

Олег И. Кожанчиков
**КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО
СТИМУЛИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МАЛОГО БИЗНЕСА**

В статье представлена и обоснована налоговая концепция, стимулирующая развитие малого предпринимательства. Ее основу составляет принадлежность организаций и индивидуальных предпринимателей к субъектам малого бизнеса, на основе критериев, определённых федеральным законодательством, а не форма организации предпринимательской деятельности представителей малого бизнеса. Разработаны рекомендации по изменению налогового законодательства на основе предлагаемой концепции.

Ключевые слова: формы организации предпринимательской деятельности; специальный режим и общий режим налогообложения; индивидуальные предприниматели; налоговое стимулирование развития малого бизнеса.

Лит. 10.

Олег І. Кожанчіков
**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО
СТИМУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛОГО БІЗНЕСУ**

У статті представлено і обґрунтовано податкову концепцію, яка стимулює розвиток малого підприємництва. Її основу становить приналежність організацій та індивідуальних підприємців до суб'єктів малого бізнесу на основі критеріїв, визначених федеральним законодавством, а не форма організації підприємницької діяльності представників малого бізнесу. Розроблено рекомендації щодо зміни податкового законодавства на основі запропонованої концепції.

Ключові слова: форми організації підприємницької діяльності; спеціальний режим і загальний режим оподаткування; індивідуальні підприємці; податкове стимулювання розвитку малого бізнесу.

Oleg I. Kozhanchikov¹
**CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR TAX
STIMULATION OF SMALL BUSINESS**

The paper presents and justifies the tax concept that encourages small business development, based on organizations and individual entrepreneurs belonging to small businesses on the basis of criteria defined by federal law, and not by a form of business organization. Recommendations on changing tax legislation based on the proposed concept are developed.

Keywords: forms of business organization; special mode and common mode of taxation; individual entrepreneurs; the concept of tax incentives for small business.

Постановка проблеми. Поддержка функционирования малого бизнеса безусловно является одним из приоритетов политики государства. Важнейшим методом регулирования развития субъектов малого бизнеса выступают налоговые инструменты. Малый бизнес не однороден по своему составу и включает в себя как малые предприятия, так и индивидуальных предпринимателей. Критерии отнесения субъектов предпринимательской деятельности к малым определены федеральным законодательством и основываются на

¹ Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Moscow, Russia.

показателях численности работников и объемов выручки от реализации. Современная концепция налогообложения малого предпринимательства сводится только к возможности использования специальных режимов налогообложения. При применении же малым бизнесом общего режима налогообложения наблюдается практически полное отсутствие каких-либо льгот. Кроме того, налогообложение дифференцировано в зависимости от того, является ли субъект малого бизнеса организацией или индивидуальным предпринимателем, то есть в зависимости от формы ведения бизнеса. Подобный подход представляется крайне негативным с точки зрения развития различных форм организации малого предпринимательства. Основу концепции, стимулирующей развитие малого предпринимательства, должна составлять принадлежность организаций и индивидуальных предпринимателей к субъектам малого бизнеса на основе критериев, определённых федеральным законодательством, а не форма организации предпринимательской деятельности представителей малого бизнеса.

Анализ последних публикаций. Публикации исследователей системы налогообложения малого бизнеса посвящены либо описанию возможности использования различных режимов налогообложения [8; 9], либо преимуществ применения специальных налоговых режимов [5; 7; 10], либо анализу действующих налоговых льгот [6]. Однако в данных работах не уделено внимание различиям в налогообложении субъектов малого предпринимательства в зависимости от формы ведения бизнеса.

Основной **целью исследования** является анализ действующей в настоящее время системы налогового стимулирования малого бизнеса, выявление недостатков и противоречий в данной системе и разработка конкретных предложений по совершенствованию общего режима налогообложения для представителей малого предпринимательства.

Основные результаты исследования. Критерии отнесения бизнеса к малому определены Федеральным законом от 24.07.2007 №209 «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». В соответствии с данным законом к малому и среднему бизнесу относят как юридических, так и физических лиц, имеющих статус индивидуального предпринимателя [3]. При этом данные субъекты должны соответствовать определенным условиям.

Во-первых, для юридических лиц доля участия в них других организаций, которые не относятся к субъектам малого или среднего бизнеса, не должна быть более 25%.

Во-вторых, ограничение касается численности работников – для малых предприятий средняя численность не должна превышать 100 человек. Кроме того, отдельно выделяются микропредприятия, на которых численность не превышает 15 человек.

Третьим критерием отнесения субъектов хозяйственной деятельности к малым предприятиям является размер выручки от реализации без НДС.

И последним, четвертым условием является остаточная стоимость основных средств и материальных активов.

Значения размера выручки и балансовой стоимости активов, согласно Федеральному закону №209, устанавливаются Правительством РФ [3].

Постановлением Правительства Российской Федерации от 22.07.2008 №556 установлены следующие предельные значения выручки реализации [4]:

- для микропредприятий – не более 60 млн руб.;
- для малых предприятий – не более 400 млн руб.

Что касается показателя балансовой стоимости активов, то следует констатировать, что до настоящего времени правительством она не определена.

Таким образом, к субъектам малого бизнеса относят как организации, так и индивидуальных предпринимателей, которые отвечают условиям, закрепленным Федеральным законом №209 [3].

Рассмотрим существующую концепцию налоговой поддержки представителей малого бизнеса в РФ.

В правоприменительной практике принято различать два возможных режима налогообложения, используемых налогоплательщиками – общий режим налогообложения и специальный.

В Налоговом кодексе РФ четко не дано определение общего режима налогообложения, но исходя из смысла его применения общий режим налогообложения предполагает исчисление и уплату организациями налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, а для индивидуальных предпринимателей – налога на доходы физических лиц и налога на имущество физических лиц. При использовании общего режима как организации, так и индивидуальные предприниматели являются плательщиками НДС [2].

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов [1].

При применении специальных режимов налогообложения налогоплательщиками не уплачиваются те налоги, которые присущи общему режиму налогообложения, т.е. организации не уплачивают налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций, индивидуальные предприниматели – налог на доходы физических лиц и налог на имущество физических лиц. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы, не являются плательщиками НДС. Вместо вышеперечисленных налогов организации и индивидуальные предприниматели уплачивают один единый налог (или оплачивают стоимость патента), в зависимости от применяемого специального налогового режима.

Таким образом, квалифицирующим признаком применения или неприменения специального налогового режима может выступать состав налогов, уплачиваемых налогоплательщиком.

При применении общего режима налогообложения организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков НДС. Это право распространяется на те организации и индивидуальных предпринимателей, выручка от реализации у которых за 3 последовательных календарных месяца, предшествующих месяцу начиная с которого они имеют право на освобождение, не превысила в совокупности 2 млн руб. без НДС.

Иные налоговые преференции в зависимости от размера бизнеса в отношении индивидуальных предпринимателей, применяющих общий

режим налогообложения, действующим законодательством не установлены.

Юридические лица при применении общего режима налогообложения имеют больше различий в налогообложении в зависимости от размера бизнеса, по сравнению с индивидуальными предпринимателями.

Различия проявляются в налогообложении прибыли. Согласно гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового Кодекса РФ ключевыми понятиями при определении объекта налогообложения являются «доходы» и «расходы», поскольку прибылью признается разница между полученными доходами и произведенными расходами [2].

Гл. 25 НК РФ для субъектов малого бизнеса – организаций предусматривает два метода признания доходов и расходов – метод начисления и кассовый метод [2].

При использовании кассового метода моментом получения дохода считается дата поступления денежных средств на счета в банках или в кассу или поступления иного имущества.

Расходами же налогоплательщиков при применении организациями кассового метода признаются затраты после их фактической оплаты.

При применении организациями метода начисления доходы считаются полученными в том периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества.

Расходы же признаются таковыми в том периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты.

Юридические лица могут применять кассовый метод признания доходов и расходов в том случае, если в среднем за 4 квартала сумма выручки от реализации без НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

Кроме возможности выбора метода признания доходов и расходов, организации – субъекты малого бизнеса применяют льготный способ уплаты авансовых платежей. В частности они уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетных периодов (по итогам первого квартала, 6 и 9 месяцев). Данный способ уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль применяется теми организациями, у которых за предыдущие 4 квартала доходы от реализации без НДС не превысили в среднем 10 млн руб. за каждый квартал.

Таким образом, при применении общего режима налогообложения для организаций и индивидуальных предпринимателей есть определенные преференции, но условия их представления и критерии, закрепленные Федеральным законом №209, существенно различаются [3].

Налоговая поддержка представителей малого бизнеса в настоящее время проявляется в возможности использования ими таких специальных налоговых режимов, как упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Базовыми условиями применения упрощенной системы налогообложения (УСН) является показатели выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС, численности работников и, для организаций, доля участия в них

других организаций. В частности, доходы организации или индивидуального предпринимателя, применяющих УСН, не должны превышать 60 млн руб., а средняя численность работников не должна превышать 100 человек, и для организаций, применяющих УСН, доля участия других организаций не должна превышать 25%.

Базовыми условиями применения Единого налога на вмененный доход (ЕНВД) также являются показатели численности работников и, для организаций, доля участия в них других организаций. В частности ЕНВД не вправе применять организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек. На уплату единого налога не вправе переходить организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

Таким образом, критерии, установленные для признания субъекта предпринимательской деятельности Федеральным законом №209 и общие условия применения специальных налоговых режимов УСН и ЕНВД совпадают [3].

Следует особо отметить отрицательные стороны используемой в настоящее время концепции дифференцированного налогообложения в зависимости от формы организации хозяйственной деятельности (юридическое лицо или физическое – индивидуальный предприниматель) представителей малого предпринимательства без учета размера бизнеса.

Различия в налогообложении прослеживаются в основном при применении общего режима налогообложения.

Организации, находясь на общем режиме налогообложения, уплачивают налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций.

Индивидуальные предприниматели, применяя общий режим налогообложения, уплачивают налог на доходы физических лиц и налог на имущество физических лиц.

В налогообложении доходов (прибыли), полученных от предпринимательской деятельности, различия между налоговыми обязательствами организаций и индивидуальных предпринимателей проявляются и в порядке признания доходов и расходов, и в возможности уменьшения налоговой базы на сумму полученного убытка, и в применяемых налоговых ставках.

При налогообложении имущества, используемого в предпринимательской деятельности, различия между налоговыми обязательствами организаций и индивидуальных предпринимателей связаны и с различиями в составе имущества, входящего в объект налогообложения и в порядке формирования налоговой базы, и в налоговых ставках.

Касательно применения субъектами малого бизнеса специальных налоговых режимов следует отметить, что при применении УСН, ЕНВД и Единого сельскохозяйственного налога различий в налогообложении индивидуальных предпринимателей и организаций не наблюдаются.

Единственным отличием в порядке налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей при применении ими специальных налоговых режимов является дополнительная возможность индивидуальных предпринимателей применять патентную систему налогообложения. У организаций такой возможности нет.

То есть в настоящее время наблюдается полное отсутствие каких-либо налоговых преференций для индивидуальных предпринимателей и для организаций, являющихся субъектами малого бизнеса и применяющих общую систему налогообложения, за исключением возможности отказа от НДС. Основные же преференции в сфере налогообложения для субъектов малого бизнеса сводятся лишь к возможности применения специальных налоговых режимов. Данный подход представляется весьма неконструктивным и требующим изменения.

Необходим дифференцированный подход в налогообложении доходов (прибыли) и имущества представителей малого бизнеса и тех субъектов хозяйственной деятельности, которые не попадают под критерии, установленные для малого предпринимательства.

То есть основу данной концепции должна составлять принадлежность организаций и индивидуальных предпринимателей (или наоборот – её отсутствие) к субъектам малого бизнеса, определённым в Федеральном законе №209, а не форма организации предпринимательской деятельности представителей малого бизнеса. Более того, необходима согласованность норм налогового законодательства и Федерального закона №209 при предоставлении налоговых преференций в рамках общего режима налогообложения [3].

Применение данной концепции потребует внесения изменений в Налоговый кодекс РФ [1; 2].

Ключевыми элементами в определении налоговых обязательств являются такие элементы налогообложения, как размер налоговой базы и ставки.

В настоящее время налоговые ставки представителей малого бизнеса организаций и индивидуальных предпринимателей существенно различаются.

В отношении прибыли (то есть доходов за вычетом расходов), полученной от предпринимательской деятельности организаций применяется ставка в размере 20% по налогу на прибыль организаций, а в отношении доходов (за вычетом расходов), полученных от предпринимательской деятельности индивидуальных предпринимателей, применяется ставка в размере в 13% по налогу на доходы физических лиц.

В отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности организаций применяется ставка в размере 2,2% по налогу на имущество организаций, а в отношении имущества, используемого в деятельности индивидуальных предпринимателей, применяется ставка в размере 2% (максимальное значение) по налогу на имущество физических лиц.

Налоговые ставки представителей малого бизнеса организаций и индивидуальных предпринимателей, исходя из предлагаемой концепции, должны иметь одинаковый размер.

Размер налоговой ставки по налогу на прибыль в отношении организаций, являющихся субъектами малого бизнеса, необходимо снизить до 13%, а размер налоговой ставки по налогу на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей, не отвечающий требованиям Федерального закона №209, наоборот повысить до 20% [3].

Максимальный размер налоговой ставки по налогу на имущество для организаций – субъектов малого бизнеса необходимо снизить до 2%, а размер

налоговой ставки по налогу на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого в бизнесе индивидуальными предпринимателями, не являющимися субъектами малого бизнеса, наоборот повысить до 2,2%.

Необходимо также стремиться к унификации порядка определения налоговой базы в отношении доходов (прибыли), полученных от предпринимательской деятельности и имущества, используемого в бизнесе организациями и индивидуальными предпринимателями.

Кроме того, патентный режим налогообложения необходимо распространить и на организации, отвечающие критериям применения данного режима, установленным для индивидуальных предпринимателей.

Выводы. Предлагаемая концепция налогообложения субъектов малого бизнеса устранил существующие в настоящее время противоречия, связанные с различием подходов в налогообложении форм организации малого предпринимательства, и позволит преодолеть несогласованность норм налогового и иного законодательства РФ.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 №146-ФЗ (в ред. от 03.12.2012 №231-ФЗ) // www.consultant.ru.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 30.12.2012 №294-ФЗ) // www.consultant.ru.

3. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: Федеральный закон от 24.07.2007 №209 (в ред. от 06.12.2011 №401-ФЗ) // base.consultant.ru.

4. О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства: Постановление Правительства Российской Федерации от 22.07.2008 №556 // base.consultant.ru.

5. *Зобова Е.П.* Новый спецрежим для малого бизнеса и другие изменения в применении специальных налоговых режимов // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение.— 2012.— №8.— С. 34–46.

6. *Карташова Е.И.* Налоговые льготы для субъектов малого и среднего бизнеса // Международный бухгалтерский учет.— 2012.— №21.— С. 44–48.

7. *Лермонтов Ю.М.* Совершенствование специальных налоговых режимов и стимулирование развития малого бизнеса // Бухгалтер и закон.— 2012.— №6.— С. 9–19.

8. *Орлова О.Е.* Сравнительный анализ эффективности налоговых режимов для малого бизнеса // Единый налог на вмененный доход: бухгалтерский учет и налогообложение.— 2012.— №6.— С. 51–63.

9. *Парасоцкая Н.Н.* Условия и порядок применения различных систем налогообложения предприятиями малого бизнеса в России // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет.— 2012.— №6.— С. 11–18.

10. *Сайфиева С.Н.* Налогообложение малого предпринимательства: практический аспект // Финансы.— 2012.— №10.— С. 47–51.

Стаття надійшла до редакції 4.07.2013.