УДК 347.73

М.А. Горовцова

ПОНЯТИЕ СУБЪЕКТА МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье рассмотрены общие и специальные элементы статуса субъекта малого предпринимательства, а также проанализировано использование понятия субъекта малого предпринимательства в законодательстве о налогах и сборах. Сделан вывод о необходимости унификации дефиниций субъекта малого предпринимательства, содержащихся в рамочном законе, а также отраслевом (налоговом) законодательстве, и обозначены основные направления развития налогового законодательства в данной сфере.

Ключевые слова: *налогообложение, малое предпринимательство, специальные налоговые режимы.*

Конституция РФ не использует дефиницию «малое предпринимательство», равно как и понятие организации (юридического лица), оперируя такими терминами, как «учреждение» и «предприятие» (ч. 2, ч. 3 ст. 43), «общественное объединение» (ч. 4, ч. 5 ст. 13), религиозные объединения (ч. 2 ст. 14).

Гражданский кодекс РФ также не содержит упоминания о малых предприятиях, разграничивая виды юридических лиц в зависимости от прав учредителей в отношении юридического лица и его имущества, а также по целям осуществляемой организацией деятельности. Следует отметить, что некоторыми исследователями в свое время было высказано предложение о необходимости дополнения норм Гражданского кодекса РФ новой организационно-правовой формой «малое предприятие» [1. С. 37].

Представляется необходимым выделить общие и специальные признаки малого предприятия, определяющие основы его правового статуса. К первым относятся такие выработанные доктриной гражданского права сущностные характеристики организации, как:

- организационное единство;
- наличие хозяйственной самостоятельности и обособленного имущества;
- специальная правоспособность;
- возможность создания как в форме некоммерческих организаций (потребительские кооперативы), так и в форме коммерческих организаций (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий);
- наличие фирменного наименования, счета в банке и т.д.

Вместе с тем малое предприятие обладает специальными признаками, закрепленными в ст. 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [2] (далее – Федеральный закон № 209-ФЗ) и касающимися требований к уставному капиталу, численности работников и размеру выручки.

Так, средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать предельное значение средней численности работников, установленной для малых предприятий (до 100 человек включительно). Новшеством Федерального закона № 209-ФЗ является выделение среди категории субъектов малого предпринимательства самостоятельной категории микропредприятий (для них предельно допустимая средняя численность работников составляет 15 человек). Как справедливо отмечается в специальной литературе, факт закрепления в Федеральном законе № 209-ФЗ статуса микропредприятий, малых и средних предприятий говорит о гармонизации законодательства России с законодательством развитых зарубежных стран [3. С. 22] .

Правда, правовой статус микропредприятий не получил надлежащего развития в отраслевом законодательстве, в связи с чем В.А. Семеусов и А.А. Тюкавкин–Плотников высказывают сомнения по поводу целесообразности выделения этой подгруппы субъектов малого предпринимательства [4. С. 47]. Однако некоторые исследователи, напротив, полагают необходимым уделять микропредпринимательству больше внимания. Так, В.А. Власов предлагает внести изменения в наименование Федерального закона № 209-ФЗ и именовать его как Федеральный закон «О развитии микропредпринимательства, малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [5. С. 20].

Помимо этого, установлены требования к структуре уставного капитала субъектов малого предпринимательства, являющихся юридическими лицами. Суммарная доля участия публично-правовых образований всех уровней, иностранных юридических лиц, а также общественных и религиозных организаций, фондов различной направленности не должна превышать 25 % (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов).

Кроме того, такой же предельный размер участия в уставном капитале малых предприятий установлен и для юридических лиц, не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства (за некоторыми исключениями). Рассматриваемое ограничение направлено на предотвращение придания статуса малых предприятий дочерним или зависимым организациям. Действительно, как отмечает Л.Т. Ибадова, невозможно создать реально конкурентную среду, стимулируя и поддерживая предприятия, которые формально обладают признаками малого предпринимательства, но подконтрольны предприятиям-монополистам [6. С. 9].

Вместе с тем можно встретить предложения об упразднении критерия структуры уставного капитала при отнесении хозяйствующего субъекта к категории малого предпринимательства на том основании, что участие государства или крупной компании в уставном капитале еще не говорит о том, что малое предприятие находится в непосредственной хозяйственной зависимости от своих учредителей [7. С. 12].

Наконец, для придания организации или индивидуальному предпринимателю статуса субъекта малого предпринимательства должен быть соблюден последний критерий, впервые введенный Федеральным законом № 209-ФЗ. Таким критерием является предельное значение выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовой стоимости активов (оста-

точной стоимости основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год. Категория субъекта малого предпринимательства определяется в соответствии с наибольшим значением этих показателей.

В соответствии с актуальными нормативными установлениями предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий календарный год без учета НДС составляют 60 млн руб. для микропредприятий, 400 млн руб. для малых предприятий и 1000 млн руб. для средних предприятий [8].

Полномочия по определению конкретного размера таких значений принадлежат Правительству Российской Федерации, которое обязано осуществлять эту операцию один раз в пять лет с учетом данных сплошных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства.

На наш взгляд, определение точного размера этого экономически обоснованного критерия с частотой всего лишь один раз в пять лет в отсутствие ежегодного корректирующего коэффициента инфляции не будет являться адекватным по отношению к реальной экономической ситуации. Более того, такой порядок может оказать сдерживающее влияние на развитие предприятия, которое будет стремиться к искусственному сдерживанию своего роста с целью сохранения предоставленных ему в рамках статуса субъекта малого предпринимательства привилегий.

Анализируя процесс становления законодательства о правовом статусе малого предпринимательства, можно отметить наличие значительно более точных и однозначных в толковании критериев малых предприятий в Федеральном законе № 209-ФЗ по сравнению с ранее действовавшим законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» [9]. Так, Федеральный закон № 209-ФЗ ввел критерий размера выручки микро- и малого предприятия, имеющий объективный характер, и более четко регламентировал так называемый «критерий независимости», подразумевающий требования к структуре уставного капитала субъекта малого предпринимательства. К примеру, ранее действовавший закон ограничивал участие в уставном капитале малого предприятия Российской Федерации и ее субъектов, однако умалчивал об участии муниципальных образований; Федеральный закон № 209-ФЗ восполнил этот пробел в правовом регулировании.

Представляется, определение статуса субъекта малого предпринимательства в других отраслях законодательства, в том числе и в налоговом законодательстве, должно базироваться на рамочном Федеральном законе № 209-ФЗ. Однако к настоящему времени сложилась прямо противоположная ситуация.

Так, налоговое законодательство вообще не оперирует терминами «малое предпринимательство» и «субъект (субъекты) малого предпринимательства». Вместе с тем неоспариваемой является точка зрения, согласно которой такие специальные налоговые режимы, как упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности и патентная система налогообложения, были введены для облегчения налогового бремени именно субъектов малого предпринимательства. На это указывают и первоначальное название упрощенной системы налогообложения – «упро-

щенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» [10] – и заявления официальных лиц.

Так, в одном из бюджетных посланий Федеральному Собранию РФ Президент РФ Владимир Путин призвал законодателя поддержать в рамках основных направлений налоговой политики предложение Правительства РФ о повышении для организаций малого предпринимательства верхнего предела дохода, при котором возможен переход на упрощенную систему [11]. Многие исследователи также подчеркивают направленность специальных налоговых режимов на создание благоприятных условий для субъектов малого предпринимательства [12. С. 25; 13. С. 92].

Но вместо использования критериев, установленных специальным федеральным законом (Федеральным законом № 209-ФЗ), законодательство о налогах и сборах вводит собственные требования, которым должны отвечать хозяйствующие субъекты для получения возможности применения налоговых льгот в рамках общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов (ст. 346. 12, 346. 28, 346. 45 НК РФ).

Так, сопоставив закрепленные налоговым законодательством максимально допустимые значения годового дохода налогоплательщика, при превышении которых налогоплательщик утрачивает право на применение упрощенной системы налогообложения, можно сделать вывод о том, что фактически данным специальным налоговым режимом могут воспользоваться только микропредприятия. Действительно, указанные максимальные значения годового дохода налогоплательщика, использующего упрощенную систему налогообложения, закреплены в п. 4 ст. 346.13 НК РФ в размере 60 млн руб., что соответствует критерию выручки для субъектов микропредпринимательства.

Еще одним примером рассогласованности налогового законодательства и Федерального закона № 209-ФЗ служит закрепление в ст. 145 НК РФ права на освобождение от уплаты НДС организаций и индивидуальных предпринимателей, если за три предшествующих календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности 2 млн руб. Очевидно, что указание на относительно небольшой оборот имеет отношение именно к малому предпринимательству, но прямо НК РФ об этом не говорит.

Таким образом, в настоящее время существуют различные критерии определения субъекта малого предпринимательства в зависимости от сферы государственного регулирования.

Полагаем, что для всеохватывающего и системного регулирования вопросов создания и функционирования малого предпринимательства, в том числе оказания ему государственной поддержки, необходимо унифицировать требования, предъявляемые к субъектам малого предпринимательства, в различных отраслях законодательства. В противном случае критерии, закрепленные в профильном федеральном законе, приобретают во многом декларативный характер, поскольку их использование связывается лишь с упрощением бухгалтерского учета и отчетности. Более того, в подобной ситуации невозможно вести речь о целостной политике государства в отношении малого предпринимательства ввиду отсутствия единого понимания законодателем характеристик этой категории субъектов предпринимательской деятельности.

Сказанное касается и положений налогового законодательства, содержащего различные критерии определения субъектов малого предпринимательства; в частности, для предоставления права на использование налоговых льгот в рамках общей системы налогообложения и права на применение специальных налоговых режимов используются существенно отличающиеся друг от друга размеры выручки и доходов от реализации

Представляется целесообразной унификация норм НК РФ в части налогового стимулирования субъектов малого предпринимательства с положениями ст. 4 Федерального закона № 209-ФЗ путем введения в НК РФ термина «субъект малого предпринимательства». Роль данной меры заключается в закреплении предпосылок для комплексной и непротиворечивой политики государства в сфере налогообложения субъектов малого предпринимательства. Кроме того, использование в положениях НК РФ указанного термина позволит в полной мере реализовать правило ст. 11 НК РФ о применении институтов, понятий и терминов гражданского, семейного и других отраслей законодательства в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства.

Таким образом, можно утверждать, что статус малого предприятия в Российской Федерации определяется на основании законодательно установленных критериев количественного характера.

Субъекты малого предпринимательства, как правило, не имеют возможности привлечь к работе профессионального бухгалтера на постоянной основе. Зачастую функции бухгалтера выполняет руководитель малого предприятия (либо индивидуальный предприниматель), который не всегда способен правильно истолковать содержание положений законодательства о налогах и сборах. В такой ситуации самостоятельное исчисление и уплата налогов могут привести к совершению субъектами малого предпринимательства многочисленных ошибок.

Законодательство о налогах и сборах характеризуется высокой степенью детализации, что является предпосылкой к созданию довольно сложных правовых конструкций, а также к использованию в налоговом законодательстве специфичного понятийного аппарата. В период становления налогового законодательства его отличительной чертой было также наличие большого числа подзаконных актов, разобраться в которых можно было, только имея специальное юридическое или бухгалтерское образование.

Следовательно, субъекту малого предпринимательства, который зачастую организован лицами, не имеющими такого профильного образования, необходимо дать возможность воспользоваться особым порядком исчисления и уплаты суммы налога или сбора. При этом налоговое законодательство должно предусматривать такие меры, как закрепление специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства, возможность использования ими упрощенных правил учета доходов и расходов (в том числе и в рамках специальных налоговых режимов), определение суммы налога с применением вменения, установление льготных сроков для подачи документов налоговой отчетности и т.д.

Полагаем, что нецелесообразно идти по пути дальнейшего снижения налогового бремени. Это приведет к резкому снижению наполняемости регио-

нальных и местных бюджетов и возникновению иждивенческих настроений в среде малого предпринимательства. На наш взгляд, при совершенствовании налогового законодательства в данной сфере следует сосредоточить усилия на качественном преобразовании существующих систем налогообложения, упрощении порядка исчисления налога, достижении простоты и четкости формулировок налогового законодательства, устранении противоречий и пробелов в нем, установлении для субъектов малого предпринимательства более простой формы налоговой отчетности и преференциальных сроков ее подачи в налоговые органы и т.д.

Иными словами, на первый план в процессе преобразования законодательства о налогах и сборах применительно к хозяйствующим субъектам, являющимся представителями малого предпринимательства, должны выйти меры, направленные не на снижение налогового бремени, а на упрощение порядка исчисления и уплаты налоговых платежей, создание условий для правильного и однозначного толкования налоговых норм. *Таким образом, полагаем, что превалирующее значение должны приобрести налоговые меры процессуального, организационного и технико-юридического характера.*

Вопросы налогового стимулирования субъектов малого предпринимательства носят методологический характер и тесно увязаны с объективно меньшей конкурентоспособностью малых предприятий и индивидуальных предпринимателей с субъектами среднего и крупного предпринимательства. В.С. Нерсесянц подчеркивает, что главная проблема постсоциализма связана с тем или иным ответом на вопрос о том, куда и как необходимо идти дальше от социалистического принципа отсутствия «экономического неравенства» – назад к восстановлению «экономического неравенства» (т.е. к буржуазному праву) или вперед, к новому, большему равенству в экономике [14. С. 360].

Подводя итог, можно с уверенностью утверждать, что надлежащее, адекватное регулирование налогообложения субъектов малого предпринимательства невозможно без понимания его природы и сущности. Кроме этого, определение малого предпринимательства (в том числе для целей налогообложения) должно иметь в своей основе результаты проводимых на постоянной основе широкомасштабных статистических наблюдений за состоянием и тенденциями развития малого предпринимательства.

Литература

1. *О развитии* малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ // СЗ РФ. 2007. № 31. Ст. 4006.

2. *Андреев В.К.* О государственном регулировании малого предпринимательства // Малый бизнес на этапе обновления законодательства о предпринимательстве: материалы науч.-практ. конф. «Малый бизнес на этапе обновления законодательства о предпринимательстве» в рамках Второго междунар. форума «Малый и средний бизнес – веление времени» (г. Москва, ВВЦ, 2–5 дек. 2003 г.) / отв. ред.: М. А. Супатаев, В. К. Андреев. М. : Юрист, 2004. С. 34–42.

3. *Налогообложение* в системе регулирования деятельности малого бизнеса и его влияние на развитие экономики России / Л.А. Дьячкина [и др.] ; под. ред. М.В. Романовского и Р.А. Саакяна. СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та экономики и финансов, 2008. 311 с.

4. *Семеусов В.А., Тюкавкин-Плотников А.А.* О признаках субъектов малого и среднего предпринимательства // Академический юридический журнал. 2012. № 3. С. 41–48.

5. *Власов В.А.* Правовое положение субъектов микропредпринимательства, малого и среднего предпринимательства // Аграрное и земельное право. 2012. № 2. С. 15–25.

6. *Ибадова Л.Т.* Комментарий к Федеральному закону «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» (постатейный). М.: Волтерс Клувер, 2006. 272 с.

7. *Довгая О.В., Миронова И.Б.* Налоговое стимулирование деятельности малых предприятий. Хабаровск: ХГАЭП, 2006. 143 с.

8. *О предельных* значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства: Постановление Правительства РФ от 09.02.2013 № 101 // СЗ РФ. 2013. № 7. 646 с.

9. *О государственной* поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации: Федеральный закон от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 25. Ст. 2343.

10. *Об упрощенной* системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства: Федеральный закон от 29.12.1995 № 222-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 15.

11. *О бюджетной* политике в 2006 году: Бюджетное послание Президента РФ В.В. Путина Федеральному Собранию РФ. 24.05.2005 // Парламентская газета. 26.05.2005. № 93.

12. *Малое* и среднее предпринимательство. Правовое обеспечение / И.В. Ершова [и др.] ; отв. ред. И.В. Ершова. М.: Юриспруденция, 2014. 455 с.

13. *Жураковский А.С.* Специальные налоговые режимы в помощь малому бизнесу // Вестн. Тамб. ун-та. Серия «Гуманитарные науки». 2012. Вып. 3. С. 92–96.

14. *Нерсесянц В.С.* Общая теория права и государства: учеб. для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Юриспруденция». М.: Норма : ИНФРА-М, 2012. 547 с.

Gorovtsova Margarita A. Institute of State and Law of The Russian Academy of Sciences (Moscow, Russian Federation).

THE NOTION OF THE SUBJECT OF SMALL BUSINESS FOR THE PURPOSE OF TAXATION.

Key words: taxation, small business, special tax regimes.

The article examines some approaches to the criteria of the subjects of small business. The author separates both common (essential characteristics worked out by the doctrine of civil law) and special (enshrined in the framework law on the development of small business) features of a small enterprise that define the foundations of its legal status.

It has been stated that tax legislation does not deal with such terms as “small business” and “a subject (subjects) of small business” while special tax regimes were introduced with the express aim to ease the tax burden of the subjects of small business. It is emphasized that instead of using criteria established by a special federal law, the taxes and fees legislation sets its own requirements for economic entities to get tax privileges within the frame of the common system of taxation and special tax regimes.

The maximum for an annual income of the taxpayer who uses the simplified tax system is enshrined in Item 4 Article 346.13 of the Tax Code of the Russian Federation and is 60 000 000 rubles. The above sum is equal to the revenue criterion for the subjects of self-employment.

The author substantiates the conclusion about the usefulness of the unification of norms of the Tax Code related to tax stimulation of the subjects of small business with the provisions of a special law on the development of small and medium business. The role of this unification is to establish some prerequisites for the complex and non-contradictory policy of the state in the sphere of taxation of the subjects of small business. Moreover, the use of term “ a subject of small business” in the Tax Code of the Russian Federation will enable to realize the rule of Article 11 of the Tax Code about the use of institutions, concepts and terms of civil, family and other branches of legislation in the meaning which is used in these branches.

The author stresses that measures directed not toward the decreasing of tax burden but toward the simplification of the procedure for calculation and payment of taxes, creation of conditions for correct and unambiguous interpretation of tax norms are in the center of transformations of the taxes and fees legislation for enterprise entities-representatives of small business. Thus, tax measures of procedural, organizational and technical legal character should prevail.

REFERENCES

1. *O razvitii* malogo i srednego predprinimatel'stva v Rossiyskoy Federazii: Fede-ral'nyy zakon ot 24 iyulya 2007 g. № 209-FZ // SZ RF. 2007. № 31. St. 4006.

2. *Andreev V.K.* O gosudarstvennom regulirovanii malogo predprinimatel'stva // Malyy biznes na etape obnovleniya zakonodatel'stva o predprinimatel'stve: materialy nauch.-prakt. konf. «Malyy biznes na etape obnovleniya zakonodatel'stva o predprinimatel'stve» v ramkach Vtorogo mezhdunar. foruma

«Malyy i sredniy biznes – velenie vremeni» (g. Moskva, VVZ, 2–5 dek. 2003 g.) / otv. red.: M.A. Supataev, V.K. Andreev. M. : Yurist, 2004. S. 34–42.
3. *Nalogooblozhenie* v sisteme regulirovaniya deyatel'nosti malogo biznesa i ego vliyanie na razvitie ekonomiki Rossii / L.A. D'yachkina [i dr.] ; pod. red. M.V. Romanovskogo i R.A. Saakyana. SPb.: Izd-vo S.-Peterb. gos. un-ta ekonomiki i finansov, 2008. 311 s.
4. *Semeusov V.A., Tyukavkin-Plotnikov A.A.* O priznakach sub'ektov malogo i srednego predprinimatel'stva // Akademicheskiy yuridicheskiy zhurnal. 2012. № 3. S. 41–48.
5. *Vlasov V.A.* Pravovoe polozhenie sub'ektov mikropredprinimatel'stva, malogo i sred-nego predprinimatel'stva // Agrarnoe i zemel'noe pravo. 2012. № 2. S. 15–25.
6. *Ibadova L.T.* Kommentariy k Federal'nomu zakonu «O gosudarstvennoy podderzhke ma-logo predprinimatel'stva v Rossiyskoy Federazii» (postateynyy). M.: Volters Kluver, 2006. 272 s.
7. *Dovgaya O.V., Mironova I.B.* Nalogovoe stimulirovanie deyatel'nosti malych predpri-yatiy. Chabarovsk: ChGAEP, 2006. 143 s.
8. *O predel'nych* znacheniyach vyruchki ot realizazii tovarov (rabot, uslug) dlya kazhdoy kate-gorii sub'ektov malogo i srednego predprinimatel'stva: Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 09.02.2013 № 101 // SZ RF. 2013. № 7. 646 s.
9. *O gosudarstvennoy* podderzhke malogo predprinimatel'stva v Rossiyskoy Federazii: Federal'nyy zakon ot 14 iyunya 1995 g. № 88-FZ // SZ RF. 1995. № 25. St. 2343.
10. *Ob uproschennoy* sisteme nalogooblozheniya, ucheta i otchetnosti dlya sub'ektov malogo predprinimatel'stva: Federal'nyy zakon ot 29.12.1995 № 222-FZ // SZ RF. 1996. № 1. St. 15.
11. *O byudzhetnoy* politike v 2006 godu: Byudzhetnoe poslanie Prezidenta RF V.V. Putina Federal'nomu Sobraniyu RF. 24.05.2005 // Parlamentskaya gazeta. 26.05.2005. № 93.
12. *Maloe* i srednee predprinimatel'stvo. Pravovoe obespechenie / I.V. Ershova [i dr.] ; otv. red. I.V. Ershova. M.: Yurisprudenziya, 2014. 455 s.
13. *Zhurakovskiy A.S.* Spezial'nye nalogovye rezhimy v pomosch' malomu biznesu // Vestn. Tamb. un-ta. Seriya «Gumanitarnye nauki». 2012. Vyp. 3. S. 92–96.
14. *Nersesyanz V.S.* Obschaya teoriya prava i gosudarstva: ucheb. dlya studentov vysshich uchebnych zavedeniy, obuchayuschichsya po spezial'nosti «Yurisprudenziya». M.: Norma: INFRA-M, 2012. 547 s.