

Налоговое законодательство и его влияние на развитие малого и среднего бизнеса

© 2009 И.В. Гашенко

Ростовский государственный экономический университет “РИНХ”

В последнее десятилетие много говорится об исключительной важности малого бизнеса для развития экономики, формирования “среднего класса”, обеспечения политической и социальной стабильности в обществе. В эти же годы принято немало законов, указов, постановлений и других нормативных актов, направленных на поддержку малого предпринимательства. Не менее важной является проблема совершенствования системы налогообложения малого бизнеса.

Ключевые слова: льготное налогообложение, вмененный доход, патентная система, упрощенная система налогообложения, категории хозяйствующих субъектов.

Одной из важнейших сфер экономики является малый и средний бизнес. Субъектам данной категории предпринимательства свойственны большая гибкость по сравнению с крупными предприятиями, они легче приспосабливаются к изменяющейся конъюнктуре рынка.

В малом предпринимательстве занята большая часть населения, что улучшает социальную обстановку, благотворно сказывается на развитии экономики.

Приоритетный характер приобретает развитие малого бизнеса при структурной, качественной перестройке экономики, чему присущ рост безработицы вследствие сокращения объемов производства в отраслях народного хозяйства. Поддержка малого предпринимательства имеет и большое политическое значение: образование слоя самодостаточного предпринимательства, работающего в своих интересах и заинтересованного в развитии рыночных, демократических институтов, может улучшить социально-экономическую ситуацию в обществе.

Упрощение условий налогообложения и правил ведения бухгалтерского учета позволяет создать наиболее благоприятные условия для развития малого и среднего бизнеса во многом за счет снижения затрат на составление отчетности.

Как показывают исследования, возможны два варианта льготного налогообложения малого предпринимательства: первый предусматривает упрощение порядка исчисления и уплаты налогов и сборов без сокращения их числа, второй предполагает оценку налоговой базы на основе косвенных данных о доходе налогоплательщика с применением фиксированных величин налоговых платежей.

Особенно важными представляются целевая направленность льготных налоговых режимов и отсутствие возможности их использования субъектами налогообложения, не относящимися к малому и среднему бизнесу. В этой связи важна

законодательная увязка Налогового кодекса Российской Федерации с федеральным законодательством, поддерживающим малое и среднее предпринимательство.

В самом начале перехода России на путь рыночных реформ в 1988 г. было принято решение о поддержке малого предпринимательства, и, как результат, в начале 1990-х гг. появились многочисленные кооперативы, объекты торговли, общественного питания, оказания услуг населению и т. д.

Развитие малого бизнеса было тесно связано с реализацией политики его налогообложения. За последние 16 лет можно выделить несколько заметных событий, произошедших в сфере налогообложения малого предпринимательства. С 1991 г. в соответствии со ст. 8 закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 “О налоге на прибыль предприятий и организаций” малые предприятия, занимающиеся приоритетными видами деятельности, были освобождены на первые два года своей деятельности от уплаты налога на прибыль, а в третий и четвертый год уплачивали его не в полном размере. С 1994 г. малые предприятия были освобождены от ежемесячных авансовых выплат налога на прибыль и НДС. Учитывая характерный для того времени уровень инфляции, это была весьма существенная преференция. С 1996 г. малый бизнес получает ряд льгот в соответствии с федеральным законом от 29 декабря 1995 г. №222-ФЗ “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства”. В 1998 г. был принят федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ “О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности”.

Результатом проведенного за последние восемь лет совершенствования налоговой системы стало значительное снижение налоговой нагрузки в целом на экономику страны при одновременном увеличении налоговых поступлений.

Уровень налоговой нагрузки считается основным показателем качества проводимой налоговой политики. Динамика уровня налоговой нагрузки свидетельствует о прогрессе в проведении налоговой реформы, с его снижением связывают надежды на ускорение экономического роста. Однако не меньшее значение имеет структура налоговой системы: набор используемых налоговых инструментов, соотношение ставок и формы налогового администрирования. Реализуемая налоговая политика играет ключевую роль в формировании структуры экономики как за счет распределения между секторами прибыли, остающейся после налогообложения, так и за счет формирования системы стимулов.

Еще несколько лет назад большинство малых предприятий облагались налогами по стандартной общепринятой системе налогообложения. В соответствии с такой системой они должны были уплачивать все виды действующих на то время налогов. По подсчетам, к 2002 г. количество фирм, которые работали по данной системе, составило чуть менее 500 тыс.

Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства вступила в действие с 1 января 1996 г. Таким образом, с учетом постоянных изменений и вносимых поправок упрощенная система налогообложения применяется уже 13 лет. Первоначально этот льготный налоговый режим применялся наряду с налоговыми льготами для малых предприятий по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. С развитием налогового законодательства и введением в действие части второй НК РФ, в том числе главы 21 “Налог на добавленную стоимость”, главы 25 “Налог на прибыль организаций”, налоговые льготы для малых предприятий по вышеуказанным налогам были отменены.

С 1 января 2003 г. часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена гл. 26.2 “Упрощенная система налогообложения”, которая заменила действовавший до этого аналогичный специальный налоговый режим, на тот момент уже достаточно измененный. Последующие поправки в данную главу НК РФ, вступившие в силу с 1 января 2006 г., сделали специальный налоговый режим еще более льготным и привлекательным для субъектов предпринимательской деятельности.

В результате эволюции законодательной базы упрощенной системы налогообложения в ней появилось множество достоинств. Анализ применения УСН показал, что:

1) максимально упростилось ведение налогового учета. Теперь весь налоговый учет сво-

дится лишь к ведению Книги учета доходов и расходов;

2) облегчился документооборот за счет значительного сокращения форм отчетности;

3) заметно упростился порядок отражения хозяйственных операций в Книге учета доходов и расходов;

4) юридические лица платят один налог вместо совокупности федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Причем размер налога определяется по результатам хозяйственной деятельности организации за отчетный период;

5) индивидуальные предприниматели не платят налог на доходы физических лиц;

6) субъектам налогообложения предоставляется право выбора объекта налогообложения: это могут быть либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов;

7) субъекты малого предпринимательства не платят НДС;

8) перечень расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, определяемую при применении упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения “доходы минус расходы”, был заметно расширен дважды: с 1 января 2003 г., затем с 1 января 2006 г.

Достоинства упрощенной системы налогообложения определили увеличивающееся с каждым годом число налогоплательщиков, добровольно перешедших на УСН. Интерес к упрощенной системе налогообложения в первую очередь объясняется относительно невысокой налоговой нагрузкой в сравнении с аналогичным показателем при работе с использованием общего режима налогообложения.

Предпринимаемые Правительством РФ меры, создающие стимулы для перехода субъектов предпринимательской деятельности на специальные налоговые режимы, в том числе из сферы “теневого” бизнеса, позволили за период 2002-2007 гг. увеличить количество налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (упрощенная система налогообложения, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности) с 2,0 млн. до 3,7 млн. (из них 1,0 млн. - организации), или в 1,8 раза, а поступления налогов, уплачиваемых в связи с применением этих режимов, выросли в 3,3 раза¹.

В связи с тем, что порядок исчисления налоговой базы при применении УСН в результа-

¹ Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов // http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/05/Osnovnye_napravleniya_2009-2011-_20081505.doc.

те внесения в него изменений стал более льготным, рост налоговых платежей от УСН несколько отстает от роста количества налогоплательщиков. Вместе с тем одной из причин роста числа налогоплательщиков-организаций стало их разукрупнение в целях минимизации налогообложения.

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности не является альтернативой упрощенной системе налогообложения. Обе главы могут применяться на территории одного субъекта РФ одновременно, более того, они могут одновременно применяться в одном конкретном субъекте малого бизнеса, занимающемся различными видами деятельности.

Совершенствование применения единого налога на вмененный доход нацелено, прежде всего, на привлечение внимания к полному исполнению налоговых обязательств со стороны организаций и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью в сфере розничной торговли, общественного питания, бытового и транспортного обслуживания, т.е. таких налогоплательщиков, которые значительную часть расчетов осуществляют в наличной форме, где значительно затруднен налоговый контроль.

В результате введения системы налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход в регионах и муниципальных образованиях (с 2006 г.) произошло значительное увеличение суммы налогов и сборов, уплачиваемых индивидуальными предпринимателями и малыми предприятиями в консолидированный бюджет. Данные результаты сложились вследствие легализации деятельности субъектов налогообложения и не сопровождались увеличением налоговой нагрузки по сравнению с ранее уплачиваемыми ими налогами.

Упрощенная процедура исчисления единого налога дает возможность избежать значительного числа неосознанных налоговых правонарушений. Определенная, фиксированная величина налога позволяет налогоплательщику рассчитать свободные от налоговых обязательств средства, правильно организовать бизнес. Налоговые органы имеют возможность проводить контрольные мероприятия в отношении большего количества налогоплательщиков, тем самым повышая налоговые доходы бюджета и исключая предпосылки для совершения правонарушений.

Упрощенное налогообложение малого предпринимательства, помимо снижения налоговых правонарушений, допущенных непреднамеренно, позволяет снизить затраты субъектов налогообложения на обработку взаимоотношений нало-

гоплательщика с государством. Снижение временных, финансовых затрат на заполнение бухгалтерской и налоговой отчетности, на ее представление в налоговые органы, на погашение налоговых обязательств позволяет направлять ресурсы предприятия на свою прямую деятельность. Особенно актуальны упрощенный учет и налогообложение для индивидуальных предпринимателей, зачастую представляющих в одном лице и руководителя, и бухгалтера, и прочих работников.

В данной связи необходимо отметить возрождение патентной формы налогообложения индивидуальных предпринимателей, что говорит о ее многочисленных преимуществах и достоинствах, главным из которых является упрощение взаимоотношений между налогоплательщиками и государством. В этом отношении обложение на основе патента выступает высшей формой подобного упрощения. Отметим также, что упрощенная система налогообложения на основе патента выступает одной из форм вмененного налогообложения.

Недостатком обложения по внешним признакам является нарушение принципа равенства в обложении, поскольку реальный доход всегда отличается от среднего условного. Кроме того, вмененное обложение не учитывает личных обстоятельств. Это противоречие “вмененки” требует определить ее как переходную форму налогообложения, имеющую право на существование до тех пор, пока отношения государства в лице налоговых органов и субъектов налогообложения не “созреют” до перехода на общую налоговую систему.

Принимая концепцию “переходного” содержания вмененного обложения, следует признать, что “вмененка” на основе патента не может носить обязательного характера. Налогоплательщик вправе на общих основаниях вести учет и платить налоги, он в принципе не может быть лишен возможности представить все необходимые документы для полноценного расчета реальной налоговой базы и соответствующей суммы налога. Добровольность применения вмененного обложения, помимо абстрактных теоретических резонансов, имеет такие благоприятные следствия, как необходимость серьезного обоснования вмененного дохода законодателем и формирования потребности и желания общепринятого учета у налогоплательщика.

В связи с вышеуказанным можно отметить, что патентная система носит промежуточный характер между упрощенной системой налогообложения и единым налогом на вмененный доход, поскольку ст. 346.25.1 НК РФ “Особеннос-

ти применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента” входит в состав главы 26.2 “Упрощенная система налогообложения”, ее применение носит добровольный характер. В то же время патентная система имеет свойства вмененного налогообложения, поскольку распространяется на определенные виды деятельности с потенциально возможным к получению индивидуальным предпринимателем годовым (вмененным) доходом.

Представляется возможным сделать вывод, что отнесение патентного налогообложения к частному случаю упрощенного налогообложения прежде всего обусловлено добровольным характером его применения со стороны налогоплательщиков (в отличие от вмененного налогообложения).

Достаточно длительная история применения упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства позволяет выявить наиболее острые проблемы, связанные с функционированием данного специального налогового режима, одной из которых является **проблема определения критериев, дающих право на применение УСН.**

В последние годы изменение налогового законодательства, затрагивающего вопросы использования упрощенной системы налогообложения, шло по пути увеличения размеров доходов субъекта налогообложения за девять месяцев и за год, соответственно позволяющих перейти на УСН и сохранять право на применение данного спецрежима, а также по сути расширения перечня расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы. Однако эти меры не сопровождалась од-

В материалах, подготовленных комиссией по инвестициям к заседанию Совета по торговле и развитию в рамках 17-й сессии ООН (2000 г.), предложена следующая схема разделения субъектов малого предпринимательства, исходя из численности штатных работников: субъекты микробизнеса - не более 5 чел.; субъекты малого бизнеса - от 6 до 50 чел.; субъекты среднего бизнеса - от 51 до 250 чел.

Для каждой категории предприятий предусмотрена своя система отчетности того уровня детализации, который соответствует размерам предприятия.

В связи с тем, что между европейскими странами существуют различные подходы к определению секторов микро-, малого и среднего бизнеса (SME), общеевропейские программы фактически адресованы лишь части SME в каждой отдельной стране. Свои собственные определения SME использовали такие организации, как Европейский инвестиционный банк и Европейский инвестиционный фонд. В целях приведения определений SME, применяемых на территории Европейского союза, в единый, унифицированный вид, Европейская комиссия приняла следующее определение микро-, малых и средних предприятий, которые в совокупности составляют сектор SME в экономиках западноевропейских стран (табл. 1).

Для того чтобы согласно приведенной классификации ЕС субъект предпринимательской деятельности считался микро-, малым или средним предприятием, он должен соответствовать критерию численности и одному из двух финансовых критериев. Кроме того, предприятие должно быть экономически независимым, что

Таблица 1. Критерии отнесения субъектов предпринимательства к малому и среднему бизнесу, принятые в странах -членах Европейского союза

Показатели	Средние предприятия	Малые предприятия	Микропредприятия
Максимальное число работающих, чел.	250	50	10
Максимальная величина годового оборота*:			
млн. евро	40	7	-
млн. руб.	1360	238	
Максимальная величина балансовой стоимости:			
млн. евро	27	5	
млн. руб.	918	170	

* Курс евро к рублю принят из расчета 34 руб. за 1 евро.

новременным введением норм в гл. 26.3 НК РФ, направленных на предотвращение искусственного дробления предприятий на более мелкие единицы в целях искусственного получения доступа к праву на использование УСН и увязанных с законодательством, регламентирующим поддержание малого и среднего бизнеса.

предполагает ситуацию, при которой предприятие или группе предприятий, не принадлежащих сектору SME, может принадлежать не более 25% собственности предприятия из сектора SME. Верхние границы годового оборота и балансовой стоимости активов, указанные в определении, должны регулярно, обычно один раз в че-

тыре года, пересматриваться, чтобы учесть изменения, происходящие в экономиках стран - участниц ЕС (изменение уровня цен, рост производительности труда).

Основной критерий отнесения предприятия к SME - количество работающих, финансовые критерии необходимы для определения реальной значимости предприятия и его позиции среди конкурентов. Критерий по числу занятых учитывает как полную, так и частичную занятость на предприятии.

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

В отличие от развитых стран, в России отсутствует единая многоуровневая классификация хозяйствующих субъектов для целей налогообложения и налогового контроля, статистического наблюдения и международного анализа. В определении субъектов малого предпринимательства, данном федеральным законом от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации", отсутствует качественная характеристика деятельности предприятий, отражающая эффективность деятельности предприятия. Кроме

того, в Налоговом кодексе РФ отсутствует упоминание о субъектах малого и среднего предпринимательства.

Главы 26.2 и 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации, вводящие специальные налоговые режимы и призванные стимулировать развитие малого бизнеса, определяют иной круг лиц, не соответствующих понятию субъекта малого предпринимательства, регламентированного Федеральным законом от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ.

Тем не менее, основными "потребителями" упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход являются малые и средние предприятия, удовлетворяющие требованиям как Налогового кодекса, так и вышеупомянутого Федерального закона.

Отметим, что с 1 января 2008 г. Федеральный закон от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ утратил силу в связи с принятием федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации". При этом новый федеральный закон не внес принципиальных изменений в условия соответствия предприятия категории субъектов малого и среднего предпринимательства (табл. 2).

Своим развитием и значительной ролью в экономике страны малые и средние предприятия Европы обязаны в большей степени эффективной государственной политике: интересы ма-

Таблица 2. Сравнение критериев отнесения субъекта бизнеса к малому и среднему предпринимательству

Критерий	Закон №209-ФЗ	Закон №88-ФЗ
Категории хозяйствующих субъектов	Потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий). Индивидуальные предприниматели. Крестьянские (фермерские) хозяйства	Коммерческие организации. Физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица
Доля участия в уставном капитале субъекта малого (среднего) предпринимательства (для юридических лиц)	Не более 25%	Не более 25%
Предельная численность работников	От 101 до 250 чел. включительно для средних предприятий. До 100 чел. включительно для малых предприятий. Среди малых выделяются микропредприятия (до 15 чел.)	От 30 до 100 чел. в зависимости от вида деятельности организации
Дополнительный критерий	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельных значений, установленных Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства	-

лого сектора лоббируются на самом высоком уровне. Проводятся многочисленные программы поддержки, направленные как на сферу налогового регулирования, так и на область неналоговых правоотношений. В России виды государственной поддержки и направления развития малого бизнеса, формы и методы государственного регулирования определяются федеральным законодательством, в соответствии с которым разрабатываются федеральные программы поддержки малого предпринимательства, создаются фонды поддержки, гарантируется размещение среди субъектов малого и среднего предпринимательства государственных заказов. Принят и ряд сопутствующих нормативных документов.

В связи с принятием федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» критерии отнесения субъекта предпринимательской деятельности к малому и среднему бизнесу определены в несколько отличном по сравнению с европейскими показателями виде (табл. 3).

Таблица 3. Критерии отнесения субъектов предпринимательства к малому и среднему бизнесу, принятые в Российской Федерации

Показатели	Средние предприятия	Малые предприятия	Микропредприятия
Максимальное число работающих, чел.	250	100	15
Максимальная величина годового оборота, без НДС (или максимальная величина балансовой стоимости), млн. руб.*	1000	400	60

* Постановление Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 556 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».

Кроме того, одним из параметров соответствия юридического лица критериям субъекта малого и среднего предпринимательства является условие, при котором суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) данного юридического лица не должна превышать 25% (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), а доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25 %.

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 субъекты малого и среднего предпринимательства.

Современное состояние налогообложения малого бизнеса в России можно охарактеризовать следующим образом.

Во-первых, с принятием второй части Налогового кодекса окончательно закрепились наметившаяся тенденция по отмене льгот.

Во-вторых, была ограничена законодательская инициатива субъектов РФ, со стороны которых все чаще случались злоупотребления предоставленной им властью.

В-третьих, была утрачена взаимосвязь понятий малого предпринимательства для целей государственной поддержки, статистического наблюдения и налогообложения.

В настоящее время налоговый вклад малого предпринимательства в бюджетную систему России формируется с учетом четырех режимов налогообложения: классического (налога на прибыль и прочих налоговых платежей), двух специальных: упрощенной и системы налогообложения в виде ЕНВД, а также налога на доходы физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Однако отсутствие единой классификации делает невозможным сопоставление совокупных налоговых платежей малого бизнеса в бюджетную систему РФ и развитых стран. Если в Евросоюзе в группу субъектов малого бизнеса, за которыми организуется статистическое наблюдение, входят предприятия с численностью до 250 чел., то в Российской Федерации достоверно не определить налоговый вклад даже субъектов малого предпринимательства. Отсутствуют (или представлены в чрезвычайно сжатом виде) открытые, публичные статистические данные о со-

циально-экономических результатах финансово-хозяйственной деятельности субъектов малого и среднего бизнеса.

Налоговые органы ведут мониторинг и регулярно формируют сведения только об участниках двух упомянутых специальных налоговых режимов (УСН и ЕНВД). Их налоговый вклад в консолидированный бюджет РФ за период 2001-2005 гг. в целом не превысил 1,3% (см. рису-

Доля налоговых платежей в валовой выручке налогоплательщиков, уплачивающих единый налог в соответствии с гл. 26.2 и 26.3 НК РФ, также с каждым годом снижалась. В 2006 г. доля налогов в валовой выручке отдельных предприятий при использовании системы ЕНВД оказалась в 25 раз меньше, чем при общем режиме налогообложения, а при использовании УСН - в 7,5 раз меньше.

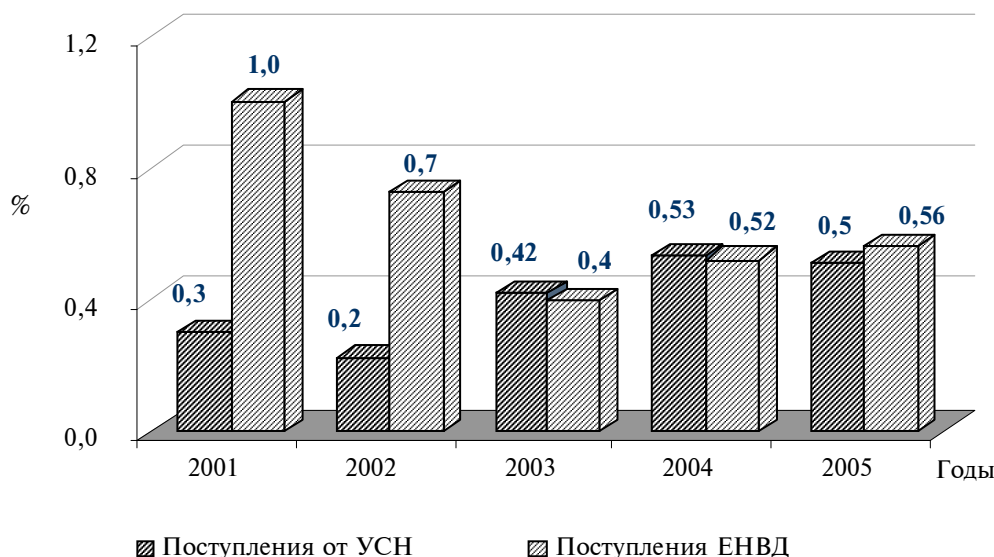


Рис. Доля налогов, взимаемых с применением УСН и ЕНВД, в консолидированном бюджете РФ

нок), или 0,3% от ВВП². Однако в точности оценить налоговый вклад субъектов малого предпринимательства, применяющих общий режим или уплачивающих налог с предпринимательского дохода физических лиц, не представляется возможным. Из-за отсутствия понятия малого предпринимательства в налоговом законодательстве учет налоговых платежей данной категории налогоплательщиков и основных показателей их деятельности в нашей стране не ведется, тем более что заявить о своем статусе - это право, а не обязанность 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 РФ 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.

² Дьячкина Лика Александровна, автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Санкт-Петербург, 2006 г.

Тем не менее, несмотря на все выгоды использования спецрежимов, налогоплательщики постоянно сталкиваются с неурегулированными законодательством вопросами и стремятся разрешить их в свою пользу, изобретая массу способов скрыть свои доходы, избежать уплаты единого налога или занижить его величину. Анализируя теоретические принципы и практику применения специальных налоговых режимов (гл. 26.2 и 26.3 НК РФ), можно сделать вывод, что, несмотря на достаточно благоприятные условия налогообложения, имеется ряд безусловных недостатков соответствующих глав Налогового кодекса РФ (например, отсутствие реального упрощения систем налогообложения, учета и отчетности, неоднозначное толкование понятий или сложностей переходного периода, которые провоцируют налогоплательщиков на сокрытие доходов, разработку и использование "теневых" схем).

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

Малое предпринимательство развитых стран также может использовать несколько систем налогообложения: 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 необходимо сопоставить все названные налоговые режимы в отдельности.

В большинстве западноевропейских стран, исходя из неоклассических позиций, стараются не вводить налоговые льготы и спецрежимы для малого бизнеса, чтобы не дискриминировать прочих хозяйствующих субъектов. С другой стороны, в этих же странах малому бизнесу оказывается наибольшая поддержка неналогового харак-

тера (в виде субсидий, льготного кредитования, программ поддержки, услуг и пр.).

В отличие от западных стран, в России не предусмотрена прогрессивная шкала налогообложения, отсутствуют особенности налогообложения средних предприятий, нет стимулов для роста малых фирм. Анализ практики применения специальных налоговых режимов в России подтвердил, что провоцирует налогоплательщиков на различные мошенничества вовсе не тяжесть налогового бремени, а сложившаяся практика ухода от налогов, чему несовершенное налоговое законодательство в должной мере не препятствует. Поэтому дополнительные льготы и снижение налоговых ставок не приводят к желаемому эффекту - расширению налогооблагаемой базы и росту налоговых поступлений.

Поступила в редакцию 04.04.2009 г.