

**Манюков Лев Евгеньевич**

**Субъекты малого предпринимательства и правовые  
средства воздействия налогов на их деятельность**

Специальность

12.00.14 – административное право, финансовое право,  
информационное право

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание учёной степени  
кандидата юридических наук

Москва - 2011

Работа выполнена на кафедре уголовно-правовых и специальных дисциплин ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»

Научный руководитель – доктор юридических наук, профессор  
Агутин Александр Васильевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук  
Саттарова Нурия Альваровна

кандидат юридических наук, доцент  
Лукичев Константин Евгеньевич

Ведущая организация – ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при  
Правительстве Российской Федерации»

Защита диссертации состоится 22 сентября 2011 г. в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 521.004.06 при ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет» по адресу: 111395, г. Москва, ул. Юности, д. 5/1, учебный корпус № 3, ауд. 511.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет».

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2011 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
кандидат юридических наук, доцент

Е.В. Белоусова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования** обусловлена тем, что с малым бизнесом связаны большие надежды в решении ключевых проблем российской экономики, развитие производства и торговли, создание новых рабочих мест, обеспечение значительных налоговых поступлений в бюджет. На протяжении всего периода развития указанного сектора государством предпринимались меры по его поддержке посредством совершенствования законодательной базы и создания условий для экономического роста.

В экономически развитых странах малое предпринимательство является одним из важнейших секторов экономики, в котором занято более половины трудоспособного населения и производится большая часть ВВП. Так, в европейских странах на малых предприятиях занято около 70% от общей численности работающих, а доля малого бизнеса в ВВП составляет более 50%. Именно малые предприятия, ставшие массовой формой предпринимательства, обеспечивают условия социально-экономической стабильности и экономической безопасности страны, поэтому им и уделяется самое серьезное внимание со стороны государства. Анализ экономической ситуации в России со всей очевидностью свидетельствует о существенном повышении роли малого предпринимательства, представляющего собой важнейший стратегический ресурс, способный обеспечить экономический рост, эффективность экономических взаимодействий и повышение национального благосостояния.

Однако малому бизнесу в России приходится сталкиваться с серьезными трудностями, возникающими в ходе сложного комплекса институциональных преобразований, среди которых можно выделить общую экономическую нестабильность, несовершенство законодательства и налоговой системы, финансовые проблемы, многочисленные административные барьеры, отсутствие необходимых знаний, навыков и

опыта.

Неэффективное государственно-правовое регулирование деятельности субъектов малого предпринимательства является основным фактором, создающим угрозу развитию малого предпринимательства, как сектора экономики. Общие для определенного сектора предпринимательства условия и факторы, возникающие по объективным причинам и представляющие опасность для бизнеса, как вида экономической деятельности, представляют собой угрозы безопасности предпринимательства. В тоже время, должный уровень развития малого бизнеса является важнейшим условием экономической и социальной безопасности государства. Таким образом, потребность в совершенствовании государственно-правового регулирования в сфере налогообложения малого бизнеса является одной из актуальных проблем отечественной юридической науки, что и обусловило выбор темы настоящего диссертационного исследования.

Оптимальная система налогообложения для малого бизнеса предусматривает, с одной стороны, стимулирование деловой активности предпринимателей, а с другой - наличие достаточно простого и эффективного механизма взимания налогов. В связи с этим особую актуальность и значимость с позиции стимулирования развития малого предпринимательства приобретает снижение налоговой нагрузки, упрощение процедур налогообложения и представления отчетности, создание благоприятных условий для легализации и развития малого бизнеса.

Налоговое стимулирование предпринимательской активности имеет небольшую историю в современной России. Так, упрощенная система налогообложения, введенная только в 1996 году, содержит еще достаточно резервов для совершенствования элементов налогообложения.

**Степень разработанности проблемы.** Современные тенденции развития малого предпринимательства в России отражаются в исследованиях отечественных ученых, среди которых можно отметить научные труды Ш. Агеева, А. Бусыгина, А. Блинова, Е. Бухвальда, А. Виленского,

О. Емельянова, В. Королева, А. Колесникова, М. Лапуста, С. Мазоль, В. Мальгина, С. Мокичева, А. Орлова, М. Попова, В. Радаева, В. Рубе, Ю. Старостина, Ю. Тарануха, В. Фадеева, Ф. Шамхалова, А. Шулуса, О. Шестоперова, А. Чепуренко.

Основополагающие положения теории предпринимательства и малого бизнеса изложены в работах известных зарубежных экономистов Ж. Бодо, М. Вебера, Дж. К. Гэлбрейта, Х. Кена, Р. Кантильона, Я. Корнаи, А. Маршалла, Д. Норта, В. Ойкена, М. Портера, П. Самуэльсона, И. Шумпетера, Р. Хизрича и некоторых других исследователей: П. Бекли, Д. Бэннока, Р. Бэрроуза, П. Гэнгьюли, Д. Крэна, Д. Ньюболда, Д. Рассела, Д. Тортуэлла.

Основы теории налогов и налогообложения заложены в известных трудах отечественных и зарубежных экономистов, в числе которых А. Вагнер, С де Вобан, Ф. Кенэ, А. Лаффер, Ф. Нитти, У. Петти, П. Прудон, Д. Рикардо, А. Смит, Л. Штейн и другие, среди отечественных – М.М. Алексеенко, А.А. Исаев, И. М. Кулишер, Л. И. Львов, П. В. Микеладзе, И. Х. Озеров, А. А. Соколов, В. Н. Твердохлебов, А. А. Тривус, Н. И. Тургенев, И. И. Янжул и другие.

Свой вклад в развитие теории прав и свобод предпринимателей внесли такие отечественные ученые, как Н. Кондратьев, А. Чайнов, П. Сорокин, А. Богданов. Экономические права граждан изучены Г.Н. Андреевой, М.В. Баглаем, Г.А. Гаджиевым.

Существенный вклад в изучение проблемы обеспечения экономических прав, экономической функции государства внесли В.В. Лебедев, Е.А. Лукашева, Н.С. Малеин. Механизм защиты экономических прав, вопросы экономической безопасности хозяйственной и предпринимательской деятельности рассмотрены в трудах В.В. Витрянского, С.Э. Жилинского, В.П. Грибанова. Ч.Н. Азимова, А.В. Иванова, К.К. Лебедева, Ю.А. Тихомирова и др.

Проблемы ответственности субъектов малого предпринимательства за

невыполнение налоговых обязательств глубоко анализируются в работах П.С. Яни, И.Н. Соловьева, А.В. Перова, А.В. Толкушина, И.Н. Пастухова, О.Р. Михайловой, Г.А. Гаджиева, Г.В. Петровой, Л.И. Ефремова др.

Также проанализированы следующие диссертационные исследования по проблеме налогообложения субъектов малого предпринимательства: Н.Л. Решетов (Москва, 2009); А.В. Терешин (Москва, 2009); Г.А. Гюльмагомедова (Махачкала, 2005); Л.А. Будовская (Орел, 2005); Е.А. Лысов (Москва, 2009); И.И. Белозерова (Москва, 2000); Л.Т. Ибадова (Москва, 2005); И.В. Гаврилов (Санкт-Петербург, 2004); А.Х. Ибрагимова (Махачкала, 2004); Ю.В. Колмагорова (Великий Новгород, 2004); А.В. Варнавский (Москва, 2003); А.Г. Коршунов (Москва, 2002); М.А. Мирзов (Санкт-Петербург, 2001); А.Ю. Пахолкова (Москва, 2005); О.В. Татарская (Москва, 2003).

Однако при наличии столь обширного круга исследований, посвященных различным аспектам правового регулирования малого предпринимательства, вопросы налогового воздействия на сектор малого бизнеса в них были освещены без учета положений нового Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» от 24 июля 2007 года № 209-ФЗ, а также ряда других изменений, внесенных в налоговое законодательство.

Труды вышеперечисленных ученых, анализ проблем, сдерживающих развитие малого предпринимательства, определение его места в экономике России, особенности взаимодействия малых компаний с крупным бизнесом, возможности использования зарубежного опыта господдержки малых предпринимателей, а также необходимость разработки рекомендаций по решению существующих проблем налогообложения, предопределили выбор темы исследования и ее актуальность.

**Цель диссертационного исследования** состоит в обосновании теоретических и практических положений, направленных на совершенствование правового регулирования деятельности субъектов малого

предпринимательства и государственной налоговой поддержки малого бизнеса, разработке основных направлений реформирования налогообложения субъектов малого предпринимательства.

В соответствии с поставленной целью в диссертационной работе решаются следующие задачи:

- исследовать историю становления правового регулирования малого предпринимательства в России;
- проанализировать зарубежный опыт развития и поддержки малого предпринимательства;
- выявить значение налогообложения в комплексе правовых мер государственной поддержки субъектов малого предпринимательства;
- теоретически обосновать необходимость и значимость применения налогового воздействия на предпринимательскую деятельность;
- сформулировать цель и принципы реформирования налогообложения субъектов малого предпринимательства;
- выявить положительные и отрицательные тенденции в развитии влияния упрощенной системы налогообложения на деятельность субъектов малого предпринимательства;
- рассмотреть проблемы ответственности субъектов малого предпринимательства за невыполнение налоговых обязательств;
- рассмотреть возможные способы защиты имущественных прав и интересов субъектов малого предпринимательства при налогообложении.

**Объект диссертационного исследования** – общественные отношения, возникающие в сфере правового регулирования налогообложения субъектов малого предпринимательства в Российской Федерации.

**Предметом диссертационного исследования** является правовое регулирование общественных отношений, возникающих в процессе осуществления субъектами малого предпринимательства своей деятельности, их налогообложение, а также правоприменительная практика, научные исследования в сфере налогового права, финансового права, гражданского

права.

**Методологическую основу исследования** составляют: всеобщие диалектические методы; общенаучные методы, в частности, системный метод, логический метод, анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия; частнонаучные методы, среди которых следует отдельно обозначить юридические методы – формально - юридический метод, метод сравнительного правоведения, метод технико-юридического анализа, а также методы других наук - исторический метод, статистический метод, лингвистический метод. Указанные методы были использованы в их взаимосвязи и взаимообусловленности, что позволило автору изучить предмет диссертационного исследования целостно и всесторонне.

**Теоретическую основу** настоящего диссертационного исследования составили труды российских и зарубежных авторов по вопросам, имеющим отношение к субъектам малого предпринимательства в целом и правовых средств воздействия налогов на их деятельность.

Теоретический вклад в исследование проблем налогообложения субъектов малого предпринимательства внесли современные отечественные ученые А.В. Аронов, С.В. Барулин, А.В. Брызгалин, О.В. Врублевская, А.З. Дадашев, В.А. Кашин, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, В.М. Пушкарева, М.В. Романовский, Б.М. Сабанти, А.В. Толкушин, Д.Г. Черник, Т.Ф. Юткина и другие.

Практическому использованию упрощенной системы налогообложения посвящены исследования И.М. Андреева, М.В. Истратовой, Н.И. Малис, М.А. Пархачевой, А.Б. Паскачева, Ю.В. Подпорина, А.А. Ябуганова и др.

Решение задач, поставленных в настоящей работе, потребовало обращения к литературе по теории права, гражданскому праву, предпринимательскому праву, налоговому праву. Специфика предмета диссертационного исследования обусловила необходимость изучения и ряда научных работ по экономике.



**Нормативную правовую базу исследования** составили Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Бюджетный кодекс РФ, Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», Федеральные, региональные и местные законодательные акты; постановления, приказы, письма Правительства РФ, Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, анализ информационных материалов Государственной Думы, Федерального собрания РФ и иных нормативных документов, статистические данные Федеральной службы государственной статистики и Национального института системных исследований проблем предпринимательства, а также статьи отечественных и зарубежных ученых, опубликованные в специальной периодической литературе, Интернет-ресурсы.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в том, что оно является одним из первых исследований правового регулирования деятельности субъектов малого предпринимательства после внесения изменений и дополнений в законодательство о малом и среднем предпринимательстве, в частности, воздействия на нее налогового стимулирования.

В диссертации на основе комплексного анализа современного состояния сектора малого предпринимательства в Российской Федерации и сравнительного анализа государственно-правового регулирования деятельности малого предпринимательства в России и за рубежом:

- определены положительные и отрицательные черты Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» от 24 июля 2007 года № 209-ФЗ;

- установлены преимущества и недостатки порядка применения субъектами малого предпринимательства специальных налоговых режимов, в частности, упрощенной системы налогообложения;

- предложена система мер по усовершенствованию и оптимизации упрощенной системы налогообложения;

- выявлена и обоснована необходимость оптимизации процесса государственного налогового воздействия на деятельность субъектов малого предпринимательства;

- определены пути совершенствования правового регулирования защиты имущественных прав субъектов малого предпринимательства при налогообложении.

**На защиту выносятся следующие положения:**

1. Важной задачей государства является формирование экономической среды, благоприятной для всех видов предпринимательской деятельности. В особой государственной поддержке нуждаются малые предприятия и индивидуальные предприниматели. Виды оказания этой поддержки различны: финансовая, имущественная, консультационная, информационная. Одной из наиболее значимых мер стимулирования развития сектора малого предпринимательства является создание для него преференций в области налогообложения, введение специальных правил участия в налоговых отношениях для субъектов малого предпринимательства, что обеспечивает реализацию косвенного государственного финансирования.

В целях снижения налоговой нагрузки на малый бизнес целесообразно освободить субъектов малого предпринимательства от НДС при выкупе госимущества.

2. В связи с тем, что упрощенная система налогообложения может применяться по установленным НК РФ критериям, в основном малыми предприятиями, а также, учитывая отсутствие в НК РФ специальных норм, касающихся налогообложения малого бизнеса, главу 26.2 НК РФ целесообразно переименовать, как «Упрощенная система налогообложения для субъектов малого предпринимательства».

3. В целях оптимизации и дополнительного стимулирования малого бизнеса целесообразно изменить установленные НК РФ правила перехода на УСН. Для реализации права перехода на упрощенную систему налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями

должен соблюдаться ряд ограничений, предусмотренных главой 26.2 НК РФ (вид деятельности, структура организации, структура уставного капитала, численность работников, стоимость имущества, применяемый режим налогообложения).

Следует увеличить порог численности работников и остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов. Это будет способствовать:

- поддержке малого предпринимательства;
- большей его конкурентоспособности перед крупными предприятиями и предприятиями, имеющими большой опыт работы на рынке.

4. В связи с отсутствием у субъектов малого предпринимательства, перешедших на УСН, обязанности по уплате НДС, они рискуют тем, что с ними перестанут сотрудничать покупатели - плательщики НДС.

Это связано с тем, что у предпринимателей и организаций-плательщиков НДС в результате сделок с предпринимателями и организациями, которые работают по УСН, значительно возрастают суммы НДС, которые нужно перечислить в бюджет.

По мнению диссертанта, оптимальным выходом из этой ситуации является введение НДС в УСН с сохранением действующего порядка его уплаты, но с зачетом уплаченных сумм в счет единого налога. При этом необходимо принимать в расчет долевое распределение уплачиваемых НДС и единого налога между бюджетами разных уровней. При расчете единого налога из налогооблагаемой базы следует вычитать уплаченный НДС в целях устранения двойного налогообложения, а затем сопоставлять его величину с начисленным единым налогом на доход, что не было учтено в законодательных поправках по применению УСН.

5. В соответствии со ст. 137 НК РФ налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика, такие акты, действия или бездействия нарушают его права.

Согласно п. 3 ст. 140 НК РФ установлен срок рассмотрения жалобы и принятие решения по ней - один месяц. В Кодексе не определены последствия нарушения налоговым органом названного срока, что, как правило, влечет различного рода злоупотребления со стороны налоговых органов.

Наличие нормы, исключающей двойное толкование срока, а также определяющей ответственность налоговых органов за нарушение такого срока, служило бы своеобразным обеспечением реализации прав налогоплательщика и гарантией исполнения налоговым органом его обязанностей по соблюдению законодательства о налогах и сборах.

**Теоретическая значимость исследования** состоит в том, что оно вносит определенный вклад в развитие финансового права, так как за счет проведенного исследования произошло наполнение объема знаний о налогообложении субъектов малого предпринимательства.

Выводы и положения диссертационного исследования могут быть использованы при проведении дальнейших научных исследований по вопросам, связанным с правовым регулированием субъектов малого предпринимательства и воздействия налогов на их деятельность.

**Практическая значимость** диссертационного исследования заключается в том, что оно позволяет отразить современное видение проблем налогообложения, с которыми сталкиваются субъекты малого предпринимательства в процессе своей деятельности и в силу этого может способствовать дальнейшему научному анализу вопросов оптимизации налогового бремени малого бизнеса в целом:

- рассмотренные в диссертации вопросы позволили детальнее раскрыть содержание категории «малый бизнес», «малое предпринимательство»;

- предложенные научно-практические рекомендации направлены на повышение эффективности деятельности государственных структур, непосредственно связанных с функционированием малого бизнеса и вопросами налогового стимулирования его деятельности;

- рекомендуемые меры по содействию дальнейшему развитию малого бизнеса могут быть использованы при разработке программ его государственной поддержки и совершенствования системы налогообложения;

- некоторые выводы и положения диссертационной работы по совершенствованию налогообложения субъектов малого предпринимательства могут быть использованы в процессе преподавания учебных курсов «Налоги и налогообложение», «Специальные налоговые режимы», «Основы предпринимательской деятельности», «Риск-менеджмент» и в практической деятельности органов налоговой службы.

**Апробация результатов исследования.** Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования докладывались и обсуждались на международных, всероссийских и межвузовских научно-практических конференциях в 2007-2010 г.г., в частности, на девятой международной научно-практической конференции «Менеджмент малого и среднего бизнеса», Москва, 2009.; Всероссийской научно-практической конференции с международным участием «Актуальные вопросы социально-экономического развития регионов», Институт экономики и управления Новгородский государственный университет имени Ярослава Мудрого, 2010.; Всероссийской конференции «Создание малых инновационных компаний в учреждениях образования и науки», Троицк Московской области, 2009.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 6 научных работ общим объемом авторского вклада 1,2 п.л., в том числе 3 — в издании, рекомендованном ВАК РФ.

Структура работы обусловлена ее предметом, целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, списка использованной литературы. Работа иллюстрирована таблицами.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

**Во введении диссертации** раскрывается актуальность выбранной темы, представлена степень разработанности проблемы, определены цель, объект, предмет, задачи исследования, выделяется научная новизна, теоретическая и практическая значимость, сформулированы основные положения, выносимые на защиту.

**В первой главе «Общая характеристика законодательства о субъектах малого предпринимательства»** дано определение понятию малого предпринимательства, проанализированы проблемы малого предпринимательства в современный период развития общества, определена важность налогообложения в структуре мер государственной поддержки сектора малого предпринимательства; уточнена роль малого предпринимательства в качестве субъекта налоговых отношений; исследована история налогообложения и принятия нормативных правовых актов, регулирующих налоговое воздействие на предпринимательскую деятельность, выделены этапы развития малого бизнеса в России и за рубежом (США, ЕС, Япония).

**В первом параграфе «Становление и развитие законодательства о малом предпринимательстве»** рассматриваются положительные черты развития экономики России (в 2000 г. ВВП РФ составлял 7,3 трлн. руб., в 2008 г. - уже 33 трлн. руб., или - 2,28 трлн. «международных долларов», используемых для сравнения ВВП по паритету покупательной способности), учитывая заявленные государством в Стратегии экономического развития до 2020 г. направления развития экономики на основе внедрения инноваций и высоких технологий; автор обосновывает, что это достижимо только при более быстром развитии малого предпринимательства и совместных усилиях государства, бизнеса и общества.

Сектор малого предпринимательства (МП) в России - ровесник экономических реформ и специфика его функционирования на современном этапе, его проблемы и успехи обусловлены процессами, происходившими в

российской экономике ранее. Диссертантом для удобства анализа предложено применять следующую периодизацию, разделив историю развития российского МП на пять этапов:

Первый этап развития МП (1987-1989 гг.). Кооперативы были прообразом современных малых предприятий. Большие льготы всех видов, экономическая стабильность, наличие поддержки госаппарата, возможность быстрого первоначального накопления капитала позволяют назвать этот период «золотым веком» малого предпринимательства. Негативная сторона этого этапа: перекачка ресурсов госсектора в сферу малого бизнеса, в теневую экономику и в полукриминальные предприятия псевдорыночного типа заложила основы «второй экономики».

Второй этап (1990-1991 гг.) приходится на начало экономических реформ и характеризуется резким скачком в развитии МП. Этот этап - начало бума «учредительства», когда создавались разнообразные карманные торговые структуры, банки, совместные предприятия. Оборот капитала в МП увеличился на 1-2 порядка.

Третий этап (1992-1993 гг.). Связан с введением в русло экономических реформ политики шоковой терапии и массовой приватизации. Этот этап может быть назван парадоксальным в развитии МП. С одной стороны, либерализация цен, налоговый пресс и галопирующая инфляция привели к обесцениванию сбережений населения и резкому скачку процентных ставок за кредитные ресурсы, что подорвало финансовую базу МП и привело к дефициту инвестиций. С другой стороны, именно в эти годы наиболее высокими темпами росло число МП (более чем в 2 раза).

Четвертый этап (1994-1997 гг.) - постприватизационный период развития МП, характеризуется уменьшением темпов роста новых МП. Основные причины: снижение доходности ряда традиционных для МП сфер деятельности, спад производства, кризис неплатежей, инфляция, перерегистрация МП по нормам нового Гражданского кодекса РФ. В то же время это - этап санации и насыщения полукриминальными МП, а также

появления элементов цивилизованных отношений.

Пятый этап (1997 г. - до настоящего времени) - это период более высокого уровня хозяйственной зрелости малых предприятий, их способности к самоорганизации и созданию новых форм. В это время происходит медленный рост их численности. Финансовый кризис 1998 г. существенно трансформировал условия функционирования МП и переориентировал их на импортозамещение. Возник ощутимый импульс для развития малых предприятий реального сектора.

**Во втором параграфе «Виды субъектов малого предпринимательства»** определены положительные и отрицательные черты Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» от 24 июля 2007 года № 209-ФЗ. Анализ действующих критериев отнесения предприятий к субъектам малого бизнеса позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время обеспечено сопоставление российского законодательства по развитию малого и среднего предпринимательства со странами Европейского союза (Рекомендации Европейской Комиссии от 6 мая 2003 г. для определения микропредприятий, малых и средних предприятий 2003-361-ЕС), в связи с чем выделяется три вида субъектов экономической деятельности: микропредприятия с численностью занятых не более 15 человек, малые предприятия – от 16 до 100 человек, средние предприятия – от 101 до 250 человек. Данное разделение, по мнению автора, дополнительно позволяет формировать самостоятельные, специализированные программы для каждого вида малых и средних хозяйствующих субъектов в зависимости от проблем, с которыми сталкиваются субъекты предпринимательской деятельности. Представляется, что введение новой категории предприятий – «микропредприятия», необходимо, прежде всего, для формирования максимально упрощенных административных процедур, связанных с регулированием предпринимательской деятельности. Также диссертантом рассмотрены положительные и отрицательные стороны организационно-правовых форм, в которых может быть организовано ведение малого



бизнеса.

**В третьем параграфе «Понятие, признаки и цели налогового воздействия на предпринимательскую деятельность»** диссертантом раскрыты понятие, признаки и цели налогового воздействия на предпринимательскую деятельность, что представляет собой систему мер по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также меры по осуществлению налогового контроля, обжалованию актов налоговых органов, действий и бездействий их должностных лиц и по привлечению к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Пробелы в налоговом законодательстве, порождающие многочисленные налоговые споры, затрудняют использование налоговых инструментов и, зачастую, приводят к наложению на налогоплательщиков санкций и начислению пени, увеличивающих размер их налоговой нагрузки.

Это, в свою очередь, служит основанием для включения в число факторов налогового воздействия на предпринимательскую деятельность наличия существенных налоговых рисков. Подобные риски могут быть обусловлены высокой вероятностью:

- начисления налоговых санкций с нарушением норм налогового законодательства;
- возникновения судебных издержек в ходе арбитражного спора с налоговым органом;
- возникновения потерь ввиду применения мер обеспечительного характера (приостановление операций по счетам, арест имущества);
- возникновения альтернативных издержек на сумму льгот (вычетов, освобождений и т.п.), использование которых затруднено в силу неопределенности налогового законодательства.

Регулирующая функция налогов в отношении предпринимательской деятельности реализуется через систему налоговых инструментов, характеризующихся как неотъемлемый элемент налоговой политики, представленный совокупностью средств стимулирующего и

дестимулирующего налогового воздействия на деятельность субъектов малого предпринимательства с целью привлечения последних к определенным видам предпринимательской деятельности. В работе выделены основные виды налоговых инструментов и приведены примеры из зарубежного опыта по их применению, особое внимание уделено налоговым льготам и специальным режимам налогообложения субъектов малого предпринимательства.

**Во второй главе «Правовые формы налогового стимулирования деятельности субъектов малого предпринимательства»** раскрыты понятия и виды налоговых инструментов, стимулирующих деятельность субъектов малого предпринимательства, сущность, специфика и влияние налогообложения на субъекты малого предпринимательства, выделены ее основные преимущества и недостатки, отражена динамика налоговых поступлений от субъектов малого предпринимательства, определены критерии налогообложения малого бизнеса, исследован зарубежный опыт налогообложения малого бизнеса, сформулированы налоговые льготы как инструмент стимулирования малого бизнеса в налоговом праве, определены негативные факторы, оказывающие влияние на деятельность малых предприятий и ответственность субъектов малого предпринимательства за невыполнение налоговых обязательств.

**В первом параграфе «Виды налоговых инструментов, стимулирующих деятельность субъектов малого предпринимательства»** автором проведен анализ Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года, утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р.

На основании проведенного анализа указанного документа диссертантом рассмотрено два этапа развития экономики России применительно к деятельности субъектов малого предпринимательства. Автор отмечает что переход к инновационному сценарию развития экономики России, по мнению автора диссертации, будет значительно затруднен в условиях

медленного развития малого предпринимательства. При этом для повышения эффективности мер государственной поддержки малого предпринимательства, представляется целесообразной систематизация мер по формированию благоприятного налогового климата и их распределение во времени в соответствии с намеченными этапами развития экономики. Государственная политика на первом этапе (2008-2012 гг.) должна быть направлена на экстенсивное развитие малого предпринимательства, а на втором этапе (2013-2020 гг.) - на стимулирование их инновационного развития и отраслевую диверсификацию. Характеристику обоих этапов развития экономики применительно к малому предпринимательству, а также комплекс мер по стимулированию их активности предлагается закрепить в Концепции долгосрочного социально-экономического развития (внеся соответствующие дополнения).

Внедрение данных предложений, по мнению автора, будет стимулировать рост предпринимательской активности. При этом, учитывая имеющиеся оценки вклада малого предпринимательства в суммарные налоговые доходы консолидированного бюджета России, а также вероятную отдачу малых и средних предприятий через создание новых предприятий и их развитие, реализация предложенных мер не должна привести к значительным негативным последствиям для бюджетной обеспеченности страны.

Отмечено, что особо важным инструментом стимулирования деятельности малого бизнеса является инструмент правовых льгот.

**Во втором параграфе «Влияние системы налогообложения на деятельность субъектов малого предпринимательства»** показывается, что вступившие в силу с 1 января 2009 г. изменения в главу 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации позволили усилить стимулирующую роль упрощенной системы налогообложения (УСН), что способствовало перераспределению финансовых потоков субъектов малого бизнеса путем уменьшения

налоговых расходов и направления на текущие потребности дополнительных финансовых ресурсов.

Вместе с тем, практика контроля за применением УСН продолжает выявлять негативные стороны в ее использовании, отрицательно влияющие на поступление налогов в бюджетную систему, что обозначено в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов». Несовершенство порядка применения УСН оставляет недобросовестным налогоплательщикам возможности для налоговых злоупотреблений посредством маскировки более крупного бизнеса под малый. В результате необоснованные материальные выгоды получают хозяйствующие субъекты, для которых УСН изначально не предназначалась, что негативно сказывается на формировании доходной части консолидированного бюджета Российской Федерации. Таким образом, существующие между недобросовестными налогоплательщиками и государством налоговые взаимоотношения не отвечают финансовым интересам последнего, поскольку величина финансовых ресурсов, поступающих в бюджетную систему государства от бизнеса в виде налогов, не адекватна величине, причитающейся государству в соответствии с нормами налогового законодательства. В целях минимизации отмеченных выше явлений требуется совершенствование механизма УСН и методов налогового контроля.

В диссертационном исследовании автором проанализированы преимущества и недостатки применения субъектами малого предпринимательства специальных налоговых режимов, в частности, упрощенной системы налогообложения и сформулирован ряд предложений.

Диссертантом отмечается целесообразность изменения правил перехода на УСН.

Одной из важнейших задач совершенствования законодательства о поддержке малого и среднего предпринимательства является разработка мер, направленных на предотвращение искусственного дробления предприятий

на более мелкие единицы в целях получения доступа к льготам, предназначенным для малого предпринимательства. Поэтому важно идентифицировать малый и средний бизнес в целях применения УСН, с учетом аффилированных компаний (лиц).

**В третьем параграфе «Ответственность субъектов малого предпринимательства за невыполнение налоговых обязательств»** автором рассмотрены вопросы применения к субъектам малого предпринимательства мер ответственности. За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на налогоплательщика обязанностей по уплате налогов и сборов он несет ответственность в соответствии с законодательством (НК РФ).

Представители юридической науки и практические работники финансовых, налоговых и правоохранительных органов дискутируют о порядке привлечения к юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Дискуссия имеет не только теоретический интерес, но и практическую значимость, поскольку позволяет ответить на вопрос: какие санкции и в каком сочетании могут применяться при совершении правонарушений в области налогообложения?

В юридической литературе выделяется карательная и правовосстановительная ответственность. К карательной ответственности относят уголовную, административную и дисциплинарную ответственность, к правовосстановительной - гражданско-правовую (имущественную), материальную, иные виды ответственности.

Бесспорным является тот факт, что меры карательной и правовосстановительной ответственности могут применяться параллельно, применение одних не исключает возможности применения других.

При этом система ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, включает в себя также собственно налоговую ответственность как разновидность финансовой ответственности. В последнее время эта точка зрения нашла достаточно широкое

распространение в финансово-правовой науке. Налоговая ответственность рассматривается как разновидность самостоятельного вида юридической ответственности – финансовой ответственности.

**В третьей главе «Защита имущественных прав и интересов субъектов малого предпринимательства при налогообложении»** автором исследуются проблемы защиты субъектами малого предпринимательства своих прав.

Необходимость контроля (надзора) за деятельностью хозяйствующих субъектов и необходимость защиты хозяйствующих субъектов и их прав от возможных злоупотреблений органов госконтроля (надзора) при проведении проверок послужили причиной создания нормативно-правового опыта, призванного отразить все аспекты контроля (надзора) государства над хозяйствующими субъектами и, главное, – защита прав хозяйствующих субъектов при осуществлении государственного контроля (надзора).

Актуальность рассмотрения указанного вопроса связана с тем, что в настоящее время государственными органами осуществляется большое количество проверок, которые зачастую дублируют друг друга и тем самым препятствуют нормальной работе предприятий и ущемляют их права.

**В первом параграфе «Возмещение причиненного ущерба в случаях нарушения налоговыми органами гражданских прав субъектов малого предпринимательства»** автором даются основные рекомендации по системе возмещения причиненного ущерба в случаях нарушения налоговыми органами норм налогового законодательства в целях повышения эффективности деятельности субъектов малого предпринимательства, раскрыты основные аспекты защиты прав от неправомерных действий налоговых органов и защиты прав при признании недействительной заключенной сделки.

Право на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) государственных органов и их должностных лиц гарантировано государством посредством соответствующего

законодательного регулирования, что предполагает обеспечение эффективного применения правовых норм в указанной сфере.

Все субъекты предпринимательской деятельности вступают в правоотношения с налоговыми органами, проходя процедуру государственной регистрации, осуществляя постановку на учет в налоговом органе, представляя необходимую финансовую отчетность и т.п. Налоговые органы и их должностные лица могут причинить вред субъектам предпринимательской деятельности в результате издания акта, не соответствующего закону или иному правовому акту.

Вред, причиненный действиями (бездействием), должен возмещаться в полном объеме в рамках правоотношений, опосредующих деликтную ответственность налоговых органов. Однако существующее нормативное правовое регулирование отношений по возмещению вреда, причиненного государственными органами и их должностными лицами, таково, что имеют место пробелы в праве, несогласованность и несоответствия между отдельными правовыми нормами. Правоприменительная практика в данной сфере также неоднозначна и противоречива.

**Во втором параграфе «Защита прав субъектов малого предпринимательства от неправомερных действий налоговых органов»** автор предпринимает попытку сформулировать ряд предложений по указанному вопросу. В соответствии со ст. 137 НК РФ налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Нормативные правовые акты могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

Порядок обжалования и сроки обжалования установлены статьями 138 и 139 НК РФ, которые предусматривают возможность подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был

узнать о нарушении своих прав. Кодекс установил срок рассмотрения жалобы и принятие решения по ней один месяц (п. 3 ст. 140 НК РФ). При этом в Кодексе не определены последствия нарушения налоговым органом названного срока, что, как правило, влечет различного рода злоупотребления со стороны налоговых органов.

В частности, налоговые органы нередко толкуют нормы п. 3 ст. 140 НК РФ и п. 1 (в редакции, действующей до 1 января 2007 г.) той же статьи («Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения») таким образом, что у налогового органа, якобы, имеется в общей сложности два месяца на подготовку решения по жалобе налогоплательщика.

Наличие нормы, исключающей двойное толкование срока, а также определяющей ответственность налоговых органов за нарушение такого срока, служило бы своеобразным обеспечением реализации прав налогоплательщика и гарантией исполнения налоговым органом его обязанностей по соблюдению законодательства о налогах и сборах.

Обжалование действий должностных лиц органов государственного контроля является крайней мерой для индивидуальных предпринимателей, но, по мнению судей, п. 4 ст. 21 Федерального закона № 294-ФЗ предусмотрено право обжаловать действия должностных лиц, повлекшие за собой нарушение прав при проведении проверок. Таким образом, законодатель прямо предусмотрел возможность оспаривания действий контролирующего органа при условии нарушения прав и охраняемых законом интересов юридического лица и индивидуального предпринимателя и правовые последствия нарушения требований вышеуказанного Закона. Указанная норма корреспондирует положениям ст. ст. 4, 198 АПК РФ, ст. 13 ГК РФ, в силу которых право на обращение в суд с требованием о признании ненормативного акта недействительным принадлежит лицу, чьи права нарушены. Из указанного следует, что суд вправе проверить



ненормативный акт на соответствие его закону по заявлению лица, чьи права нарушены оспариваемым актом.

Автором отмечается и поддерживается мнение ряда ученых о необходимости разработки Налогового процессуального кодекса Российской Федерации. Анализ норм налогового права свидетельствует о том, что по своему содержанию они делятся на нормы, устанавливающие порядок исчисления и уплаты налогов, и нормы, с помощью которых государственные органы призваны обеспечивать этот порядок, т.е. на материальные и процессуальные, причем вторая группа норм в Кодексе изложена схематично и не имеет четкой структуры. Ряд ученых также приходят к выводу об отсутствии четкого деления норм в НК РФ.

Представляется, что в случае поддержки идеи о разработке Налогового процессуального кодекса законодателю важно будет изучать опыт стран, в которых не только существует кодификация процессуальных норм в сфере налогообложения, но и созданы специальные налоговые суды для рассмотрения споров в данной сфере.

**В третьем параграфе «Защита прав при признании недействительной заключенной сделки»** диссертант анализирует предусмотренные законом способы защиты субъектами малого предпринимательства своих нарушенных прав.

Способ защиты прав - по своей правовой природе - представляет собой частный случай такого способа защиты, как восстановление положения, существовавшего до нарушения права, т.е. второго из способов защиты прав, перечисленных в ст. 12 ГК РФ.

Признание оспоримых сделок недействительными (недействительность сделок) регулируется § 2 главы 9 ГК РФ (ст. ст. 166 - 181) и является отдельной, довольно обширной и сложной темой исследования.

Поэтому в данном способе защиты прав выделим лишь только два самых главных момента.

Первый. Как правило, недействительным признается договор какого-либо вида, заключенный между его участниками, по иску какого-либо контрагента контракта, третьего лица или прокурора. Основная идея в признании договора недействительным (ничтожным) как сделки заключается в отсутствии полного волеизъявления представителя собственника либо самого собственника (собственников, сособственников) на заключение сделки. Сюда могут входить любые действия (бездействие) недобросовестного партнера: обман, введение в заблуждение, сговор, мнимая и притворная сделка, сделка, выходящая за пределы правоспособности юридического лица, и т.д.

Второй момент. Юридические или физические лица, подписывающие недействительную сделку (во всяком случае одна из сторон правоотношения), действуя недобросовестно, преследуют корыстную цель: экономическую и (или) финансовую выгоду, получение неправомерного дохода и т.п.

**В заключении** диссертационного исследования подводятся общие итоги работы, формулируются полученные научные результаты.

**Основные положения диссертации изложены в следующих публикациях автора:**

**Работы, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах, определенных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации:**

1. Манюков Л.Е. Влияние системы налогообложения на деятельность субъектов малого предпринимательства // Человек: преступление и наказание. 2010. № 4. С. 127 - 130. - 0,5 п. л.;

2. Манюков Л.Е. Система ответственности за нарушения, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности // Человек: преступление и наказание. 2010. № 3. С. 43 - 44. – 0,3 п.л.

3. Манюков Л.Е. Упрощенная система налогообложения как один из

стимулирующих элементов малого бизнеса // Человек: преступление и наказание. 2009. № 4. С. 131 – 132. – 0,2 п.л.

**Работы, опубликованные в иных рецензируемых научных изданиях:**

3. Манюков Л.Е. Развитие предпринимательской деятельности в современных социально-экономических условиях//Среднее профессиональное образование. 2008. № 5. С. 28 – 29.– 0,2 п.л.

5. Манюков Л.Е. О предпочтениях малому бизнесу // Уголовно-исполнительное право. 2009. № 4. С. 58 – 61. – 0,4 п.л.

6. Манюков Л.Е. Исторические аспекты развития малого бизнеса // Среднее профессиональное образование. 2008. № 5. С. 11 – 12. – 0,2 п.л.

Подписано в печать «30» июня 2011. Заказ №  
Формат 60x84 1/16. Объем 1,5 п.л. Тираж 100 экз.  
Издательство ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»  
111395, г. Москва, ул. Юности, 5/1.