

В. М. Ксенда

ассистент кафедры теории финансов, кредита и налогообложения Волгоградского государственного университета

Г. Я. Чухнина

канд. экон. наук, доцент кафедры теории финансов, кредита и налогообложения Волгоградского государственного университета

МОНИТОРИНГ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В СТРАНАХ СНГ: АЗЕРБАЙДЖАНСКАЯ РЕСПУБЛИКА, РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И КАЗАХСТАН

Вопросы малого бизнеса сегодня волнуют практически весь деловой мир. Предпринимательская деятельность предполагает смелую инициативу, полную самостоятельность и ответственность, включая поиск общественной потребности и оценку рыночной конъюнктуры, выработку тактики конкурентной борьбы и решение проблем инвестирования.

Малое предпринимательство в России — бурно развивающееся социально-экономическое явление, возникшее в конце 1980-х гг. и получившее правовое определение с введением в действие Федерального закона от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»¹. Этот Закон ввел критерии определения субъектов малого предпринимательства и установил основные меры его государственной поддержки, а также возможность использовать льготное налогообложение — тот регулятор, который способен стимулировать или тормозить развитие экономической деятельности.

Налогообложение субъектов малого бизнеса в Российской Федерации осуществляется на основе трех систем: общеустановленной системы налогообложения, упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Цель специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства заключается в уменьшении налогового бремени, упрощении налогового и бухгалтерского учета и отчетности для небольших предприятий и индивидуальных предпринимателей.

Единой во всем мире практики налогообложения малого бизнеса не существует. Подход различных стран к налогообложению малых предприятий, его целям, принципам их выделения из общей совокупности и разделения на категории, оп-

¹ Утратил силу с 1 января 2008 г. в связи с принятием и введением в действие Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

ределению налоговой базы и структуры налоговых ставок зависит от различных обстоятельств. Такими обстоятельствами, сопутствующими особому порядку налогообложения субъектов малого предпринимательства, могут выступать различающиеся в каждой стране традиции уплаты налогов, различная степень налоговой и юридической грамотности налогоплательщиков, различные возможности контроля со стороны налоговых органов. Выбор определенного порядка налогообложения субъектов малого предпринимательства основывается на необходимости стимулирования малых предприятий и одновременно зависит от способности налоговых органов данной страны применять выбранные методы.

Смягчение налогового режима для малых предприятий в зарубежных странах в основном преследует цель устранения налоговой дискриминации, которая проявляется в следующих основных направлениях. Во-первых, относительные издержки, связанные с уплатой налогов, включающие в себя кроме собственно налоговых сумм, причитающихся к уплате, еще и издержки по ведению и предоставлению отчетности, для малого предприятия выше, чем для крупного. В первую очередь это связано с тем, что на крупном предприятии вся совокупность данных затрат в абсолютном выражении однозначно больше, однако относительно сумм доходов, соответственно более низких на малых предприятиях, данные затраты для субъектов малого предпринимательства играют гораздо большее значение. Во-вторых, при равных ставках налогообложения, при отсутствии каких-либо специальных льгот налоговая нагрузка на малое предприятие будет больше, поскольку, как показывает практика, возможности использования разрешенных для налогового вычета расходов (например, амортизации) у малых предприятий меньше. В таких случаях, как правило, применяются пониженные налоговые ставки или же различные специфические методики начисления амортизации, как с использованием механизма ускоренной амортизации, так и свободного списания.

Однако для сравнения условий налогообложения малого бизнеса и возможности использовать зарубежный опыт в целях совершенствования налогообложения предпринимательства в Российской Федерации остановимся на конкретных примерах. Объектами исследования являются налоговые системы стран Содружества Независимых Государств (СНГ) в части налогообложения малых предприятий на примере Азербайджанской Республики, Республик Беларусь и Казахстан.

Правовое определение субъектов малого предпринимательства в Азербайджанской Республике установлено Законом от 4 июня 1999 г. № 634-ІІ «О государственной помощи малому предпринимательству» (далее — Закон). В соответствии со ст. 3 Закона предусмотрено, что под *субъектами малого предпринимательства* понимаются:

- 1) физические лица, занятые предпринимательской деятельностью без создания юридического лица;
- 2) юридические лица, среднесписочная численность работников которых (без учета сезонных работников) составляет:
 - в промышленности, транспорте и строительстве — до 50 человек;
 - в сельском хозяйстве и научно-технической области — до 30 человек;
 - в торговле, обслуживании, информации и других областях — до 25 человек.

При анализе налогового законодательства Азербайджанской Республики выясняется, что субъекты малого бизнеса могут применять как общую систему налогообложения, уплачивая все установленные налоги (налог на прибыль юридических лиц по ставке 22%, налог на добавленную стоимость по ставке 18%, налог на имущество по ставке 1%), так и уплачивать упрощенный налог, освобождающий от уплаты данных налогов.

Однако есть определенные особенности применения упрощенного налога субъектами малого предпринимательства:

1) юридические лица и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, не должны быть зарегистрированы в качестве плательщиков НДС;

2) объем налогооблагаемых операций юридических лиц и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица в течение предшествующего трехмесячного периода, не должен превышать 22 500 условных финансовых единиц;

3) плательщики упрощенного налога не должны относиться к следующим категориям:

- лицам, производящим подакцизные товары;
- кредитным и страховым организациям, инвестиционным фондам, профессиональным участникам рынка ценных бумаг, ломбардам;
- негосударственным пенсионным фондам;
- получателям дохода от сдачи имущества в аренду и от роялти;
- организациям, имеющим остаточную стоимость находящихся в собственности основных средств на начало года на сумму, превышающую 1 млн условных финансовых единиц.

Объектом налогообложения является объем валовой выручки, полученной за товары (работы, услуги), и имущество, предоставленные налогоплательщиком. Упрощенный налог подсчитывается с суммы, полученной от предоставления товаров, выполнения работ, оказания услуг плательщиками этого налога, и с внереализационных доходов по следующим ставкам:

- по городу Баку — 4%;
- по другим городам и районам, Нахчыванской Автономной Республике — 2%.

Говоря о субъектах малого бизнеса Республики Беларусь, следует отметить, что критерии отнесения их к таковым установлены Законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Республике Беларусь», введенном в действие 1 декабря 1996 г. Так, согласно ст. 3 данного нормативного правового акта под *субъектами малого предпринимательства* понимаются предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, и юридические лица со следующей среднесписочной численностью работников:

- в промышленности и на транспорте — до 100 человек;
- в сельском хозяйстве, включая фермерские (крестьянские) хозяйства, и в научно-технической сфере — до 60 человек;
- в строительстве и оптовой торговле — до 50 человек;
- в розничной торговле и бытовом обслуживании населения — до 30 человек;
- в других отраслях непроизводственной сферы — до 25 человек.

Одним из направлений государственной поддержки малого предпринимательства Республики Беларусь является введение упрощенной системы регистрации, налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства, лицензирования их деятельности, сертификации выпускаемой ими продукции. Действительно, в налоговом законодательстве Республики Беларусь существуют особые налоговые режимы — специальный порядок исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), установленные Общей частью Налогового кодекса Республики Беларусь. Таким образом, субъекты малого предпринимательства вправе воспользоваться, кроме общего режима налогообложения, упрощенной системой налогообложения и единым налогом с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, осуществляющих реализацию това-

ров (работ, услуг), единым налогом для производителей сельскохозяйственной продукции.

Законом Республики Беларусь от 31 декабря 1997 г. № 121-3 «Об упрощенной системе налогообложения для субъектов малого предпринимательства» (с изм. и доп. от 29 июня 2006 г.) определены правовые основы введения и применения упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства — предприятий и организаций, созданных в соответствии с законодательством Республики Беларусь и являющихся юридическими лицами, а также предпринимателей, осуществляющих свою деятельность без образования юридического лица. Однако Указом Президента Республики Беларусь от 9 марта 2007 г. № 119 было принято Положение «Об упрощенной системе налогообложения», действие которого вступило в силу с 1 июля 2007 г. (далее — Положение). С принятием Положения порядок применения упрощенной системы налогообложения подвергся существенной корректировке: отменено основание применения режима — патент, изменены критерии валовой выручки, дифференцированы ставки налога и т. д.

Сущность данного Положения заключается в следующем. Применять упрощенную систему вправе организации и индивидуальные предприниматели при одновременном соблюдении критериев средней численности работников и валовой выручки в течение первых 9 месяцев года, предшествующего году, с которого они претендуют на ее применение:

1) организации со средней численностью работников за каждый месяц, не превышающей 15 человек, и индивидуальные предприниматели, если размер их валовой выручки составляет:

- не более 450 млн руб.;
- свыше 450 млн руб., но не более 1500 млн руб.;

2) организации со средней численностью работников за каждый месяц свыше 15 до 100 человек включительно, если размер их валовой выручки не превысил 1500 млн руб.

Уплата налога при упрощенной системе налогообложения заменяет уплату налогов, сборов (пошлин) и отчислений в целевые бюджетные и внебюджетные фонды за исключением:

1) налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на таможенную территорию Республики Беларусь;

2) государственной пошлины;

3) регистрационных и лицензионных сборов;

4) оффшорного сбора;

5) гербового сбора;

6) налога на приобретение автомобильных транспортных средств;

7) обязательных страховых взносов и иных платежей в фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты;

8) в некоторых случаях налога на добавленную стоимость (НДС).

Особого внимания заслуживает п. 8 Положения, в котором установлено, что организации со средней численностью работников за каждый месяц, не превышающей 15 человек, и индивидуальные предприниматели, если размер их валовой выручки составляет:

- не более 450 млн руб.;
- свыше 450 млн руб., но не более 1500 млн руб.,

вправе уплачивать налог на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, но не менее одного календарного года.

Налоговой базой признается валовая выручка, определяемая как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности и доходов от внереализационных операций.

Особого внимания заслуживает дифференциация ставок налога при упрощенной системе налогообложения, зависящая от статуса налогоплательщика. И так, ставки налога установлены в следующих размерах:

- 10% — для организаций и индивидуальных предпринимателей, не уплачивающих НДС;
- 8% — для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих НДС;
- 5% — для организаций и индивидуальных предпринимателей, не уплачивающих НДС, с местом нахождения в сельских населенных пунктах, преобразованных в агрогородки, а также в поселках городского типа и городах районного подчинения с численностью населения до 50 тыс. человек;
- 3% — для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих НДС, с местом нахождения в сельских населенных пунктах, преобразованных в агрогородки, а также в поселках городского типа и городах районного подчинения с численностью населения до 50 тыс. человек.

В настоящее время субъекты малого предпринимательства Республики Беларусь не вправе применять единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц ввиду утратившего силу в 2005 г. Декрета Президента Республики Беларусь от 27 января 2003 г. № 4 «О едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и о некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности». Однако следует отметить, что данный налог в чем-то имел сходство с системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, установленной в Российской Федерации.

Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции установлен Декретом Президента Республики Беларусь от 13 июля 1999 г. № 27 «О введении единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции». Хотя этот режим может использоваться субъектами малого предпринимательства, но установлен он в целях совершенствования налогообложения производителей сельскохозяйственной продукции, поэтому не будем более подробно останавливаться на его рассмотрении.

Что касается малого бизнеса Республики Казахстан, то критерии принадлежности к субъектам малого предпринимательства установлены Законом Республики Казахстан от 31 января 2006 г. № 124 «О частном предпринимательстве» (далее — Закон). Согласно ст. 6 п. 3 Закона *субъектами малого предпринимательства* являются:

- индивидуальные предприниматели без образования юридического лица со среднегодовой численностью работников не более 50 человек;
- юридические лица, осуществляющие частное предпринимательство, со среднегодовой численностью работников не более 50 человек и среднегодовой стоимостью активов за год не свыше шестидесятитысячекратного месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете на соответствующий финансовый год.

Субъектами малого бизнеса не могут быть признаны индивидуальные предприниматели и юридические лица, осуществляющие:

- деятельность, связанную с оборотом наркотических средств, психотропных веществ и прекурсоров;
- производство или оптовую реализацию подакцизной продукции;
- деятельность по хранению зерна на хлебоприемных пунктах;

- проведение лотереи;
- деятельность в сфере игорного и шоу-бизнеса;
- деятельность в области сертификации, метрологии и управления качеством;
- деятельность по добыче, переработке и реализации нефти, нефтепродуктов, газа, электрической и тепловой энергии;
- деятельность, связанную с оборотом радиоактивных материалов;
- банковскую деятельность (либо отдельные виды банковских операций) и деятельность на страховом рынке (кроме деятельности страхового агента);
- аудиторскую деятельность;
- профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг.

Одним из способов поддержки малого предпринимательства в Республике Казахстан является установление оптимального режима налогообложения. В связи с этим Налоговым кодексом Республики Казахстан установлены несколько специальных налоговых режимов для субъектов малого бизнеса, которые вправе самостоятельно выбрать только один из нижеперечисленных порядков исчисления и уплаты налогов, а также представления налоговой отчетности по ним:

- 1) общеустановленный порядок;
- 2) специальный налоговый режим на основе разового талона;
- 3) специальный налоговый режим на основе патента;
- 4) специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации.

Однако специальные налоговые режимы не вправе применять:

- 1) юридические лица, имеющие филиалы, представительства;
- 2) филиалы, представительства;
- 3) дочерние организации юридических лиц и зависимые акционерные общества;
- 4) налогоплательщики, имеющие иные обособленные структурные подразделения в разных населенных пунктах.

Кроме того, специальный налоговый режим не распространяется на следующие виды деятельности:

- 1) производство подакцизной продукции;
- 2) консультационные, финансовые, бухгалтерские услуги;
- 3) реализация нефтепродуктов;
- 4) сбор и прием стеклопосуды;
- 5) недропользование;
- 6) лицензируемые, за исключением тех, которые установлены налоговым законодательством Республики Казахстан.

Специальный налоговый режим устанавливает для субъектов малого бизнеса упрощенный порядок исчисления и уплаты социального налога и корпоративного или индивидуального подоходного налога, за исключением налогов, удерживаемых у источника выплаты. Объектом налогообложения является доход за налоговый период, состоящий из всех видов доходов, полученных на территории Республики Казахстан и за ее пределами.

Специальный налоговый режим на основе разового талона применяют физические лица, деятельность которых носит эпизодический характер, осуществляемая в общей сложности не более 90 дней в календарном году. Перечень видов деятельности, форма и порядок выдачи разовых талонов устанавливаются уполномоченным государственным органом.

Разовый талон — документ, удостоверяющий право применения специального налогового режима и подтверждающий факт расчета с бюджетом по индивидуальному подоходному налогу. Стоимость разовых талонов устанавливается

решением местных представительных органов на основе среднесредних данных хронометражных наблюдений и обследований, проведенных налоговым органом, с учетом месторасположения, вида, условий осуществления деятельности, качества и площади объекта извлечения дохода, а также других факторов, влияющих на эффективность занятия деятельностью.

Физические лица, осуществляющие деятельность эпизодического характера на основе разового талона без применения наемного труда, не являются плательщиками социального налога и освобождаются от государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Специальный налоговый режим на основе патента применяют индивидуальные предприниматели, соответствующие следующим условиям:

- 1) не использующие труд наемных работников;
- 2) осуществляющие деятельность в форме личного предпринимательства;
- 3) доход за год не превышает 2,0 млн тенге.

Патент выдается индивидуальному предпринимателю на срок не менее 1 месяца в пределах одного календарного года. Исчисление стоимости патента производится индивидуальным предпринимателем путем применения ставки в размере 3% к заявленному доходу.

Налогоплательщик, применяющий специальный налоговый режим на основе патента, расчеты по социальным отчислениям в Государственный фонд социального страхования и обязательным пенсионным взносам в накопительные пенсионные фонды в налоговые органы не представляет. Стоимость патента подлежит уплате в бюджет в виде индивидуального подоходного налога в размере $\frac{1}{2}$ части стоимости патента, социального налога в размере $\frac{1}{2}$ части стоимости патента за минусом суммы социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования, исчисленных в соответствии с законодательным актом Республики Казахстан об обязательном социальном страховании.

Специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации применяют субъекты малого бизнеса, соответствующие следующим условиям:

- 1) для индивидуальных предпринимателей:
 - предельная среднесписочная численность работников за налоговый период составляет 25 человек, включая самого индивидуального предпринимателя;
 - предельный доход за налоговый период составляет 10 000 тыс. тенге;
- 2) для юридических лиц:
 - предельная среднесписочная численность работников за налоговый период составляет 50 человек;
 - предельный доход за налоговый период составляет 25 000 тыс. тенге.

Доход индивидуального предпринимателя и юридического лица подлежит обложению по ставке 3% с дохода до 3000 тенге нарастающим итогом, т. е. чем выше доход, тем больше ставка.

Уплата в бюджет начисленных по упрощенной декларации налогов производится в виде индивидуального (корпоративного) подоходного налога и социального налога. При этом индивидуальный (корпоративный) подоходный налог подлежит уплате в размере $\frac{1}{2}$ от исчисленной суммы налогов по упрощенной декларации, социальный налог — в размере $\frac{1}{2}$ от исчисленной суммы налогов по упрощенной декларации за минусом суммы социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования, исчисленных в соответствии с законодательным актом Республики Казахстан об обязательном социальном страховании.

Мониторинг налогового законодательства стран участниц СНГ показал, что в каждой из них существуют определенные особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства, но все же иногда прослеживается неко-

торое сходство с налогообложением в Российской Федерации. Кроме того, в целях совершенствования налогообложения малого бизнеса в России не следует пренебрегать отдельными положениями — так, например, весьма интересен критерий установления ставок по упрощенной системе налогообложения в Республике Беларусь, не остается без внимания основание применения специального налогового режима для субъектов малого предпринимательства в Республике Казахстан, поражает минимализмом величина упрощенного налога в Азербайджанской Республике. Однако, безусловно, необходимо иметь в виду различные условия функционирования субъектов малого предпринимательства в странах — участницах СНГ — от истории развития государства, географического положения, уровня культуры, менталитета, политической обстановки до нормативного правового и законодательного обеспечения.

Источники

О государственной помощи малому предпринимательству [Электронный ресурс]: закон Азербайджанской республики от 4 июня 1999 г. № 673-ІГ. Режим доступа: <http://sng.allbusiness.ru>.

О государственной поддержке малого предпринимательства в Республике Беларусь [Электронный ресурс]: закон Республики Беларусь введен в действие 1 дек. 1996 г. Режим доступа: <http://sng.allbusiness.ru>.

О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) [Электронный ресурс]: Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. № 209-ІІ (с изм. и доп. по состоянию на 27 июля 2007 г.). Режим доступа: <http://www.nalog.kz>.

О частном предпринимательстве [Электронный ресурс]: Закон Республики Казахстан от 31 янв. 2006 г. № 124. Режим доступа: <http://sng.allbusiness.ru>.

Об упрощенной системе налогообложения [Электронный ресурс]: Положение утв. Указом Президента Республики Беларусь от 9 марта 2007 г. № 119. Режим доступа: <http://sng.allbusiness.ru>.

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики [Электронный ресурс]: утв. Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. № 905-ІГ (с изм. и доп. на 1 января 2007 г.). Режим доступа: <http://www.taxes.gov.az/gus>.

Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс]: принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г.: одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 г. (с изм. и доп. Закона Республики Беларусь от 29 декабря 2006 г. № 190-3). Режим доступа: <http://sng.allbusiness.ru>.