

УДК 336.22:334.01

Налоговое стимулирование как фактор развития предпринимательства**Нуримухаметов Р.М.**

Доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой налогов и налогообложения
Института экономики, управления и права (Казань)

**Моисеева Ю.Н.**

Старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения
Института экономики, управления и права (Казань)

В статье рассматриваются формы налогового регулирования малого предпринимательства в зарубежных странах и России, раскрывается экономическое содержание понятия «специальный налоговый режим», приводятся и анализируются статистические данные о количестве налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, и о поступлениях налогов по специальным налоговым режимам в бюджетную систему РФ.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, налоговый стимул, налогоплательщик, предпринимательство, малый бизнес, специальный налоговый режим, единый налог.

Предпринимательство играет важную роль в решении экономических и социальных задач в любой стране. Развитие предпринимательства – это решение многих проблем в условиях существования рыночной экономики. Малые предприятия вносят вклад в развитие экономики регионов, способствуют снижению уровня безработицы в стране, формированию среднего класса, формируют стабильные налоговые поступления в бюджеты территориальных образований, повышают насыщенность рынка товарами, работами и услугами.

Налогообложение малого бизнеса не должно сдерживать его развития. Проблема формирования эффективной системы налогообложения в России до сих пор остается нерешенной, несмотря на усилия, предпринимаемые государством в этом направлении [1].

В силу названных выше причин потребность в изучении процесса развития малого предпринимательства в РФ и влияния на него условий налогообложения определяет актуальность темы.

Целью исследования является оценка эффективности налогового стимулирования предпринимательства в России.

Стимул (от лат. stimulus – острая палка, которой погоняют скот) – сильный побудительный момент; внутренний или внешний фактор, вызывающий реакцию, действие.

Налоговый стимул является сложным явлением, представляющим способы воздействия с помощью норм права на налогоплательщика в целях побудить его к правомерным действиям как в области налогообложения, так и в других сферах жизнедеятельности (экономической, производственной, инвестиционной, социальной и т.д.) [2].

По мнению Н.Н. Лайченковой, смысл применения стимулов в налоговых отношениях заключается, прежде всего, в способности государства заинтересовать налогоплательщика с большим энтузиазмом заниматься полезной для общества и, разумеется, для него самой деятельностью.

Предпринимательство нуждается в государственной поддержке, предоставлении налоговых льгот, а в ряде случаев и в создании упрощенных систем налогообложения, учета и отчетности.

Изучение зарубежного опыта в области налогового регулирования деятельности субъектов малого бизнеса показало, что одним из основных налоговых стимулов, способствующих развитию малых предприятий в развитых странах, является применение в рамках общеустановленной налоговой системы прогрессивных ставок налогообложения (Бельгия, Канада, Финляндия, Япония, Люксембург, Великобритания и др.). Прогрессивная шкала налогообложения позволяет малым фирмам и частным предпринимателям в период своего становления использовать минимальные ставки налога на прибыль и подоходного налога. В дальнейшем, постепенно увеличив объемы производства, такие компании переходят на более высокие ставки.

Необходимо отметить, что в индустриальных странах, несмотря на сокращение льгот и их оптимизацию, сохранены льготы, стимулирующие образование новых акционерных обществ в наукоемких отраслях [3, с. 21].

В России, в отличие от зарубежных стран, при взимании налогов на прибыль (доходы) прогрессивная шкала налогообложения не применяется, что отрицательно сказывается на деятельности малых предприятий. Кроме того, в России уровень налоговой культуры оставляет желать лучшего. По этой причине дополнительные льготы и снижение ставок в рамках общего режима налогообложения не приводят к желаемому эффекту (расширению налогооблагаемой базы и росту налоговых поступлений).

В России же одной из наиболее реальных форм поддержки предпринимательства являются специальные налоговые режимы, олицетворяющие регулируемую функцию налогов.

Специальным налоговым режимом считается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, применяемый в случаях и в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах [4].

Специальный налоговый режим характеризуется рядом параметров: цель создания и вид режима, объекты, субъекты, условия применения, продолжительность применения, число и виды уплачиваемых налогов, наличие специфического налога, присущего данному налоговому режиму, и механизм его расчета.

В ряде зарубежных стран одним из вариантов налогового регулирования малого предпринимательства также являются специальные налоговые режимы. В таких странах, как Австрия, Великобритания, Венгрия, Греция, Испания, Канада, Мальта, Мексика, Норвегия, Португалия, Словения, США, Франция, Чехия для субъектов малого предпринимательства, осуществляющих определенные виды

деятельности, предусмотрены специальные режимы налогообложения.

В мировой практике налогообложения Е.Н. Колосова выделяет два подхода в формировании специальных налоговых режимов [5, с. 1628]. При первом подходе сохраняются все виды налогов из общепринятой системы налогообложения, но предусматривается облегченный порядок их исчисления и уплаты. Облегчение порядка расчета налога может заключаться в упрощении порядка определения налоговой базы, учета и отчетности, применении пониженных ставок, сокращении периодичности уплаты и т.п. Второй подход основан на взимании налога не с реального, а с потенциально возможного дохода налогоплательщика, рассчитываемого на основании косвенных признаков и уплачиваемого в виде фиксированных платежей в бюджет, заменяющих один или несколько традиционных налогов.

Первый подход применяется на практике в ряде стран ОЭСР. Второй подход в чистом виде в развитых странах не применяется, хотя во многих странах оценка налоговой базы по аналогии с другими налогоплательщиками используется в тех случаях, когда налоговая администрация имеет основания сомневаться в правильности исчисления налоговых обязательств (Италия, Франция) [6, с. 31].

Построение специальных налоговых режимов в России основывается на взимании единого налога. По нашему мнению, для налогоплательщика основными преимуществами единого налога является простота расчета, упрощение налогового учета и сокращение отчетности.

Налоговый кодекс РФ (ст. 18) устанавливает четыре вида специальных налоговых режимов: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей; упрощенную систему налогообложения; систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

По данным Министерства финансов Российской Федерации, за период 2003-2009 гг. количество налогоплательщиков, применяющих указанные специальные налоговые режимы, увеличилось с 2,5 до 4,2 млн., или в 1,7 раза, а поступления налогов, уплачиваемых в связи с применением этих режимов, выросли почти в 6 раз (см. табл. 1, 3) [7].

Количество налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, в 2009 г. выросло в 2,3 раза по сравнению с 2003 г. (годом введения главы 26.2 Кодекса), наибольший рост налогоплательщиков отмечается по организациям. Причем, если в 2003 г. среди налогоплательщиков, применяющих УСН, преобладали индивидуальные предприниматели, то к 2009 г. соотношение индивидуальных предпринимателей и организаций по количеству примерно одинаковое.

Таблица 1
Количество налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы в 2003-2009 гг., тыс. ед.

Специальные налоговые режимы	2003 г.	2008 г.	2009 г.	2009 г. к 2003 г. %
УСН, в т.ч.	691,8	1 341,4	1 602,1	231,6
организации	252,6	648,0	773,4	306,2
ИП	439,2	693,4	828,7	188,7
Патентная система (ИП)	-	0,7	6,2	-
ЕНВД, в т.ч.	1 847,3	2 273,6	2 553,8	138,2
организации	172,1	346,5	419,7	243,9
ИП	1 675,2	1 927,1	2 134,1	127,4
ЕСХН, в т.ч.	-	63,4	69,8	151,7
организации	-	33,2	34,1	131,7
ИП	-	30,2	35,7	177,6
Всего, в т.ч.	2 539,1	3 679,1	4 225,7	151,3
организации	424,7	1 027,7	1 227,2	206,4
ИП	2 114,4	2 651,4	2 998,5	136,4

Источник: отчетные данные Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации за 2003-2009 гг.

Патентная система в рамках упрощенной системы налогообложения была введена в 2006 г. В 2009 г. количество налогоплательщиков, применяющих УСН на основе патента, с момента ее введения увеличилось в 9 раз.

Количество налогоплательщиков единого налога на вмененный доход в 2009 г. увеличилось по сравнению с 2003 г. (годом введения главы 26.3 Кодекса) в 1,4 раза. Как и в год введения, так и в 2009 г. среди плательщиков ЕНВД значительно преобладают индивидуальные предприниматели, хотя разрыв за анализируемый период сократился: если в 2003 г. налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей среди плательщиков ЕНВД было в 10 раз больше, чем организаций, то в 2009 г. разница составляет в 5 раз.

Проведенный нами анализ показал, что количество плательщиков ЕСХН также обладает положительной динамикой, но темпы роста не столь высоки как по УСН и ЕНВД. Количество организаций и ИП среди плательщиков ЕСХН находится на одном уровне.

То есть, можно говорить об увеличении числа плательщиков специальных налоговых режимов за рассматриваемый период, что в свою очередь объясняется снижением налоговой нагрузки на налогоплательщика при применении данных режимов налогообложения, а также ростом популярности предпринимательской деятельности среди населения.

Удельный вес налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, в общем

количестве налогоплательщиков по РФ за 2003-2009 гг. находится примерно на одном уровне (58-60 %) (см. табл. 2).

Таблица 2
Доля налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, в общем количестве налогоплательщиков по РФ в 2003-2009 гг., тыс. ед.

Показатель	2003 г.	2008 г.	2009 г.
Общее количество налогоплательщиков, в т.ч.	-	6303,5	7078,4
организаций	2139,9	3285,7	3634,8
ИП	-	3017,8	3443,6
Количество плательщиков СНР, в т.ч.	2539,1	3679,1	4225,7
организации	424,7	1027,7	1227,2
ИП	2114,4	2651,4	2998,5
Доля плательщиков СНР в общем кол-ве налогоплательщиков, в т.ч. (в %)	-	58,4	59,7
по организациям	19,8	31,3	33,8
по ИП	-	87,9	87,1

Источник: отчетные данные Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации за 2003-2009 гг.

Доля организаций, применяющих специальные налоговые режимы, в общем количестве организаций, зарегистрированных в РФ, составляла 19,8 % в 2003 г. и 33,8 % в 2009 г., т.е. имеет тенденцию к росту. Среди общего количества, зарегистрированных в РФ индивидуальных предпринимателей, 87,1 % применяют различные специальные налоговые режимы, что еще раз подтверждает их популярность среди субъектов предпринимательства.

Таким образом, введение специальных налоговых режимов, по мнению авторов, позитивно сказалось на развитии предпринимательства в РФ.

По мнению М-Б.А. Аушева, единый налог, взимаемый в связи с применением специальных режимов налогообложения, помимо стимулирующей функции выполняет фискальную, как и все налоговые платежи. Безусловно, введение специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства не имеет главной задачей рост налоговых доходов бюджетов, основная их цель – увеличение сферы малого предпринимательства для решения социальных проблем территорий, таких как обеспечение занятости населения, рост доходов граждан, развитие предпринимательской активности [8]. Вышеприведенная точка зрения подтверждается статистическими данными, рост числа субъектов малого предпринимательства многократно опережает увеличение поступающих от них налоговых доходов (см. табл. 3).

Поступления налогов на совокупный доход в доходы бюджетной системы РФ за 2003-2010 гг.

Таблица 3
Поступления налогов по специальным
налоговым режимам в консолидированном
бюджете РФ (вместе с государственными
внебюджетными фондами)
в 2003-2010 гг., млрд. руб.

Показатели	2003 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Доходы бюджета, всего	4138,7	16169,0	13420,7	14064,8
Налоги на совокупный доход, всего, в т.ч.	34,8	185,0	175,6	201,1
Единый налог, взимаемый в связи с применением УСН, в т.ч.	17,2	119,6	109,5	129,8
доходы от выдачи патентов	—	0,01	0,06	0,1
ЕНВД	16,4	63,0	63,9	66,6
ЕСХН	0,96	2,4	2,2	2,6

Источник: отчетные данные Федерального казначейства Министерства финансов РФ за 2003-2010 гг.

увеличиваются. За 2010 г. по сравнению с 2003 г. (годом введения главы 26 НК РФ), они выросли на 166,3 млрд. руб., или почти в 6 раз. За 2010 г. размер налогов на совокупный доход, поступивших в бюджетную систему составил 577,9 % уровня 2003 г.

Таким образом, за рассматриваемый период налицо значительный рост поступлений налогов на совокупный доход, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности по специальным налоговым режимам – УСН, ЕНВД, ЕСХН. Спад поступлений по налогам, взимаемым в связи с применением специальных налоговых режимов, наблюдался лишь в кризисном 2009 г., по итогам остальных периодов наблюдалась устойчивая положительная динамика.

Проведенный нами анализ показал, что поступления единого налога по УСН в 2010 г. по сравнению с 2003 г. возросли в 7,6 раз, рост платежей по УСН отмечается на протяжении всего анализируемого периода, за исключением 2009 г. За 2009 г. в бюджетную систему поступило 109,5 млрд. руб. единого налога по УСН, что составляет 91,3 % от уровня 2008 г.

По нашему мнению, снижение поступлений налогов на совокупный доход и единого налога по УСН в 2009 г. по сравнению с 2008 г. можно связать с кризисными явлениями в экономике. В период экономического спада положение малых и средних предпринимателей усложняется в большей степени, чем положение крупных предпринимателей.

Кроме того, сокращение поступлений может быть связано и с внесенными изменениями в зако-

нодательство, которые вступили в силу с 2009 г. В 2008 г. налоговое законодательство было пересмотрено и переработано в пользу снижения налогового бремени малого бизнеса в рамках специальных налоговых режимов. Введенные с 1 января 2009 г. изменения в гл. 26.1-26.3 НК РФ позволили усилить стимулирующее и социальное значение специальных налоговых режимов, но при этом значительно снизили их фискальную составляющую.

Доходы от выдачи патентов при применении упрощенной системы налогообложения также имеют тенденцию к росту за анализируемый период с 10 до 100 млн. руб., что свидетельствует о росте популярности УСН на основе патента.

Поступления по единому налогу на вмененный доход в бюджетную систему РФ обладают динамикой роста в 4 раза при сравнении поступивших сумм в 2010 г. и 2003 г. Причем такая динамика наблюдается за весь исследуемый период.

Поступления и темпы их роста по единому сельскохозяйственному налогу значительно ниже, чем по УСН и ЕНВД, но также наблюдается динамика роста платежей: в 2010 г. поступило в 2,7 раза больше платежей по ЕСХН, чем в 2003 г.

В структуре налогов на совокупный доход единый налог по УСН и единый налог на вмененный доход по итогам 2003 г. имели примерно одинаковые позиции. В 2005 г., хотя и незначительно, преобладал единый налог на вмененный доход, далее в анализируемом периоде его доля уменьшается до 34,1 % в 2010 г., и, соответственно, увеличивается доля единого налога при упрощенной системе налогообложения до 64,5 %. Удельный вес поступлений единого сельскохозяйственного налога в рассматриваемом периоде не меняется и находится на уровне 1 %.

К сожалению, в нашей стране на сегодняшний день малое предпринимательство мало что решает, это касается и налоговых поступлений в бюджетную систему. Более половины доходов бюджетной системы определяют несколько сот налогоплательщиков из нескольких миллионов. В целом, налоги, взимаемые в связи с применением специальных налоговых режимов, формируют в настоящее время лишь 1,4 % доходов консолидированного бюджета РФ. Поэтому какие-либо стратегические задачи в фискальной сфере с надеждой на малый бизнес ставить сегодня преждевременно. Но при достижении намечаемого уровня развития сферы малого предпринимательства адекватного зарубежному, эта сфера должна обеспечивать более существенную часть доходов бюджетов, и тогда специальные налоговые режимы могут быть заменены льготами, которые сохраняются для малых предприятий в рамках общего режима налогообложения [8].

Таким образом, становление и применение налоговых стимулов призвано способствовать повышению позитивной активности налогоплательщика,

стимулированию важных для государства процессов. Налоговое стимулирование, по нашему мнению, является одной из наиболее реальных форм поддержки и развития предпринимательства, в нашей стране оно реализуется через специальные налоговые режимы.

Литература:

1. Колмагорова Ю.В. Налогообложение как фактор развития малого предпринимательства: дисс. ... канд. экон. наук. – Великий Новгород, 2004. – 199 с.
2. Лайченкова Н.Н. Стимулы в налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2007. – 190 с.
3. Мусаева Х.М., Иманшапиева М.М. Системы налогообложения субъектов малого бизнеса: опыт индустриальных стран и возможности его использования в условиях Российской Федерации // *Налоги и налогообложение*. – 2011. – № 8. – С. 19-26.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая / Федеральный закон РФ от 31 июля 1998 г. // *Собрание законодательства Российской Федерации*. – 1998. – №31. – Ст. 3824.
5. Колосова Е.Н. Экономическое содержание и основные параметры специальных налоговых режимов // *Электронный журнал «Исследовано в России»*. – 2004. – С. 1625-1635. – URL: <http://zhurnal.ape.relarn.ru/articles/2004/149.pdf>
6. Мусаева Х.М. Налоговые системы зарубежных стран. – Махачкала: ИПЦ ДГУ, 2011. – 45 с.
7. Министерство экономического развития Российской Федерации: О мониторинге исполнения в 2009 году законодательства, направленного на развитие малого и среднего предпринимательства, 2010. – URL: <http://www.economy.gov.ru>
8. Аушев М-Б. А. Совершенствование специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства: дисс. ... канд. экон. наук. – М., 2008. – 141 с.

Tax Incentives as a Factor of Development of Entrepreneurship

R. Nurimukhametov, Ju. Moiseeva
Kazan State University of Architecture and Engineering

The paper deals with the forms of tax regulation of small business in Russia and abroad, reveals economic content of the notion of “special tax regime”, analyzes statistic data concerning the amount of tax payers using special tax regimes and return of duties by special tax regimes to budget system of the Russian Federation.

Key words: tax incentives, tax stimulus, tax payer, entrepreneurship, small business, special tax regime, single tax.

