим предпринимателям чувствовать большую уверенность в завтрашнем дне.

В этом законе определены субъекты малого предпринимательства, пользующиеся государственной поддержкой, выделены государственные органы, осуществляющие поддержку, охарактеризованы ее основные формы и методы. Закон составляет правовую базу для подготовки системы нормативных актов для обеспечения поддержки в финансово-кредитной сфере, в области труда и заработной платы, в регулировании отношений объединений малых предприятий с органами власти и управления.

1 января 1996 г. вступил в силу Федеральный закон №227-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций", который содержит ряд норм, прямо и косвенно направленных на государственную поддержку малого предпринимательства. Так, расширен круг видов деятельности малых предприятий, при осуществлении которой первые два года работы не уплачивается налог на прибыль — теперь в него включены также предприятия по производству продовольственных товаров, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения. При этом если раньше к предприятиям, пользующимся льготами, относились все строительные и ремонтно-строительные предпри-

ятия, то теперь — только те, которые осуществляют строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения. Внешены в Закон установленные ранее Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней" нормы, освобождающие малые предприятия от авансовых взносов налога на прибыль и предоставляющие льготы по налогообложению в третий и четвертый год работы предприятия. Более жесткой стала процедура, применяемая при прекращении малым предприятием деятельности, в связи с которой ему были предоставлены налоговые льготы, до истечения пятилетнего срока: теперь внесению в федеральный бюджет подлежит сумма налога на прибыль, начисленная в полном размере за весь период деятельности предприятия и увеличенная на сумму дополнительных платежей, определенных исходя из учетной ставки Центрального Банка России, действовавшей в соответствующих отчетных периодах.

Малые предприятия, так же как и крупные, вынуждены уплачивать значительное количество налогов и сборов, отслеживать все изменения налогового законодательства, вести бухгалтерскую отчетность по общеустановленным стандартам и представлять в налоговые органы большое количество расчетов. Устранить это призван вступивший в силу 11 января 1996 г. федеральный закон "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства". Упрощенная система налогообложения и учета введена параллельно с действующими условиями налогообложения и регулирования деятельности субъектов малого бизнеса, не заменяя их.

Закон допускает добровольный переход субъектов малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения. Она заключается в следующем. Вместо всех основных налогов и сборов (федеральных, региональных и местных) налогоплательщик обязуется уплачивать единый налог, начисляемый по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период. При этом сохраняется действующий порядок уплаты таможенных платежей, госпошлины, налога на приобретение автотранспорта, лицензионных сборов и отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды.

Объектом обложения единым налогом является совокупный доход или валовая выручка.

Совокупный доход исчисляется как разница между валовой выручкой и стоимостью использованных в процессе производства товаров сырья, материалов, приобретенных комплектующих изделий, топлива, эксплуатационных расходов, текущего ремонта, затрат на аренду помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности, затрат на аренду транспортных средств, расходов на уплату процентов за пользование кредитными ресурсами банков (в пределах действующей ставки рефинансирования Центробанка плюс 3%), оказанных услуг, а также сумм НДС, уплаченных поставщикам, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды, уплаченных таможенных платежей, госпошлин и лицензионных сборов.

Как видно, перечень статей затрат довольно скромен. Не хватает таких статей, как амортизация имуще-

ства (а выручка от его продажи облагается) и затраты на оплату труда. При этом выбор объекта налогообложения — дело не налогоплательщика, а субъекта Федерации, на территории которого зарегистрирован плательщик.

Законом установлены предельные ставки единого налога: если объектом налогообложения является совокупный доход — 10% от дохода в федеральный бюджет и до 20% в бюджет субъекта Федерации и местный бюджет; если же объектом является валовая выручка — 3,33 и 6,67% соответственно.

При этом органы государственной власти регионов вправе устанавливать вместо указанных объектов обложения и ставок "расчетный порядок определения единого налога" (по типичным представителям групп налогоплательщиков). Сумма налога не может быть ниже расчетного показателя, и Федерация при этом должна получить одну треть. Органы государственной власти регионов вправе устанавливать и льготы, но не затрагивая интересов Федерации.

Очевидно, что пользоваться единым налогом на выручку выгодно прежде всего тем, у кого норма прибыли максимально высока, т.е. относительно низкие затраты.

Обложение этим налогом дохода выгодно тем предприятиям, у кого низки затраты на оплату труда, а также тем, кто использует неквалифицированный труд. Напротив, в наукоемких областях экономики, где требуются высококвалифицированные (и высокооплачиваемые) сотрудники, переход на единый налог неэффективен.

Воспользоваться новым законом тоже смогут не все. Предельная численность работников малых предприятий не более 15 человек (включая работающих в их филиалах и представительствах, а также по договорам гражданско-правового характера). Совершенно очевидно, что мало-мальски серьезное предприятие, производящее продукцию, имеет большее число работающих, т.е. поддержка малых предприятий сымитирована. По нашему мнению, необходимо поднять эту планку как минимум до 50. От этого выиграют как сами предприниматели, так и государство. Если сегодня малое предприятие может скрыть часть прибыли, то при новой системе сделать это будет практически невозможно.

Для индивидуальных предпринимателей критериев численности сотрудников не установлено.

Для организаций есть ограничения и по роду занятий. На уплату единого налога не смогут перейти производители подакцизной продукции, кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса и хозяйствующие субъекты других категорий, для которых Минфином РФ установлен особый порядок ведения бухучета и отчетности.

Есть ограничение и по результату коммерческой деятельности. Право перейти на единый налог возникает при условии, что в течение года, предшествовавшего кварталу, в котором произошла подача заявления на право применения упрощенной системы, совокупный размер валовой выручки данного налогоплательщика не превысил 100 тыс. минимальных зарплат (размер которых принимается на первый день квартала подачи заявления). Сейчас Документом, удостоверяющим

право на применение упрощенной системы, является патент, выдаваемый на один год налоговой инспекцией по месту постановки на налоговый учет.

По состоянию на 1 января 2001 года на территории Российской Федерации действовало 890 556 малых предприятий<sup>43</sup> (по сравнению с их количеством на 1 января 2000 года рост составил 2,6%).

Значительный рост числа малых предприятий в 2000 году наблюдался в отраслях: транспорт 13,1%, связь — 48,9%, операции с недвижимым имуществом — 43,4%, информационно-вычислительное обслуживание — 10,9%, в то время как увеличение в торговле и общественном питании и оптовой торговле производственно-технического назначения составило соответственно 3,5% и 10,1%. Уменьшилось число малых предприятий, работающих в таких отраслях, как наука и научное обслуживание на — 4,5%, финансы, кредит, страхование, пенсионное обеспечение — на 12,2%, культура и искусство — на 3,6%, строительство — на 1,2%.

Вместе с тем в экономике страны малые предприятия составляют 28,7% от общего числа предприятий, а в таких отраслях, как промышленность (36,6%), строительство (44%), торговля и общественное питание (38,7%), наука и научное обслуживание (34,4%), непроизводственные виды бытового обслуживания населения (38,9%), операции с недвижимым имуществом (41,4%) они занимают достаточно прочное положение — около 40% всех предприятий.

По состоянию на 1 января 2001 года каждое пятое из числа малых предприятий (19,8%) функционировало в Москве. По другим регионам малые предприятия наиболее широко представлены в Санкт-Петербурге — 12,2% от общего их количества, Московской области — 4,9%, Самарской области — 3%, Ростовской области — 2,9%.

За 2000 год увеличилось число малых предприятий в Центральном (на 3,5%), Центрально-Черноземном (на 10,2%), Поволжском (13%), Дальневосточном (на 8,8%) районах. Значительное сокращение количества малых предприятий наблюдалось в Северо-Кавказском районе — на 8,7%.

В 2000 году на малых предприятиях работало 6,5 млн. человек, в том числе на постоянной основе — 5,4 млн. чел. Почти половина постоянно работающих на малых предприятиях трудилась в промышленности и строительстве (44,3%), треть — в торговле и общественном питании (34,7%).

Доля работников малых предприятий в общей численности занятых (без совместителей и работающих по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера) на предприятиях и в организациях экономики России составила 12%.

За 2000 год малыми предприятиями было произведено продукции, работ, услуг по всем видам деятельности на сумму 423 711,6 млн. рублей.

<sup>43</sup> Данные приведены без учета предприятий смешанной с иностранным участием формы собственности и индивидуальных предпринимателей

## 2. АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ДЛЯ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

### Налогообложение юридических лиц, являющихся субъектами малого предпринимательства

Малые предприятия сталкиваются с общими проблемами противоречия федеральных законов с постановлениями Правительства РФ, нормативными актами Госналогслужбы РФ (в настоящее время Министерства по налогам и сборам РФ). В качестве примера можно привести некоторые.

Статья 8 Закона РФ "О дорожных фондах" от 18 октября 1991 года № 1759-1 (с последующими изменениями и дополнениями) изложена в следующем виде: "Сумма налоговых платежей, указанных в статьях 5, 6, 7 настоящего Закона, включается предприятиями, учреждениями, объединениями и организациями в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг)". Иными словами, сумма налога на приобретение автотранспортных средств включается предприятиями, организациями, объединениями и учреждениями в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) аналогично налогу на пользователей автомобильных дорог и налогу с владельцев транспортных средств.

На основании этого закона Госналогслужба РФ издала Инструкцию от 15 мая 1995 года № 30 "О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды" (зарегистрировано в Минюсте РФ 25 мая 1995 года № 859) п.58 которой предусматривает аналогичную норму: "Суммы платежей по налогу на приобретение автотранспортных средств включаются плательщиками в состав затрат по производству и реализации продукции, выполненных работ и предоставленных услуг (предпринимателями — в состав расходов декларации о доходах). Одновременно в абзаце 2 п.58.1 этой же инструкции отражено, что начисление взносов налога на приобретение автотранспортных средств отражается по дебету счета 08 "Капитальные вложения" и кредиту счета 67, зачисление на основные средства — кредит счета 08 и дебет счета 01 "Основные средства", включение в состав затрат — кредит счета 02 "Износ основных средств" и дебет счета 20 "Основное производство". На деле это означает, что сумма уплаченного налога на приобретение автотранспортных средств увеличивает первоначальную стоимость основных средств и погашается через износ (начисленную амортизацию). А поскольку начисление амортизации производится равными долями в течение нормативного срока эксплуатации основных средств, то и сумма уплаченного налога списывается в эти же сроки. Иными словами, Инструкция вышла за рамки федерального закона, так как по общему смыслу статьи Федерального закона "О дорожных фондах" сумма уплаченного налога на приобретение автотранспортных средств должна списываться на затраты аналогично налогу на пользователей автомобильных дорог и налогу на владельцев транспортных средств, а Госналогслужба истолковала это по-своему, причем провела это через Минюст РФ.

Пунктом 7 Постановления Совета Министров РСФСР от 18 июля 1991 года № 406 "О мерах по поддержке и

развитию малых предприятий в РСФСР" было предусмотрено, что малые предприятия в первый год эксплуатации могут списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше трех лет, а также производить ускоренную амортизацию активной части производственных фондов.

Пункт 7 Постановления Правительства РФ от 19 августа 1994 г. № 967 "Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных средств" (в редакции Постановлений Правительства РФ от 31.12.97 № 1672, от 24.06.98 № 627) с момента издания подменено основное положение: "В целях стимулирования обновления машин и оборудования малым предприятиям в первый год их функционирования предоставить право наряду с применением механизма ускоренной амортизации списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50 процентов первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше трех лет". Госналогслужба РФ письмом от 30 августа 1996 года № ВГ-6-13/616 "По отдельным вопросам учета и отчетности для целей налогообложения" на вопрос 21: "Какой порядок начисления ускоренной амортизации по основным фондам производственного назначения малых предприятий?", в частности, отвечает: "Как Постановлением Совета Министров РСФСР от 18 июня 1991 г. № 406 "О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР", так и Постановлением от 19 августа 1994 г. № 967 малым предприятиям предоставлено право дополнительного начисления амортизационных отчислений в первый год работы предприятия, начиная со дня его регистрации (разъяснение Минфина России от 30 августа 1995 г. № 16-00-17-114)". Письмо в Минюсте России не зарегистрировано. Применяется до настоящего времени, хотя уже в статье 10 Федерального закона от 14 мая 1995 года № 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" снято это ограничение, и данная льгота изложена в следующем виде: "Наряду с применением механизма ускоренной амортизации субъекты малого предпринимательства могут списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50 процентов первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы более трех лет. В случае прекращения деятельности малого предприятия до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли указанного малого предприятия". Иначе говоря, главным условием является то, чтобы предприятие просуществовало более года, а льгота по общему смыслу закона и в соответствии с первоначальным нормативным актом (постановлением Совмина РСФСР № 406) предоставляется в первый же год эксплуатации основного средства, т.е. предприятия и предприниматели, обновляющие производственную базу и вкладывающие оборотные средства в основные средства, стимулируются при каждом обновлении.

Казалось бы, все логично, но тем не менее все вышеупомянутые нормативные акты (письмо Госналогслужбы, Постановление Правительства РФ № 967) не отменены и также действуют, причем именно они принимаются во внимание налоговыми органами, что противоречит гражданскому законодательству, так как

главенство федеральных законов над вышеупомянутыми нормативными актами Правительства РФ и Госналогслужбы РФ должно соблюдаться. По общему смыслу части 2 статьи 3 Гражданского кодекса РФ, нормативные акты министерств, ведомств, а также Правительства не должны выходить за пределы Федеральных законов, а противоречащие — не должны применяться.

Еще одна проблема заключается в неравноправном отношении налоговых органов к субъектам малого бизнеса в сравнении с предприятиями крупного предпринимательства. Примером этого могут служить разные подходы к этой проблеме: включение в себестоимость продукции (работ, услуг) затрат, связанных с выплатой районного коэффициента к заработной плате в Ямало-Ненецком автономном округе. Предприятия, учреждения и организации, расположенные на территории Ямало-Ненецкого округа, применяют районный коэффициент к заработной плате 70%, с включением указанных выплат в себестоимость продукции (предприятия РАО «ГАЗПРОМ» — ПО «Уренгойгаздобыча», ПО «Тюменбургаз», ПО «Ямбурггаздобыча» и бюджетные организации) или сметы на их содержание, а предприятия малого бизнеса по требованию налоговых органов могут включать в себестоимость работ и услуг размер районного коэффициента только 50%. Чем же руководствуются налоговые органы на местах? Аудиторская компания «Консультант» пыталась прояснить данный вопрос. Госналогслужба РФ письмом от 22 мая 1998 года № 11-03-06/4 сообщила, что постановлением Госкомтруда и Президиума ВЦСПС от 4 сентября 1964 года № 380/П-18: «для города Новый Уренгой районный коэффициент установлен в размере 1,5. Постановлением Совета Министров РСФСР от 4 февраля 1991 года № 76 «О некоторых мерах по социально-экономическому развитию Севера» предоставлено право органам государственной власти по согласованию с соответствующими профсоюзными органами устанавливать районные коэффициенты к заработной плате рабочих и служащих в пределах действующих на их территории минимальных и максимальных размеров этих коэффициентов. Затраты на эти цели осуществляются за счет средств предприятий и организаций и местных бюджетов.

Во исполнение данного постановления Исполкомом совета народных депутатов Ямало-Ненецкого автономного округа принято соответствующее решение от 25 февраля 1991 года № 53, которым разрешено предприятиям и организациям всех отраслей народного хозяйства округа по согласованию с профсоюзными органами за счет собственных средств устанавливать районный коэффициент к заработной плате рабочих и служащих. Максимальный размер коэффициента по районам Новоуренгойского горсовета установлен в размере 1,7.

В связи с этим превышение районного коэффициента на 0,2 против установленного для г.Новый Уренгой не включается в себестоимость продукции (работ, услуг) по затратам на оплату труда, затраты по его выплате осуществляются за счет собственных средств предприятий и организаций и местных бюджетов».

Государственная налоговая инспекция по Ямало-Ненецкому автономному округу письмом от 18 мая 1998 года № ДТ-23/5722 отвечает иначе:

«На территории ЯНАО постановлением Государственного Комитета Совета Министров СССР по вопросам труда и заработной плате и Секретариата ВЦСПС от 8 апреля 1967 года № 174/10 установлен районный коэффициент в размере 1,5, кроме предприятий нефтегазового комплекса и предприятий, обслуживающих данный комплекс, которым постановлениями Госкомтруда и Секретариата ВЦСПС от 29 декабря 1964 года № 611/35 и от 4 июля 1968 года № 165/15 установлены районные коэффициенты в размере 1,7 и 1,8.

Согласно п.7 «Положения о составе затрат...», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 года № 552 с последующими изменениями и дополнениями, в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются выплаты по районным коэффициентам, производимые в соответствии с действующим законодательством, выплаты по районным коэффициентам, установленные на территории Ямало-Ненецкого автономного округа постановлением Госкомтруда и Секретариата ВЦСПС от 08.04.67 г. в размере 1,5; для предприятий нефтегазового комплекса и предприятий обслуживающих данный комплекс постановлениями Госкомтруда и Секретариата ВЦСПС от 29.12.64 г. и от 04.07.68 г. № 165/15 в размере 1,7 и 1,8. Следовательно, в соответствии с п.7 «Положения о составе затрат» предприятия нефтегазового комплекса и предприятия, обслуживающие данный комплекс, относят на себестоимость продукции (работ, услуг) выплаты по районным коэффициентам в полном размере (1,7 и 1,8), а предприятия других отраслей народного хозяйства — в размере 1,5. Превышение районного коэффициента на 0,2 и 0,3 с учетом обязательных отчислений во внебюджетные фонды относятся за счет собственных средств (за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия).

Исходя из вышеизложенного либо все предприятия без исключений должны применять районный коэффициент в размере 1,5, либо — в свете нормативных актов, принятых в Российской Федерации в период реформ, — в размере 1,7.

Поскольку налоговая система сложна для восприятия субъектов малого предпринимательства, эффективным средством стимулирования развития малого бизнеса может служить единый налог вместо их множества, который уплачивался бы по твердым ставкам, дифференцированным по видам деятельности, масштабам производства и пр. Преимущественным способом изъятия денег в доход государства от малого бизнеса должен стать сбор за право осуществления того или иного вида деятельности, который необходимо взимать в твердой разумной сумме один раз в год. Размеры аналогичных местных налогов и сборов в разных регионах сильно отличаются. Экономические расчеты и прогнозы воздействия этих сборов на предпринимательский климат и состояние рынка не проводятся, а единственным мотивом их установления являются сиюминутные фискальные интересы местных властей. Чтобы избежать проявлений волюнтаризма и субъективизма, необходимо, по нашему мнению, скорректировать действующее положение, разрешающее субъектам Российской Федерации и органам местного самоуправления вводить дополнительные налоги без ограничения численности и размеров налоговых изъятий. Возможно выходом из создавшегося положения



стало бы ограничение предельного уровня отчислений от прибыли предприятий, которые могли бы изыматься через местные налоги. Подобные ограничения существуют в налоговой системе США<sup>44</sup>. Необходимо установить, чтобы такие налоги в общей сумме не превышали 5% от прибыли предприятий, а не от валовой выручки или товарооборота. Необходимо законодательно закрепить полномочия региональных и муниципальных органов власти в сфере налогообложения.

Необходимо усилить действенность налоговых льгот. В настоящее время они носят декларативный, формальный характер. Так, льготы вновь созданным предприятиям предоставляются в течение года с дня регистрации. Однако практически столько же времени уходит на налаживание производства, а потому смысл такой льготы теряется. В связи с этим вновь созданным предприятиям необходимо предоставить льготы не с момента регистрации, а с момента получения первой прибыли.

Учитывая низкую инвестиционную активность в России, было бы экономически целесообразно освободить полностью от налогообложения вклады инвесторов и прибыль предприятий, направляемые на развитие производства, НИОКР, содержание объектов социальной сферы, а также ту часть валютных поступлений, которая направляется на техническое перевооружение предприятий, обновление основных фондов. В условиях кризисного развития и резкого спада производства было бы целесообразно поставить в преимущественное положение малые предприятия, реально увеличивающие объемы производства. В этой связи следовало бы освободить от налога часть прибыли, полученной от увеличения объема реализации продукции в сопоставимых ценах.

### **Анализ применения упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства**

Часть 2 статьи 1 Федерального закона Российской Федерации «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 25 декабря 1995 года № 222-ФЗ декларирует, что «применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности организациями, подпадающими под действие настоящего Федерального закона, предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период.

Для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, сохраняется действующий порядок уплаты таможенных платежей, государственных пошлин, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды».

В соответствии с частью 1 ст.3 вышеуказанного закона, объектом обложения единым налогом организаций в упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности устанавливается совокупный доход, полу-

ченный за отчетный период (квартал), или валовая выручка, полученная за отчетный период. Выбор объекта налогообложения осуществляется органом государственной власти субъекта Российской Федерации. Как правило, органы государственной власти субъектов РФ в качестве объекта налогообложения принимают валовую выручку, что значительно упрощает ведение учета и отчетности для налогоплательщиков, а для налоговых органов облегчает контроль за соблюдением налогового законодательства. Федеральным налогом установлена возможность органов государственной власти субъектов Российской Федерации определять вместо объектов и ставок налогообложения расчетный порядок определения единого налога на основе показателей по типичным организациям-представителям. Такое же право дано в отношении льготного порядка уплаты единого налога для отдельных категорий плательщиков. Определенные вариации в выборе объекта обложения предусмотрены субъектами Российской Федерации. Несмотря на то, что в Законе РФ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» оговаривается, что конкретные ставки единого налога в зависимости от вида осуществляемой деятельности субъектов малого предпринимательства, а также пропорции распределения между бюджетом субъекта Федерации и местными бюджетами определяются в зависимости от вида деятельности, существует определенное единообразие. Оригинальная схема предусматривается московским законом. Ставка налога от валовой выручки (в части, поступающей в бюджет Москвы) составляет 3,67% для юридических лиц, осуществляющих виды деятельности, определенные в законе, как приоритетные для г.Москвы, в которых доля совокупного дохода в валовой выручке составляет до 40%, и 6,67% — для юридических лиц, у которых доля совокупного дохода в валовой выручке составляет до 40% (кроме вышеперечисленных). Одновременно устанавливается ставка налога на совокупный доход от 16 до 18% по мере роста удельного веса совокупного дохода в валовой выручке от 40% и выше, то есть по существу установлена прогрессивная шкала в зависимости от рентабельности. Как известно, официальным документом, удостоверяющим право применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения, является патент. Годовая стоимость патента для предприятий и организаций устанавливается с учетом ставок единого налога органами власти субъектов Федерации. Полученные данные показывают, что субъекты Федерации использовали свое право самостоятельного установления стоимости патента как для юридических, так и для физических лиц весьма разнообразно. Так, в соответствии со ст.4 Закона г.Москвы от 16 октября 1996 года, патенты организациям выдаются бесплатно.

В других субъектах Федерации существует привязка к видам деятельности или минимальному размеру оплаты труда (МПОТ), или к обоим показателям вместе. В Свердловской области стоимость патента составляет для всех организаций — 6 МПОТ. В Пермской области установлена стоимость патента в размере 150 МПОТ для действующих и 100 — для вновь созданных предприятий. В Московской области для организаций, осуществляющих свою деятельность в

<sup>44</sup> Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран.

сельском хозяйстве, науке, здравоохранении и образовании стоимость патента составляет 100 МРОТ, а для остальных — 300 МРОТ. В Санкт-Петербурге минимальная ставка в 150 МРОТ установлена для непромышленных видов бытового обслуживания, образования, культуры, здравоохранения, социального обеспечения и наивысшая — в 600 МРОТ — для торговли, общественного питания, материально-технического снабжения.

Еще большее разнообразие в стоимости патента у индивидуальных предпринимателей. Например, стоимость патента на ведение юридической деятельности в Московской области составляет 30 МРОТ, Свердловской — 60, Санкт-Петербурге — 350; оптовой торговли — в Пермской области — 150, Свердловской — 400; торгово-закупочной — в Московской области — 50, в Санкт-Петербурге — 600 минимальных размеров оплаты труда.

Из приведенного примера вытекает, что большинство субъектов Федерации восстановило систему авансовых платежей в виде платного патента. Предусмотрено, что у плательщика есть право выбора общей или упрощенной системы налогообложения. Установлена предельная численность и другие параметры, позволяющие перейти на упрощенную систему. Однако нельзя не отметить, что эти параметры не соответствуют Федеральному закону от 14 июня 1995 года «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», в котором ограничения численности установлены в зависимости от вида деятельности с учетом работников по договорам гражданско-правового характера и совместителей. При этом упрощенная система налогообложения вводилась с середины 1996 года (апрель-июнь) после принятия в декабре 1995 года соответствующего закона и разработки нормативной базы в регионах. Упрощенная система налогообложения обладает определенным набором характеристик, которые делают целесообразным ее применение на многих предприятиях из числа тех, которые формально имеют право ее использовать. Эти характеристики далеко не всегда следует толковать как недостатки упрощенной системы, поскольку во многих случаях выбор предприятиями традиционной системы является рациональным и экономически обоснованным. Вместе с тем, некоторые правовые аспекты применения упрощенной системы требуют доработки. В определенной степени переход на упрощенную систему налогообложения — это вынужденная мера. Общепринятая система более объективно учитывает доходы и расходы предпринимателей и устанавливает их взаимоотношения с бюджетом. Однако широкое распространение мелких предприятий и индивидуальных предпринимателей и невозможность их контролирования делают применение упрощенной системы налогообложения достаточно целесообразной.

У упрощенной системы налогообложения есть свои недостатки.

Предусмотрены ограничения по численности и по выручке. Однако во многих случаях численность (особенно внештатная) колеблется. Такая же тенденция и у объемов производства, и у выручки. Поэтому ограничение по численности, заложенное в законе, представляется искусственным и излишним. Малые предприятия сами в состоянии определить возможность и

необходимость применения для себя упрощенной системы.

Возможные колебания численности персонала предполагают необходимость возвращения к общепринятой системе налогообложения. И тут возникают сложности. В п.4 закона отражено, что «организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, предоставляется право оформления первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета расходов и доходов по упрощенной форме, в том числе без применения системы двойной записи, плана счетов и соблюдения иных требований, предусмотренных действующим положением о ведении бухгалтерского учета и отчетности». Изменение показателей численности и суммы совокупного дохода приводит к обязанности в любой момент возвратиться к общепринятой системе налогообложения и учета. Поэтому предприятия и организации по существу вынуждены кроме упрощенного учета вести обычный учет. Если предположить, что рассматриваемая схема имеет какую-либо перспективу в таком виде, как сегодня, то необходимо определить порядок перехода от упрощенной системы налогообложения к обычной в случае утраты права ведения учета по упрощенной системе.

Нерешенной, на наш взгляд, остается проблема уплаты НДС предприятиями, имеющими в качестве поставщиков субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощенную систему. Несмотря на то, что у субъекта малого предпринимательства-поставщика, применяющего упрощенную систему налогообложения, отпускная цена продукции будет ниже вследствие того, что он не является плательщиком НДС, покупатель-посредник его продукции, произведя расчет налога, будет вынужден продавать товар конечному потребителю по более высокой цене, чем покупатель-посредник продукции субъекта малого предпринимательства — поставщика, работающего по общеустановленной системе налогообложения. Это происходит из-за того, что покупатель-посредник, покупая продукцию у предприятия, работающего без НДС, не получает налога на добавленную стоимость, что несколько повышает себестоимость и конечную цену реализации. Разница в ценах может привести к ситуации, когда посредникам становится невыгодно работать с данными субъектами малого предпринимательства. Аналогичная проблема существует, например, у общественных организаций инвалидов и индивидуальных предпринимателей (у которых налогооблагаемая база не превышает 1 млн. рублей), с которыми по этой же причине работать невыгодно.

Необходимо отметить, что ситуацию можно нормализовать, когда субъект малого предпринимательства — юридическое лицо, работающее по упрощенной системе налогообложения, индивидуальный предприниматель или организация, освобожденные от начисления НДС на свою продукцию, осуществляют сотрудничество с такими же юридическими лицами.

Упрощенная система налогообложения малого бизнеса предназначена для решения проблемы корпоративных налогов, но не решает проблему индивидуальных налогов. В результате по-прежнему невыгодно платить заработную плату, поскольку 50-60% от ее суммы приходится платить в бюджет и социальные фонды. Существенно исправляет положение введение

единого социального налога, и при этом резко сокращается документооборот.

Если объектом налогообложения выбирается выручка от реализации, то при незначительной собственности или при ее отсутствии при существующем порядке налогообложения малые предприятия платят в бюджет меньше, чем при исчислении единого налога от выручки, что является определяющим фактором при выборе системы налогообложения. Очевидно, что при средних показателях рентабельности по прибыли и основным фондам наиболее выгодно применять методике исчисления налога по валовой выручке. Существенные недостатки методики перехода малых предприятий на упрощенную систему налогообложения предопределяют их пассивность в этом процессе.

По состоянию на 1 января 2001 года поступило в консолидированный бюджет единого налога в сумме 3 945 млн. руб. что составило 26,0% от всех налогов на совокупный доход: поступило единого налога от юридических лиц в территориальные бюджеты 1 841 млн. руб. в федеральный – 1 266 млн. руб. от предпринимателей без образования юридического лица соответственно 837 млн. руб. и 2 млн. руб.

### **Достоинства и недостатки налогообложения вмененного дохода**

Главные задачи, стоящие перед налоговой системой в настоящее время, включают в себя две, на первый взгляд, противоречивые проблемы: максимально возможное увеличение налоговых платежей в бюджет — повышение собираемости налогов, и ослабление налогового бремени. К числу актуальных и конъюнктурных тем можно смело отнести упрощение изъятия налога: техники исчисления, методик, инструкций и законов. Многим требованиям отвечает самый новый, революционный, массовый и простой в понимании — единый налог на вмененный доход, введенный Федеральным Законом от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ. Его введение связывается с организациями и физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью, налоговый контроль которых крайне сложен или почти невозможен и в сферах, где процветает неучтенный наличный денежный оборот, а именно: в сфере розничной торговли, общественного питания, бытового и транспортного обслуживания и так далее. Его применение предполагает увеличение поступлений налогов в бюджет и платежей во внебюджетные фонды от налогоплательщиков данных сфер деятельности, снижение налогового бремени на определенных предпринимателей, его равномерное распределение среди налогоплательщиков.

Введение ЕНВД происходит поэтапно с 1 января 1999 года. По данным МНС РФ, с 1 января 1999 года введены в действие региональные законы в 18 субъектах Федерации, с 1 апреля — в 23. По состоянию на 1 июля 1999 г. 1 января 2000 г. и 1 июля 2000 г. законодательные акты по единому налогу на вмененный доход (далее — ЕНВД) приняты соответственно в 43, 69 и 77 субъектах Российской Федерации. Не приняты соответствующие законы в 13 регионах, в том числе в городах Москве и Санкт-Петербурге, а также Калининградской, Московской, Мурманской, Новгородской, Тверской, Тюменской областях, Чеченской Республике и Республике Тыва, Корякском, Ненецком и Таймырском автономных округах.

В 12 регионах из 77 (Брянская, Костромская, Кировская, Курская, Тамбовская, Курганская и Читинская области, Чувашская Республика, Республика Татарстан, Удмуртская Республика, Республика Алтай и Ямало-Ненецкий автономный округ) на уплату ЕНВД переведены только индивидуальные предприниматели, осуществляющие определенные Федеральным законом виды деятельности.

На 1999 год было предусмотрено поступление ЕНВД в консолидированный бюджет в размере 12 500 млн. руб., в том числе в федеральный бюджет 3 100 млн. руб. Однако в 1-м полугодии поступило только 1 456,6 млн. рублей (в федеральный бюджет 191,1 млн. рублей), а в целом за год соответственно 5 955,5 млн. руб. и 606,9 млн. руб..

По данным МНС РФ в первом полугодии 2000 года поступления от налога составили соответственно 5 882,4 и 591,2 млн. руб. Можно отметить высокие темпы роста поступлений налога в 2000 году, составившие в 1 полугодии по сравнению с 1 полугодием 1999 года 323,2% (по юридическим лицам 304,5% и по физическим лицам 337,0%). Наиболее высокими темпами выросли поступления налога с доходов от сбора металлолома (в 11,2 раза), а также от видов деятельности, не связанных с торговлей, общественным питанием и транспортными услугами ( в 12,2 раза, в том числе по юридическим лицам в 23,1 раза).

Темпы роста поступлений ЕНВД в федеральный бюджет в целом составили 309,5%, в консолидированный — 323,3%, бюджеты территорий 325,3%.

Из отраслей экономики наиболее высокие поступления имеют место от предприятий торговли, им принадлежит наибольший удельный вес поступлений, хотя он постепенно снижается (за год с 74,6 до 68,9%). Высокий удельный вес в общей сумме поступлений (соответственно 12,8 и 10,7%) принадлежит торговле горюче-смазочными материалами, равные примерно доли занимают общественное питание (4,9 и 3,6%) и автотранспортные услуги (4,4 и 4,3).

На начало II-го полугодия 2000 года 17,2% общего количества зарегистрированных налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, или 1 162,4 тыс. перешли на ЕНВД, что составляет 174,0% от уровня соответствующего периода прошлого года, при этом абсолютный рост числа налогоплательщиков составил 494,3 тысячи. Конечно, рост количества налогоплательщиков ЕНВД произошел в основном за счет введения в период с 01.07.99 по 01.07.2000 ЕНВД в Красноярском крае с 01.10.1999, Оренбургской области с 01.10.1999, Пермской области с 01.07.1999, Омской области с 01.08.1999 и Саратовской области с 01.04.2000, Республике Татарстан с 01.04.2000 и т.д.

В процессе внедрения ЕНВД выяснилось, что ситуация раздвоилась: с одной стороны итоги от перевода предпринимателей — физических лиц, с другой — юридических. Эти итоги не совпадают. Положительный эффект от введения единого налога на вмененный доход достигнут в результате перевода на его уплату индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, причем в основном за счет увеличения налоговой нагрузки.

За 1 полугодие 1999 года в региональные бюджеты от данной категории налогоплательщиков единый налог поступил в сумме — 837,9 млн. руб. ( 66 процен-

тов от общей суммы поступлений этого налога), во 2-ом полугодии 1 047,7 млн. руб. (57,5%), в 1-ом полугодии 2000 года 3 521 млн. руб. (59,1%), во 2-ом – 3530 млн. руб. (60%). Значительно вырос удельный вес индивидуальных предпринимателей-плательщиков ЕНВД в общем числе предпринимателей (с 16,7% в 1-ом полугодии 1999 года до 26,6%, в 1-ом полугодии 2000 года), что говорит об определенной притягательности указанного налога для индивидуальных предпринимателей.

По состоянию на 1 января 2001 года поступило сумм вмененного налога в консолидированный бюджет 10 783 млн. руб. в том числе от юридических лиц – 4 217 млн. руб. и от предпринимателей без образования юридического лица – 7 567 млн. руб.; в территориальные бюджеты поступило 9 642 млн. руб. в том числе от малых предприятий – 2 895 млн. руб. и предпринимателей – 7 567 млн. руб. в федеральный бюджет поступило от юридических лиц – 1 322 млн. руб. Поступления сумм вмененного дохода составили 0,8% ко всем налогам на прибыль, доход и прирост капитала — 0,7% ко всем налоговым платежам и другим доходам консолидированного бюджета.

Поступления единого налога на временный доход от этой категории плательщиков значительно превышают размер платежей, уплачиваемых ими ранее (подходный налог, взносы во внебюджетные фонды, местные налоги и сборы).

Так, в республике Коми на уплату единого налога на вмененный доход переведены розничная торговля, осуществляемая предпринимателями через рынки и лотки, и транспортные услуги. По декларациям о доходах за 1998 год на одну декларацию сумма подоходного налога составляла по розничной торговле и по транспортным услугам соответственно – 41 руб. и 77 руб. в месяц. Сумма же единого налога на вмененный доход, поступившая в местный бюджет, в среднем на одного предпринимателя составила: по розничной торговле – 342 руб. в месяц, по транспортным услугам – 680 руб. в месяц.

В целом в республиках Бурятия и Коми поступления ЕНВД в 1999 году (закон о ЕНВД введен в действие с 01.01.99) по сравнению с поступлениями подоходного налога от данной группы налогоплательщиков за 1998 год увеличились соответственно в 3,9 и 2,3 раза.

Иначе сложилась ситуация с поступлением ЕНВД от юридических лиц. Абсолютные суммы налога во втором квартале 1999 г. и первом квартале 2000 г. значительно выросли (в целом на 30%) при снижении удельного веса этих поступлений в общей сумме поступлений в бюджет и внебюджетные фонды с 42,5% до 40%. Вместе с тем, увеличение платежей связано с ростом числа плательщиков за соответствующий период на 171,2%, а не с ростом налогового бремени, как у физических лиц.

При переводе юридических лиц на уплату единого налога есть положительные примеры, но в виде исключения.

В качестве позитивной тенденции можно привести пример Рязанской области за 1999 год. В области на уплату единого налога на вмененный доход переведены 57 организаций, осуществляющих оказание услуг по предоставлению автомобильных стоянок и гаражей (из которых 9 осуществляют один вид деятельности, а 48 ведут еще и другие виды деятельности). Платежи в

бюджет по ним за II квартал 1999 года возросли по сравнению с этим же периодом прошлого года в 2,1 раза.

Резко сократились налоговые поступления (в т. ч. в федеральный бюджет) от юридических лиц (особенно крупных торговых организаций), являющихся плательщиками ЕНВД, по сравнению с уплачиваемыми ими ранее налогами по общепринятой системе налогообложения. В качестве типичного примера можно привести Республику Коми, где организациями розничной торговли за 1-ое полугодие 2000 года уплачено единого налога меньше, чем была уплачена сумма замененных им налогов за соответствующий период 1999 года на 4,0 млн. руб. или 21%. В Республике Марий Эл налоговая нагрузка организаций в сфере бытовых услуг во II квартале 2000 г. по сравнению с I кварталом (до перевода на уплату единого налога) снизилась на 67%, в сфере розничной торговли – на 25%, в сфере общественного питания – на 48%, в сфере транспортных услуг – на 54%. В Липецкой области сумма потерь налогов, уплачиваемых до перевода на ЕНВД только по ОАО «Липецкий хладокомбинат», за I квартал 2000 года составила 771 тыс. руб., при этом налоговая нагрузка по данному налогоплательщику снизилась в 6,5 раз.

Основной причиной создавшегося положения является то, что при разработке доходности различных видов деятельности значения доходности определяются в одинаковом размере как для юридических, так и для физических лиц, в то время как юридические лица до перевода их на уплату единого налога уплачивали налоговые платежи в значительно большем размере. Для объективного определения величины вмененного дохода должна быть разработана система показателей, отражающая реальные доходы налогоплательщиков.

Во многих регионах показатели базовой доходности, оказывающие основное влияние на размер налогообложения вмененного дохода, установлены для организаций в заниженных размерах (из расчета применительно к индивидуальным предпринимателям), т.е. в размерах, не обеспечивающих компенсацию ранее уплачиваемых ими налогов (НДС, акцизы, налог на прибыль, налог на имущество, налоги в дорожные фонды и т. д.). Кроме того, зачастую занижается размер базовой доходности в результате лоббирования в законодательных (представительных) органах интересов отдельных групп предпринимателей, занимающихся определенным видом бизнеса, что приводит к значительным колебаниям размеров базовой доходности по одним и тем же видам деятельности в разных регионах.

Так, размер базовой доходности в год по данным МЧС РФ на один топливо-раздаточный пистолет колеблется от 29,0 тыс. руб. (Псковская область) до 2 250,0 тыс. руб. (Краснодарский край); на одну торговую точку АЗС – от 30,2 тыс. руб. (Тамбовская область) до 1 680,0 тыс. руб. (Нижегородская область); на одну точку общепита – от 1,5 тыс. руб. (Республика Дагестан) до 58,8 тыс. руб. (Тамбовская область); на одну тонну грузоподъемности автотранспортных средств – 4,5 тыс. руб. (Ростовская область) до 32,0 тыс. руб. в Орловской области.

Исходя из вышеизложенного, минимальные и максимальные размеры вмененного дохода и иных значений

составляющих формул расчета ЕНВД по видам деятельности необходимо устанавливать решениями Правительства Российской Федерации. При этом следует учесть, что в настоящее время при определении базовой доходности за основу принимаются статистические данные о налоговой нагрузке и другие показатели по группе плательщиков, которые явно занижены в связи со значительным неучтенным наличным денежным оборотом, который в принципе просчитывается, и определенные технологии расчета реальных показателей имеются.

В определенной степени единообразия можно достичь, используя при расчетах Письмо Правительства РФ от 7 сентября 1998 г. № 443 БП-ПБ «Рекомендуемые формы расчета суммы единого налога, а также перечень рекомендуемых составляющих». Однако указанная рекомендуемая схема, учитывая многие параметры деятельности, сохраняет все главные недостатки региональных методик. Прежде всего, несправедливым по отношению ко многим категориям плательщиков является средний коэффициент доходности, исчисленный на основе данных бухгалтерского учета и статистики: он ставит мелкий, средне- и низко-рентабельный бизнес в крайне сложное положение. Какая-то привязка к подотраслевой рентабельности при расчете базовой доходности обязательно нужна. Что касается торговли подакцизными товарами, то представляется вообще нецелесообразным переводить соответствующие предприятия на уплату единого налога на вмененный доход.

Как было отмечено выше, в 12 регионах Российской Федерации на уплату единого налога переведены только индивидуальные предприниматели. В результате все налоговые органы этих регионов отмечают перерегистрацию юридических лиц в индивидуальных предпринимателей. Так, в Свердловской области за 1999 год количество магазинов, зарегистрированных за индивидуальными предпринимателями, увеличилось с 4,8 тыс. до 11,7 тыс. или в 2,4 раза, что предопределило недополучение в 1999 г. 265 млн. руб. налога, а в 1 квартале 2000 года – около 20,0 млн. рублей.

Следует отметить положительную особенность единого налога, — его уплату авансом, что позволяет проводить жесткое налоговое администрирование и не допускать недоимки по данному виду налога, взыскание которого всегда проблематично.

Но это с позиций налоговых и финансовых органов. У плательщиков другие соображения. Авансовый характер уплаты налога требует от налогоплательщика наличия определенных ликвидных активов, из которых он должен уплатить налог, прежде чем начнет предпринимательскую деятельность. При этом уплаченный налог есть изъятие части финансовых ресурсов, которые иначе были бы направлены в оборот. Далеко не всегда прогнозируется, достигнет ли реальный доход величины, которая соответствовала бы уплаченному налогу, или нет. Практика уже действующих предприятий показывает, что многие разоряются и уходят из бизнеса.

Практика применения единого налога на вмененный доход высветила проблему ответственности предприятий за сохранность чистоты окружающей природной среды, упразднив соответствующие платежи и, как следствие, контроль за загрязнением окружающей

среды, что недопустимо. В результате освобождения налогоплательщиков единого налога от платы за загрязнение окружающей природной среды разрушен экономический механизм, стимулирующий предприятие на осуществление природоохранных мероприятий, связанных с сокращением выбросов (сбросов) вредных веществ, образованием промышленных отходов и ликвидацией последствий сверхлимитных выбросов за свой счет. Хозяйствующий субъект, заплатив единый налог, считает возможным самоустраниться от природоохранной деятельности и возложить затраты на ликвидацию последствий загрязнения природной среды на государство, что не отвечает интересам последнего.

В настоящее время значительное количество предприятий, деятельность которых связана с эксплуатацией автотранспорта и реализацией горюче-смазочных материалов (АЗС), переведенных на уплату единого налога на вмененный доход, фактически вышли из-под контроля природоохранных органов, а это, в свою очередь, может привести к резкому ухудшению экологической обстановки.

С введением единого налога на вмененный доход по отдельным регионам Российской Федерации, поступление обязательных платежей за загрязнение окружающей природной среды сократилось в значительных размерах (до 40%). Особенно значительно платежи сократились в регионах с большим количеством малых предприятий (автостоянки, автозаправки, автомойки, ремонтно-строительные, сервисное обслуживание автотранспортных средств, розничная торговля, в том числе горюче-смазочными материалами и т. д.).

В связи с изложенными обстоятельствами целесообразно дополнить соответствующим текстом последний абзац ст. 1 Федерального закона № 148-ФЗ от 31 июля 1998 г.

Закон о едином налоге на вмененный доход носит рамочный характер, в связи с чем законодательным (представительным) органам власти субъектов Федерации предоставлены полномочия по его установлению и введению в действие нормативно-правовыми актами в соответствии с Федеральным законом на своих территориях (абзац 2 статьи 1). При этом законодательным (представительным) органам власти субъектов Российской Федерации предоставлено право определять сферы предпринимательской деятельности в пределах установленного федеральным законом перечня; размер вмененного дохода и иные составляющие формул расчета сумм единого налога; налоговые льготы; порядок и сроки уплаты единого налога и иные особенности его взимания в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В результате изучения региональных законов отмечено наличие несоответствий норм действующего регионального законодательства о ЕНВД нормам федерального законодательства в отдельных регионах, что приводит и к снижению поступлений в бюджет и к конфликтам плательщиков с налоговыми органами, а именно:

1. Нарушение сроков введения в действие региональных законов, установленных ч.1 ст. 5 Налогового Кодекса РФ.
2. Сужение круга плательщиков в соответствующих законах субъектов Российской Федерации. Так, региональным законом Рязанской области № 24-ОЗ от 29.12.98 г. "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" предусмотрено, что организации

(юридические лица), имеющие в своей структуре несколько магазинов (торговых точек) со средней численностью персонала, приходящейся на один магазин, равной или превышающей 30 человек, не являются плательщиками единого налога на вмененный доход. При этом в Федеральном Законе численность работников магазинов (до 30 человек) следует считать применительно к численности каждого магазина, а не к общей численности работников юридического лица.

3. Не всегда согласуются с требованиями Федерального Закона положения о численности.

Так, Закон Брянской области № 59-З от 28.12.98 г. "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" предусматривает, что при определении численности организаций, занятых в сферах розничной торговли, общественного питания и оказания транспортных услуг, должна учитываться численность филиалов и их обособленных подразделений (подпункт 7 пункта 1 статьи 3). Между тем, частью 2 пункта 1 статьи 8 Федерального закона (аналогично пункту 1 статьи 8 РЗ) предусмотрена выдача свидетельства об уплате единого налога на каждый вид деятельности и на каждое место осуществления деятельности.

4. Ряд региональных законов противоречат Федеральному закону о едином налоге на вмененный доход в вопросе определения объекта налогообложения и налогового периода. Согласно Федеральному закону о едином налоге на вмененный доход объектом налогообложения является вмененный доход на очередной календарный месяц. Налоговый период на единый налог устанавливается на один квартал (статья 4 ФЗ). При этом, например, Законом Кабардино-Балкарской Республики "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" № 10-РЗ от 31.03.99 г. установлено, что объектом налогообложения является вмененный доход на очередной календарный год. Периодом налогообложения при применении единого налога является вмененный доход на очередной календарный год (пункт 1 статьи 5).

5. Ряд региональных законов противоречат требованиям Налогового Кодекса Российской Федерации в вопросе соблюдения порядка уплаты налогов.

6. Законы о едином налоге на вмененный доход ряда субъектов Российской Федерации противоречат требованиям Федерального закона от 31.07.98 г. № 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" в вопросе обязательности уплаты налогоплательщиками, подпадающими под действие закона о едином налоге на вмененный доход, платежей, установленных пунктами 1-9 части 3 ФЗ.

Так, закон Пермской области "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" № 351-47 от 31.12.98 г. незаконно освободил определенную категорию субъектов малого предпринимательства от уплаты налога на приобретение транспортных средств. Помимо этого, законом Пермской области о едином налоге на вмененный доход установлено, что со дня введения единого налога на территории Пермской области с налогоплательщиков, на которых распространяется действие рассматриваемого Закона, не взимаются платежи в государственные внебюджетные фонды, за исключением страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации (подпункт 9 пункт 4 статья 1 РЗ).

7. Законы о едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности отдельных субъектов Российской Федерации противоречат требованиям Федерального закона о едином налоге в вопросе установления порядка уплаты единого налога.

Согласно требованию Федерального закона о едином налоге на вмененный доход, уплата единого налога производится ежемесячно путем осуществления авансового платежа в размере 100% суммы единого налога за календарный месяц (пункт 2 статья 6). Однако Закон Республики Хакасия от 25.05.99. г. № 56 "О

едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" устанавливает, что уплата единого налога на вмененный доход производится путем осуществления авансовых платежей в размере 1/3 расчетной суммы единого налога за отчетный налоговый период (пункт 3 статья 6).

8. Законами отдельных субъектов Российской Федерации расширительно толкуются сферы деятельности, которые подпадают под уплату единого налога на вмененный доход.

Закон Пермской области № 351-47 от 31.12.98 г. "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" установил, что налогоплательщики, осуществляющие несколько видов деятельности (многопрофильные), подпадают под действие настоящего Закона при условии, что хотя бы один из осуществляемых ими видов деятельности соответствует критериям настоящего Закона (пункту 3 статьи 3).

Налоговыми органами Республики Татарстан, Краснодарского края, Калужской, Кемеровской, Тюменской и ряда других областей в нарушение установленного федеральным законодательством порядка привлекаются к уплате единого налога индивидуальные предприниматели, не состоящие на налоговом учете на территории данных регионов, а лишь осуществляющие там свою деятельность. В условиях отсутствия в федеральном законодательстве положения о постановке на учет данной категории налогоплательщиков по месту осуществления ими предпринимательской деятельности это приводит к двойному налогообложению предпринимателей, зарегистрированных в других субъектах Российской Федерации.

Серьезным недостатком региональных законодательств является применение целого ряда показателей, характеризующих вид деятельности и используемых при расчете ЕНВД, в то время как письмом Правительства Российской Федерации от 07.09.98 г. № 4435п-П5 рекомендовано применение только одного физического показателя по каждому виду деятельности.

В ряде регионов имеет место перевод на уплату ЕНВД видов деятельности, не оговоренных Федеральным законом, применение поправочных коэффициентов в зависимости от продолжительности занятия предпринимательской деятельностью, как было по малым предприятиям, что приводит к постоянной перерегистрации предпринимателями магазинов и других мест организации торговли на родственников, знакомых и других подставных лиц в целях снижения налогооблагаемой базы по единому налогу.

Введение в действие Федерального закона "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" не отменяет существующие Федеральные законы от 14.06.95 г. № 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" и от 29.12.95 г. № 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства". Эти законы применяются в части, не противоречащей названному закону. В результате налогоплательщики считают возможным использование права субъектов малого предпринимательства в течение первых четырех лет деятельности сохранять более выгодный режим налогообложения при изменениях налогового за-

конодательства. Кроме того, малые предприятия при переводе на уплату единого налога на вмененный доход лишаются льгот, которые были предоставлены им по налогу на прибыль.

В результате в ряде регионов складывается конфликтная ситуация, которая судами решается в пользу плательщика.

Изучение практики применения Закона "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" по материалам территориальных органов МНС РФ позволяет определить положительные и отрицательные стороны и сделать определенные выводы.

Налогоплательщики, т. е. организации и физические лица, уплачивающие единый налог, попадают в более совершенную и здоровую правовую ситуацию. Простота исчисления налога не приводит к значительным несознательным налоговым правонарушениям. Постоянная сумма налога позволяет верно рассчитать свои силы, правильно организовать бизнес. Общеизвестно, что постоянные налоги стимулируют развитие бизнеса: уплачивая единую сумму при увеличении оборота, предприниматели могут уменьшить процент изъятия от выручки. Единый налог, не зависящий от величины реального оборота, позволяет безболезненно легализовать большую часть бизнеса, избавиться от постоянного страха перед приходом контролирующих органов.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, его территориальные подразделения смогут теперь лучше исполнять свою главную задачу — осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством.

В этом смысле основным достоинством единого налога является простота его изъятия, поскольку на практике более 70% предпринимателей своевременно и в полном объеме производят его уплату, причем даже те, которые не платили никогда, сдавая нулевые балансы и декларации. Таким образом, для налоговых органов появилась возможность усилить контроль в других сферах деятельности. Авансовые платежи при уплате данного налога не создают недоимки, трудности взыскания которой общеизвестны.

Государственные органы исполнительной власти получили надежный и стабильный источник формирования доходной части бюджета, причем налоговые поступления довольно легко прогнозируются.

В то же время очевидно, что основной материальный эффект введения налога связан с переводом на льготную уплату индивидуальных предпринимателей, но не юридических лиц. В то же время ограничение для юридических лиц потенциально чревато их перерегистрацией в физические, поскольку выгода очевидна.

Одним из достоинств данной системы налогообложения является выведение из теневой экономики доходов малого предпринимательства и реальное поступление платежей в бюджеты разных уровней. Недостатком этого закона, по нашему мнению, является то, что согласие субъекта малого предпринимательства на перевод на уплату единого налога на вмененный доход не требуется. Также несправедливо то, что

в федеральном законе Российской Федерации "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" от 25 декабря 1995 года № 222-ФЗ для субъектов малого предпринимательства установлены неравные права, а именно: юридические лица в случае превышения суммы налога, подлежащего уплате, над суммой, установленной в патенте, производят доплату, в то время как для предпринимателей без образования юридического лица сумма патента является фиксированным платежом. Вместе с тем, при сумме налога в размере меньшем, чем предусмотрено патентом, юридические лица имеют право на возмещение (возврат) излишне уплаченных сумм, в то время как предприниматели лишены такого права. Иными словами, субъекты малого предпринимательства поставлены в неравные условия, что противоречит Гражданскому кодексу РФ.

Главной задачей, способствующей установлению правового, с точки зрения государства и предпринимателя, порядка определения величины налога является методика расчета вмененного дохода, которая должна учитывать как правовой статус предпринимателя, так и виды и подвиды деятельности.

Простое сравнение суммы начисленных налогов и других платежей в бюджет и предполагаемого размера единого налога на вмененный доход, рассчитанного на основе базовой доходности, в принципе не может выступать объективным аргументом в пользу обоснованности принятого размера базовой доходности, так как при определении базовой доходности как объекта налогообложения за основу принимаются статистические данные о выручке и другие показатели по группе плательщиков, что не соответствует действительности в связи со значительным неконтролируемым наличным денежным оборотом.

Представляется, что определенные общие параметры и границы расчетов, составляющих формулы ЕНВД, должны быть едиными для всех субъектов Федерации.

В связи с введением ЕНВД необходимо изменение действующих актов о налогах и сборах с целью их приведения в соответствие с Федеральным законом о ЕНВД.

Региональные Законы о ЕНВД должны соответствовать Федеральному Закону и Налоговому Кодексу Российской Федерации.

Несмотря на общий рост поступления всех налоговых платежей (на 1 октября 2001 года, составивший 136%), в структуре бюджетов налоги с субъектов малого предпринимательства составляют незначительную часть. Вместе с тем наметилась тенденция к увеличению налоговых поступлений от предприятий и физических лиц, применяющих новые системы налогообложения, что объясняется практически повсеместным введением в субъектах Федерации единого налога при упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности и единого налога на вмененный налог с определенных видов деятельности. Так, на 1 октября 2001 года единый налог при упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности с юридических лиц составил в консолидированный бюджет 3 478 213 тыс. руб. (в федеральный бюджет — 1 416 847 тыс. руб. , в территориальный — 2 061 366 тыс. руб. ) по сравнению с аналогичным периодом 2000 года рост составил 77,1%, (соответственно 66,5%

и 67,5%). На 1 октября 2001 года поступило в консолидированный бюджет единого налога при упрощенной системе налогообложения — 2 081 561 тыс. руб. , в том числе в федеральный бюджет — 850 781 тыс. руб. , в территориальный — 1 230 777 тыс. руб.). У индивидуальных предпринимателей рост значительно скромнее — 7,5%. Так, всего в консолидированный бюджет с физических лиц поступление единого налога составило 615 242 тыс. руб. , из них в федеральный — 78 тыс. руб. , в территориальный 615 164 тыс. руб. За 9 месяцев 2000 года он поступил полностью в территориальные бюджеты в сумме 572 158 тыс. руб. Значительно возрос единый налог с вмененного дохода : у юридических лиц рост составил 87,7%, в том числе в федеральный бюджет на 113,7%, в территориальный на 75,8% (ЕНВД за 9 месяцев текущего года составил — 5 513 610 тыс. руб. , за аналогичный период прошлого года — 2 937 190 тыс. руб.); у индивидуальных предпринимателей рост составил 75,1% : на 1 октября сумма налога составила 7 775 365 тыс. руб. , за аналогичный период прошлого года она составляла — 440 672 тыс. руб.

### 3. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

#### Основные проблемы и способы уклонения от налогов малых предприятий и способы их выявления

Нарушения налогового законодательства обычно связаны с порядком исчисления и уплаты налога на прибыль — 43% от общего числа налоговых преступлений, налога на добавленную стоимость — 28,4%, налогов, уплачиваемых в дорожные фонды — 6,75%, подоходного налога — 3,7%, акцизов — 1,2%<sup>45</sup>. Налоговые правонарушения совершаются на различных предприятиях независимо от форм собственности, вместе с тем, на предприятиях, основывающихся на частной форме собственности, выявляется около 80% таких правонарушений. Распределение выявленных налоговых правонарушений в зависимости от организационно-правовых форм хозяйствующих предприятий выглядит следующим образом: на долю акционерных обществ и товариществ приходится 69,8% правонарушений, государственных и муниципальных предприятий — 12,8%, индивидуально-частных — 3,9%. Определенный интерес представляет также распределение нарушений налогового законодательства по сферам деятельности предприятий. На долю предприятий, осуществляющих торговлю продуктами питания, приходится 24% правонарушений, торгующих товарами народного потребления — 16%, занимающихся оказанием услуг — 12%, осуществляющих финансово-кредитные операции — 9%, торгующих недвижимостью — 8%, производящих продукцию машиностроения и металлообработки (по субподрядным договорам) — 8%, реализующих продукцию нефтедобычи и нефтепереработки — 6%. Таким образом, приведенные данные позволяют сделать вывод о том, что подавляющее число налоговых правонарушений совер-

шается в торговой сфере. Предприятия торговли стремятся получать оплату наличными деньгами за реализуемые ими товары, что позволяет им использовать денежную наличность во внебанковском обороте, что, в свою очередь, значительно затрудняет осуществление налогового контроля и способствует сокрытию указанных средств от налогообложения.

В конце 1991 года в России в условиях социально-экономических преобразований была осуществлена реформа системы налогообложения, принят ряд новых законов, регламентирующих порядок и условия уплаты налогов. Сложившаяся в результате проведенной реформы система налогообложения хотя и не лишена недостатков, но в целом соответствует современным экономическим условиям, учитывает многообразие существующих форм собственности и в определенной степени обеспечивает поступление налогов в государственный бюджет.

Вместе с тем, собрать налоги в полном объеме пока не удастся. По различным оценкам в результате массового уклонения от уплаты налогов государство ежегодно недополучает около 30% причитающихся к уплате платежей<sup>46</sup>. Так, по данным ФСНП России, в 1993 году возбуждено 617 уголовных дел по фактам нарушения налогового законодательства, в 1994г. — 2.684, в 1995г. — 3.793, в 1996 — 4.987, в 1997г. — 5.718, в 1998 г. — 6418, в 1999 — 7211, в 2000 — 8314.

По сравнению с относительной урегулированностью порядка налогообложения, нормы, устанавливающие ответственность за нарушение налогового законодательства, содержат понятия (уклонение, сокрытие, занижение) , не имеющие точного законодательного определения. Указанное обстоятельство позволяет органам налогового контроля истолковывать эти понятия по своему усмотрению и исходя из этого привлекать налогоплательщиков к ответственности. Безусловно, это не способствует формированию должной правоприменительной практики и часто приводит к наложению необоснованных административных штрафов и финансовых санкций. Однако основной причиной налоговой преступности все же является нравственно-психологическое состояние налогоплательщиков, характеризующееся негативным отношением к существующей налоговой системе, низким уровнем правовой культуры, а также корыстной мотивацией. По мнению большинства российских предпринимателей, существующая налоговая система блокирует инвестиции, увеличивает инфляцию, препятствует структурным изменениям, побуждает к уклонению от уплаты налогов. Кроме того, российская налоговая система в более или менее цивилизованном виде сформировалась лишь в конце 1991 года, тогда как в большинстве зарубежных стран институт налогообложения существует сотни лет. В этих странах налогоплательщика хорошо знают, на какие цели расходуются уплаченные ими налоги, осведомлены о порядке уплаты налогов и мерах ответственности за нарушение налоговых обязательств. Лица, уклоняющиеся от уплаты налогов, осуждаются государством и обществом. Вместе с тем более 60% российских граждан не считают себя налогоплательщиками.<sup>47</sup>

<sup>46</sup> Киперман Г.Я. Тимофеева О.Ф. Налоги в рыночной экономике. - Москва. 2001

<sup>47</sup> Т.В. Кашанина, А.В.Кашанин "Основы российского права". Учебник. — М.: Инфра-М-Норма, 1996, с.501.

<sup>45</sup> Старченков П. Налоговая преступность в России катастрофически растет//Независимая газета, 2000 г. 24 мая



Основная моральная причина налоговой преступности заключается в качественном изменении состава налогоплательщиков при переходе к рынку. Многие из них стали собственниками. Соответственно изменилось и отношение к уплате налогов. Если раньше государству перечислялись государственные же средства, то теперь каждый отдает "свое". С одной стороны, это — хорошо: хозяйственники считают каждый рубль и рачительно используют его, а с другой — наблюдается всплеск налоговой преступности. Подавляющая часть налогоплательщиков еще не прониклась сознанием того, что добровольная и полная уплата налогов "возвратится" к ним в виде повышения заработной платы, создания новых рабочих мест, решения социальных проблем.

Говоря о корыстной мотивации, не следует исключать, что зачастую налоговые нарушения совершаются не столько из личной корыстной заинтересованности, сколько из стремления улучшить финансовое состояние своего предприятия, например, сокрытые от налогообложения средства используются руководителями предприятий для развития производства, погашения кредитов, выплаты заработной платы.

В общем виде причины уклонения указал в своей книге "Финансовое право" французский ученый П.М. Годме<sup>48</sup>, который выделил моральные, политические, экономические и др. причины сокрытия налогов.

Одной из **моральных причин** уклонения является, по его мнению то, что на моральные, политические, экономические и технические причины сокрытия налоговые законы не всегда соответствуют основным принципам законодательства — всеобщности, постоянству и беспристрастности, что снижает престиж и авторитет этих законов. Кроме того, "законы о налогах в силу их характера, как показывает опыт любой страны, уважаются меньше, чем другие законы, и поэтому для многих украсть у казны не значит украсть"<sup>49</sup>.

Коммерческие структуры научились не платить налоги, создавать не подлежащие налогообложению формы деятельности своих предприятий или формально прекращать производство (в связи с истечением срока лицензии, отсутствием договорных отношений с поставщиками, отсутствием фронта работ, административными отпусками). Но главная моральная причина заключается в качественном изменении состава налогоплательщиков при переходе к рынку.

**Политические причины** уклонения от налогов связаны с регулирующей функцией налогов: посредством их государство проводит ту или иную социальную или экономическую политику. Тот же ранее цитируемый нами П.М. Годме (стр.403) пишет, что история налогов западных стран свидетельствует о том, что очень редко классы, обладающие политической властью, не поддаются соблазну возложить налоговое бремя на другие социальные группы. Одним из недостатков налоговой системы является то, что законодатели и правительство стремятся не столько к расширению налоговой базы путем стимулирования развития производства и предпринимательства, сколько к сбалансированию бюджета. И таким образом, фискальная функция налогов начинает преобладать над стимулирующей. Об этом свидетельствуют чрезмерно высокие

ставки налогов на добавленную стоимость, снятие ограничений с общей суммы уплачиваемых налогов, расширение прав местных органов в области налогообложения, установление акцизных ставок в процентах, а не в денежном выражении, как раньше.

К **политическим причинам** следует также отнести и распространенное в стране явление, когда целые регионы и территории в лице местных властей встают на путь открытого отказа от перечисления налогов в федеральный бюджет. Так, в "Финансовой газете" от 21 октября 1999 года опубликована статья А.Дейкина "Слабость бюджетной политики Центра подогревает сепаратизм регионов", где приведены данные, а именно: в 1994 году Башкирия платила в Центр 10% (по другим данным -13%) налога на прибыль, а граничащая с ней Пермская область отдавала 50% того же налога. Как результат, в Пермской области нечем было платить заработную плату бюджетникам, а в соседних районах Башкирии продовольствие дотировалось и цены на него были гораздо ниже.

**Экономические стимулы** уклонения от налогообложения, как правило, являются определяющими. П.М. Годме в книге "Финансовое право" (на странице 407) пишет: "налогоплательщик рассчитывает, оправдает ли выгода, которую он получит, избежав налога, те неприятности, которые это повлечет за собой, если обман раскроется." Естественно, чем выше ставка налога и ниже размер санкции, тем выше экономический эффект от уклонения.

Другая сторона этой проблемы состоит в том, что чем хуже экономическое положение налогоплательщика, тем выше у него побудительные мотивы уклонения. Во-первых, выполнение всех налоговых обязательств может ухудшить экономическое положение как физического, так и юридического субъектов, вплоть до прекращения деятельности. Поэтому уклонение от налогообложения может рассматриваться налогоплательщиком как единственный шанс выжить. Во-вторых, применение санкций к экономически слабому субъекту хотя и может разорить его, все же угроза потерять все может быть менее существенна, чем угроза применения санкций к динамично развивающейся фирме, которая при этом лишается реальных перспектив.

Кроме того, учитывая, что под термин "техническая ошибка", введенный Указом Президента РФ от 8 мая 1996 года № 685 "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины", можно было подвести и намеренное сокрытие налогов, а также, что постоянно размер пени за несвоевременную уплату налогов понижается, предприятиям было выгодно скрывать налоги вплоть до наступления налоговой проверки. После наступления проверки, но до подписания акта документальной проверки, предприятия, как правило, представляют в налоговый орган уточненные налоговые расчеты, а при наличии денежных средств уплачивают необходимую сумму недоимки, при этом избегая не только финансовых санкций, но и уголовной ответственности. Особенно это проявляется после деноминации и финансового кризиса. Предприятия, имевшие скрытую недоимку в течение ряда лет, с чистой совестью заявляют уточненные налоговые декларации, зная, что по закону не несут никакой ответственности за своевременно не уплаченные налоги. Либо заявляют, но не уплачивают не-

<sup>48</sup> Годме П.Н. Финансовое право. — М.: Прогресс, 1978, с. 399

<sup>49</sup> Годме П.М. Финансовое право. — М.: Прогресс, 1978, с. 401

обходимые налоги, полагая, что сумму недоимки покроеет имущество предприятия, которое после неоднократных переоценок основных средств оценивается в фантастическую сумму номинально. Налоговые органы, описывая и налагая арест на имущество предприятия-недоимщика, не могут заявить судебный иск на сумму, превышающую сумму недоимки, вне зависимости от того, что имущество предприятия не может быть продано по балансовой стоимости из-за значительного превышения над рыночными ценами.

Предприятия-налогоплательщики, зная все это, сознательно идут на нарушение налоговых законов, так как ослаблена ответственность за нарушение принятых, но плохо работающих законов.

**Технические причины** уклонения от налогов связаны, прежде всего, с несовершенством форм и методов контроля. Практически распался ведомственный финансовый контроль, осуществляемый по линии министерств и ведомств. С утратой силы Закона «О предприятиях и предпринимательской деятельности в РСФСР» в связи с введением в действие Гражданского кодекса РФ, устранен даже весьма ограниченный названным законом контроль за деятельностью предприятий. Финансовые органы и подразделения предприятия лишены права в законодательном порядке непосредственно получать отчетность и проверять деятельность предпринимателей и коммерческих структур, а расширяющиеся аудиторские проверки решают прежде всего задачи частного сектора экономики, так как их услуги платные и при всей видимой независимости аудиторов они, как правило, зависят от собственника- проверяемого субъекта. Практика показывает, что выбор способа уклонения от уплаты налогов находится в непосредственной связи со свойствами личности правонарушителя. К числу факторов личностного характера, влияющих на такой выбор, могут быть отнесены: должностное положение, профессиональные навыки, социальные связи. Наиболее часто налоговые правонарушения совершаются на малых предприятиях, основанных на частной форме собственности, потому что право управления и осуществления внутреннего контроля за деятельностью этих предприятий, как правило, принадлежит небольшому кругу лиц. Обычно на таких предприятиях руководящие органы возглавляются их фактическими владельцами, а независимый контроль отсутствует.

Профессиональные навыки нередко используются для сокрытия полученных доходов и маскировки следов в документах. Например, должностное лицо, ранее много лет возглавлявшее государственное предприятие и по роду своей работы имевшее дело с бухгалтерскими документами, после акционирования использует свои познания для отнесения сырья и материалов на производственные расходы и увеличения за счет этого себестоимости продукции.

Социальные связи человека обуславливают его соприкосновение с определенным кругом лиц. Связи позволяют установить официальные и неофициальные контакты с должностными лицами. Так, нередко случаи, когда руководители частных фирм и компаний входят в контакт с руководителями государственных предприятий, финансируемых из бюджета, с целью не просто уклониться от уплаты налогов, но и получить денежные средства за фактически непроданную работу. Обобщая свой опыт практической работы, мы бы

выделили типовые группы правонарушений налогового законодательства.

К **первой группе** относятся лица, систематически умышленно нарушающие налоговое законодательство в расчете на то, что налоговые и правоохранительные органы не смогут это выявить. При обнаружении они без всякого конфликта погашают задолженность перед бюджетом. Как правило, это руководители фирм, которые заботятся о своей репутации и избегают огласки допущенных правонарушений.

**Вторая группа** — это, в основном, законопослушные налогоплательщики, которые, однако, не согласны с существующим налоговым законодательством и постоянно конфликтуют по этому поводу. В связи с дончислениями, проведенными по документальным проверкам налоговых органов, они отправляют протоколы разногласий, обращаются в вышестоящие налоговые органы, арбитраж. Это в основном государственные малые предприятия или акционерные общества, возникшие на базе государственных предприятий.

С **третьей** группы налогоплательщиков — юридических лиц, не желающих уплачивать налоги, — налоговые платежи взыскиваются в бесспорном порядке путем выставления инкассовых поручений, а сокрытая прибыль и штрафные санкции — только на основании решения суда. Но все это возможно, если у предприятий на банковских счетах есть деньги.

**Четвертая группа** — это предприятия, существующие только формально. На их счетах средств нет, в балансовых отчетах, поступающих в ГНИ, говорится об отсутствии предпринимательской деятельности и, соответственно, прибыли. Ликвидационный же баланс не представляется. Зачастую их руководители успели создать новые предприятия, так и не отчитавшись по старым долгам.

**Пятая** — фирмы-однодневки, работающие, как правило, в интересах третьего лица. Они имеют не более одного-двух оборотов капитала либо работают в межквартирную дату. Получив желаемые суммы, они исчезают из поля зрения налоговых и правоохранительных органов.

Если для предупреждения правонарушений со стороны первых трех групп достаточно изменения налогового законодательства, более качественной и своевременной их проверки налоговыми инспекциями, то две последние группы должны стать объектами пристального внимания правоохранительных органов.

Малые предприятия, применяющие систему налогообложения, идентичную субъектам среднего и крупного бизнеса, чаще уклоняются от уплаты налога на прибыль.

Основной способ сокрытия малыми предприятиями прибыли, с которым приходится встречаться на практике, — отсутствие в бухгалтерском учете предприятия данных о полученных суммах дохода или, иными словами, — неотражение его ни в первичных документах, ни в бухгалтерских регистрах. Поскольку в настоящее время существует форма налоговой отчетности (для целей налогообложения), которая отличается от бухгалтерской (вся фактическая реализация), малые предприятия, применяющие метод определения выручки от оплаты, применяя расчеты через счета третьих лиц, как правило прячут поступившую оплату в дебиторской задолженности покупателей и заказчиков. Один из новых способов — это организация сети ма-

лых предприятий, управляемых из одного центра: поскольку одни и те же суммы проходят через цепочку разных предприятий, находящихся на налоговом учете в разных налоговых инспекциях, то для налоговых и правоохранительных органов для выявления этих противоправных действий необходимо координировать межрегиональную работу и проводить большое количество встречных проверок, что в настоящее время затруднено из-за отсутствия материальной базы и недостаточной квалификации работников на местах.

Затрудняет проведение проверок и то, что в последнее время руководители проблемных предприятий стали скрываться. Растет и количество предприятий, осуществляющих свою деятельность без регистрации в государственных органах и постановки на учет в налоговых органах.

Основной способ уклонения от уплаты налога на прибыль, применяемый малыми предприятиями — это завышение себестоимости выполненных работ, оказанных услуг и реализованной продукции, сокрытие прибыли от внереализационных операций, потери от списания долгов и дебиторской задолженности.

Наиболее распространенный и простой способ уклонения от уплаты подоходного налога — это занятие коммерческой деятельностью без регистрации в налоговых органах.

Для занижения объекта обложения в состав расходов производства предпринимателями обычно включаются:

- расходы на личные нужды;
- содержание предпринимателями личных квартир под видом "помещений под офис" за счет статьи расходов "Арендная плата";
- использование сырья и материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов в личных целях (на строительство дома, дачи) под видом затрат, связанных с предпринимательской деятельностью;
- ремонт собственного дома, автомобиля за счет статьи "Расходы на все виды ремонта основных фондов, используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности";
- телефонные разговоры по личным делам за счет статьи расходов "Услуги связи";
- выдача крупных сумм в подотчет и использование их в личных целях;
- разъезды в личных целях за счет статьи "Расходы, связанные с разъездами в целях осуществления предпринимательской деятельности";
- посещение ресторанов с отнесением расходов по статье "Представительские расходы".

Предпринимателям представить документальное подтверждение налоговым органам таких расходов не представляет особого труда. Ведь в выдаваемых предпринимателям квитанциях и других платежных документах пишется, за что уплачено, но не указывается, в каких целях. Поэтому многие предприниматели спокойно используют на личное потребление (тщательно документируя) значительную часть средств, включаемых в состав расходов, связанных с предпринимательской деятельностью.

Практика показывает, что за последнее время многими предпринимателями стали активно использоваться пробелы законодательства по налогообложению физических лиц, прежде всего граждан, регистрирующихся в качестве предпринимателей без образования юридического лица. В качестве предпринимателей все чаще регистрируются руководители или

учредители уже созданных предприятий малых форм собственности (ООО, ИЧП, ЗАО, ОАО).

Изменение статуса руководителей дает не только выигрыш в размерах налоговых ставок (разность процентной ставки при уплате налогов с прибыли составляет около 40% в пользу физических лиц с правом занятия предпринимательской деятельностью), но и предоставляет определенные возможности по сокрытию физическими лицами доходов от налогообложения. Основными из них являются:

- нераспространение на физических лиц постановления "Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами", ограничивающего размер таких расчетов 60 тыс. рублей;
- уплата налога физическим лицом с правом предпринимательской деятельности происходит, в отличие от юридических лиц (предприятий), по истечении достаточно длительного периода времени, в результате чего уплаченные налоги с учетом инфляции представляют значительно меньшую сумму, чем на момент проведения, например, торгово-закупочной операции. За этот период времени у предпринимателей БОЮЛ имеется гораздо больше возможностей для сокрытия своих противоправных действий;
- проверка деятельности предпринимателя БОЮЛ из-за плохого ведения последним или полного отсутствия бухгалтерского учета затруднена, строгой ответственности за это нет, максимум — административный штраф — 5 минимальных размеров оплаты труда и, в соответствии со ст. 120 Налогового кодекса РФ, — 15 тысяч рублей;
- несовершенство налогового законодательства приводит к тому, что в случае обнаружения нарушений налогового законодательства административный арест на имущество физического лица не может быть наложен до решения суда, а в связи с загруженностью судов делами эта мера практически не работает; и кроме того, предприниматели БОЮЛ совершают торгово-закупочные операции, как правило, мелкими партиями, и существует немало известных приемов скрытой реализации товаров;
- практически повсеместно налоговые органы не в полном объеме располагают данными об учете предпринимателей-физических лиц.

Используя разницу в налогообложении юридических и физических лиц, некоторые коммерческие фирмы для сокрытия товарооборота используют авансирование подотчетных лиц, которые производят неоднократные закупки товара и его реализацию через сеть торговых точек предприятия. По окончании определенного срока приобретается только заключительная партия товара. При этом движение этого товара не проходит по бухгалтерским счетам и учетным регистрам. Правоохранительные и налоговые органы получают многочисленные оперативные и официальные материалы, свидетельствующие о том, что некоторые физические лица за отчетный налоговый период имели затраты на крупные приобретения недвижимости, совершали поездки за границу, покупали валюту в крупных размерах. До последнего времени из-за отсутствия нормативной базы практически невозможно было доказать получение физическим лицом в размерах произведенных им затрат, так как было не обязательно предоставлять налоговым органам сведения, подтверждающие получение денежных средств.

### **Налоговый контроль за деятельностью субъектов малого предпринимательства**

Налоговый контроль субъектов малого предпринимательства осуществляется должностными лицами

налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым Кодексом РФ. Таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов в пределах своей компетенции также осуществляют налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, являющихся субъектами малого предпринимательства. Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Налоговым органам запрещено проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проведенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации — налогоплательщика (плательщика сбора — организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Повторная выездная налоговая проверка субъекта малого предпринимательства в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа.

**Камеральная налоговая проверка** проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности субъекта малого предпринимательства, имеющихся у налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и доку-

ментов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается субъекту малого предпринимательства с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

На суммы доплат по налогам, выявленных по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

**Выездная налоговая проверка** проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, плательщика сбора-организации, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

Новым при проведении выездных налоговых проверок является право, предоставленное ст. 89 части 1 Налогового Кодекса РФ должностным лицам налоговых органов, осуществляющим выездную налоговую проверку: проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Налогового Кодекса РФ, по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Субъект малого предпринимательства имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть

пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью субъекта малого предпринимательства. В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

В рамках данного исследования рассмотрим налоговый контроль на примере ГНИ по Ямало-Ненецкому округу. На 1 октября 2000 года на территории Ямало-Ненецкого автономного округа было выявлено 614 малых предприятий, не представляющих отчетность в налоговые органы или сдающих нулевые балансы. С целью установления их фактического местонахождения и привлечения к налогообложению были отправлены для оперативно-розыскных мероприятий и решения вопроса о применении к ним соответствующих санкций в отделения департамента налоговой полиции и МВД документы по 342 предприятиям, длительное время не представляющим отчетность. Всего за этот период усилиями ГНИ при взаимодействии с УФНСП и МВД было установлено местонахождение 78 предприятий и их руководителей, что составляет 22,8% от численности переданных в органы дел (в среднем по России этот показатель за аналогичный период составляет 15%).

По документальным проверкам малых предприятий, не представляющих отчетность, силами налоговых органов было доначислено налогов, сборов, штрафных санкций и пени на сумму 48 512 тыс. рублей, из них по состоянию на 1.10.2000 года поступило 664 тысячи рублей или 1,4% от доначисленных сумм.

Вместе с тем, проведение документальных проверок соблюдения налогового законодательства проблемных налогоплательщиков не оправдывает ни временные, ни материальные затраты, так как не дают доначислений по платежам, либо доначисленные суммы не представляется возможным взыскать ввиду отсутствия у данной категории плательщиков средств и имущества.

Одной из мер борьбы с предприятиями, не представляющими отчетность в налоговые органы, является ликвидация предприятий в судебном порядке. В 1999 году налоговые инспекции округа подали в Ямало-Ненецкий окружной арбитражный суд 108 исковых заявлений на ликвидацию предприятий (все они были удовлетворены). В 2000 году произошел рост поданных заявлений на 70%. Было предъявлено за 10 месяцев 2000 года 180 исковых заявлений, из которых 179 удовлетворено. Вместе с тем только за 1 полугодие 2000 года было подано 151 исковое заявление, причем все были удовлетворены арбитражным судом. Это более чем в 3 раза больше по сравнению с 1 полугодием 1999 года.

Несмотря на то, что все иски о ликвидации были удовлетворены, гражданское процессуальное законодательство не устанавливает конкретных мер по принудительному исполнению таких решений, которые достигли бы поставленной судебным актом цели — ликвидации юридического лица. По решениям арбитражного суда обязанности по ликвидации возлагаются на учредителей данных предприятий. Поэтому нам кажется, что следует внести поправки в гражданское законодательство, увязав его с налоговым кодексом.

За 2000 год представили декларации по доходам 9 396 предпринимателей, что составило 73% от общего числа зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. За несвоевременное представление деклараций применены административные штрафы к 1 391 предпринимателю на сумму 360 тыс. рублей.

Представляется полезным рассмотреть опыт работы госналогоинспекций округа с этой категорией проблемных налогоплательщиков, в результате которой: списки всех предпринимателей, не подавших декларацию в ГНИ, направляются в органы налоговой полиции и МВД; в отделения паспортно-визовой службы направляются запросы для уточнения адреса постоянного места жительства предпринимателей; предпринимателям, не сдавшим декларации, закрывают счета в банках.

В средствах массовой информации публикуются списки предпринимателей, не представивших декларации. Посещаются на дому предприниматели, не представившие декларации, с целью привлечения их к декларированию совокупного дохода и административной ответственности. В результате такой работы в 2000 году было ликвидировано 118 предпринимателей по добровольному заявлению, которые не занимались предпринимательской деятельностью. Проводятся совместные с ОФНСП и РОВД рейды по выявлению лиц, уклоняющихся от декларирования своих доходов. В налоговую полицию отдельно посылаются списки на предпринимателей, фактически получивших доходы и уклоняющихся от декларирования, с просьбой в содействии в розыске данных граждан и привлечении их к налогообложению.

Работниками налоговых органов округа совместно с работниками госавтоинспекций, транспортной инспекции в 2000 году проведено 118 проверок малых предприятий и индивидуальных предпринимателей на предмет наличия и достоверности сопроводительных документов при транспортировке грузов. По информации ГИБДД о нарушениях, выявленных при проведении технического осмотра, проводятся проверки по соблюдению налогового законодательства при исчислении и уплате налогов в дорожный фонд.

Таблица 4

ДОНАЧИСЛЕННЫЕ СУММЫ

тыс. рублей

Наименование ГНИ	Доначислено		Из них фактически поступило			
	Всего	В т.ч. в Федеральный бюджет	Всего сумма	%	В т.ч. в Федераль- ный бюджет	
					Сумма	%
Салехард	1652	822	500	30	500	60
Лабытнанги	350,4	157,5	62	17,7	23,3	14,8
Надым	187,2	43	18,2	9,7	2	4,6
Новый Уренгой	43 128,1	9 914,5	-	0	-	0
Ноябрьск	36	13	36	100	13	100

Наименование ГНИ	Доначислено		Из них фактически поступило			
	Всего	В т.ч. в Федераль- ный бюджет	Всего сумма	%	В т.ч. в Федераль- ный бюджет	
					Сумма	%
Муравленко	971	262,8	6,6	0,7	0,7	0,3
Шурышкарский район	-	-	-	-	-	-
Приуральский район	9	6	1	11	-	0
Пуровский район	1 895,3	830	36,4	1,9	4,3	0,5
Тазовский район	283	97	21	7,4	-	0
Ямальский район	3	2	-	0	-	0
Губкинский район	-	-	-	-	-	-
Красноселькупский	-	-	-	-	-	-
<b>В С Е Г О</b>	<b>48 512</b>	<b>12 147,8</b>	<b>664</b>	<b>1,4</b>	<b>526</b>	<b>1,1</b>

Во исполнение телеграммы ВА-6-16/544Т от 02.08.96 года руководителя ГНС РФ и министра транспорта РФ от 02.08.96 года, в целях усиления контроля за полным и своевременным поступлением в бюджет налогов и других обязательных платежей налажено взаимодействие с ГИБДД и линейными отделениями милиции городов и районов, транспортной инспекцией. В этих целях на постах крупных автомобильных магистралей снимаются копии документов, товаротранспортных накладных на перевозку крупных партий алкогольной, табачной продукции и других видов продукции, пользующейся повышенным спросом, и направляются в адрес ГНИ ксерокопии товаросопроводительных документов. Полученные сведения собираются в банк данных по трем направлениям:

- поставщики товаров;
- получатели товаров;
- предприятия или физические лица, осуществляющие транспортные услуги, для проверки достоверности отражения выручки от оказанных услуг.

На основании поступивших материалов государственными налоговыми инспекциями Ямало-Ненецкого автономного округа проводятся документальные проверки соблюдения налогового законодательства, полноты оприходования выручки от реализации продукции. Совместно с правоохранительными органами анализируются часто встречающиеся правонарушения в сфере налогового законодательства и на основе анализа определяются основные направления дальнейшей работы.

Кроме того, проводятся совместные проверки на рынках и продуктовых рынках, а также в местах массовой торговли. При проведении проверок субъектов малого предпринимательства выявлены массовые нарушения налогового и иного законодательства и доначислены крупные суммы платежей в бюджет и в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды.

Наиболее крупные нарушения налогоплательщиками допущены:

- в результате завышения себестоимости продукции (работ, услуг) путем необоснованного отнесения ее в состав расходов, подлежащих финансированию за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- завышение сумм НДС, предъявляемых к возмещению из бюджета;
- несоблюдение сроков уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей.

При проведении налоговыми органами работы по выявлению предприятий, осуществляющих хозяйственную деятельность не по месту регистрации, характерными нарушениями налогового законодательства данной категории налогоплательщиков являются:

- несвоевременное и неполное отражение выручки за реализованную продукцию;
- необоснованное отнесение на себестоимость расходов, подлежащих финансированию за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;
- неправомерное применение льгот по налогу на прибыль.

Как уже было отмечено, возможно уклонение от уплаты налогов с малых предприятий путем полного сокрытия объектов налогообложения в результате их неотражения в бухгалтерских документах, либо уничтожения последних. Немалое количество фактов уничтожения бухгалтерских документов совершается именно с целью сокрытия правонарушений по уклонению от уплаты налогов. Подобного рода практика в деятельности коммерческих организаций не является редкостью. Наказания, предусмотренные действующим законодательством за такие правонарушения, незначительны. Обычно это финансовые санкции либо административный штраф. Их размеры несоизмеримо малы по сравнению с укрываемыми суммами, что затрудняет выявление налоговых правонарушений.

Между тем во многих зарубежных странах не существует подобных правовых коллизий, поскольку за нарушение бухгалтерского учета и уничтожение документов предусмотрена самостоятельная уголовная ответственность. Так, ст. 5 гл. 2 УК Швеции гласит: "Если должник намеренно или благодаря небрежности так игнорирует лежащую на нем обязанность вести учет, что об условиях и общем направлении деятельности предприятия нельзя полностью судить с помощью бухгалтерских документов, — он должен быть приговорен за бухгалтерское преступление к лишению свободы на срок не более трех лет". В соответствии с параграфом 159 УК Австрии искажение данных в деловых книгах или их уничтожение наказывается лишением свободы на срок до трех лет.

Все это свидетельствует о том, что в России назрела объективная необходимость введения уголовной ответственности за уничтожение бухгалтерских документов.

В условиях России, где уклонение от уплаты налогов считается чуть ли не доблестью, нужна детально проработанная долгосрочная федеральная программа по воспитанию законопослушного налогоплательщика. С обоснованием необходимой разработки и принятия такой программы в конце 1995 года выступили налоговые и правоохранительные службы. В Правительстве РФ такая инициатива была одобрена и предполагалось создать координационный Совет по разработке Федеральной программы по формированию высокой налоговой культуры у населения, что до настоящего времени так и не реализовалось.

С 1 января 1999 года вступила в действие 1 часть Налогового кодекса, которая значительно улучшает положение налогоплательщиков (снижаются финансовые санкции). Если раньше предприятия за нарушения налогового законодательства в соответствии со ст.13 Закона РФ "Об основах налоговой системы" подвергались штрафу по прибыли в размере 200% от суммы сокрытия (с учетом прямого занижения), 10% от суммы дополнительного налога на прибыль и пени, то теперь кроме недоимки предприятие уплачивает не более 20% от суммы дополнительно начисленного налога. То есть законодателями смягчена ранее действовавшая финансовая ответственность за налоговые правонарушения. Вместе с тем будут иметь место случаи, когда руководители предприятий, имеющих задолженность в бюджет по налогам, проводят мнимую ликвидацию предприятия, либо вовсе бросают его и открывают новое.

Все это происходит из-за несовершенства нашего гражданского законодательства. В частности, было бы целесообразным, чтобы при регистрации вновь создаваемых предприятий учредители, руководители должны были бы дать гарантию в том, что ранее возглавляемые ими предприятия на момент их работы не имели имущественных обязательств ни перед бюджетом, ни перед партнерами. В случае, если таковые имеются, в учредительных документах вновь создаваемого предприятия должно быть указано, что вновь создаваемое предприятие является правопреемником ликвидированного им предприятия при наличии одной и той же материальной базы или одних и тех же учредителей. При этих же условиях следовало бы осуществлять и реорганизацию юридического лица.

## Заключение

Подводя итоги вышеизложенному, мы заключаем, что малое предпринимательство, различные виды промыслов и ремесленного производства были основой экономики России как до 1917 года, так и после; мелкое производство было развито практически во всех отраслях народного хозяйства, однако, наибольший удельный вес малых предприятий сконцентрирован в отраслях, производящих товары народного потребления и занимающихся обслуживанием населения.

Проведенное исследование дает основания утверждать, что практически все развитые западные страны используют различные методы и формы административной и экономической (прямой и косвенной) поддержки малого бизнеса:

- создание государственных структур, ведающих делами мелких и средних предприятий;
- программы финансовой помощи малому бизнесу;
- налоговые льготы для мелких предприятий;
- помощь государства в получении заказов мелкими фирмами; оказание управленческой и технической помощи;
- антимонопольное регулирование.

Именно благодаря этому сектор малого предпринимательства в развитых странах, активно поддерживаемый государством, занимает прочные позиции в таких отраслях как торговля, строительство, автосервис, сфера услуг. К малому бизнесу в развитых странах относится 80-90% предприятий, на их долю приходится 40-50% валового национального продукта

Проведенный анализ налогообложения, в частности применения упрощенной системы учета, отчетности и

налогообложения показывает, что в соответствии с принятым законом налогооблагаемая база малых предприятий увеличивается в 1,5-2 раза. Пользоваться единым налогом на выручку выгодно прежде всего тем, у кого норма прибыли максимально высока, т.е. относительно низкие затраты. Обложение этим налогом дохода выгодно тем предприятиям, у кого низки затраты на оплату труда.

К сожалению, воспользоваться новым законом тоже смогут не все. Предельная численность работников малых предприятий не более 15 человек (включая работающих в их филиалах и представительствах, а также по договорам гражданско-правового характера). Совершенно очевидно, что мало-мальски серьезное предприятие, производящее продукцию, имеет большее число работающих, т.е. поддержка малых предприятий сымитирована. По нашему мнению, необходимо поднять эту планку как минимум до 50. От этого выиграют как сами предприниматели, так и государство. Если сегодня малое предприятие может скрыть часть прибыли, то при новой системе сделать это будет практически невозможно.

Поскольку налоговая система сложна для восприятия субъектов малого предпринимательства, эффективным средством стимулирования развития малого бизнеса может служить единый налог вместо их множества, который уплачивался бы по твердым ставкам, дифференцированным по видам деятельности, масштабам производства и пр. Преимущественным способом изъятия денег в доход государства от малого бизнеса должен стать сбор за право осуществления того или иного вида деятельности, который необходимо взимать в твердой разумной сумме один раз в год. Размеры аналогичных местных налогов и сборов в разных регионах сильно отличаются. Экономические расчеты и прогнозы воздействия этих сборов на предпринимательский климат и состояние рынка не проводятся, а единственным мотивом их установления являются сиюминутные фискальные интересы местных властей. Чтобы избежать проявлений волюнтаризма и субъективизма, необходимо, по нашему мнению, скорректировать действующее положение, разрешающее субъектам Российской Федерации и органам местного самоуправления вводить дополнительные налоги без ограничения численности и размеров налоговых изъятий. Возможно, выходом из создавшегося положения стало бы ограничение предельного уровня отчислений от прибыли предприятий, которые могли бы изыматься через местные налоги. Необходимо установить, чтобы такие налоги в общей сумме не превышали 5% от прибыли предприятий, а не от валовой выручки или товарооборота. Необходимо законодательно закрепить полномочия региональных и муниципальных органов власти в сфере налогообложения.

Необходимо усилить действенность налоговых льгот. В настоящее время они носят декларативный, формальный характер. Так, льготы вновь созданным предприятиям предоставляются в течение года со дня регистрации. Однако именно столько же времени уходит на налаживание производства, а потому смысл такой льготы теряется. В связи с этим вновь созданным предприятиям необходимо предоставлять льготы не с момента регистрации, а с момента получения первой прибыли.

Учитывая низкую инвестиционную активность в России, было бы экономически целесообразно для субъектов малого предпринимательства отменить налог на добавленную стоимость, а также пошлины на импортное оборудование, ввозимое для собственного производства, независимо от срока поставки и источников финансирования. По той же причине следовало бы освободить полностью от налогообложения вклады инвесторов и прибыль предприятий, направляемые на развитие производства, НИОКР, содержание объектов социальной сферы, а также ту часть валютных поступлений, которая направляется на техническое перевооружение предприятий, обновление основных фондов. В условиях кризисного развития и резкого спада производства было бы целесообразно поставить в преимущественное положение малые предприятия, реально увеличивающие объемы производства. В этой связи следовало бы освободить от налога часть прибыли, полученной от увеличения объема реализации продукции в сопоставимых ценах. Упрощенная система налогообложения обладает определенным набором характеристик, которые делают нецелесообразным ее применение на многих предприятиях из числа тех, которые формально имеют право ее использовать. Эти характеристики далеко не всегда следует толковать как недостатки упрощенной системы, поскольку во многих случаях выбор предприятиями традиционной системы является рациональным и экономически обоснованным. Вместе с тем, некоторые правовые аспекты применения упрощенной системы требуют доработки. В определенной степени переход на упрощенную систему налогообложения — это вынужденная мера. Общепринятая система более объективно учитывает доходы и расходы предпринимателей и устанавливает их взаимоотношения с бюджетом. Однако широкое распространение мелких предприятий и индивидуальных предпринимателей и невозможность их контролирования делают применение упрощенной системы налогообложения достаточно целесообразной.

Основной причиной создавшегося положения является то, что при разработке доходности различных видов деятельности значения доходности определяются в одинаковом размере, как для юридических, так и для физических лиц, в то время как юридические лица до перевода их на уплату единого налога уплачивали налоговые платежи в значительно большем размере. Для объективного определения величины вмененного дохода должна быть разработана система показателей, отражающих реальные доходы налогоплательщиков.

Во многих регионах показатели базовой доходности, оказывающие основное влияние на размер налогообложения вмененного дохода, установлены для организаций в заниженных размерах (из расчета применительно к индивидуальным предпринимателям), т.е. в размерах, не обеспечивающих компенсацию ранее уплачиваемых ими налогов (НДС, акцизы, налог на прибыль, налог на имущество, налоги в дорожные фонды и т. д.). Кроме того, зачастую занижается размер базовой доходности в результате лоббирования в законодательных (представительных) органах интересов отдельных групп предпринимателей, занимающихся определенным видом бизнеса, что приводит к значительным колебаниям размеров базовой доходности

по одним и тем же видам деятельности в разных регионах.

Исходя из вышеизложенного, минимальные и максимальные размеры вмененного дохода и иных значений составляющих формул расчета ЕНВД по видам деятельности необходимо устанавливать решениями Правительства Российской Федерации. При этом следует учесть, что в настоящее время при определении базовой доходности за основу принимаются статистические данные о налоговой нагрузке и другие показатели по группе плательщиков, которые явно занижены в связи со значительным неучтенным наличным денежным оборотом, который в принципе просчитывается, и определенные технологии расчета реальных показателей имеются. В определенной степени единообразия можно достичь, используя при расчетах Письмо Правительства РФ от 7 сентября 1998 г. № 443 БП-ПБ «Рекомендуемые формы расчета суммы единого налога, а также перечень рекомендуемых составляющих». Однако указанная рекомендуемая схема, учитывая многие параметры деятельности, сохраняет все главные недостатки региональных методик. Прежде всего, несправедливым по отношению ко многим категориям плательщиков является средний коэффициент доходности, исчисленный на основе данных бухгалтерского учета и статистики: он ставит мелкий, средне- и низкорентабельный бизнес в крайне сложное положение. Какая-то привязка к подотраслевой рентабельности при расчете базовой доходности обязательно нужна. Что касается торговли подакцизными товарами, то представляется вообще нецелесообразным переводить соответствующие предприятия на уплату единого налога на вмененный доход.

Налогоплательщики, т. е. организации и физические лица, уплачивающие единый налог, попадают в более совершенную и здоровую правовую ситуацию. Простота исчисления налога не приводит к значительным неосознательным налоговым правонарушениям. Постоянная сумма налога позволяет верно рассчитать свои силы, правильно организовать бизнес. Общеизвестно, что постоянные налоги стимулируют развитие бизнеса: уплачивая единую сумму при увеличении оборота, предприниматели могут уменьшить процент изъятия от выручки. Единый налог, не зависящий от величины реального оборота, позволяет безболезненно легализовать большую часть бизнеса, избавиться от постоянного страха перед приходом контролирующих органов.

В то же время очевидно, что основной материальный эффект введения налога связан с переводом на льготную уплату индивидуальных предпринимателей, но не юридических лиц. В то же время ограничение для юридических лиц потенциально чревато их перерегистрацией в физические, поскольку выгода очевидна.

Одним из достоинств данной системы налогообложения является выведение из теневой экономики доходов малого предпринимательства и реальное поступление платежей в бюджеты разных уровней. Недостатком этого закона, по нашему мнению, является то, что согласие субъекта малого предпринимательства на перевод на уплату единого налога на вмененный доход не требуется, а несправедливым, — что в федеральном законе Российской Федерации «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчет-



ности для субъектов малого предпринимательства” от 25 декабря 1995 года № 222-ФЗ для субъектов малого предпринимательства установлены неравные права, а именно: юридические лица в случае превышения суммы налога, подлежащего уплате, над суммой, установленной в патенте, производят доплату, в то время как для предпринимателей без образования юридического лица сумма патента является фиксированным платежом. Вместе с тем, при сумме налога в размере меньшем, чем предусмотрено патентом, юридические лица имеют право на возмещение (возврат) излишне уплаченных сумм, в то время как предприниматели лишены такого права. Иными словами, субъекты малого предпринимательства поставлены в неравные условия, что противоречит Гражданскому кодексу РФ.

## Литература

### Нормативно-правовые документы

1. Налоговый кодекс РФ (1 часть) (в редакции Федеральных законов от 09.07.1999 № 154-ФЗ, от 02.01.2000 № 13-ФЗ).
  2. Налоговый кодекс (2 часть)
  3. Гражданский кодекс РФ от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ (часть 1) (в редакции Федеральных законов от 20.02.96 № 18-ФЗ, от 12.08.96 № 111-ФЗ, от 08.07.99 № 138-ФЗ).
  4. Гражданский кодекс РФ от 26 января 1996 года № 14-ФЗ (часть 2) (в редакции Федеральных законов от 12.08.1996 № 110-ФЗ, от 24.10.1997 № 133-ФЗ, от 17.12.1999 № 213-ФЗ)
  5. Гражданский процессуальный кодекс РСФСР (в редакции от 04.01.99)
  6. Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г № 2270 “О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней”.
  7. Указ Президента РФ от 17 сентября 1994 № 1929 “О развитии финансового лизинга в инвестиционной деятельности”.
  8. Закон РСФСР от 20 декабря 1991 “Об инвестиционном налоговом кредите”.
  9. Федеральный закон “О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О налоге на прибыль предприятий и организаций” от 31 декабря 1995 № 227-ФЗ
  10. Федеральный закон “О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации” от 14 июня 1995 № 222-ФЗ.
  11. Федеральный закон “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства” от 29.12.95 № 222-ФЗ.
  12. Федеральный закон «О едином налоге на вмененный доход с определенных видов деятельности от 31.07.98 № 148-ФЗ.
  13. Постановление Правительства РФ от 29 июня 1995 г “О развитии лизинга в инвестиционной деятельности”.
  14. Постановление Правительства РФ от 1 декабря 1994 г. № 1322 “О мерах по обеспечению участия малых негосударственных предприятий в реализации государственных программ и выполнении заказов для государственных нужд.”
  15. Постановление Правительства РФ от 19 августа 1994 г. № 967 “Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов”.
- ### Специальная литература
16. Аваев В.С. Налоговая политика в индустриальных странах. Сборник обзоров. - М.: Финансы, 1995.
  17. Алебастрова И.А. Муниципальные системы в странах Восточной Европы: конструктивные аспекты. – М.: Экономика, 1994.
  18. Андреева И.А. и др. Реформы местного самоуправления в странах Западной Европы». - М.: Экономика, 1994.
  19. Брызгалин Б.М. Комментарий к Налоговому кодексу РФ. – М.: Аналитик-Пресс, 2000.
  20. Брызгалин Б.М. Методы налоговой оптимизации. – М.: Аналитик-Пресс, 2001.
  21. Годме П.М. Финансовое право. - М.: Финансы, 1981.
  22. Дмитриенко В.И. Торговая политика советского государства после перехода к НЭПу:1921-24 годы. - М.: Наука, 1971.
  23. Разумнова И.И. Мелкие формы в США: Экономика и управление. - М.: Наука, 1989.
  24. Мелкая и кустарно-ремесленная промышленность СССР.- М., 1928, с.141
  25. Мелкая и ремесленная промышленность Сибирского края. – Новосибирск: Тмпо-лит.изд. “Красное знамя” в Томске, 1929, с.X Y111
  26. Некрасовский В. Организация промышленности в Японии. - М.: Экономика, 1995.
  27. Суханов А.А. Малые предприятия в условиях перехода к рынку. - М.: Экономика, 1991.
  28. Серегин А.С. Эффективность малого бизнеса. \_ М.: Экономика, 1990.
  29. Краюхин Г.А. и др. Малые предприятия в условиях рынка. - Ташкент : Узбекистан, 1991.
  30. Курицын А.И. Управление в Японии: организация и методы. - М.: Экономика, 1994.
  31. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: теории и практики. – М.: Право, 1993.
  32. Котельников Налоговые службы Нидерландов в действии. М.: Инфра-М, 1996, с. 37.
  33. Малый бизнес в России., - М., ИСАРП/КОНЭКО, 1998, с. 273.
  34. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России. – М.: Финистинформ, 2000.
  35. Окунева Л.П., Дробоздина Л.А. и др. Финансы. Денежное обращение. Кредит. Учебник для вузов. – М.: Финансы. Юнити, 1999.
  36. Павлова Л.П., Леонова Л.А. Малый бизнес. Упрощенная система налогообложения. - М.: УМЦ МНС РФ, 2000.
  37. Поляк Г.Б. Предпринимательство. Учебник для вузов. - М.: Юнити, 1997.
  38. Поляк Г.б. Бюджетная система России. Учебник для вузов. – М.: Юнити-Дана, 2001.
  39. Поляк Г.Б. Финансовый менеджмент. Учебник для вузов. - М.: Юнити, 1997
  40. Попов И.В., Калюжная С.В. Малый бизнес в России и за рубежом. Учебное пособие. - М.: Изд. МГАП — Мировая книга, 1994.
  41. Роберт М.Фалмер . Энциклопедия современного управления. - М.: Экономика, 1992.
  42. Родионова В.М. Финансы.Учебник для вузов. – М.: Финансы и статистика, 1995
  43. Рыбников А.А. Мелкая промышленность в России. Сельские ремесленно-кустарные промыслы до войны. - М.: Новая деревня, 1923, с.10
  44. Ремесленники и ремесленное управление в России.- П-г., 1916, с.18
  45. Толкушин А.В. Налоги и налогообложение. - М.: Юрист, 2000
  46. Ткаченко А.Н. Немонополистический сектор в условиях современного капитализма. - М.: Наука, 1995.
  47. Животовская И.Г. Местные органы власти и производство в Италии. - М.: Экономика, 1994.
  48. Питерс Т, Уотермен Р. В поисках эффективного управления (Опыт лучших компаний”). - М.: Прогресс, 1996.
  49. Черкасов А.И. Органы местного самоуправления в зарубежных странах: сравнительное исследование. - М.: Экономика, 1994.
  50. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. - М.: Финансы-Юнити, 1999.
  51. Черник Д.Г, Павлова Л.П. и др. Налоги и налогообложение.Учебное пособие. - М.: Инфра-М, 2001.
  52. Шумпейтер И. Теория экономического развития. Пер. С нем. - М.: Прогресс, 1994.

53. Терлецкий А.И. "Современное уголовное право". – М.: Юринформ, 1994.
54. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. – М.: Инфра\_М, 2000.
55. Яковлев В.М. Развитие предпринимательства. – М.: Экономика, 1994
- Статьи и монографии**
56. Брызгалин Б.М. «Можно ли уплатить налоги за другое предприятие?», «Учет, налоги и право» прил. к «Финансовой России», 2001, № 8.
57. Бухвальд, А.Виленский .Кредитование малого предпринимательства// «Вопросы экономики», 2001, №4, с.97
58. Малый бизнес "БХАИ-БХАИ" (Опыт Индии). - Деловой мир, 1998, № 7.
59. Лацис О.Р. "Индивидуальный труд в современной социалистической экономике. - Коммунист, 1987, № 1, с.74-82.
60. Пастухов М. Внимание промысловой кооперации социалистическому сектору народного хозяйства//Вестник промысловой кооперации, 1931, № 7, с.4..
61. Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. – М.: Финансы, 1992.
62. Горский И.В. Налоговая политика и экономический рост населения. – М.: Финансы, 1999, № 1, стр.22-26.
63. Горский И.В. О налогообложении субъектов малого бизнеса. - Все о налогах, 1998, № 1.
64. Горский И.В., Медведева О.В. О налоговом бремени населения. - Налоговый вестник, 1998, № 11
65. Князев В.Г. О роли малых предприятий на потребительском рынке Москвы. - Деньги и кредит, 1999, № 12
66. Князев В.Г., Черник Д.Г. Налоговые системы зарубежных стран - Деньги и кредит, 1999, № 10
67. Малис Н.И. Альтернативная система налогообложения малого бизнеса. – М.: Финансы, 1994, № 11.
68. Малис Н.И. Налогообложение малого бизнеса: проблемы и перспективы. М.: Финансы, 1999, № 1.
69. Малис Н.И.ЕНВД – панацея от всех бед. – М.: Финансы, 2001, № 2
70. Жолквер Н. Доля малого бизнеса в ФРГ //Новое время, 1998, № 7, стр.13.
71. Франция: государственная поддержка мелкого бизнеса. //Реформа, 1997, № 4, с.9.
72. Орлов А. Малое предпринимательство: старые и новые проблемы//Вопросы экономики, 1997, № 4, с.139.
73. Павлова Л.П. Проблемы налогообложения в Российской Федерации. //Финансы, 1998, № 1.
74. Павлова Л.П. Особенности налогообложения малых предприятий, производящих научно-техническую продукцию и пути его совершенствования. //Налоги, 1997, № 2, с.121-128.
75. Сорокина В. Малый бизнес по-британски //Мировая Экономика и международные отношения, 1996, № 9, с.102.
76. Шулуз А. Мелкие и средние предприятия ФРГ //Российский экономический журнал, 1996, № 3, с.78-88.
77. Виркунен В. Российский бизнес прячется в тень. //Деловой мир, 4 марта 1998.
78. Бабаева С. Налоги для малого бизнеса: не просто, а очень просто.//Московские новости, № 24 , 9-16 апреля 1999.
79. Козлова О.П. Применение упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства. – //Финансы, 2000, № 9
80. Крылов Г.З. Взимание и внесение налогов в Японии. //Финансы, 1994, № 8.
81. Российское предпринимательство. Приоритеты национальной экономики в 1995г. годовой доклад Торгово-промышленной палаты Российской Федерации. - М., 1995.
82. Пансков В.Г. Организационные вопросы налоговой реформы. //Финансы, 2000, № 2
83. Пансков В.Г. Поступления налогов в 1998 году :оценка и реальность. //Налоговый вестник, 1998, № 3
84. Тимофеева О.Ф. О новой системе налогообложения малого предпринимательства //Деньги и кредит, 1995, № 8.
85. Федоров В, Цыпичко А. Развитие малого предпринимательства //Деньги и кредит, 1997, № 1
86. Цыпин И.О. Совершенствование экономической работы предприятий в условиях реформы. //Управление и экономика предприятий, № 127
87. Юткина Т.Ф Из истории российского налогообложения. //Бюллетень налогоплательщика, 2001, № 2
88. Вопросы статистики. 1999, № 9.
89. Neus Deutschland, 1998, 12 Nowember
90. Small Business Administration and Juvestment Act with Washington — 1986, p.3.
91. "Финансовые известия", 5 марта 1996, с.4

*Юшкова Орзу Османовна*