

ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ ДЛЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Садыков Марат Альбертович¹,
e-mail: 70166321@onlaine.muiiv.ru,

Суптело Наталья Петровна¹,
канд. экон. наук, доцент,
e-mail: nsuptelo@muiiv.ru,

¹Московский университет имени С.Ю. Витте, г. Москва, Россия

В данной статье рассматриваются последствия государственной поддержки системы малого и среднего бизнеса. В российской экономике проблема развития малого предпринимательства на протяжении многих лет остается крайне актуальной. В статье анализируются результаты введения специальных налоговых режимов как с точки зрения развития малого и среднего предпринимательства (МСП), так и с позиций фискальной системы государства. С использованием методов статистического анализа, синтеза, систематизации авторы настоящей статьи провели исследование реакции субъектов МСП на внедрение льготных режимов налогообложения. В результате выявлены популярные и непопулярные в среде МСП специальные налоговые режимы. Определена доля поступлений от применения специальных налоговых режимов в бюджет. Авторы предлагают свою систему показателей эффективности налоговой поддержки малого предпринимательства: структура субъектов МСП; налоговая нагрузка, поступления налоговых платежей в бюджет. Проведенный анализ форм статистической налоговой отчетности позволил авторам выявить динамику реакции малого и среднего бизнеса на введенные специальные налоговые режимы через анализ вышеприведенных показателей и определить эффективность государственной политики поддержки МСП в части его налоговой поддержки.

Ключевые слова: специальный налоговый режим, малое и среднее предпринимательство, МСП

THE EFFECTIVENESS OF THE APPLICATION OF SPECIAL TAX REGIMES FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES

Sadykov M.A.¹,
e-mail: 70166321@onlaine.muiiv.ru,

Suptelo N.P.¹,
candidate of economic sciences, associate professor,
e-mail: nsuptelo@muiiv.ru,

¹Moscow Witte University, Moscow, Russia

The article describes the consequences of state support for the system of small and medium-sized businesses. In the Russian economy, the problem of small business development has remained extremely relevant for many years. The article analyzes the results of the introduction of special tax regimes both from the point of view of the development of small and medium-sized enterprises (SMEs) and from the standpoint of the fiscal system of the state. Using the methods of statistical analysis, synthesis, systematization, the authors of this article conducted a study of the reaction of SMEs to the introduction of preferential tax regimes. As a result, special tax regimes that are popular and unpopular among SMEs have been identified. The share of revenues from the application of special tax regimes to the budget has been determined. The authors propose their own system of indicators of the effectiveness of tax support for small businesses: the structure of SMEs; tax burden, receipts of tax payments

to the budget. The analysis of statistical tax reporting forms allowed the authors to identify the dynamics of the reaction of small and medium-sized businesses to the introduced special tax regimes through the analysis of the above indicators and to determine the effectiveness of the state policy of SME support in terms of its tax support.

Keywords: special tax regime, small and medium-sized enterprises, SMEs

DOI 10.21777/2587-554X-2023-1-53-60

Введение

Как показывает мировой опыт, механизмы налогового стимулирования являются эффективными рычагами экономического воздействия на разные сектора экономики. Налоговое стимулирование предпринимательства выражается, в первую очередь, через возможности применения специальных налоговых режимов. Разнообразие налоговых режимов позволяет налогоплательщикам выбрать наиболее подходящий вариант для своего вида деятельности.

В экономической литературе исследуются различные аспекты государственного регулирования малого и среднего предпринимательства: механизм регулирования [1; 2], средства и методы регулирования [3; 4], влияние МСП на региональное развитие [5] и т.д. Экономисты отмечают, что эффективность государственного регулирования проявляется в уровне развития экономических, политических, социальных, административных и культурно-духовных процессов, а также в безопасности и благосостоянии граждан [6]. При этом вопросы количественного анализа последствий применения специальных налоговых режимов мало исследованы.

Результаты исследования

1. Возможности налогообложения малого и среднего предпринимательства при использовании специальных налоговых режимов

В Российской Федерации в качестве налоговой меры поддержки предпринимательства выступают специальные налоговые режимы. Благодаря облегченному порядку и учету налогообложения, специальные налоговые режимы являются наиболее привлекательными системами для хозяйствующих субъектов.

Под налогоплательщиками специальных налоговых режимов понимаются как юрлица, так и индивидуальные предприниматели, и физические лица – плательщики налога на профессиональный доход.

В зависимости от характера деятельности, согласно пункту 2 статьи 18 НК РФ, налогоплательщик может выбрать себе наиболее подходящий налоговый режим, а именно:

- 1) упрощенную систему налогообложения – УСН;
- 2) единый сельскохозяйственный налог – ЕСХН;
- 3) патентную систему налогообложения – ПСН;
- 4) налог на профессиональный доход – НПД.

Можно констатировать, что применение специальных налоговых режимов для юридических лиц весьма ограничено, так, они не могут применять патентную систему налогообложения, а также налог на профессиональный доход.

Согласно данным статистической отчетности, к числу самого непопулярного специального налогового режима относится единый сельскохозяйственный налог. При общем числе налогоплательщиков в 8 608 225 единиц, на долю применяющих ЕСХН приходится 1 % от общего количества налогоплательщиков или 94 633 единиц (рисунок 1). При этом из них на долю индивидуальных предпринимателей и фермерских хозяйств приходится 75 349 единиц, а на долю юридических лиц – 19 284 единиц. Столь малое количество налогоплательщиков можно объяснить спецификой самого налога. Согласно статье 346.2 НК РФ, ЕСХН могут применять налогоплательщики с долей доходов от основной сельскохозяйственной деятельности или оказания услуг товаропроизводителям более 70 процентов.

Что касается патентной системы налогообложения, то относительно большое количество выбирающих её налогоплательщиков (1 264 591 или 14,69 %) обуславливается удобством самого налога, которой позволяет лицам, применяющим ПСН, заниматься деятельностью без лишнего документооборота.

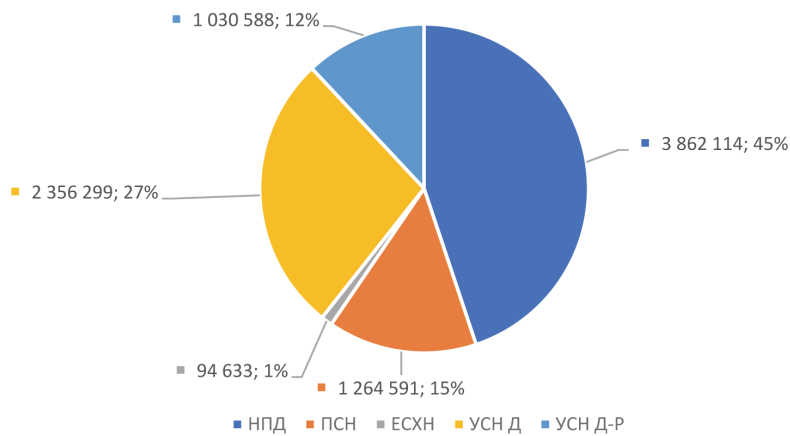


Рисунок 1 – Количество налогоплательщиков в разрезе применяемых специальных налоговых режимов, ед. и %¹

Далее рассмотрим долю поступлений от применения специальных налоговых режимов в бюджет (рисунок 2). Согласно данным отчета Федеральной налоговой службы 1-НМ², видно, что наибольшее количество поступлений приходится на УСН «Доходы» и УСН «Доход минус расход». Так, их доля составляет от поступления других единых налогов 61,63 % и 27,44 % соответственно. Режимы, приносящими меньше всего доходов в бюджет, являются ЕСХН и ПСН. На их долю приходится примерно одинаковое количество налоговых доходов, несмотря на кратное превосходство ПСН в части количества налогоплательщиков. На долю НПД в 2020 году приходится около 3,62 %.

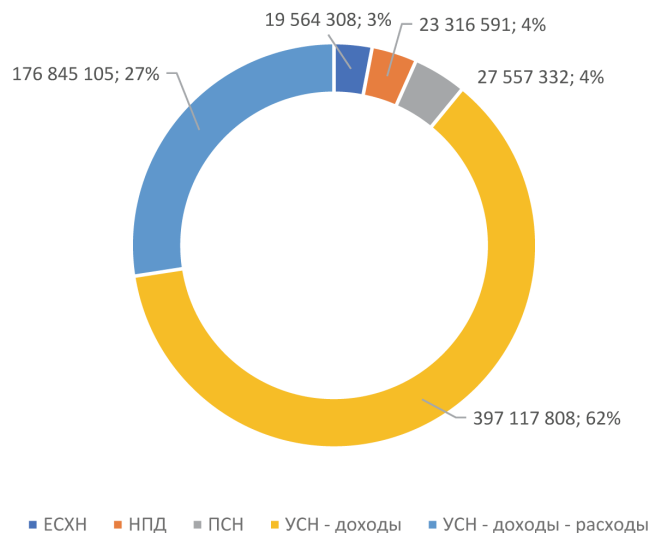


Рисунок 2 – Доля поступлений по специальным налоговым режимам в бюджет Российской Федерации за 2021 год, тыс. руб. и %³.

¹ Составлено авторами по данным форм статистической налоговой отчетности 5-УСН, 5-ЕСХН, 1-Патент (https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10973378/), а также по данным, полученным из Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства (<https://ofd.nalog.ru/index.html>).

² Форма статистической налоговой отчетности 1-НМ. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10973378/ (дата обращения: 30.10.2022). – Текст: электронный.

³ Составлено авторами по данным форм статистической налоговой отчетности 1-НМ (https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_

Превалирующие поступления от упрощенной системы налогообложения объясняются тем, что УСН выступает в качестве наиболее универсального специального налогового режима, поскольку не предусматривает ограничений по видам деятельности (за исключением организаций с филиалами, кредитных организаций и некоторых других). Остальные же налоговые режимы обладают строгими количественными и качественными ограничениями [7].

Таким образом, на основании анализа количества налогоплательщиков, а также поступлений в бюджет от применения специальных налоговых режимов, в рамках работы были выделены режимы (УСН, ПСН и НПД), выступающие как наиболее распространенные режимы среди субъектов предпринимательства.

УСН – наиболее распространенный специальный налоговый режим, заменяющий по своей сути несколько налогов. Данный режим регламентируется главой 26.2 НК РФ, а также региональными нормативно-правовыми актами.

2. Оценка эффективности применения специальных налоговых режимов

Затрагивая вопрос эффективности налоговой поддержки, необходимо определить, в какой форме она выражается. Так, эффективность налоговой поддержки предпринимательства выражается в:

- 1) структуре субъектов МСП;
- 2) налоговой нагрузке;
- 3) поступлениях налоговых платежей в бюджет.

Положение о налоговых льготах (налоговых каникулах) по УСН определяется статьей 346.20 НК РФ. Пунктом 4 данной статьи предусмотрено, что индивидуальные предприниматели, выбравшие объект налогообложения в виде доходов или в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, впервые зарегистрированные после вступления в силу указанных законов и осуществляющие предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и(или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению и услуг по предоставлению мест для временного проживания, могут применять ставку 0 %⁴. При этом доля доходов от основного вида деятельности не должна быть меньше 70 % от общего объема доходов.

Аналогично налоговые каникулы могут получить и налогоплательщики на ПСН в рамках п. 3 ст. 346.50 НК РФ. Виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вновь зарегистрированные ИП применяют налоговую ставку 0 %, определяют на основании ОКВЭД.

Для анализа эффективности налоговых каникул обратимся к рисунку 3, где сопоставляются действующие предприятия, применяющие УСН и ПСН. Данная выборка состоит из двух регионов: городов Москвы и Санкт-Петербурга, так как именно в этих регионах в 2021 году не были продлены налоговые каникулы, а также пониженные налоговые ставки.

Необходимо отметить, что в период 2016–2021 годов происходит уменьшение количества юридических лиц в противовес увеличению количества индивидуальных предпринимателей. Такая ситуация объясняется тем, что многим предпринимателям стало выгодней регистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя, нежели образовывать юридическое лицо.

За период 2014–2021 годов прогрессирует тенденция прекращения деятельности юридических лиц, при кратном увеличении количества индивидуальных предпринимателей. До 2016 года наблюдаются положительные темпы роста предпринимательской активности с примерно равным количеством юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Однако начиная с 2016 года, когда начали действовать положения о налоговых каникулах в регионах, происходит стремительный отток юридических лиц, который продолжается вплоть до 2021 года. Стоит отметить, что с 2016 года общее количество зарегистрированных предприятий существенно отстает от предприятий, прекративших деятельность, что также подтверждает мнение о постепенном уменьшении количества субъектов предпринимательства.

Таким образом, можно предположить, что налоговое послабление в виде налоговых каникул не стимулирует граждан открыть и попробовать себя в малом предпринимательстве, а, скорее, ставит одну организационную форму в более выгодное положение, чем другую.

activities/statistics_and_analytics/forms/10973378/).

⁴ Гарант. – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/10900200/paragraph/1:0/> (дата обращения: 03.11.2022). – Текст: электронный.

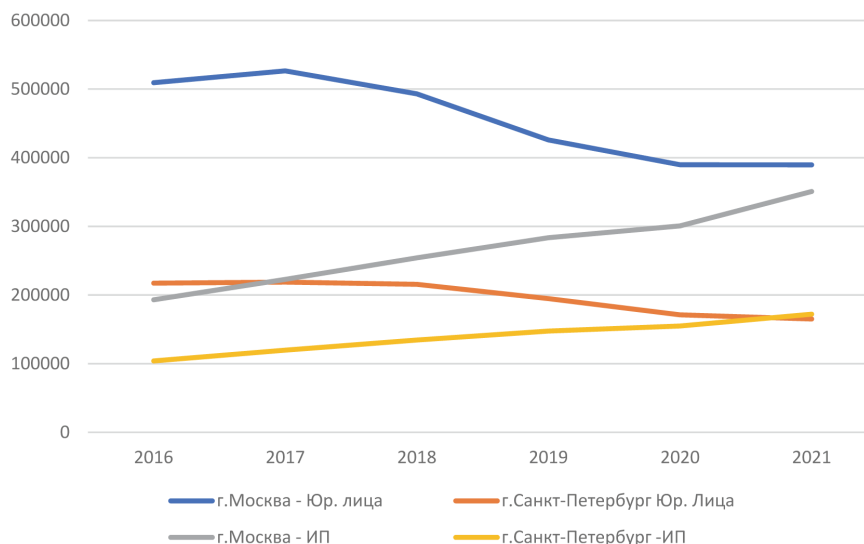


Рисунок 3 – Динамика действующих юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН и ПСН, ед.⁵

Рассматривать налоговую нагрузку целесообразно без учета таких специальных налоговых режимов, как ПСН и НПД, так как в их случаях налоговая нагрузка будет практически неизменно низкой.

ФНС России был проведен сравнительный расчет налоговой нагрузки типовых предприятий на ОСН и УСН, по результатам которого можно сказать, что налоговая нагрузка предприятия на ОСН составляет 7,6 % (1,8 % – налог на прибыль организаций; 5,8 % – налог на добавленную стоимость), а, в свою очередь, нагрузка предприятия на УСН:

- 1) по доходу – 3,0 %;
- 2) по доходу минус расходы – 2,2 %.

Стоит отметить, что при исследовании ФНС за основу брали модель прибыльного предприятия без осуществления внешнеэкономической деятельности с использованием одной ставки по НДС, а также с отсутствием обязательства по кредитам.

Однако если налогоплательщик выбрал объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, то при превышении минимального налога величины исчисленного налога к уплате подлежит первый. Данная норма противоречит принципу справедливости налогообложения в части, что минимальный налог возложен на экономически слабые хозяйствующие субъекты.

Таким образом, при образовании у налогоплательщика убытка на общей системе налогообложения – он будет в более выгодной ситуации, так как предприятие не будет уплачивать налог на прибыль организаций, а также не является плательщиком минимального налога.

Изначально поступления от минимального налога перечислялись в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации по нормативу 60 %, которые покрывали расходы на пенсионное обеспечение, а в оставшейся части другие социальные взносы. На сегодняшний день эту функцию полностью переняли на себя страховые взносы, в то время как минимальный налог в полном объеме перечисляется в бюджет субъекта РФ, что приводит к потере его первоначального смысла.

Рассмотрев налоговую нагрузку по формам налоговой отчетности 5-П, 5-УСН (таблица 1), можно констатировать, что в изоляции от НДС налоговая нагрузка по налогу на прибыль организаций существенно ниже, чем налоговая нагрузка предприятий на упрощенной системе. Также в разрезе УСН можно заметить, что индивидуальные предприниматели подвергаются большей налоговой нагрузке, нежели организации на аналогичной системе налогообложения. Это можно объяснить тем, что у уже существующих организаций есть накопленный опыт в налоговой оптимизации, чего у впервые созданного предприятия нет.

⁵ Составлено авторами по данным Федеральной налоговой службы: официальный сайт (https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/).

Таблица 1 – Налоговая нагрузка по формам статистической налоговой отчетности 5-П, 5-УСН – 2020 г.⁶

Параметры	ОСН	УСН «Доходы»		УСН «Доходы минус расходы»	
		Организации	Индивидуальные предприниматели	Организации	Индивидуальные предприниматели
Налоговая нагрузка, %	0,80	3,63	4,00	1,06	1,47
Доходы от реализации и внереализационные, тыс. руб.	470 478 476 923	3 782 593 997	5 654 783 963	7 701 419 425	2 765 448 718
Сумма налога, подлежащего к уплате, тыс. руб.	3 749 258 660	137 143 477	226 227 631	81 993 154	40 547 428
Минимальный налог, тыс. руб.	×	×	×	32 956 567	7 570 835

Проводя анализ поступлений от специальных налоговых режимов, обратимся к таблице 2. Так, за период 2015–2021 годов налоговые доходы увеличились на 106,9 %. В свою очередь, доходы от применения специальных налоговых режимов увеличились на 133,1 % при изменчивом количестве субъектов малого предпринимательства за период 2017–2021 годов. При этом значительно увеличились поступления от упрощенной системы налогообложения – 181,9 %. Следует отметить эффективность нового специального налогового режима – НПД, поступления от которого относительно близки к поступлениям от ПСН и составляют 21,32 млрд руб. и 36,77 млрд руб. соответственно.

Таблица 2 – Поступление от специальных налоговых режимов в консолидированный бюджет России, млрд руб.⁷

Показатели	Годы						
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Общее количество субъектов МП	5380,7	5845,4	6018,9	6022,4	5899,9	5666,9	5848,7
Налоговые доходы всего	13 787,8	14 482,4	17 343,2	21 328,3	22 737,0	21 013,9	28 530,8
Специальные налоговые режимы	337,96	368,95	427,04	499,12	572,97	570,76	787,74
В т. ч.: УСН	254,16	287,07	345,22	422,19	492,88	502,14	715,93
ПСН	5,29	7,56	11,19	12,47	13,92	13,30	36,77
ЕНВД	78,51	74,33	70,63	64,46	65,03	52,02	13,71
НПД	–	–	–	–	1,14	3,31	21,32

При этом поступления в бюджет по специальным налоговым режимам составляют менее 3 % процентов от общего количества налоговых доходов на протяжении всего исследуемого периода.

Таким образом, особого внимания заслуживает налоговое стимулирование предпринимательства, поскольку наблюдается снижение числа субъектов предпринимательства, что крайне отрицательно влияет на экономический рост, увеличивает уровень безработицы и дифференциации экономического развития регионов.

Заключение

В ходе анализа выявлено, что в случае, если налогоплательщик несет убытки, находясь при этом на общей системе налогообложения, то он оказывается в более выгодном положении, чем аналогичный налогоплательщик при упрощенной системе налогообложения, так как для последнего установлен минимальный налог.

Также можно сделать вывод, что предоставление налоговых преференций в виде ставки 0 % для впервые созданных ИП, а также пониженной налоговой ставки не стимулирует граждан к образованию

⁶ Составлено авторами по данным статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы: официальный сайт (https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/).

⁷ Составлено авторами по данным статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы: официальный сайт (https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/), а также по данным Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства: официальный сайт (<https://ofd.nalog.ru/index.html>).

новых предприятий. Данная налоговая преференция вызвала у налогоплательщиков рентоориентированное поведение, делая одну организационную форму более привлекательной, чем другая. Таким образом, был вызван систематический отток налогоплательщиков – юридических лиц и кратный прирост налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей. Институт налоговых льгот должен соответствовать основным принципам налогообложения, таким как нейтральность, эффективность, простота, и не должен подрывать фискальную функцию налогов.

Анализ фискальной функции специальных налоговых режимов позволил увидеть, что, несмотря на преференцию в виде нулевой налоговой ставки, а также систематическое уменьшение числа налогоплательщиков, поступления в консолидированный бюджет практически не изменялись и составляют около 3 % от всех поступлений, что позволяет сделать вывод, что основные налоговые поступления идут от более крупных и устойчивых субъектов предпринимательства.

Таким образом, ситуация по малому предпринимательству ни качественно, ни количественно, несмотря на ввод новых налогов, отмену старых и общее развитие налоговой системы, не изменяется.

Учитывая изложенные выводы, необходимо разработать налоговые новации, которые позволят дополнительно простимулировать субъекты предпринимательства, в том числе вновь зарегистрированных предпринимателей.

Список литературы

1. Бочков П.В. Проблемы налогового стимулирования и применения налоговых льгот для юридических лиц // Экономика и предпринимательство. – 2020. – URL: <https://science.urfu.ru/publications/проблемы-налогового-стимулирования-и-применения-налоговых-льгот> (дата обращения: 17.11.2022). – Текст: электронный.
2. Руденко Л.Г. Механизм инновационной инфраструктуры поддержки развития малого предпринимательства // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2019. – № 1. – С. 64–71.
3. Старкова О.Я. Специальные налоговые режимы в налоговых доходах бюджета // Финансовая экономика. – 2018. – № 9. – С. 151–154.
4. Дзобелова В.Б. Патентная система налогообложения: преимущества и недостатки // Подольский научный вестник. – 2020. – URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_42626521_81587960.pdf (дата обращения: 18.11.2022). – Текст: электронный.
5. Коновалов В.Н. Влияние специальных налоговых режимов на развитие малого предпринимательства в регионе // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 5-1 (63). – С. 214–218. – DOI 10.24411/2411-0450-2020-10409.
6. Ионина С.Н., Кононович Е.Е. Проблемы применения специальных налоговых режимов в Российской Федерации // Россия в XXI веке: стратегия и тактика социально-экономических, политических и правовых реформ: материалы X Межвузовской научно-практической конференции студентов и аспирантов (г. Барнаул, 18 апреля 2017 г.) / гл. ред. И.А. Панарин; Российская академия народного хозяйства и государственной службы при президенте Российской Федерации, Алтайский филиал. – Барнаул: Азбука, 2017. – С. 83, 84.
7. Баранова Л.Г., Федорова В.С. Специальные налоговые режимы – спасательный круг для малого бизнеса? // Бюллетень результатов научных исследований. – 2021. – № 3. – С. 115–125.

References

1. Bochkov P.V. Problemy nalogovogo stimulirovaniya i primeneniya nalogovyh l'got dlya yuridicheskikh lic // Ekonomika i predprinimatel'stvo. – 2020. – URL: <https://science.urfu.ru/publications/problemy-nalogovogo-stimulirovaniya-i-primeneniya-nalogovyh-l'got> (data obrashcheniya: 17.11.2022). – Tekst: elektronnyj.
2. Rudenko L.G. Mekhanizm innovacionnoj infrastruktury podderzhki razvitiya malogo predprinimatel'stva // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravleniya). – 2019. – № 1. – S. 64–71.
3. Starkova O.Ya. Special'nye nalogovye rezhimy v nalogovyh dohodah byudzheta // Finansovaya ekonomika. – 2018. – № 9. – S. 151–154.
4. Dzobelova V.B. Patentnaya sistema nalogooblozheniya: preimushchestva i nedostatki // Podol'skij nauchnyj vestnik. – 2020. – URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_42626521_81587960.pdf (data obrashcheniya: 18.11.2022). – Tekst: elektronnyj.

5. *Konovalov V.N.* Vliyanie special'nyh nalogovyh rezhimov na razvitie malogo predprinimatel'stva v regione // *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika.* – 2020. – № 5-1 (63). – S. 214–218. – DOI 10.24411/2411-0450-2020-10409.
6. *Ionina S.N., Kononovich E.E.* Problemy primeneniya special'nyh nalogovyh rezhimov v Rossijskoj Federacii // *Rossiya v XXI veke: strategiya i taktika social'no-ekonomicheskikh, politicheskikh i pravovyh reform: materialy X Mezhvuzovskoj nauchno-prakticheskoy konferencii studentov i aspirantov (g. Barnaul, 18 aprelya 2017 g.)* / gl. red. I.A. Panarin; Rossijskaya akademiya narodnogo hozyajstva i gosudarstvennoj sluzhby pri prezidente Rossijskoj Federacii, Altajskij filial. – Barnaul: Azbuka, 2017. – S. 83, 84.
7. *Baranova L.G., Fedorova V.S.* Special'nye nalogovye rezhimy – spasatel'nyj krug dlya malogo biznesa? // *Byulleten' rezul'tatov nauchnyh issledovanij.* – 2021. – № 3. – S. 115–125.