

1.3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА В РОССИИ

Гретченко А.И., д.э.н., профессор
 Всероссийской государственной налоговой академии
 Минфина РФ, заслуженный деятель науки РФ;
 Манахов С.В., к.э.н., Международный институт
 бизнес-тренинга

В статье рассматривается ряд мер, направленных на совершенствование государственной политики в области налогообложения малого и среднего предпринимательства в развитие ФЗ-209 от 24.07.2007. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

Малый бизнес в рыночной экономике – ведущий сектор, определяющий темпы экономического роста, структуру и качество валового национального продукта (ВНП). Во всех развитых странах на долю малого бизнеса приходится 60-70% ВНП. В таких странах, как США, Япония, Германия, Франция, Великобритания, подавляющую долю – 99,3-99,7% от количества предприятий составляют так называемые малые и средние предприятия. Они выделяются среди прочих по численности занятых (например, не более 500 человек) или размеру основного капитала. На них производится почти половина объема выпускаемой продукции. Как правило, такие предприятия дают 75-80% новых рабочих мест, в отличие от крупных производств, где наблюдается сокращение занятости.

В России число зарегистрированных малых предприятий (МП) на 1 января 2007 г. составило 1 032,8 тыс., что на 5,5% выше, чем по состоянию на 1 января 2006 г. Количество МП в расчете на 100 тыс. жителей достигло 719,9 ед., увеличившись по сравнению с 1 января 2006 г. на 37,3 ед. Основные показатели развития малого предпринимательства в России за исследуемый период представлены в табл. 1.

Таблица 1

ДИНАМИКА РАЗВИТИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В РОССИИ ЗА 2004-2006 гг.

№	Показатели	2004 г.	2005 г.	2006 г.
1	Количество зарегистрированных МП в расчете на 100 тыс. населения	656,6	682,6	719,9
2	Среднесписочная численность работников МП, тыс. чел.	7 815,1	8 045,2	8 582,8
3	Доля занятых на МП в общей среднесписочной численности занятых, %	16,1	16,7	17,8
4	Объемы оборота МП по РФ, млн. руб.	2 273 878,0	9 650 742,9	12 099 232,3
	в том числе: на душу населения, руб.	15 664,2	67 264,7	84 330,4
5	Инвестиции в основной капитал на МП в РФ, млн. руб.	93 969,0	120 469,1	171 321,7
	В том числе на душу населения, руб.	647,3	839,7	1 194,1

Совершенствование налогообложения предприятий и организаций малого и среднего бизнеса как основы для построения эффективной системы регулирования их деятельности давно стало приоритетным вопросом государственной политики России. Однако решение этой задачи невозможно без четкого определения субъектов таких правоотношений.

Следует отметить, что содержание понятия малого и среднего предпринимательства (МСП) имеет важное теоретическое и практическое значение, поскольку позволяет наиболее полно отразить сущность данного рода бизнеса как особого социально-экономического явления.

Как свидетельствуют проведенные исследования, борьба приверженцев качественного и количественного подхода к выработке методологии единой классификации малых и средних фирм привела к установлению комбинированных критериев. Сочетание количественных и качественных признаков позволяет осуществить комплексную оценку малых предприятий, обеспечить наиболее полное выявление резервов повышения их эффективности и предусмотреть оптимальные согласованные меры государственной системы регулирования и, в частности, налогообложения для той или иной категории фирм.

Обобщая зарубежный опыт, необходимо отметить, что Комиссия ЕС для целей налогообложения, статистического наблюдения и национальных программ поддержки к малому бизнесу относит:

- микро-предприятия – фирмы с численностью персонала до 10 человек и с суммой годового оборота или валюты баланса – до 2 млн. евро;
- малые предприятия с численностью до 50 человек и с суммой годового оборота, либо валюты баланса не превышающей 10 млн. евро;
- средние предприятия с численностью до 250 человек, годовой оборот до 50 млн. евро, либо валюта баланса – до 43 млн. евро.

В США предельная численность работников на предприятиях малого бизнеса еще выше – до 500 человек, а качественными характеристиками их деятельности являются величина активов и годовая прибыль.

В отличие от развитых стран, в России до последнего времени отсутствовала единая многоуровневая классификация хозяйствующих субъектов для целей налогообложения и налогового контроля, статистического наблюдения и международного анализа.

Российское законодательство до принятия ФЗ-209 от 24 июля 2007 г. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», вступающего в силу с 1 января 2008 г., не содержало деления фирм на «микро-предприятия», «малые» и «средние».

До последнего времени Налоговый кодекс РФ вообще не содержал упоминания о субъектах малого предпринимательства. Главы 26.2 и 26.3, вводящие специальные налоговые режимы и призванные стимулировать развитие малого бизнеса, определяли иной круг лиц, не соответствующих понятию субъекта малого предпринимательства по ранее действующему закону от 14.06.95 г. №88-ФЗ. Статистическое наблюдение в РФ организовано лишь за субъектами малого предпринимательства, максимальная численность персонала которых 100 человек, а значит, при сопоставлении основных показателей деятельности малого бизнеса в России и за рубежом мы фактически упускаем из вида значительную группу средних предприятий с

численностью работников от 100 до 250 (500) человек. Между тем, мировой, в частности, европейский опыт показывает, что не менее важное значение для экономики имеет среднее предпринимательство.

Более того, в определении субъектов малого предпринимательства отсутствует качественная характеристика деятельности предприятий, отражающая эффективность их деятельности.

Вышеназванные причины, по нашему мнению, являются препятствием для проведения адресной программы поддержки, сравнительного анализа эффективности функционирования малого и среднего бизнеса по международным параметрам и разработки гармоничной системы налогообложения¹.

Введении в действие с 1 января 2008 года нового закона ФЗ-209 от 24 июля 2007 г. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»², безусловно, можно считать давно назревшей и необходимой составляющей реформы налогообложения отечественного бизнеса.

Анализ экономической роли и значимости российского малого и среднего бизнеса по критериям ЕС (до 250 человек)³ и США (до 500 человек) показал, что, вопреки широко распространенному мнению, российские малые и средние предприятия и организации находятся на высоком уровне развития, и по качественным характеристикам деятельности вполне могут конкурировать с западными. Для целей исследования нами были использованы следующие показатели, определяющие индекс развития малого и среднего бизнеса в странах ЕС:

- доля малого и среднего бизнеса в общем числе хозяйствующих субъектов;
- доля рабочих, занятых на малых и средних предприятиях в общем числе экономически активного населения страны;
- доля рынка (доля малого и среднего бизнеса в общем объеме выручки).

В результате анализа этих показателей выяснилось, что малые и средние предприятия и организации с максимальной численностью персонала – до 250 человек – составляют 94,3% всех хозяйствующих субъектов России, что близко к значению в ЕС (99,8%) и США (99,9%). Российский малый и средний бизнес (по критерию ЕС) обеспечивает занятость почти половины рабочего населения и удерживает 46,9% рынка товаров, работ и услуг. При использовании критерия США эти показатели возрастут до 60,9 и 53,8% соответственно (рис. 1).

¹ Одним из нововведений Закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», с точки зрения объекта нашего исследования, является включение в законодательство четких понятий микро-, малого и среднего бизнеса с учетом двух основных критериев: численности работающих и выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовой стоимости активов за предшествующий календарный год. Так, с учетом критерия численности к микро-предприятиям относятся компании, в которых работает не более 15 чел., к малым – не более 100, к средним – не менее 101 и не более 250 чел.

² Закон регулирует сферу развития не только малого, но и среднего предпринимательства. Именно поэтому предметом его правового регулирования являются отношения, возникающие между юридическими лицами, физическими лицами, органами государственной власти Федерации и субъектов, а также органами местного самоуправления по вопросам развития малого и среднего предпринимательства (МСП). Тем самым, впервые в российское законодательство вводится понятие «среднее предпринимательство».

³ Количественный критерий отнесения хозяйствующих субъектов к сфере малого и среднего бизнеса в ЕС совпадает с российским, вводимым ФЗ-209 от 24 июля 2007 г.

Таким образом, проведенный сравнительный анализ показывает принципиальную важность унификации критериев малых и средних предприятий в соответствии с международными стандартами для получения объективной оценки экономической роли и значимости субъектов малого и среднего бизнеса в России и за рубежом для сопоставления финансово-экономических показателей их деятельности и организации статистического наблюдения.

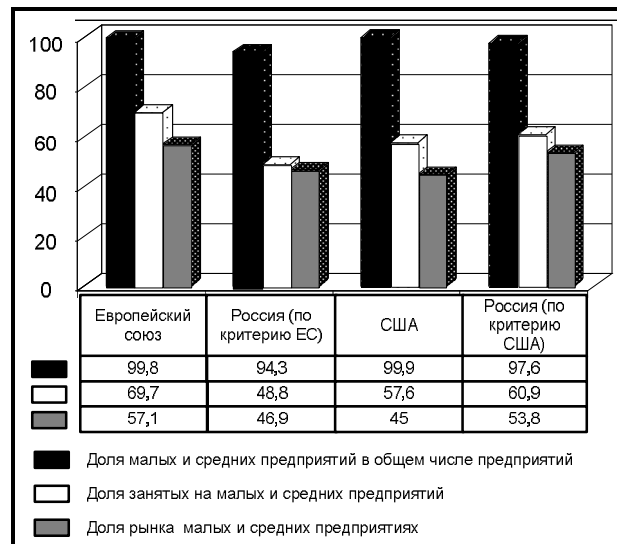


Рис. 1. Сравнение показателей деятельности малого и среднего бизнеса в России, ЕС и США в 2006 г., %

Применение единой классификации хозяйствующих субъектов России в соответствии с принятым ФЗ-209 от 24.07.07 г. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» является необходимым и для внутренней политики государства, поскольку правильная группировка малых и средних фирм позволяет более эффективно выстроить систему регулирования их деятельности и систему налогообложения.

Проведенные исследования показали, что своим развитием и значительной ролью в экономике страны малый и средний бизнес Европы обязан в большей степени эффективной государственной политике: интересы малого и среднего сектора лоббируются на самом высоком уровне. Проводятся многочисленные программы поддержки, направленные как на сферу налогового регулирования, так и на область неналоговых правоотношений. Вместе с тем в России виды государственной поддержки и направления развития малого бизнеса, формы и методы государственного регулирования до настоящего времени устанавливаются Федеральным законом РФ от 14.06.95г. №88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации». В соответствии с этим законом разрабатывались федеральные программы поддержки малого предпринимательства, создавались фонды поддержки, гарантировалось размещение среди субъектов малого предпринимательства государственных заказов.

Однако противоречивость предпринимаемых мер на федеральном и региональном уровнях власти, недостаточное финансирование программ развития, отмена большинства льготных положений данного закона и,

наконец, несогласованность с нормами налогового законодательства привели к необходимости пересмотра и совершенствования государственной системы регулирования и, в первую очередь, налоговой политики как самого результативного способа воздействия на малый и средний бизнес.

Отметим, что законом ФЗ-209 от 24.07.07 г. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» ст. 7 «Особенности нормативно-правового регулирования развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» предусматривается ряд мер, направленных на совершенствование государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства:

- специальные налоговые режимы, упрощенные правила ведения налогового учета, упрощенные формы налоговых деклараций по отдельным налогам и сборам для малых предприятий;
- упрощенная система ведения бухгалтерской отчетности для малых предприятий, осуществляющих отдельные виды деятельности;
- упрощенный порядок составления субъектами малого и среднего предпринимательства статистической отчетности;
- льготный порядок расчетов за приватизированное субъектами малого и среднего предпринимательства государственное и муниципальное имущество;
- особенности участия субъектов малого предпринимательства в качестве поставщиков (исполнителей, подрядчиков) в целях размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд;
- меры по обеспечению прав и законных интересов субъектов малого и среднего предпринимательства при осуществлении государственного контроля (надзора);
- меры по обеспечению финансовой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства;
- меры по развитию инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства.

Реализация указанных мероприятий, безусловно, должна стать большим шагом в развитии отечественного малого и среднего бизнеса, однако их простой декларации недостаточно – необходима реальная продуманная политика реализации, более того, уточнение критериев отнесения к категориям малого и среднего бизнеса, исходящих из численности занятого персонала, является лишь первым этапом реформ. Для того чтобы закон реально заработал, прежде всего необходимо разработать критерии, определяющие отнесение хозяйствующих субъектов к микро-, малому или среднему бизнесу на основе данных об их обороте, а также существенным образом изменить действующие режимы налогообложения.

Таким образом, новый Закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» не лишен серьезных недостатков. На наш взгляд, они прежде всего скрываются в его декларативном характере, недоучете качественных критериев, т.е. финансово-экономических показателей активности предприятий, в неполном соответствии европейским группам по численности персонала (см. табл. 2). В результате этого невозможно сопоставить статистические показатели, финансово-экономические характеристики, оценить эффективность налогообложения, программы государственной поддержки, а также вклад определенной группы предприятий в экономику страны. Это затрудняет и сравнение с зарубежными странами, и регионов Российской Федерации между собой.

Таблица 2

КРИТЕРИИ МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В ЕС И ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ФЗ-209 ОТ 24.07.07

Человек

Показатели	Критерии ЕС	Критерии, предлагаемые законом
Микропредприятия		
Численность	До 10	До 15
Малые предприятия		
Численность	До 50	До 100
Средние предприятия		
Численность	До 250	До 250

Заметим, что в основе российской классификации должен лежать именно европейский подход.

- Во-первых, наметившаяся унификация единых финансово-экономических характеристик, применяемых в России и ЕС, а также переход на Международные стандарты финансовой отчетности обуславливает единую направленность в развитии законодательства РФ и стран-участников ЕС.
- Во-вторых, с 2005 г. Федеральная служба государственной статистики перешла от учета объемов производства продукции (работ, услуг) на малых предприятиях к учету объемов оборота, что позволяет использовать этот же показатель при установлении качественного критерия деятельности малого и среднего бизнеса в России.

Однако применение абсолютных числовых данных ЕС по обороту (валюте баланса) в России преждевременно, а определить величину оборота для российских малых и средних предприятий в условиях инфляции и отсутствия полных статистических данных (в разрезе категорий) достаточно сложно. Поэтому мы предлагаем, опираясь на сформированные в ФЗ-209 от 24.07.07 критерии по численности персонала и европейский опыт, определить следующие средние значения объема выручки в зависимости от размера предприятий:

- для микробизнеса – 65 млн. руб.;
- для малого бизнеса – 250 млн. руб.;
- для среднего – 1 млрд. 550 млн. руб. (см. табл. 3).

Таблица 3

КРИТЕРИИ МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В ЕС И ПРЕДЛАГАЕМЫЕ К ПРИМЕНЕНИЮ В РФ

Показатели	Критерии ЕС	Критерии, предлагаемые к применению
Микропредприятия		
Оборот за год (или валюта баланса)	2 млн. евро	65 млн. руб.
Малые предприятия		
Оборот за год (или валюта баланса)	10 млн. евро	250 млн. руб.
Средние предприятия		
Оборот за год (или валюта баланса)	50 млн. евро	1 млрд. 550 млн. руб.

Предельные значения для оборота (или валюты баланса) должны ежегодно корректироваться на коэффициент – дефлятор ВВП. Корректировку необходимо производить также в соответствии с индексом развития фирм, ростом производительности труда и экономического благосостояния населения, что предусматривается и в Рекомендациях Комиссии ЕС.

Как уже указывалось выше, разработка критериев определения предприятий малого и среднего бизнеса, осуществленная в Законе «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», – это первый этап налоговой реформы, необходимый для обеспечения полной и регулярно обновляемой информационной базы о предприятиях и организациях

малого и среднего бизнеса в целях государственного (статистического и налогового) контроля, выработки курса реформ, программ поддержки, реализации международных программ и пр. Формировать базу данных о малых и средних предприятиях, оценивать эффективность проводимых налоговых реформ мы предлагаем при помощи введения единой Декларации субъекта малого и среднего бизнеса, содержащей сведения, позволяющие налоговым органам вести реестр малых и средних предприятий, отслеживать структуру и динамику развития предприятий.

- количество занятых и оборот предприятия, определяющие статус фирмы;
- виды осуществляемой деятельности (и расшифровку выручки по ним);
- используемые налоговые режимы;
- налоговый вклад субъектов малого и среднего бизнеса и пр.

Эта декларация должна заменить многочисленные и малосодержательные справки, которые не являются обязательными и зачастую содержат недостоверные и противоречивые сведения. Более того, учет налоговых доходов в разрезе субъектов малого и среднего предпринимательства позволит оценить эффективность использования различных систем налогообложения и выработать направления их совершенствования.

При этом еще раз хотелось бы подчеркнуть, что только при использовании единой унифицированной классификации малого и среднего предпринимательства в России и ЕС появляется возможность сопоставить реальное экономическое положение, произвести объективную оценку налогового бремени для малого бизнеса в Российской Федерации и за рубежом, выработать согласованные меры государственной политики и реализовать международные программы развития поддержки малого (среднего) предпринимательства в России.

Предложенная классификация даст возможность повысить эффективность и специальных налоговых режимов.

Напомним, что в настоящее время субъекты малого предпринимательства⁴ выбирают между использованием общей системы налогообложения и применением специальных налоговых режимов:

- упрощенной системы налогообложения;
- системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

На сегодняшний день упрощенная система налогообложения⁵ используется налогоплательщиками в добровольном порядке и представляет собой специализированный налоговый режим для хозяйствующих субъектов с ограниченными доходами от реализации и численностью работающих.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором подается заявление о пе-

реходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со статьей 248 НК РФ, не превысили 15 млн. рублей.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности⁶ вводится в действие по решению субъектов Российской Федерации путем принятия соответствующего регионального закона.

Система единого налога предусмотрена для применения в тех сферах предпринимательской деятельности, где не представляется возможным осуществление контрольных и учетных функций предпринимательских операций либо проведение учетных мероприятий значительно затруднено и малоэффективно.

Следует отметить, что, в отличие от упрощенной системы налогообложения, переход на систему единого налога является обязательным для хозяйствующих субъектов, осуществляющих на территории субъекта Российской Федерации, в котором введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом. При этом налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с общим режимом налогообложения. Соответственно, такие налогоплательщики обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой применяются иные режимы налогообложения.

Для того чтобы сделать выводы об эффективности упрощенной системы налогообложения, действующей в нашей стране на сегодняшний момент, проанализируем динамику поступлений от ЕНУС и ЕНВД в консолидированный бюджет РФ за последние годы (см. табл. 4).

⁶ Данный налоговый режим регулируется главой 26.3 НК РФ с учетом внесенных изменений ФЗ от 31.12.2002 №191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса РФ» и некоторые другие акты законодательства РФ», ФЗ от 29.07.2004 № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» и ФЗ-101 от 21.07.2005. «О внесении изменений в главы 26.6 и 26.3 части второй НК РФ и некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ».

В мае 2000 г. принят Федеральный закон от 17.05.2007. №85-ФЗ, внесший изменения, в том числе в главу 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов предпринимательской деятельности» части второй Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, изменен перечень видов деятельности, подлежащих переводу на уплату единого налога на вмененный доход. Кроме того, установлено, что в отношении предпринимательской деятельности, осуществляемой в рамках договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, ЕНВД не применяется. Уточнен понятийный аппарат, используемый в целях применения ЕНВД (в новой редакции изложено понятие розничной торговли, торгового места, введены такие понятия, как помещение для временного размещения и проживания, площадь стоянки) и др. Изложена в новой редакции таблица, содержащая физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовую доходность в месяц.

⁴ С принятием ФЗ-209 от 24.07.07 г. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» специальные налоговые режимы будут касаться не только малого бизнеса, но среднего предпринимательства, чего в нашем законодательстве раньше не было, но что соответствует мировой практике и европейскому уровню. Поэтому в перспективе специальные налоговые режимы предполагают уплату одного налога вместо всей той массы налогов, которые платят сегодня субъекты малого и среднего предпринимательства.

⁵ Данный налоговый режим регулируется главой 26.2 НК РФ с учетом внесенных изменений ФЗ-101 от 21.07.2005. «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй НК РФ и некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ».

Таблица 4

ПОСТУПЛЕНИЕ ЕНУС И ЕНВД ОТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ БЮДЖЕТ РФ ЗА ПЕРИОД С 2004 по 2007 гг.⁷

Поступление единого налога по упрощенной системе налогообложения (ЕНУС)		Поступление единого налога на вмененный доход (ЕНВД)	
2007			
Прогноз на 2007 г. тыс. руб.	2007 г. в % к 2006 г. ⁸	Прогноз на 2007 г. тыс. руб.	2007 г. в % к 2006 г.
63 050 000	119	51 700 000	97
2006			
По итогам 2006 г. тыс. руб.	2006 г. в % к 2005 г.*	По итогам 2006 г. тыс. руб.	2006 г. в % к 2005 г.
47 221 541,8	132	47 713 859	114,6
2005			
По итогам 2005 г. тыс. руб.	2005 г. в % к 2004 г.*	По итогам 2005 г. тыс. руб.	2005 г. в % к 2004 г. ¹
32 810 655,4	120,7	38 191 850	134,5
2004			
По итогам 2004 г. тыс. руб.	2004 г. в % к 2003 г.*	По итогам 2004 г. тыс. руб.	2004 г. в % к 2003 г. ¹
24 510 320	142	25 605 612	154,6

Поступления единого налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, по итогам 2006 г. относительно 2004 г. в целом по стране в абсолютных величинах увеличились на 92,6%. По прогнозным оценкам, в 2007 г. консолидированный бюджет получит еще на 33,5% ЕНУС больше чем в 2006 г. (без учета ИПЦ). Поступления единого налога на вмененный доход по итогам 2006 г. относительно 2004 г. в целом по стране увеличились в 1,86 раза, за данный период наблюдалось постепенное снижение темпов прироста собираемости налога. Данная тенденция по прогнозам сохранится и в 2007 г. в абсолютном выражении будет наблюдаться небольшой рост поступлений, на 11-12%, однако при учете ИПЦ фактическая величина поступлений по итогам года может даже немного сократиться.

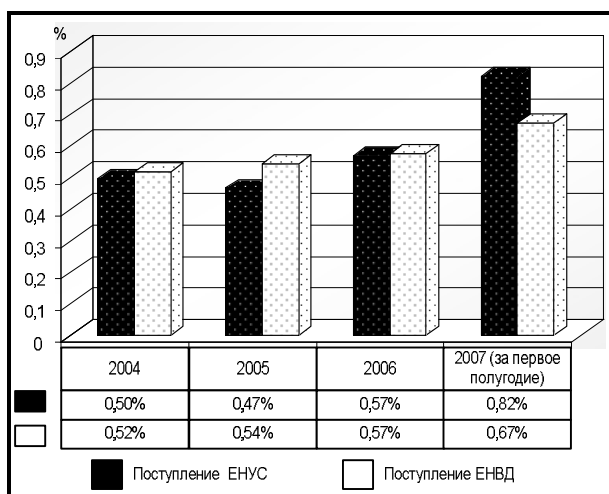


Рис. 2. Доля ЕНУС и ЕНВД, поступающих в бюджетную систему РФ, в общем консолидированном бюджете за 2004-2007 гг.⁹

⁷ За 2007 г. представлены прогнозные значения поступлений и ИПЦ (на основе данных за 1-е полугодие 2007 г.).

⁸ С учетом ИПЦ.

Налоговый вклад спецрежимов в консолидированный годовой бюджет РФ за весь рассматриваемый период в целом не превысил 1,14% (см. рис. 2), или приблизительно 0,3% от ВВП в год. Однако в точности оценить налоговый вклад субъектов малого и среднего бизнеса, применяющих общий режим или уплачивающих налог с предпринимательского дохода физических лиц, не представляется возможным. Как было отмечено выше, из-за отсутствия понятия малого предпринимательства в действующем Налоговом кодексе РФ учет налоговых платежей данной категории налогоплательщиков и основных показателей их деятельности в нашей стране не ведется.

Для оценки эффективности существующей системы налогового регулирования деятельности малого и среднего бизнеса в России нами, помимо величины налогового вклада, были использованы такие показатели налоговой нагрузки на малые и средние предприятия и организации, как сумма налоговых платежей в расчете на одного плательщика и доля налоговых платежей в валовой выручке предпринимателей.

При сопоставлении полученных результатов выяснилось, что сумма налоговых платежей, приходящихся на одно предприятие (индивидуального предпринимателя), с введением с 2003 г. в действие глав Налогового кодекса о специальных налоговых режимах сократилась. Каждый участник упрощенной системы налогообложения стал платить в среднем в 3 раза меньше налогов, а плательщики налога на вмененный доход – в 1,7 раза меньше.

Доля налоговых платежей в валовой выручке налогоплательщиков, уплачивающих единый налог в соответствии с главами 26.2 и 26.3, также год от года снижалась. В 2006 г. доля налогов в валовой выручке отдельных предприятий и организаций при использовании системы ЕНВД оказалась в 2,5 раз меньше, чем при общем режиме налогообложения, а при использовании УСН – в 7,5 раза меньше.

Тем не менее, как свидетельствуют проведенные исследования, несмотря на все выгоды использования спецрежимов, налогоплательщики постоянно сталкиваются с неурегулированным законодательством вопросами и стремятся разрешить их в свою пользу, изобретая массу способов скрыть прибыль, избежать единого налога или занижить его. Анализируя теоретические принципы и практику применения специальных налоговых режимов (глав 26.2 и 26.3 НК РФ), авторы придерживаются мнения, что несмотря на достаточно благоприятные условия налогообложения, имеется ряд безусловных недостатков соответствующих глав Налогового кодекса РФ, среди них: отсутствие реального упрощения систем налогообложения, учета и отчетности, неоднозначность толкования понятий, сложность переходного периода, – все это провоцирует налогоплательщиков на сокрытие доходов, разработку и использование теневых схем.

Как показал опрос самих налогоплательщиков, по их субъективным оценкам, налоговое бремя по спецрежимам должно быть еще меньше, что противоречит не только принципу справедливости налогообложения, но и международной практике.

Малый и средний бизнес развитых стран также может использовать несколько систем налогообложения,

⁹ Источник: официальный сайт Федерального казначейства.

это специальные налоговые режимы (обусловленные приоритетами национальной экономической политики), общий режим (налог на прибыль корпораций) и подоходный налог для частных предпринимателей. Для обеспечения объективности оценки налоговой нагрузки на малый бизнес в России и за рубежом нами были сопоставлены все названные налоговые режимы в отдельности.

О налоговой нагрузке на малые и средние предприятия и организации, применяющие общепринятую систему налогообложения (налог на прибыль и прочие налоговые платежи), можно судить исходя из общих показателей налогового бремени. В качестве таковых нами были использованы удельный вес налоговых поступлений в ВВП страны и совокупная налоговая ставка (т.е. сумма ставок основных налогов, которые приходится платить предпринимателям).

После того как данные показатели по ряду государств мира были проранжированы, выяснилось, что наибольшее налоговое бремя несет бизнес развитых северо-европейских стран, а Россия вошла в пятерку государств с наименьшей налоговой нагрузкой. Если в ЕС налоговая нагрузка на экономику составляет до 50% от ВВП (среднее значение в 2006 г. – 37,9%), то в России – 27,4%, а совокупная налоговая ставка в государствах ЕС почти в 2 раза выше, чем в РФ (см. рис. 3).

В большинстве рассмотренных стран, исходя из неоклассических позиций, стараются не вводить налоговые льготы и спецрежимы для малого и среднего бизнеса, чтобы не дискриминировать прочих хозяйствующих субъектов. С другой стороны, в этих же странах малому и среднему бизнесу оказывается наибольшая поддержка неналогового характера (в виде субсидий, льготного кредитования, программ поддержки, услуг и пр.), а налоговое регулирование осуществляется посредством прогрессивного налогообложения, что позволяет малым и средним фирмам в период своего становления использовать минимальные ставки налога на прибыль. В дальнейшем, завоевав свою нишу на рынке и постепенно наращивая объемы производства, такие компании безболезненно переходят на более высокие ставки. При этом чтобы, предприниматели не были заинтересованы в искусственном сдерживании развития предприятий, наивысшая ставка налога на прибыль, как правило, несколько ниже предыдущей, т.е. вводится элемент регрессии. Типичным примером такого подхода является прогрессивное налогообложение прибыли предприятий в Бельгии, Великобритании, Франции.

Прогрессивная шкала используется и для налогообложения личных доходов частных предпринимателей, верхние значения таких ставок могут достигать 59% (в Швеции и Швейцарии) и даже 63% – в Дании. Кроме того, индивидуальные предприниматели в большинстве стран уплачивают и социальные налоги, ставки которых достигают 40%. Но при этом для тех, кто занят частным бизнесом, введен особый необлагаемый минимум, средняя величина которого в анализируемых странах составляет 5 900 евро в год, для сравнения: в Российской Федерации – 140,4 евро.

Наконец, в тех государствах, в которых для малого и среднего бизнеса предусмотрены специальные режимы налогообложения (Бразилия, Великобритания, Венгрия, Греция, Португалия, США и т.д.), эффективная ставка налогообложения для прибыли малых и средних пред-

приятий и организаций составляет в среднем 17,4%, или 0,64 от общей ставки налога на прибыль, что соответствует российскому значению 0,625 (ставка по упрощенной системе, база «доходы минус расходы», к общей ставке налога на прибыль).

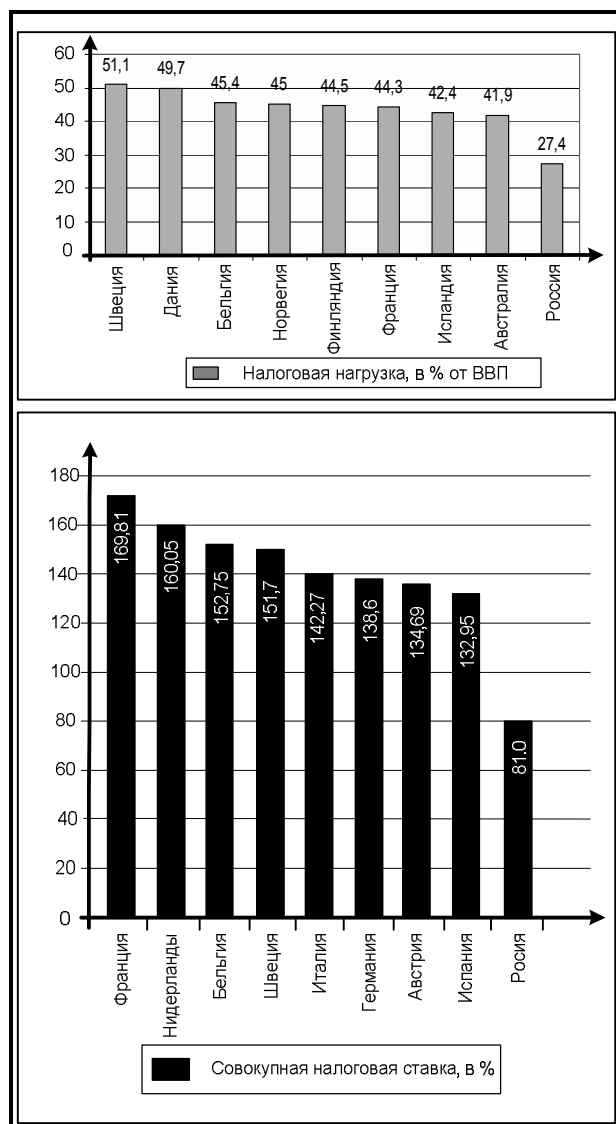


Рис. 3. Рейтинг стран по уровню налоговой нагрузки и величине совокупной налоговой ставки, 2006 г.

В ряде используемых в выборке стран для малого бизнеса установлены прогрессивные ставки. Поэтому при использовании в расчетах максимальной ставки для малого бизнеса значение исследуемого показателя было бы еще выше.

Исходя из приведенных выше данных, можно сделать вывод, что дальнейшее снижение налоговой нагрузки на малый и средний бизнес является нерациональным, основой налоговой реформы должно стать расширение числа хозяйствующих субъектов, имеющих право на использование специальных налоговых режимов, в рамках ФЗ-209 от 24.07.2007, это возможно осуществить за счет привлечения к специальным налоговым режимам нового вводимого законом класса – среднего предпринимательства. Считаем целесообразным разрешить

использование упрощенной системы средними фирмами, закрепив за ними в рамках этого режима налоговую базу –доходы минус расходы и повышенную ставку единого налога (20%). Это позволит не только поддерживать предприятия с численностью работников до 250 человек, но и создать налоговые стимулы для роста и развития малых фирм и формирования класса среднего предпринимательства.

На следующем этапе необходимо реформировать специальный режим в виде единого налога на вмененный доход. В международной практике (в отличие от упрощенной системы налогообложения) точного аналога российской системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход нет. Однако основным принципом используемых за рубежом спецрежимов для определенных видов деятельности является максимальное соответствие налогового бремени фактической доходности бизнеса и отсутствие дискриминирующих положений. Этим же принципам должны отвечать и российские специальные налоговые режимы.

На сегодняшний день социальные и экономико-географические особенности субъектов РФ никаким образом не отражены в Налоговом кодексе, они должны учитываться корректирующими коэффициентами, которые показывают степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом. Несоразмерность налоговой нагрузки по регионам объясняется различиями в порядке и методике определения корректирующего коэффициента K_2 , которые утверждаются представительными органами муниципальных районов. Разнородность используемых подходов, главным образом не учитывающих все многообразие влияющих факторов, не могут обеспечить не только тождество вмененного и фактического дохода, но и сопоставимость налоговой нагрузки для предпринимателей в различных субъектах РФ. В связи с чем предлагается закрепить единый подход к определению корректирующего коэффициента, при котором наиболее объективные и справедливые значения коэффициента K_2 устанавливались бы пропорционально показателю рентабельности, достигая максимального значения равного 1, для тех субъектов предпринимательской деятельности, которые имеют наибольшую рентабельность.

Именно рентабельность является главным показателем деятельности предприятий, отражающим результат влияния всех возможных факторов и условий ведения бизнеса. Применение такой методики возможно для большей части регионов Российской Федерации, поскольку рентабельность является наиболее часто анализируемым показателем, достаточно прозрачно определяется на основании бухгалтерской отчетности и, по существу, лежит в основе всех используемых подходов. Унификация способов исчисления корректирующего коэффициента базовой доходности и порядка детализации видов экономической деятельности даст возможность сопоставлять значения K_2 и сравнивать налоговое бремя для фирм, осуществляющих одни и те же виды деятельности в разных районах России.

Кроме того, для оценки эффективности функционирования системы ЕНВД и рациональности использования в качестве корректирующего коэффициента показателя рентабельности предлагается вести обязательный учет динамики основных характеристик этого

режима по регионам РФ, позволяющих определить соответствие фактического и вмененного дохода.

Считаем целесообразным ввести ряд корректирующих положений в действующее законодательство. В частности, добиваясь максимального соответствия российских специальных режимов налогообложения организационным принципам их функционирования, в связи с этим предлагается:

- во-первых, урегулировать вопросы переходных периодов при смене одного режима на другой:
 - закрепить принцип однократного налогообложения доходов (прибыли, авансов);
 - исключать у плательщиков НДС из последующей налоговой базы по этому налогу стоимость продукции, приобретенной у плательщиков единого налога, исчисляемого в соответствии с главами 26.1, 26.2, 26.3 Налогового кодекса РФ;
 - предусмотреть правила учета выпадающих доходов (расходов), четко определить налоговую базу переходного периода по НДС;
 - разрешить добровольное принятие решения об уплате НДС участниками упрощенной системы.
- во-вторых, авторы данного исследования обосновывают необходимость реального упрощения упрощенной системы налогообложения и отмены ряда положений, прописанных в главе 26.2 Налогового кодекса РФ, которые значительно усложняют ведение предпринимателями учета и исчисление единого налога, но не играют существенной роли для целей налогообложения (к примеру, обязательное применение одного из методов оценки товаров и постепенное списание затрат на приобретение запасов или материалов). Для стимулирования образования новых фирм предлагается освободить от уплаты налогов микропредприятия в первые 2 года деятельности с обязательным условием компенсации неполученных государством доходов в случае их скорой ликвидации.

Для малых и средних предприятий на общем режиме налогообложения рационально ввести (по примеру Великобритании и Бразилии) единую декларацию по всем основным налогам, что сократит время на заполнение многочисленных и разрозненных деклараций и снизит вероятность технических ошибок.

Влиять на развитие малого предпринимательства авторы предлагают и мерами стимулирующего характера в приоритетных, с точки зрения государственных интересов, отраслях. Например, при проведении НИОКР и получении положительного результата малыми предприятиями – плательщикам налога на прибыль – предусмотреть дополнительное списание до 25% от стоимости расходов на НИОКР и право на ускоренную амортизацию; разрешить списание расходов на НИОКР в рамках упрощенной системы налогообложения.

В области неналогового регулирования предлагаем максимально использовать международный опыт поддержки и развития малого бизнеса, участвовать в совместных программах, внедрять собственные, сотрудничать с потенциальными инвесторами. На базе единой классификации субъектов малого (среднего) предпринимательства должны разрабатываться и реализовываться государственные программы развития, поддержки, кредитования и пр.

Реализация предложенных мер поможет совершенствовать систему налогообложения малого и среднего бизнеса, распределить налоговую нагрузку между субъектами хозяйственной деятельности соразмерно их масштабу, стимулировать рост и развитие малых предприятий, улучшить налоговое администрирование и повысить налоговые доходы консолидированного бюджета РФ.

Литература

1. Боброва А.В. Концептуальная модель теории налогов // Финансы и кредит. 2005. №23 (191). С. 40-42.
2. Борзунова О.А. Правовые вопросы совершенствования налоговой системы / Финансы №7. – 2005.
3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Учетная политика предприятия для целей налогообложения. «Налоги и финансовое право», 2004 г.
4. Бурцева А.М. Уклонение от налогов и налоговая оптимизация: зарубежный опыт «Российский налоговый курьер», № 4, февраль 2005 г.
5. Вишневская Н.Г. Регулирующая роль налога на прибыль на современном этапе и в перспективе // Налоговый вестник, 2002, №10.
6. Горский К.В. Некоторые параметры налоговой реформы / Финансы №2 – 2004.
7. Давыдова Л.В., Фокина О.Г. Роль налогов в формировании стратегии экономического роста / Финансы и кредит – №28 – 2004. – С. 7-8.
8. Мельникова Н.П. Развитие налоговой системы Российской Федерации: опыт, проблемы, перспективы (обзор Круглого стола) «Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях», № 24, декабрь 2004 г.
9. Никитин С., Никитин А., Степанова М. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада // МЭиМО. – 2000. – №11. – С. 55
10. Пансков В.Г. Узловые проблемы совершенствования налогообложения (снова об ускорении налоговой реформы и ее завершении) / Российский экономический журнал. – 2005. – №3. – С. 8.
11. Пушкарёва В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – Финансы и статистика – М., 2005.
12. Россия в цифрах. 2003-2007. – М.: Финансы и статистика, 2004-2007.
13. Сажина М.А. Формирование налоговой системы России в условиях становления рыночной экономики / Финансы и кредит. – 2004. – № 8.– С. 13.
14. Сапелкина А.А. О совершенствовании налоговой отчетности как факторе повышения эффективности налогового контроля // Финансы. 2004. №5. с. 30.
15. Экономика и жизнь. Еженедельник. 2004-2007.

Гретченко Анатолий Иванович

Манахов Сергей Владимирович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы статьи бесспорна, т.к. малый и средний бизнес в рыночной экономике – ведущий сектор, определяющий темпы экономического роста, структуру и качество валового национального продукта. В рецензируемой статье раскрывается содержание понятия малого и среднего предпринимательства, имеющего важное теоретическое и практическое значение, позволяющего наиболее полно отразить сущность данного рода бизнеса как особого социально-экономического явления.

Авторы отмечают, что несовершенство законодательной базы является препятствием для проведения адресной программы поддержки, сравнительного анализа эффективности функционирования малого и среднего бизнеса по международным параметрам и разработки гармоничной системы налогообложения.

Проведенный в статье сравнительный анализ показывает принципиальную важность унификации критериев малых и средних предприятий в соответствии с международными стандартами для получения объективной оценки экономической роли и значимости субъектов малого и среднего бизнеса в России и за рубежом для сопоставления финансово-экономических показателей их деятельности и организации статистического наблюдения.

Авторы статьи подвергают критическому анализу действие нового закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». По их мнению, это прежде всего его декларативный характер, недоучет качественных критериев, т.е. финансово-экономических показателей активности предприятий, неполное соответствие европейским группам по численности персонала. В результате этого невозможно сопоставить статистические показатели, финансово-экономические характеристики, оценить эффективность налогообложения, программы государственной поддержки, а также вклад определенной группы предприятий в экономику страны. Это затрудняет сравнение с зарубежными странами и регионов Российской Федерации между собой.

Авторы предлагают максимально использовать международный опыт поддержки и развития малого бизнеса, участвовать в совместных программах, внедрять собственные и сотрудничать с потенциальными инвесторами. На базе единой классификации субъектов малого (среднего) предпринимательства должны разрабатываться и реализовываться государственные программы развития, поддержки, кредитования и пр.

Реализация предложенных мер поможет совершенствовать систему налогообложения малого и среднего бизнеса, распределить налоговую нагрузку между субъектами хозяйственной деятельности соразмерно их масштабу, стимулировать рост и развитие малых предприятий, улучшить налоговое администрирование и повысить налоговые доходы консолидированного бюджета РФ.

Подводя итог рецензированию статьи, можно сделать общий вывод о том, что она соответствует требованиям, предъявляемым к аналогичным работам, и может быть опубликована в открытой печати.

Зуев В.М., заслуженный деятель науки РФ, д.э.н., профессор ВГНА Минфина России

1.3. SYSTEM DEVELOPMENT OF THE TAXATION OF THE FACTORIES AND THE ORGANIZATIONS OF SMALL AND MEDIAL BUSINESS IN RUSSIA

A.I. Gretchenko, Doctor of Science (Economic), the Professor of the All-Russia State Tax Academy of the Ministry of Finance of the Russian Federation, the Honoured Worker of a Science of the Russian Federation;
S.V. Manahov, Candidate of Science (Economic) the International Institute of Business Training

In the article the several measures are examined directed on perfection of public policy in area of taxation of small and middle enterprise in development of FZ-209 from 24.07.07 «About development of small and middle enterprise in Russian Federation»