

**Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара**

**Совершенствование налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации**

(Препринт научно-исследовательской работы)

**Москва  
Институт Гайдара  
2020**

**Авторы:** *Белев С. Г.*, к.э.н., заведующий лабораторией бюджетной политики Института экономической политики имени Е.Т. Гайдара; *Векерле К.В.*, млад. науч. сотр. лаборатории исследований бюджетной политики ИПЭИ РАНХиГС; *Евдокимова А.Н.*, стажер-исследователь Northwestern University; *Красносельских А.Н.*, млад. науч. сотр. лаборатории исследований проблем предпринимательства ИПЭИ РАНХиГС.

Критерии отнесения к малому бизнесу требуют тщательного анализа при разработке налоговой политики. В работе был проведен международный анализ налоговых режимов для малого бизнеса. В рамках этого анализа были выявлены сходства и различия с российской практикой. Малые предприятия и самозанятые в России в меньшей степени, чем крупные предприятия, подвержены налоговому контролю, что выражается в меньшей вероятности выявления сокрытых доходов. В результате анализа было выявлено, что доля сокрытого дохода составляет примерно 15–25% от фактического дохода. Анализ демографии предприятий за период 2010–2019 гг. показал, что в окрестности порогов по выручке, определяющих право использовать УСН, наблюдается увеличение плотности распределения, т.е. «кучкование» слева от значений порогов. Это говорит о том, что представители малого бизнеса стремятся производить налоговую оптимизацию путем применения УСН. Особенно это заметно по фирмам, которые только приходят на рынок.

#### **Improvement of small business taxation in the Russian Federation**

The criteria of determining a small business requires careful analysis for developing tax policy. In this work an international analysis of tax regimes for small businesses was carried out. As part of this analysis, similarities and differences with Russian practice of small business taxation were identified. Small enterprises and self-employed in Russia are less subject to tax control than large enterprises, which is reflected in the lower probability of revealing hidden income. As a result of the analysis, it was revealed that the share of hidden income is approximately 15-25% of the actual income. Analysis of the demography of enterprises for the period 2010-2019 showed that in the vicinity of the revenue thresholds that determine the right to use the loyal tax system, there is an increase in the distribution density to the left of the threshold values. This suggests that representatives of small businesses are striving to make tax optimization by using the loyal tax system. This is especially noticeable for firms that are just entering the market.

## Содержание

Введение .....	4
1. Изучение теоретических и эмпирических подходов к налогообложению малого бизнеса.....	5
1.1. Подходы к определению малого бизнеса в целях налоговой политики.....	5
1.2. Теоретические основания особого подхода к налогообложению малого бизнеса .....	5
1.3. Влияние налогообложения на структурные альтернативы ведения малого бизнеса .....	8
2. Анализ международного опыта налогообложения малого бизнеса .....	10
3. Анализ текущего состояния и ретроспективы налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации .....	13
3.1. Оценка разницы в уклонении между самозанятыми и сотрудниками малых предприятий в сравнении с работниками крупных предприятий.....	13
3.2. Оценка эффектов от изменения порогов налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации.....	28
Заключение.....	51
Список использованных источников .....	56

## **Введение**

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 07.05.2018 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 г.» развитие малого и среднего предпринимательства является одним из приоритетов государственной политики. При этом один из наиболее важных факторов деятельности малого бизнеса – налогообложение. Необходимость особого подхода к налогообложению малого бизнеса в сравнении с крупным обусловлена рядом факторов, в том числе большей значимостью фиксированных издержек соблюдения требований налогового законодательства и широким выбором формальных и неформальных форм организации бизнеса. В данной работе рассматриваются современные теоретические и практические подходы к налогообложению малого бизнеса в Российской Федерации и других странах, анализируются эффекты налогообложения малого бизнеса. Также формируется перечень направлений совершенствования налогообложения малого бизнеса.

Цель заключительного этапа данного исследования состоит в выявлении эффектов налогообложения малого бизнеса.

Задачи заключительного этапа данного исследования:

- изучение теоретических исследований в части специфики налогообложения малого бизнеса;
- анализ международного опыта налогообложения малого бизнеса;
- обзор академических исследований влияния налогообложения на деятельность малого бизнеса;
- описание эволюции налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации;
- выделение специфики налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации;
- оценка эффектов от налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации.

## **1. Изучение теоретических и эмпирических подходов к налогообложению малого бизнеса**

### ***1.1. Подходы к определению малого бизнеса в целях налоговой политики***

Для целей нашего анализа необходимо дать определение компаний, являющихся маленькими в некотором качественном смысле для целей налогообложения – независимыми компаниями, которые управляются их владельцами на индивидуальной основе [2]. Количественно размер организации может быть измерен по величине прибыли, оборота, баланса, численности работников, количеству владельцев или некоторому сочетанию этих критериев [3]. При этом разные варианты определения малого бизнеса означают и разные описания состояния развития малого бизнеса. Для того, как бизнес должен быть обложен налогом на доходы организаций, может иметь большее значение то, управляется ли компания своим владельцем или нет, чем размер организации. Попытки определить подкатегорию компаний, управляемых собственниками, всегда приводили к очень многосоставным определениям, которые было затруднительно применить на практике [1]. Хотя на первый взгляд управляемая собственником компания значительно отличается от торгуемой на рынке, тем не менее порой точную границу провести между ними бывает крайне затруднительно с точки зрения изменения режима налогообложения. В равной степени трудно отделить пассивных инвесторов от тех, кто активно участвует в жизни компании.

Нередко понятие «малый бизнес» в практике государственного управления используется в качестве косвенного показателя для других характеристик, которые государство желает достичь через настройку налоговой системы, таких как предпринимательская активность, рост и создание рабочих мест [4]. Использование размера в качестве измерителя этих характеристики может оказаться достаточно неточным, поскольку размер не всегда имеет к ним прямое отношение.

В связи с такой сумятицей и некоторой интуитивностью в определении малого бизнеса как отдельной группы налогоплательщиков целесообразно рассмотреть, какие есть теоретические основания для особого подхода к налогообложению малого бизнеса.

### ***1.2. Теоретические основания особого подхода к налогообложению малого бизнеса***

В научной литературе выделяют несколько оснований, почему для малого бизнеса может быть целесообразен льготный режим налогообложения:

- положительные внешние эффекты от его существования;
- ограничения на заимствования;

- высокие издержки на налоговое администрирование;
- утопленные затраты на налоговую отчетность.

Предоставление льготного налогового режима целесообразно, если имеют место положительные внешние эффекты или иные побочные общественные выгоды, возникающие в результате деятельности субъектов малого предпринимательства. Так, некоторые предприятия, малые по своему размеру, могут являться инновационными по характеру своей деятельности, что означает возникновение продуктовых или процессных улучшений, которые могут в дальнейшем распространиться на другие предприятия [5]. Тем не менее следует иметь в виду, что большинство малых компаний могут не быть инновационными по характеру своей деятельности вовсе. В этом случае небольшой размер компании сам по себе вряд ли окажется подходящей «меткой» для тех видов деятельности, которые нуждаются в поддержке со стороны государства.

Следующий аргумент в пользу особого режима налогообложения малого бизнеса состоит в том, что могут иметь место барьеры для входа или ограничения для развития малых предприятий [6]. В частности, асимметрия информации по поводу возможностей роста малых компаний выражается в высоком риске невозврата заемных средств, что, в свою очередь, означает наличие финансовых ограничений на развитие, как при помощи заемного, так и собственного капитала [7]. Такого рода финансовые ограничения особенно серьезно могут воздействовать на развитие именно малого бизнеса, однако следует подчеркнуть, что для поддержки малого бизнеса могут использоваться и иные меры государственной политики, кроме создания особых налоговых режимов. В частности, могут применяться такие механизмы государственной поддержки предпринимательства, как кредитные гарантии или прямое субсидирование [8; 9].

Малое предпринимательство (включая индивидуальных предпринимателей) является достаточно массовой частью предпринимательства. При этом нередко (особенно в развивающихся странах [10]) малое предпринимательство является частью теневой экономики и не зарегистрировано официально. Льготный режим налогообложения является в данном случае способом снизить выгоды от пребывания в тени за счет снижения налогового бремени. Различное поведение налогоплательщиков по поводу декларирования доходов объясняют факторами, которые условно можно разделить на две группы: боязнь наказания за уклонение и наличие налоговой морали [11; 12]. Сторонники первой группы говорят о том, что величина уклонения зависит от таких факторов, как тяжесть и вероятность наказания [13]. Сторонники второй группы указывают, что платится все равно больше налогов, чем предсказывают модели с

рациональными нарушителями [14; 15]. В частности, в литературе встречается так называемый скандинавский парадокс (оценки уклонения показывают низкие значения при достаточно высоких ставках налогообложения доходов домашних хозяйств [16]). Впрочем, исследования последних 15 лет указывают, что причиной такой высокой налоговой дисциплины является то, что в развитых странах есть возможность за счет контроля через третью сторону (например, через контрагента налогоплательщика, который также подает отчетность) повышать вероятность выявления уклонения без значимого роста затрат на администрирование [17]. В частности, в результате эксперимента со случайными проверками налогоплательщиков в одной из скандинавских стран – Дании – авторы [18] пришли к выводу, что для налогоплательщиков, которых можно было проверить через третью сторону, уровень уклонения составлял менее 1% от дохода налогоплательщика, в то время как для самозанятых (менее подверженных контролю через третью сторону) – почти 40%. С учетом того что, по сведениям авторов, контролю с третьей стороны подлежит около 95% доходов в Дании, не стоит удивляться, что в этой стране высокая собираемость налогов на доходы, несмотря на высокую даже по меркам развитых стран налоговую нагрузку. Из этого следует, что факторы боязни наказания (вероятность проверки и тяжесть наказания) являются основными. Как можно видеть в примере с исследованием по Дании, проблема налогового администрирования весьма существенна для самозанятых. Следует также иметь в виду, что низкая вероятность налоговых проверок, как правило, актуальна для малых предприятий в силу наличия рискоориентированного подхода к налоговому администрированию [19]. Однако такого рода аргумент не дает ответа на вопрос, каким именно должен быть порог отнесения к малому предпринимательству. В работах по оценке оптимального порога предполагается, что при симуляционной оценке необходимо знать [20]: производственную функцию предприятий, предельные издержки предприятий на соблюдение налогового законодательства для налогоплательщиков и налогового администрирования для государства, предельные общественные издержки от привлечения государством поступлений в бюджет, перенос налогов в цены и долю промежуточной стоимости в конечной стоимости.

Другим аргументом в пользу льготного режима налогообложения малого бизнеса является то, что соблюдение норм налогового законодательства само по себе весьма затратно в силу необходимости предоставления отчетности от коммерческих организаций [21]. Меньшие по размеру предприятия в этом случае, скорее всего,

окажутся в куда более невыгодном положении по сравнению с более крупными компаниями вследствие того, что затраты на соблюдение норм налогового законодательства растут медленнее или не растут вовсе в сравнении с масштабом бизнеса [22]. Имеющие место исследования свидетельствуют о том, что соблюдение налоговой системы включает постоянные затраты, которые более значимы для меньшего по размеру бизнеса [23; 24]. Это и мотивирует создание особых (льготных) режимов налогообложения для субъектов малого предпринимательства. Тем не менее на сегодняшний день форма и величина послабления остаются спорными вопросами налогообложения малого бизнеса.

### ***1.3. Влияние налогообложения на структурные альтернативы ведения малого бизнеса***

Критерии отнесения к малому бизнесу требуют тщательного анализа при разработке налоговой политики. К субъектам малого предпринимательства относятся как индивидуальные предприниматели и самозанятые, чьи доходы облагаются налогом на доходы физических лиц, так и небольшие юридические лица, которые облагаются налогом на прибыль коммерческих организаций. Если налоговая нагрузка для описанных доходов будет значительно различаться в зависимости от организационно-правовой формы ведения бизнеса, то в этом случае появляются лазейки в налоговом законодательстве за счет разных вариантов регистрации деятельности субъектов малого предпринимательства. Таким образом, налоговая система становится нейтральной относительно размера дохода (горизонтально несправедлива). Это требует как сбалансированного и согласованного подхода к налогообложению доходов от трудовой деятельности и самозанятости в рамках системы налогообложения доходов физических лиц, так и аналогичного подхода к доходам, получаемым и небольшими, и крупными компаниями, в рамках налоговой системы в целом. Последнее требование, в свою очередь, означает необходимость некоторого согласования ставок налогов на доходы физических и юридических лиц.

Наряду с описанным выше разнообразием организационно-правовых форм, проблемным местом в налогообложении малого бизнеса оказывается возможность трансформации одних доходов в другие. В частности, доход, полученный от деятельности субъекта малого предпринимательства, как правило, разделяется на вознаграждение за труд управленцев и возврат на собственный вложенный капитал для владельцев бизнеса. В случае налогообложения малого бизнеса собственник и управленец вполне могут быть в одном лице, а это предоставляет значительную свободу



действий в том, каким именно образом можно осуществлять извлечение дохода из бизнеса – в форме оплаты труда или доходов от капитала. Если ставки налога на доходы физических лиц и иных обязательных платежей с оплаты труда (например, социальные взносы) окажутся ниже, чем ставки налогов на извлечение доходов от бизнеса (налог на прибыль организаций и налог на дивиденды), то следует ожидать снижения прибыли таких организаций за счет роста заработных плат менеджмента. Проблема связана не столько с наличием льготного режима налогообложения по отношению к малым предприятиям, а с тем, что собственники малых предприятий имеют больше возможностей для трансформации своего вознаграждения, чем собственники крупных предприятий. По этой причине требуется согласование ставок налога с доходов физических и юридических лиц, являющихся субъектами малого предпринимательства.

## **2. Анализ международного опыта налогообложения малого бизнеса**

Налоговые меры поддержки являются одним из наиболее популярных способов стимулирования малого и среднего бизнеса. В России это проявляется в применении специальных налоговых режимов: упрощенной системы налогообложения (УСН), единого налога на вмененный доход (ЕНВД), единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), патентной системы налогообложения и налога на профессиональный доход. Все перечисленные режимы, хотя и отличаются по условиям применения, обладают рядом общих черт. Во-первых, они снижают уровень налоговой нагрузки (устанавливают пониженные ставки налогов) в сравнении с общей системой налогообложения. Во-вторых, заменяют несколько налогов одним. В-третьих, упрощают процесс налоговой отчетности.

Во многих других странах также применяются налоговые льготы для малого и среднего бизнеса. Так, в Китае и Франции микро- и малые предприятия, чей оборот не превышает определенного порогового значения, освобождены от уплаты НДС. Аналоги российского ЕНВД применяются в Польше: там соответствующий налог для юридических лиц называется налоговой картой, а для индивидуальных предпринимателей – налогом на вмененный доход. В большинстве стран, применяющих меры налогового стимулирования малого и среднего бизнеса, для соответствующей категории предприятий установлены пониженные ставки налога.

Необходимо отметить, что в практике ряда стран присутствуют меры налоговой поддержки, которые отсутствуют в России. Речь о необлагаемом минимуме дохода – доходы (прибыль) меньше установленного порогового значения не облагаются налогом. Данная мера применяется и в прямой форме – в виде установления необлагаемого минимума налога и в виде налогового вычета. В качестве примера можно привести Чехию, где любая компания имеет право на налоговый вычет в размере 24 840 крон (около 12 тыс. долл.). Необходимо отметить и широкое распространение налоговых вычетов для компаний, осуществляющих инвестиции в оборудование и исследование. Своеобразная налоговая мера предусмотрена в Германии: там право на налоговый вычет приобретают физические лица, осуществляющие покупки у ремесленников. Также можно отметить опыт Польши, внедрившей практику ускоренной амортизации основных средств для малого и среднего бизнеса, что позволяет снизить налоговую нагрузку предприятий.

Следует заметить, что в ряде стран налоговая поддержка малого и среднего бизнеса не распространена. Как правило это объясняется двумя причинами. Во-первых,

налоговые льготы, хотя и незначительно, но сокращают доходы бюджета. Во-вторых, специальные налоговые режимы для малого и среднего бизнеса не всегда могут адекватно учитывать отраслевые и региональные особенности, объективную необходимость в поддержке конкретного предприятия. К таким странам относятся Италия, ЮАР, Австрия, Сербия и др.

В целом, анализируя опыт налоговой поддержки малого бизнеса в России и других странах, можно выделить следующие виды налоговых льгот:

- замена одного или нескольких налогов одним специальным для малого бизнеса;
- введение пониженных ставок налогов или полное освобождение от отдельных видов налогов;
- налоговые каникулы – освобождение от уплаты налогов (налогообложение по ставке 0 %) в первое время ведения деятельности;
- налоговый кредит – снижение суммы налога, подлежащего уплате, на величину налогового кредита;
- налоговый вычет – снижение величины налоговой базы на сумму налогового вычета;
- ускоренная амортизация;
- особый порядок переноса убытков;
- упрощение налоговой отчетности.

Часто эти меры поддержки комбинируются. Так, замена одного или нескольких налогов одним специальным для малого бизнеса представляет собой установление специального налогового режима. Как правило, это совмещается с сокращением и упрощением форм отчетности, а также с более низкими ставками налога. Часто при этом исчезает обязанность малого бизнеса по уплате НДС.

Во многих странах налоговая поддержка предоставляется не всему малому бизнесу, а только в приоритетных отраслях, в первую очередь в сфере высоких технологий. Среди таких мер можно выделить IP Box и налоговое стимулирование инвестиций в НИОКР.

Intellectual Property (IP) Box Regime (patent box, innovation box, IP box) – льготный налоговый режим, предоставляемый юридическим лицам с целью стимулирования деятельности в области исследований и разработок. IP box предоставляется в таких странах, как Кипр, Бельгия, Испания, Венгрия, Люксембург, Нидерланды, Франция, Великобритания. Режим IP box в зависимости от страны предоставляется в следующих вариантах: первый – снижение ставки налога на прибыль, второй – снижение

налогооблагаемой базы, третий – снижение налогооблагаемой базы и снижение ставки налога на прибыль. Например, на Кипре IP box представлен третьим вариантом и 80% прибыли предприятий, полученной от использования нематериальных активов – результатов патентной деятельности, не облагаются налогом. Оставшиеся 20% облагаются по ставке 2,5%, при общей ставке корпоративного налога 12,5% [25].

Налоговое стимулирование инвестиций в НИОКР, как правило, представлено обычным набором налоговых льгот (пониженные ставки, налоговые кредиты, вычеты и др.).

### **3. Анализ текущего состояния и ретроспективы налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации**

#### ***3.1. Оценка разницы в уклонении между самозанятыми и сотрудниками малых предприятий в сравнении с работниками крупных предприятий***

Проблема оценки уклонения от уплаты налогов является одним из важнейших вопросов налоговой политики. Определение величины налоговых ставок, введение специальных режимов и многие другие решения в области налогообложения требуют оценки величины налогового уклонения [26; 27]. Измерение величины скрываемых от налогов доходов происходит либо через оценку налогового разрыва через случайные налоговые проверки [28], либо через расхождение между заявленными доходами и фактическими доходами, измеренными через какие-либо связанные показатели [29; 30]. Налоговые проверки со случайным отбором участников – дорогостоящая процедура для налоговых органов, поэтому в целях минимизации административных затрат на практике используют так называемый рискоориентированный подход [31], когда проверки назначаются не случайным образом, а для тех налогоплательщиков, которые по тем или иным показателям относятся к более высокой группе риска по размеру уклонения от уплаты налогов [19]. Неслучайность назначения налоговых проверок в России, мотивированная как раз экономичностью налогового администрирования, означает невозможность экстраполировать доначисления по их итогам на всю генеральную совокупность. Поэтому для оценки величины уклонения, как правило, используется второй подход с оценкой расхождения между декларируемыми доходами и некоторыми величинами, которые могут служить в качестве измерителей фактических доходов налогоплательщиков. Измерители (прокси) могут быть разными. Например, в работе [32] аппроксимировали истинный доход исходя из информации об удовлетворении кредитных заявок индивидов в одном крупном греческом банке. Решение банка об удовлетворении заявок от индивидов с низкими доходами свидетельствует о наличии недекларируемых активов или иных потоков денежных средств. Предположив, что истинные доходы индивидов, получивших кредит по похожим заявкам, идентичны, авторы вменяют высокие доходы вместо декларируемых низких. Наиболее популярным подходом к оценке уклонения от налогов является соотнесение декларируемого дохода и потребления. Мурашов и Ратникова [33] справедливо указывают, что в России данный подход преимущественно реализуется на макроданных в силу их большей доступности, хотя имеют место и работы на микроданных. Так, в работе [34] использовали данные о

собственности на автомобили в России как измеритель потребления, а в работе [35] – данные в целом по потреблению домашних хозяйств. Для расчета разрыва «доход – потребление» на микроданных применяют результаты опросников репрезентативной группы населения. Наиболее обширным обследованием по России является Российский мониторинг экономического положения и здоровья населения НИУ ВШЭ (далее – РМЭЗ НИУ ВШЭ).

При использовании данных из РМЭЗ НИУ ВШЭ возникает вопрос о том, как следует интерпретировать величину дохода, которую заявляют домашние хозяйства при прохождении этого опроса. Хотя вопрос касательно величины дохода в РМЭЗ НИУ ВШЭ строго сформулирован так, что подразумевает: это именно доход за вычетом всех налоговых платежей и иных обязательных в силу законодательства выплат. Тем не менее закономерно возникает вопрос о том, является ли этот доход из опросника истинным или декларируемым доходом. Исследования, осуществленные на основе РМЭЗ НИУ ВШЭ, придерживались различных точек зрения при ответе на вопрос о том, как следует интерпретировать переменную чистого дохода из опросника. В частности, Коваль и Полбин [36], анализируя шоки потребления, интерпретировали этот чистый доход как его фактическое значение. С ними согласны Мамедли и Синяков [37], которые изучали потребительское поведение домашних хозяйств. В то же время Городниченко и соавторы в своей статье [38] об эффектах от перехода к плоской шкале налогообложения доходов физических лиц в России, имевшего место в 2001 г., считали, что чистый доход является декларируемой величиной. В работе [33] подходят к интерпретации переменной чистого дохода более осторожно. Они неоднозначно интерпретируют переменную чистого дохода из опроса РМЭЗ НИУ ВШЭ как измеритель истинного дохода или декларируемого дохода. Согласно этому подходу, выборка разбивается на две составляющие: самозанятые, т.е. те, кто заявляет именно декларируемый доход, и прочие представители домашних хозяйств, которые сообщают истинный доход. Однако у наемных работников в России в зависимости от типа занятости имеют место различия в величине сокрытых доходов. Именно различия в сокрытии доходов работников крупных и малых предприятий, а также самозанятых являются объектом исследования.

Основным объяснением различий в величине сокрытия налогов является страх перед наказанием [39; 40; 41; 42]. При этом исследования показывают, что при достаточно низкой частоте налоговых проверок наблюдаемый низкий уровень уклонения от уплаты налогов в развитых странах [43; 44] может быть объяснен возможностью контроля через третью сторону (например, через контрагента

налогоплательщика, который также подает отчетность), это повышает вероятность выявления уклонения без значимого роста затрат на администрирование [45; 46]. Поскольку в российском законодательстве<sup>1</sup> штрафные санкции одинаково линейно привязаны к размеру уклонения для всех плательщиков налогов на трудовые доходы, основным фактором различий выступает вероятность выявления нарушения. В классическом подходе Писсаридиса, как и в работах его последователей [33], не учитывается неоднородность наемных работников по склонности к сообщению их истинного дохода. На наш взгляд, во-первых, сопоставлять следует не только самозанятых с наемными работниками, но и работников малых предприятий с работниками крупных предприятий, поскольку налоговое администрирование в России из соображений экономичности больше сфокусировано на проверках крупных предприятий<sup>2</sup>. Во-вторых, уклонение может иметь место в обеих категориях наемных работников, однако у работников малых предприятий величины уклонения при прочих равных будут больше из-за того, что вероятность проверок для них ниже.

В качестве теоретической основы используется подход, изложенный в пионерной работе Писсаридиса и Вебера [47]. Этот подход на сегодняшний день широко используется для оценок размера уклонения на основе оценки функции потребления домашних хозяйств. Обобщение результатов таких исследований представлено в работе [48]. Как и в предшествующих работах, в данной статье будет произведена оценка функции потребления домашних хозяйств и проведено сопоставление доходов и расходов групп домашних хозяйств (самозанятых и работников малых предприятий с работниками крупных предприятий). Однако подход Писсаридиса и Вебера предполагает расчет величины уклонения за счет сопоставления разных величин потребления при одинаковом доходе и коррекции отношения истинного и декларируемого доходов с учетом полученных оценок остаточных дисперсий дохода. В рамках этой статьи предполагается сопоставление разных задекларированных доходов при одинаковом потреблении. Использование процедуры «поиска близнеца» выступает альтернативой упомянутой коррекции. В работе Писсаридиса и Вебера [47] коррекция необходима, поскольку разница в доходах при одинаковом потреблении может быть вызвана не только уклонением, но и, например, различиями в потребительском поведении домашних хозяйств. Это приводит к смещению оценки величины уклонения

---

<sup>1</sup> КоАП РФ (Глава 15) и УК РФ (Статьи 198, 199).

<sup>2</sup> Достаточно вспомнить, что в России существуют отдельные инспекции для работы сугубо с крупными налогоплательщиками.

из-за неучета характеристик, влияющих на потребление и различающихся между домашними хозяйствами. Сопоставление похожих по социодемографическим характеристикам домашних хозяйств потенциально нивелирует эти расхождения, поскольку можно ожидать, что похожие домашние хозяйства с отличием в статусе занятости будут иметь схожее потребительское поведение, а разница в доходах в таком случае будет в большей степени определяться уклонением от уплаты налогов.

Для оценки величины уклонения использованы панельные данные из опросника РМЭЗ НИУ ВШЭ за 2010–2014 гг. Существуют две базы по опроснику РМЭЗ НИУ ВШЭ: по опросам индивидов и по опросам домашних хозяйств. Данная структура чрезвычайно важна для исследования, поскольку для оценки эффектов налогообложения труда необходимо будет дополнять данные по домашним хозяйствам характеристиками индивидов, в частности, главы домашнего хозяйства, которого мы определяем как человека с самым большим доходом.

Единицей наблюдения в нашем исследовании является домашнее хозяйство. Основными переменными интереса выступают величина заявленных в опросниках дохода (по индивидам) и потребления (по домашним хозяйствам). Заявленный доход домашнего хозяйства рассчитывается как сумма доходов от трудовой деятельности всех членов домашнего хозяйства, а также нетрудовых доходов домашнего хозяйства без учета доходов от ведения подсобного хозяйства. Потребление представляет собой комбинацию товаров и услуг за вычетом товаров длительного пользования<sup>3</sup>. И потребление, и доход были приведены к реальному выражению в ценах 2014 г. с поправкой на региональную инфляцию.

Если принять гипотезу о перманентном доходе [51], то потребление определяется некоторой перманентной составляющей совокупного дохода. В условиях отсутствия уклонения величину потребления можно считать равной перманентной составляющей дохода, а декларируемый доход – равным сумме перманентного (постоянного) и транзитивного (переменного). Если считать, что потребление составляет некоторую долю от перманентного дохода, то статистическая разница в величине этой доли между двумя индивидами, идентичными по социодемографическим характеристикам, но с разными типами занятости, может указывать на уклонение от уплаты налогов. Отметим, что если обе группы скрывают свой доход, то большая склонность к сокрытию доходов

---

<sup>3</sup> Использование потребления без товаров длительного пользования связано с тем, что эмпирические исследования показывают, что сглаживание потребления имеет место именно для данной компоненты, а не всего потребления [49; 50].



у группы с большей предельной склонностью к потреблению. При этом следует также принимать во внимание, что доля декларируемого дохода, приходящаяся на потребление, может варьироваться в зависимости от доходной группы, поэтому оценку уравнений следует производить для каждой из групп в отдельности.

Уравнение для полной выборки [33; 47; 48; 52; 53; 54] приведено ниже (формула (1)):

$$\begin{aligned} Consumption = & \beta_0 + \beta_1 * Income + \beta_2 * FEMALE + \beta_3 * AGE + \beta_4 * EDUCATION \\ & + \beta_5 * MARRIAGE + \beta_6 * SINGLE\_MOTHER + \beta_7 * TENURE \\ & + \beta_8 * N\_CHILDREN + \beta_{9-47} * REGION + \varepsilon \end{aligned} \quad (1)$$

Описание переменных представлено в табл. 1.

Таблица 1 Список использованных переменных с обозначением и описанием

Переменная	Обозначение и описание
Пол респондента	FEMALE = 1, если женщина
Полный возраст респондента, лет	AGE
Уровень образования, число лет обучения	EDUCATION
Семейное положение в текущей волне	MARRIAGE = 1, если состоит в браке
Статус матери-одиночки	SINGLE MOTHER = 1, если мать-одиночка
Стаж работы, лет	TENURE
Число детей в семье <sup>4</sup>	N CHILDREN
Регион	Используется как фиктивная переменная =1, если индивид проживает на территории данного региона
Потребление в реальном выражении	Consumption. В кодификаторе РМЭЗ: E4, E6, E9, E11, E13, E17
Доход в реальном выражении	Income in real value. Доход в кодификаторе РМЭЗ: F11, F12.1B-F12.3B, F12.5B, F12.6AB, F12.6BB поправленный на региональный ИПЦ.

Источник: Составлено авторами.

<sup>4</sup> Размер домашнего хозяйства практически совпадает, по данным РМЭЗ НИУ ВШЭ, с числом детей, поэтому эти показатели взаимозаменяемы.

Контрольными переменными в анализе выступают пол, возраст, уровень образования, семейное положение, трудовой стаж, наличие инвалидности у главы домашнего хозяйства и число детей. Предполагая, что существует зависимость между уклонением от уплаты налогов и размером предприятия, на котором работает индивид, мы принимаем предпосылку, что на крупных предприятиях не наблюдается уклонение или, по крайней мере, уклонение происходит в меньших масштабах. Для проверки данной гипотезы мы проводим тест на значимое различие коэффициентов регрессии потребления на доход между «потенциально скрывающей группой» (малые предприятия и самозанятые) и «потенциально не скрывающей группой» (крупные предприятия). Также мы проводим проверку устойчивости (robustness check) для подтверждения факта, что поведение работников крупных предприятий отлично от поведения индивидов, принадлежащих как к малым, так и к средним предприятиям. Руководствуясь критериями, отраженными в законодательстве<sup>5</sup>, мы предположили целесообразным условно выделить три группы предприятий по численности работников:

- 1) малые предприятий: 16–100 человек; предположительно уклоняющаяся от уплаты налогов группа;
- 2) средние предприятия: 100–250 человек;
- 3) крупные предприятия: свыше 250 человек; предположительно не уклоняющаяся группа.

Решение индивида о занятости не случайно, оно детерминировано характеристиками работника. Например, мужчины более склонны к риску, что соответствует их большей доли в группе самозанятых [55]. Из-за этого коэффициенты в регрессиях для разных типов занятости могут быть смещены, ведь работники в компаниях разного размера и самозанятые различаются своими прочими характеристиками, которые могут повлиять на поведение по отношению к сокрытию. Для сопоставимости коэффициентов требуется несмешиваемость (unconfoundedness), т.е. одинаковая вероятность попадания в обе рассматриваемые группы по типу занятости для работников [56]. Поэтому для оценки мы используем специальную процедуру подбора сопоставимых наблюдений.

Для оценки уравнения регрессии (1) была использована сбалансированная выборка, сформированная на основе метода подбора точной пары (близнеца) по

---

<sup>5</sup> Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 08.06.2020) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

бинарным переменным и по мере склонности для остальных (exact matching, propensity score matching). Данная процедура снижает смещенность оценки из-за нерандомизированного решения работников о трудоустройстве на крупном или малом предприятии, или самозанятости [57]. В нашем исследовании мы подбирали индивидов, похожих друг на друга по контрольным характеристикам, которые отличаются лишь декларируемым в опросе РМЭЗ НИУ ВШЭ доходом и размером предприятия, на котором они работают. По бинарным переменным и месту жительства образовывались пары с помощью точного совпадения параметров. А поиск пар по остальным переменным происходил с возможностью незначительного отклонения в условиях одинаковой вероятности попадания в группу потенциально большего сокрытия. Замена точного сопоставления на сопоставление с незначительным отклонением было сделано прежде всего с целью сохранения размера выборки, достаточного для построения регрессий. Для наглядности рассмотрим следующий пример. Предположим, что можно наблюдать двух индивидов, которые работают на предприятиях разного размера и у которых разница в возрасте 2 года. В случае точного сопоставления эти индивиды не будут включены в анализ. Но нужно понимать, что данная разница в возрасте не может значительно влиять на поведение индивида. Следовательно, эти наблюдения стоит включить в анализ.

После процедуры сопоставления наша итоговая выборка сбалансирована по средним значениям характеристик индивидов. Для иллюстрации данного факта приведем описательную статистику переменных после проведения процедуры поиска близнецов между потенциально скрывающей группой и потенциально не скрывающей группой (Таблица 2)<sup>6</sup>.

Таблица 2 Отклонение средних значений переменных до и после процедуры поиска близнецов.

	Среднее значение для работников малых предприятий и самозанятых	Среднее значение для работников крупных предприятий	Разница в средних между группами работников по типу занятости после	Разница в средних между группами работников по типу занятости до	Процент улучшения баланса в равенстве средних после процедуры

<sup>6</sup> Данный результат получен в пакете MatchIt R Studio.

			процедуры поиска близнецов	процедуры поиска близнецов	поиска близнецов
Расстояние	0,7287	0,7268	0,0019	0,0135	86,1380
Стаж	21,9156	21,3357	0,5799	-1,1421	49,2302
Возраст	40,7194	41,9257	-1,2062	-1,7548	31,2621
Пол	0,3477	0,3477	0,0000	0,0212	100,0000
Образование	11,7386	11,7266	0,0120	-0,3291	96,3563
Семейное положение	0,6211	0,6211	0,0000	-0,0206	100,0000

Как можно видеть из табл. 2 на 5%-ном уровне разница в средних значениях переменных неотличима. Ключевой показатель для несмещенного сопоставления групп работников, рассмотрения выборки как рандомизированного распределения работников по типу занятости является расстояние, т.е. вероятность попадания в определенную группу. Баланс данного показателя между группами работников улучшен на 86,14%. После процедуры поиска близнецов наша выборка сбалансирована. И теперь можно переходить к оценке уравнения (1). Результаты оценивания уравнений за 2010 г. в качестве примера представлены в тТаблица 3.

Таблица 3 Оценка уравнений для двух групп для 2010 г.

	<i>Зависимая переменная:</i>	
	Потребление в реальном выражении	
	Работники крупных предприятий	Самозанятые и работники малых предприятий
Income in real value	0,486 <sup>***</sup>	0,474 <sup>***</sup>
	(0,074)	(0,030)
FEMALE	1209,171	776,520
	(4866,462)	(2108,805)
AGE	190,966	17,918
	(251,301)	(103,511)
EDUCATION	-836,504	-188,015
	(1327,559)	(515,685)
MARRIAGE	-10783,830 <sup>**</sup>	-3581,205 <sup>*</sup>
	(4850,074)	(2049,571)
SINGLE_MOTHER	-19585,100 <sup>**</sup>	-7356,114 <sup>**</sup>
	(7918,446)	(3494,642)
TENURE	-307,275	-19,387

	(276,201)	(97,928)
N_CHILDREN	9123,264***	1527,378
	(2871,799)	(1202,090)
Constant	26404,030	19991,410**
	(19396,470)	(9248,469)
Наличие фиктивных переменных региона	+	+
Число наблюдений	134	596
R <sup>2</sup>	0,509	0,364
Скор. R <sup>2</sup>	0,340	0,319
Стандартная ошибка модели	19710,130 (df = 99)	20852,070 (df = 556)
F-статистика	3,018*** (df = 34; 99)	8,160*** (df = 39; 556)

\*, \*\*, \*\*\* – определяют уровень значимости 0,1, 0,05, и 0,01 соответственно.

Источник: Расчеты авторов.

В каждом рассматриваемом году значимой переменной оказался декларируемый доход. Как можно видеть на рРис. 1, работники малых предприятий и самозанятые демонстрируют иное потребительское поведение, чем работники крупных предприятий. Они откликаются на рост дохода большим ростом потребления в динамике «зеркально» друг друга (у работников крупных предприятий выше предельная склонность к потреблению в более благополучные для российской экономики годы).

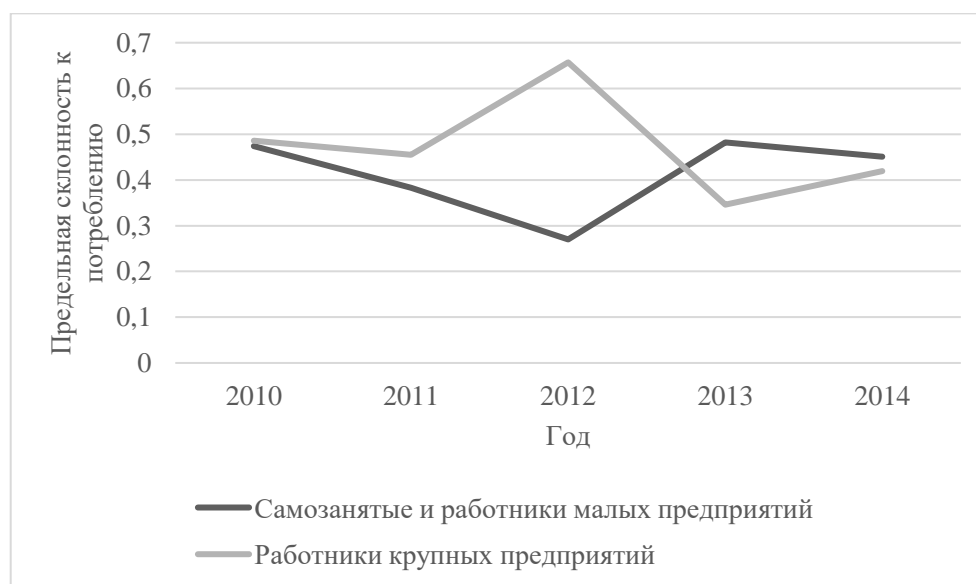


Рис. 1. Динамика интересующего коэффициента регрессии (1) для работников предприятий разного размера

Источник: Построено на основе расчетов авторов.

Для формальной проверки целесообразности разделения на две подгруппы в данной статье проведем тест Чоу (Таблица 4).

Таблица 4 Результаты теста Чоу.

	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.
P-значение	0,3	0	0	0	0,4

*Источник:* Составлено на основе расчетов авторов.

Согласно полученным результатам, гипотезу о равенстве коэффициентов перед доходом для работников крупных предприятий и работников малых предприятий с самозанятыми можно отклонить в 2011, 2012, 2013 гг. Данный результат подчеркивает важность учета временной гетерогенности для анализа сокрытия доходов. Во время экономического спада предприятия оказываются перед лицом падения выручки, что вынуждает сокращать фонд оплаты труда. Специфика российского рынка труда состоит в том, что это происходит не через снижение занятости, а за счет сокращения оплаты труда. Это обусловлено институциональными особенностями российского труда (большая доля премиальной компоненты оплаты труда, высокие издержки увольнения и т.п.) [58]. Наличие скрытой компоненты оплаты труда позволяет работодателю сократить эти выплаты без каких-либо правовых барьеров. Схожий результат о сокращении дохода в неформальном секторе получен в работе [59].

Альтернативным объяснением могла бы быть следующая история. Если скрытые выплаты являются волатильной частью доходов домашних хозяйств, то тогда потребительское поведение работников малых предприятий и самозанятых должно было бы отличаться в силу другого постоянного дохода. Однако это объяснение явно не соответствует нашим оценкам, поскольку более низкий постоянный доход означает и более низкое потребление у работников малых предприятий и самозанятых, а оценки показывают в среднем обратную ситуацию.

Одной из проблем при оценке на опросных данных является ошибка измерения показателя дохода (в частности, опрашиваемые могут называть не точную величину, а примерное значение дохода). Ошибка измерения может касаться и величины потребления. Если обе ошибки измерения коррелируют между собой, то оценки коэффициентов в регрессиях «доход-потребление» будут несостоятельны [47; 48]. Некоторые исследователи [33; 47] для решения этой проблемы предлагают использовать в качестве инструментальной переменной для дохода наличие садового участка, второй квартиры, автомобиля отечественного или зарубежного производства, а также товаров длительного пользования. В Таблица 5 **Ошибка! Неверная ссылка закладки.** приведено сопоставление оценок регрессий с инструментальной переменной и оцениваемой нами регрессии. Как можно видеть, коэффициенты обеих регрессий схожи

между собой, тест Вальда на равенство коэффициента регрессии с инструментальной переменной полученному коэффициенту оцениваемой нами регрессии показал, что с вероятностью более 0,8 гипотеза о таком равенстве не может быть отвергнута. Помимо этого, оценка коэффициентов регрессии потребления на доход проводилась в условиях принятия гипотезы о неоднородности вариации ошибок, их гетероскедастичности. Это позволяет снизить потенциальный эффект смещения, возникающий из-за декларирования дохода с ошибкой.

Таблица 5 Сопоставление оценок методом инструментальной переменной (для коррекции ошибки измерения) и методом наименьших квадратов

	<i>Зависимая переменная: Потребление в реальном выражении:</i>	
	работники крупных предприятий	
	<i>Метод инструментальной переменной</i>	<i>МНК</i>
	(1)	(2)
Y1_REAL	0,576*** (0,083)	0,561*** (0,051)
FEMALE	-7297,439 (5430,451)	-7252,560 (5425,660)
AGE	-71,888 (310,262)	-63,640 (308,143)
EDUCATION	-1735,882 (1323,066)	-1720,261 (1321,025)
MARRIAGE	4609,004 (5401,304)	4628,700 (5399,298)
SINGLE_MOTHER	1490,126 (9326,787)	1413,884 (9318,687)
TENURE	-99,424 (318,179)	-108,474 (315,702)
N_CLIDREN	-3721,254 (2919,238)	-3691,761 (2915,746)
Наличие фиктивных переменных региона	+	+
Constant	17627.560 (24070.450)	17699.060 (24062.520)
Число наблюдений	214	214
R <sup>2</sup>	0,539	0,539
Скор. R <sup>2</sup>	0,445	0,446
Стандартная шибка модели	29554,110 (df = 177)	29546,790 (df = 177)
F-статистика		5,756*** (df = 36; 177)

\*, \*\*, \*\*\* – определяют уровень значимости 0,1, 0,05, и 0,01 соответственно.

Источник: Расчеты авторов.

Основной предпосылкой исследования является то предположение, что сотрудники крупных предприятий скрывают свои доходы в меньшей степени из-за

большей вероятности налоговых проверок работодателей. Также из исследуемой выборки мы исключили сотрудников средних предприятий в силу того, что их поведение нельзя однозначно причислить к потенциально скрывающей и нескрывающей группам. Для проверки данной гипотезы проведем «проверку устойчивости» потенциально нескрывающей группы к тому, если бы в нее включались работники средних предприятий. Для этого сопоставим результаты оценки регрессии потребления на доход для сотрудников крупных и средних предприятий, постепенно исключая средние предприятия меньшего размера. Технически из числа средних предприятий исключаются на первом шаге те, у кого 101 работник, затем последовательно из числа вычеркиваем тех, у кого 102, 103 и т.д. работников, пока не останутся только сотрудники крупных предприятий. Получается 151 группа, отличающаяся границей отсечения – числом работников, занятых на предприятии (нижняя граница от 100 до 250 человек).

Согласно полученным результатам (рис. 2 и 3), оценки коэффициентов регрессии «потребление–доход» для работников средних предприятий неустойчивы, а по своим значениям ближе к оценкам по работникам малых предприятий и самозанятым (пунктирная линия на Рис. 2 и Рис. 3). Данный вывод позволяет нам исключить работников средних предприятий из исследования.

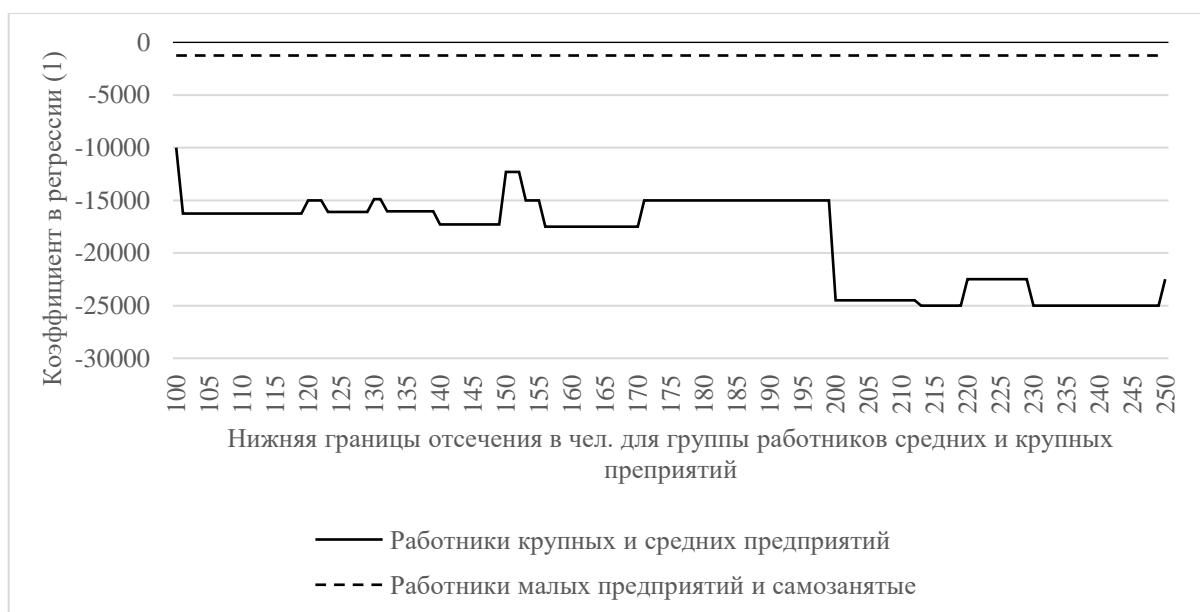


Рис. 2. Константа регрессии потребления на доход

Источник: Построено на основе расчетов авторов.



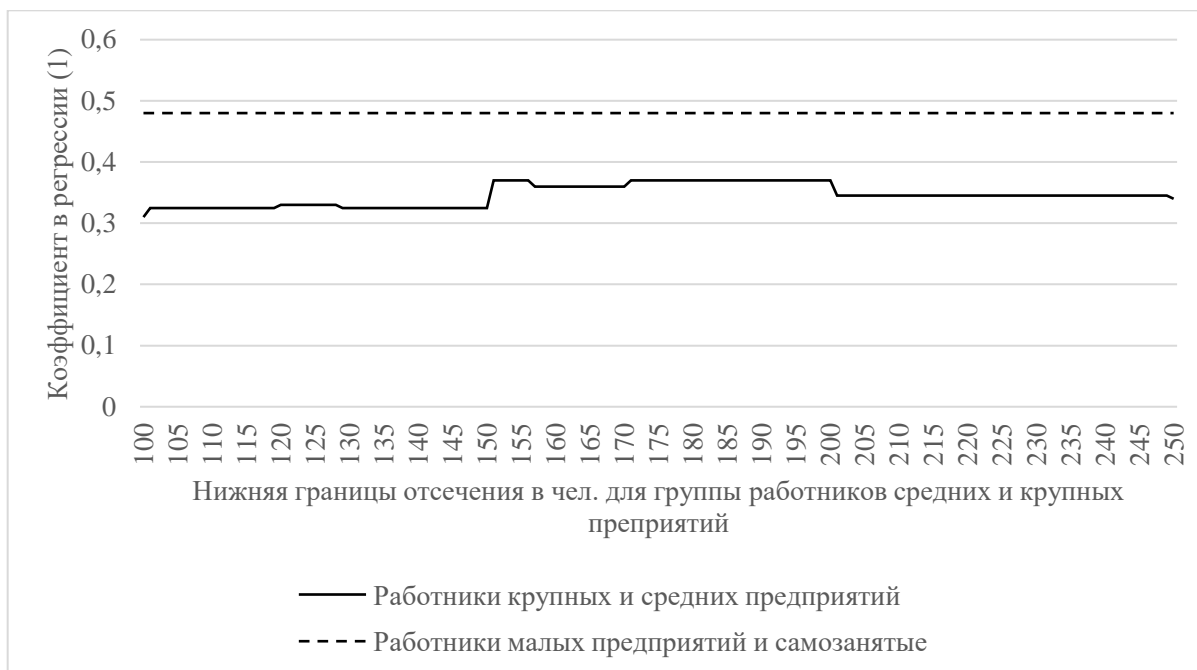


Рис. 3. Предельная склонность к потреблению

Источник: Построено на основе расчетов авторов.

Конечной целью нашего исследования является определение размера сокрытия дохода. С помощью метода поиска пары между индивидами потенциально скрывающей доходы группы и нескрывающей группы для каждого года отдельно мы сбалансировали выборку. На основе результатов описанной ранее регрессии для работников крупных предприятий происходит вменение дохода похожих на них по социодемографическим характеристикам домашним хозяйствам, за исключением такой характеристики, как трудовой статус. Другими словами, речь идет о том, какой доход должен был быть у работников малых предприятий или самозанятых, если бы они были заняты на крупном предприятии при том же значении потребления. Этот вмененный доход ( $Y_{predicted}$ ) сопоставляется с заявленным по результатам опроса чистым доходом. Если оказывается, что  $\log\left(\frac{Y_{predicted}}{Y_{declared}}\right) > 0$  (другими словами, наблюдается систематическое отклонение в сторону занижения чистого дохода из опросника относительно рассчитанного вмененного дохода), то имеет место сокрытие дохода индивидами, которые работают на малых предприятиях или которые относятся к самозанятым. На рис. 4, Рис. 5 представлены гистограммы оценки нижней и верхней границ, подсчитанной на основе гетероскедастичных стандартных ошибок,  $\log\left(\frac{Y_{predicted}}{Y_{declared}}\right)$  для работников малых предприятий и самозанятых.

Из рис. 4 и 5 можно сделать вывод о том, что работники малых предприятий и самозанятые склонны занижать свой декларируемый доход.

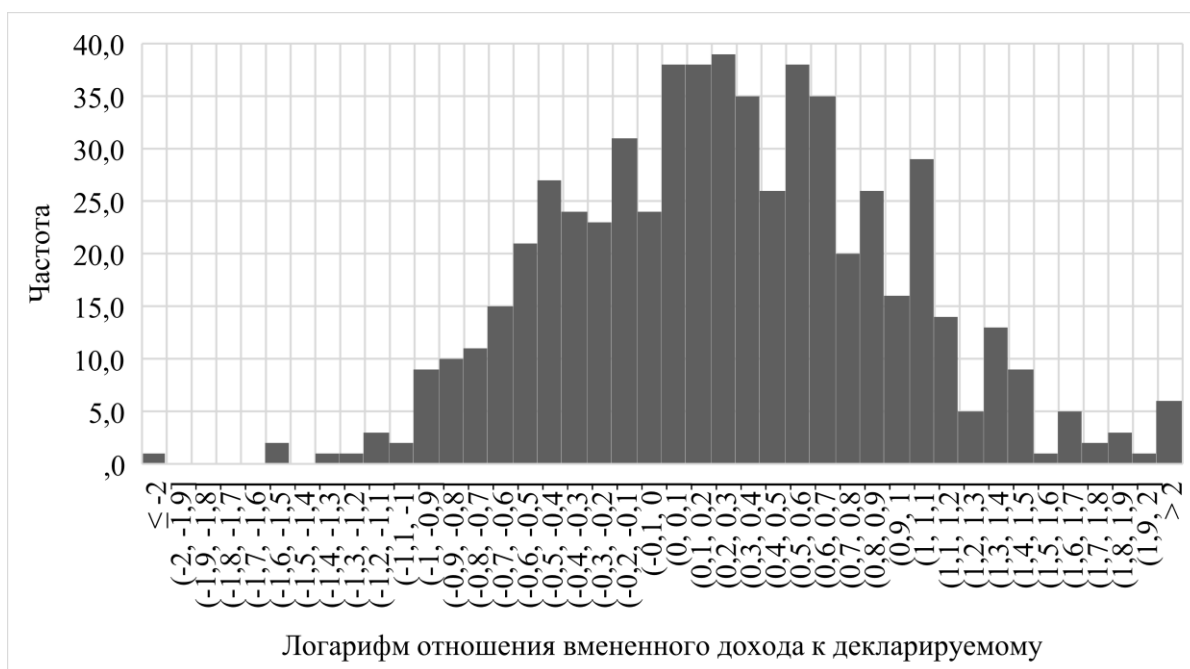


Рис. 4. Плотность нижней границы оценки соотношения декларируемых и вмененных доходов работников малых предприятий и самозанятых в 2012 г.

Источник: Построено на основе расчетов авторов.

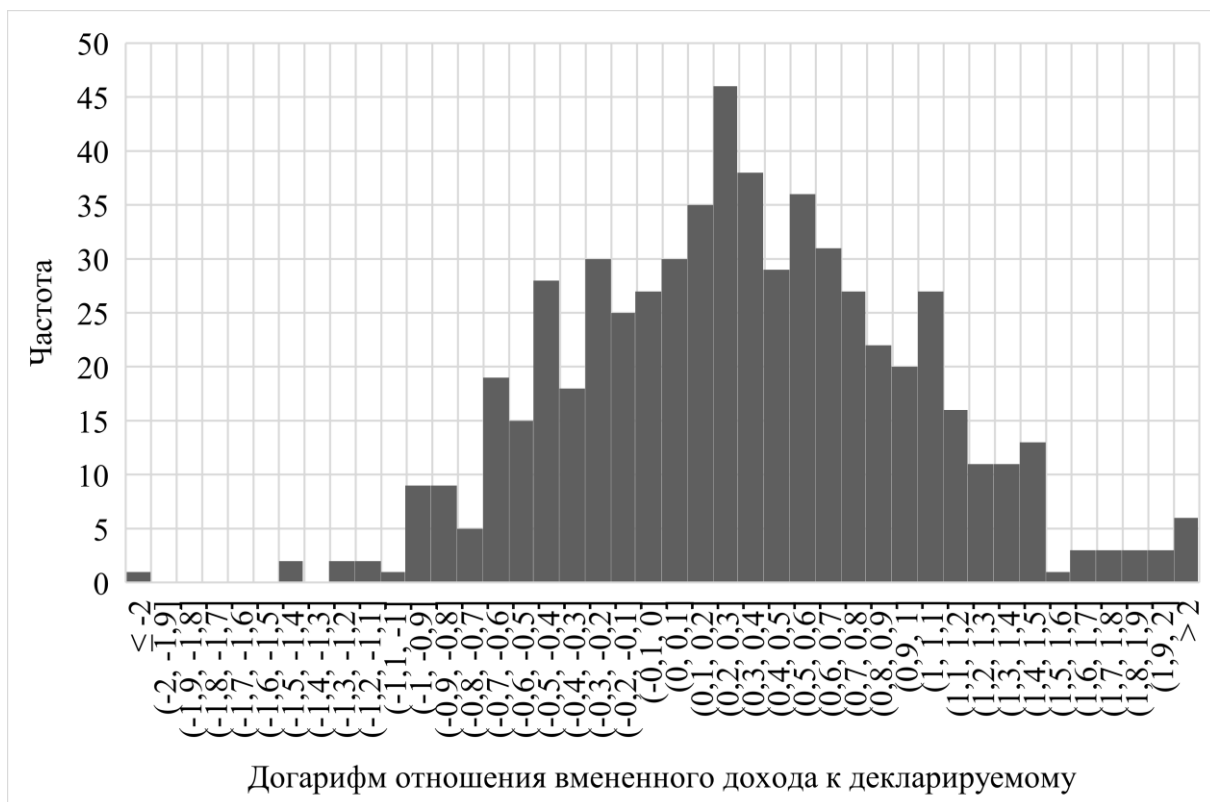


Рис. 5. Плотность верхней границы оценки соотношения декларируемых и вмененных доходов работников малых предприятий и самозанятых в 2012 г.

Источник: Построено на основе расчетов авторов.

Согласно данным, представленным на рис. 1, предельная склонность к потреблению гетерогенна по годам. Таким образом, интерес представляет сравнительная динамика сокрытия дохода по годам.

Как видим, динамика среднего по выборке показателя сокрытия  $\log\left(\frac{Y_{predicted}}{Y_{declared}}\right)$  по годам имеет схожую со средней предельной склонностью к потреблению динамику (Рис. 3). Данный момент важен с точки зрения понимания динамики уклонения от уплаты налогов на протяжении делового цикла. Так, в период подъема экономики имеет место не только рост потребления, но и рост сокрытия доходов в частном секторе (Таблица 6).  
Таблица 6 Динамика средней доли сокрытого дохода<sup>7</sup>, % от вмененного (фактического) дохода

Год	Нижняя граница показателя	Верхняя граница показателя
2011	18,9	23,7
2012	27,4	30,9
2013	13,1	18,1

Источник: Составлено авторами.

<sup>7</sup> Доля сокрытого дохода рассчитана, как  $\frac{Y_{predicted} - Y_{declared}}{Y_{predicted}}$ .

Малые предприятия и самозанятые в России в меньшей степени, чем крупные предприятия, подвержены налоговому контролю, что выражается в меньшей вероятности выявления сокрытых доходов. Исследование показало, что одинаковые по социодемографическим характеристикам домашние хозяйства при той же величине потребления декларируют меньший доход, если работают не на крупном, а на малом предприятии или являются самозанятыми. В результате анализа было выявлено, что доля сокрытого дохода составляет примерно 15–25% от фактического дохода. Однако стоит оговорить, что эта оценка репрезентативна в той степени, в какой репрезентативной является выборка РМЭЗ НИУ ВШЭ. Как известно, она плохо покрывает наиболее высокодоходные группы. Тем не менее она репрезентативна для около 85% наемных работников [60].

Кроме того, получен результат: в периоды экономического спада разница в объеме уклонения от уплаты налогов между работниками крупных предприятий, с одной стороны, и работниками малых предприятий с самозанятыми – с другой, статистически незначима. Этот результат корреспондирует с выводами о проциклическом характере неформального сектора у Гимпельсона и Зудиной [59], полученными по данным за 2000-е годы. В работе Мурашова и Ратниковой [33] был сделан вывод о контрциклическом характере динамики сокрытия доходов. Расхождение в результатах может быть объяснено анализом на разных подвыборках. В нашей работе происходило сопоставление работников крупных предприятий с работниками малых предприятий и самозанятыми. Авторы же сопоставляли доходы самозанятых и наемных работников. В силу особенностей налогового администрирования в России работников малых предприятий следует группировать с самозанятыми.

### ***3.2. Оценка эффектов от изменения порогов налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации***

С 1 января 2008 г. вступил в силу закон о развитии МСП<sup>8</sup>. Этот закон устанавливал критерии отнесения к субъектам малого и среднего предпринимательства (Таблица 7). Как можно видеть, увеличение порогов имело место только по критерию выручки, отчасти обусловленному корректировкой с учетом роста цен.

---

<sup>8</sup> Федеральный закон Российской Федерации от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".

Таблица 7 Критерии отнесения к субъектам малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации

Размер	Выручка (с 20.07.2015), млн руб.	Выручка (с 01.01.2008), млн руб.	Количество сотрудников
Микро	До 120	До 60	До 15
Малые	От 120 до 800	От 60 до 400	От 16 до 100
Средние	От 800 до 2000	От 400 до 1000	От 101 до 250

*Источник:* Составлено авторами на основе Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

Однако специфика российского законодательства состоит в том, что основные положения применения специальных режимов налогообложения сфокусированы не на наличии статуса субъекта малого или среднего предпринимательства, а на удовлетворении отдельным критериям. В частности, в Российской Федерации были внедрены три специальных режима: единый налог на вмененный доход, упрощенная система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог. Идея внедрения этих налоговых специальных режимов заключалась, во-первых, в том, чтобы снизить издержки юридических и физических лиц на формирование отчетности за счет ее упрощения. Во-вторых, подразумевалось введение налоговых ставок ниже, чем при налогообложении прибыли коммерческих организаций. В-третьих, происходило освобождение от иных форм налогообложения. Так, в рамках всех трех специальных налоговых режимов соответствующий налог заменял собой не только налог на прибыль организаций, но и налог на имущество организаций и налог на добавленную стоимость. Хотя с 1 января 2019 г. плательщики единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН) должны уплачивать НДС.

Применение единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) предполагало в отличие от остальных специальных налоговых режимов, что налоговая база рассчитывается не по факту, а по вмененному показателю. Этот режим мог применяться на усмотрение регионов, однако в Москве он был отменен уже в 2012 г. С 2021 г. планируется отменить ЕНВД в России как таковой.

Режим ЕСХН могли применять только организации, имеющие более 70% своего дохода от сельскохозяйственной деятельности. При этом вводились дополнительные условия для рыбохозяйственных организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих вылов водных биологических ресурсов.

Таблица 8 Критерии применения упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации.

Год	Порог по величине дохода в период применения УСН, млн руб.	Применяемый коэффициент-дефлятор	Правовой документ
2010	60	Не применялся	Федеральный закон от 19.07.2009 № 204-ФЗ
2011	60		
2012	60		
2013	60	1	Федеральный закон от 25.06.2012 № 94-ФЗ; Приказы Минэкономразвития России от 07.11.2013 № 652; от 29.10.2014 № 685; от 20.10.2015 № 772
2014	64,020	1,067	
2015	68,820	1,147	
2016	79,740	1,329	
2017	150	Индексация приостановлена	Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ
2018	150		Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ;
2019	150		
2020	150	1	п. 4 ст. 4 Закона от 03.07.2016 № 243-ФЗ

Источник: Составлено авторами.

Основным же специальным режимом оказалась упрощенная система налогообложения (далее – УСН). Единственное требование к допуску состоит в удовлетворении условию порога по выручке. Как можно видеть из Таблица 8, в 2010–2013 гг. критерий совпадал с одним из условий отнесения к микропредприятиям. С 2014 г. была запущена индексация с учетом инфляции, однако с 2017 г. данная индексация была формально приостановлена, а по факту прекращена.

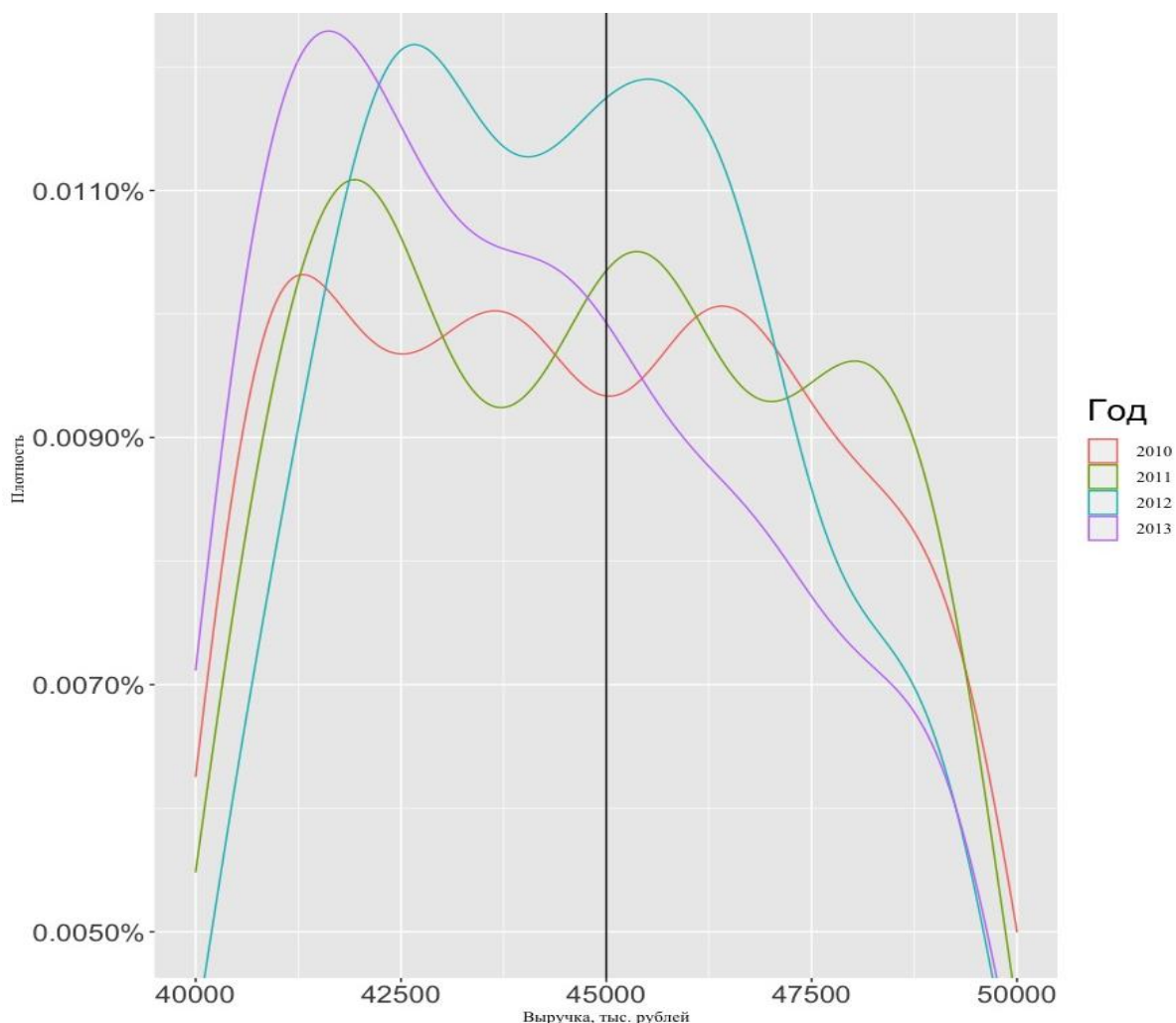
Поскольку основным специальным налоговым режимом выступила УСН, далее подробнее будут рассмотрены эффекты от изменения пороговых значений.

В Российской Федерации основные ставки УСН не менялись с момента ее введения<sup>9</sup>. Поэтому самыми существенными были изменения порогов допуска к УСН, приведенные в п. 3.1 (Таблица 8). Изменение порога может как стимулировать, так и

<sup>9</sup> Имело место введение льготных ставок на усмотрение субъектов Российской Федерации.

дестимулировать развитие бизнеса, поскольку рост размера выручки означает увеличение налоговой нагрузки (уплата НДС, налога на имущество и обложение по более высокой ставке налога на прибыль коммерческих организаций). В свою очередь, это может стимулировать применение схем оптимизации за счет искусственного дробления бизнеса.

Чтобы наглядно продемонстрировать наличие стремления фирм переходить на упрощенную систему налогообложения (УСН), целесообразно построить кривые плотности распределения фирм по выручке. Основная гипотеза состоит в том, что при наличии стремления фирм переходить на УСН мы должны наблюдать значительное повышение плотности слева от значения порога, после которого фирма не может использовать УСН.

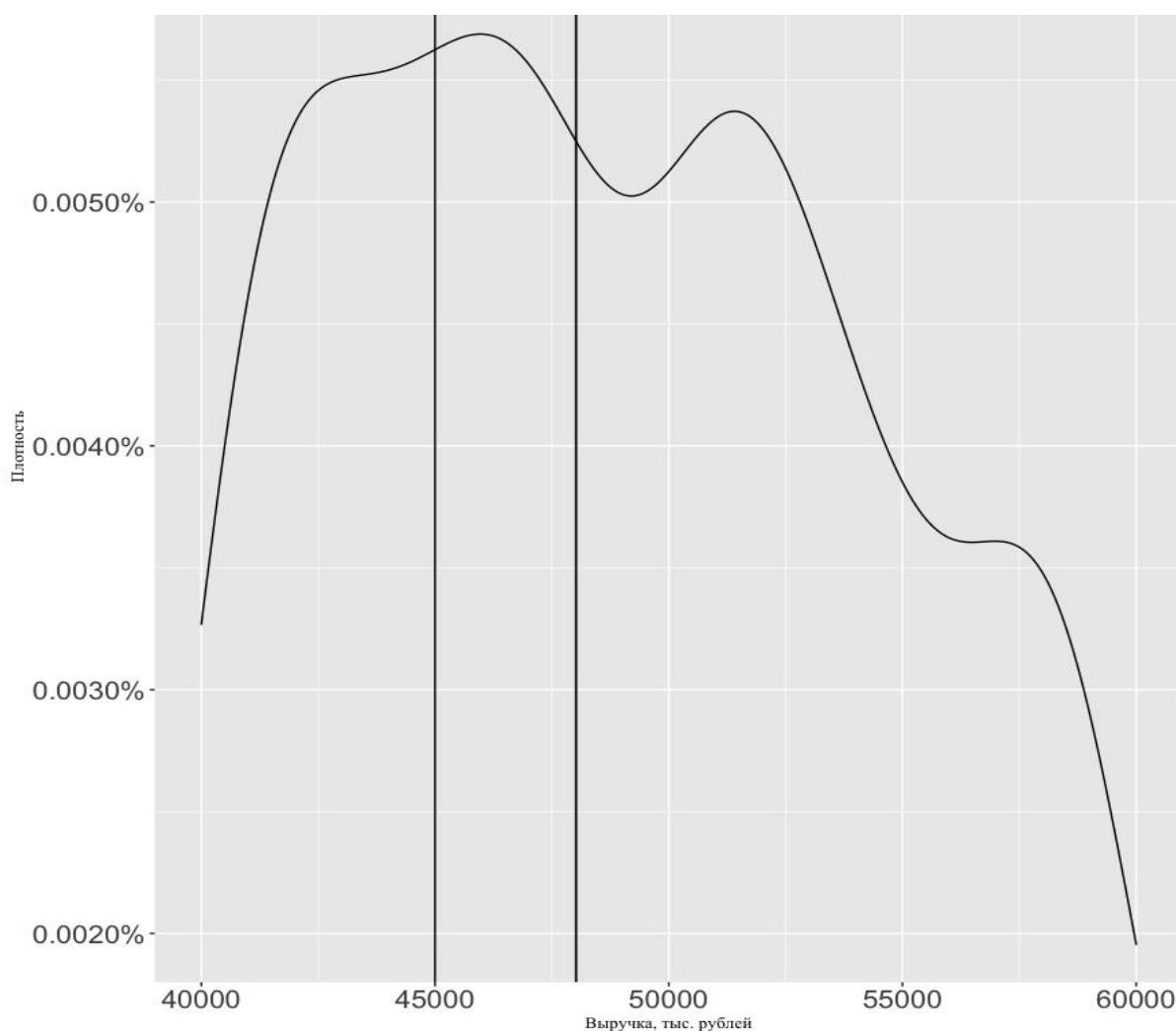


**Примечание.** Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2010–2013 гг. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 6.* Плотность распределения фирм по величине их выручки за период 2010 – 2013 гг. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

Как можно видеть на рис. 6, поведение фирм носит адаптивный характер. В 2010 г. в окрестности порога как слева, так и справа наблюдаются области локального и незначительного повышения плотности распределения. В целом распределение фирм в данный период было довольно равномерным. В 2010–2012 гг. видно стремление фирм перейти на УСН, поскольку наблюдается увеличение плотности распределения слева от порога. И только к 2013 г. большее число фирм смогло соответствовать критериям перехода на УСН. Постепенную адаптацию к налоговому режиму можно объяснить тем, что фирма не способна влиять на величину выручки в краткосрочном периоде, особенно при условии отсутствия такого опыта в предыдущие периоды.



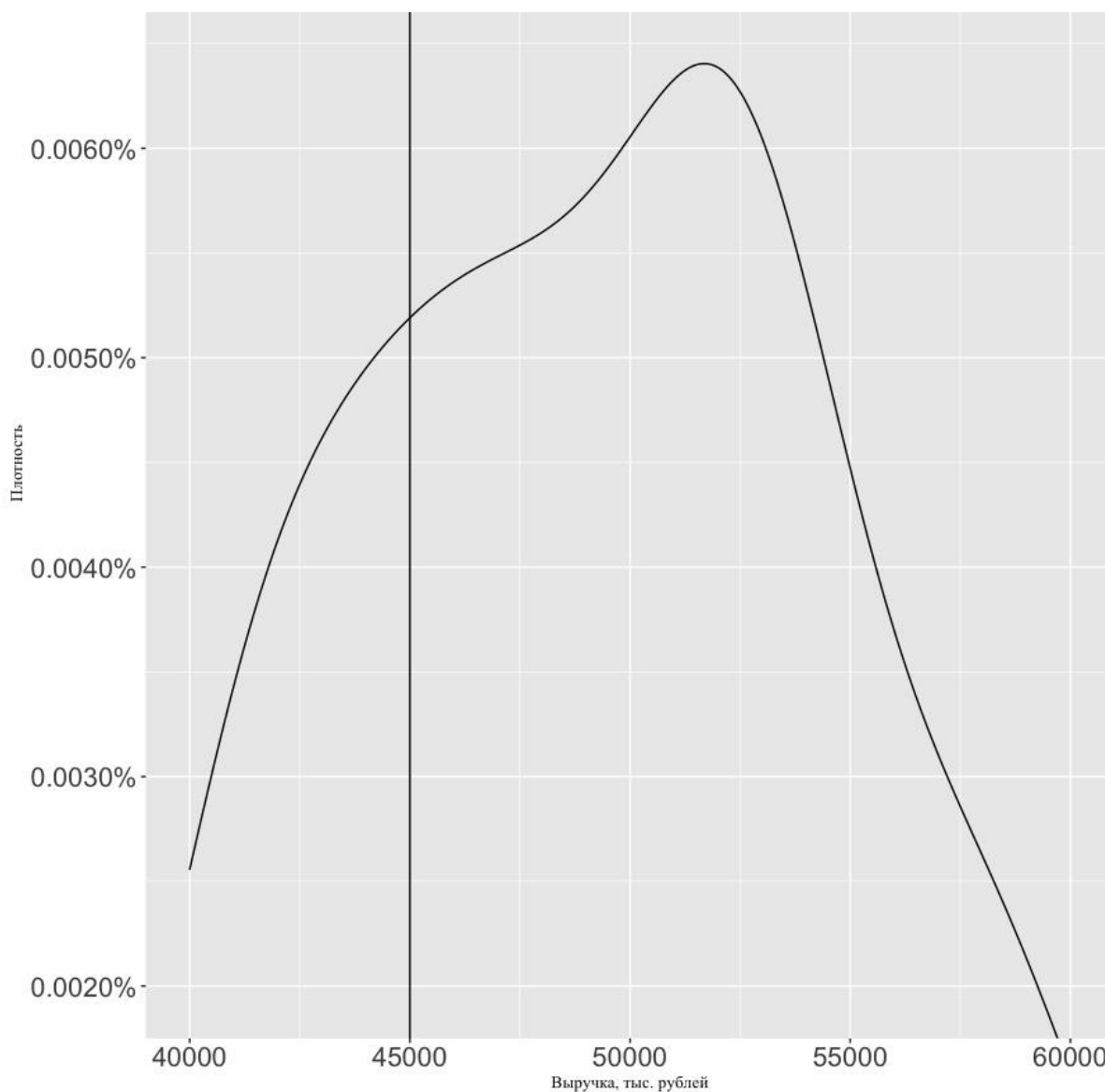
**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которого в 2013 и 2014 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 7.* Плотность распределения фирм по величине их выручки за период 2014 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН



*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

Как видно из рис. 7, фирмы уже научились адаптироваться к изменениям порогов, о чем свидетельствует увеличение плотности распределения фирм в области между величинами порогов по выручке в 2013 и 2014 гг.

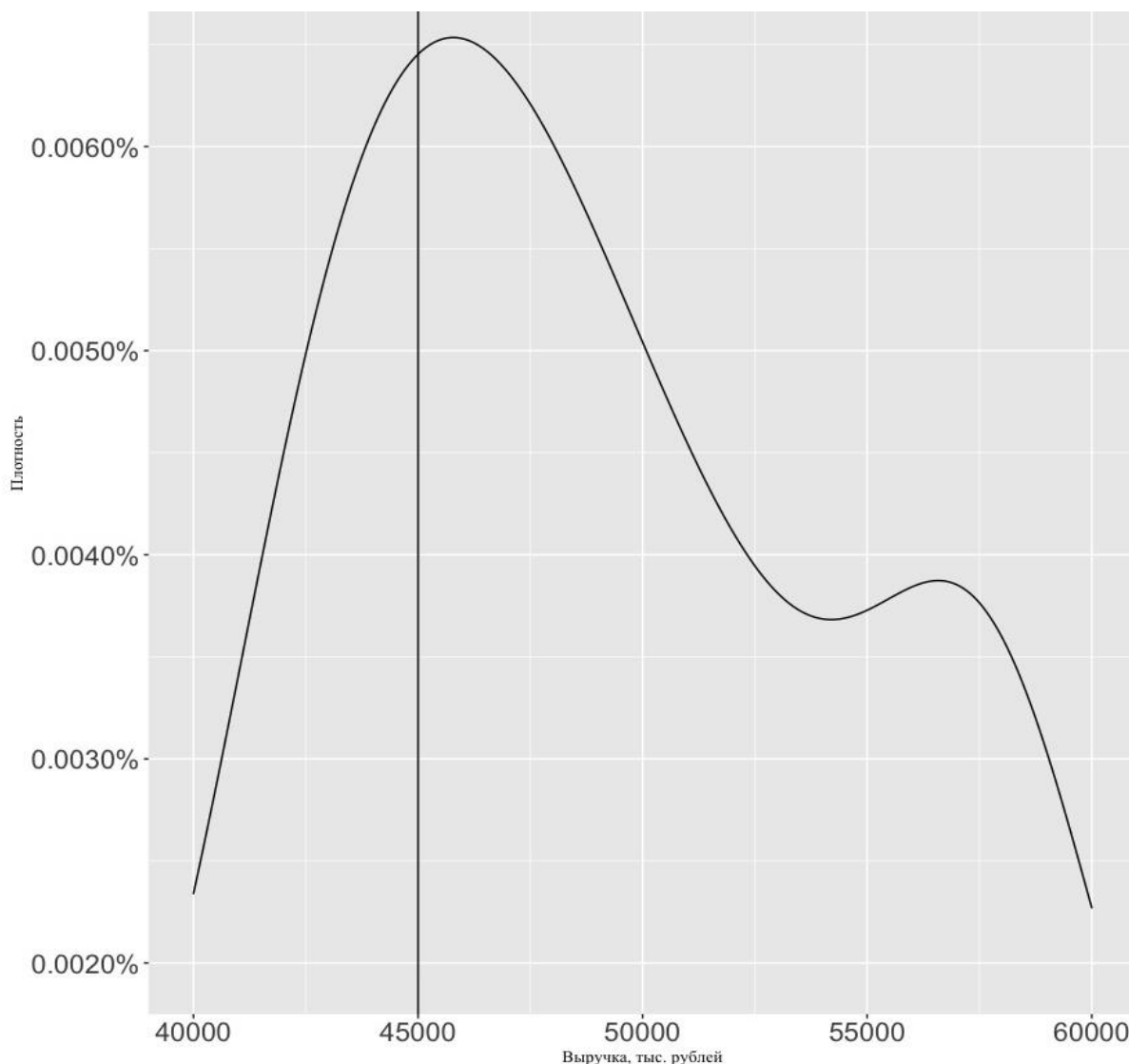


**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которого в 2010 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 8.* Плотность распределения выбывших фирм по величине их выручки за период 2010 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

Собранные данные по выручке представляют собой несбалансированную панель, поскольку некоторые из фирм выбывают с рынка, например, в силу их недостаточной конкурентоспособности. Данные фирмы также представляют интерес для анализа. Как можно видеть из рис. 8, увеличение плотности распределения наблюдается справа от порога по выручке 2010 г. Из этого можно сделать предположение, что именно неспособность фирм осуществить налоговую оптимизацию стала причиной их недостаточной конкурентоспособности.



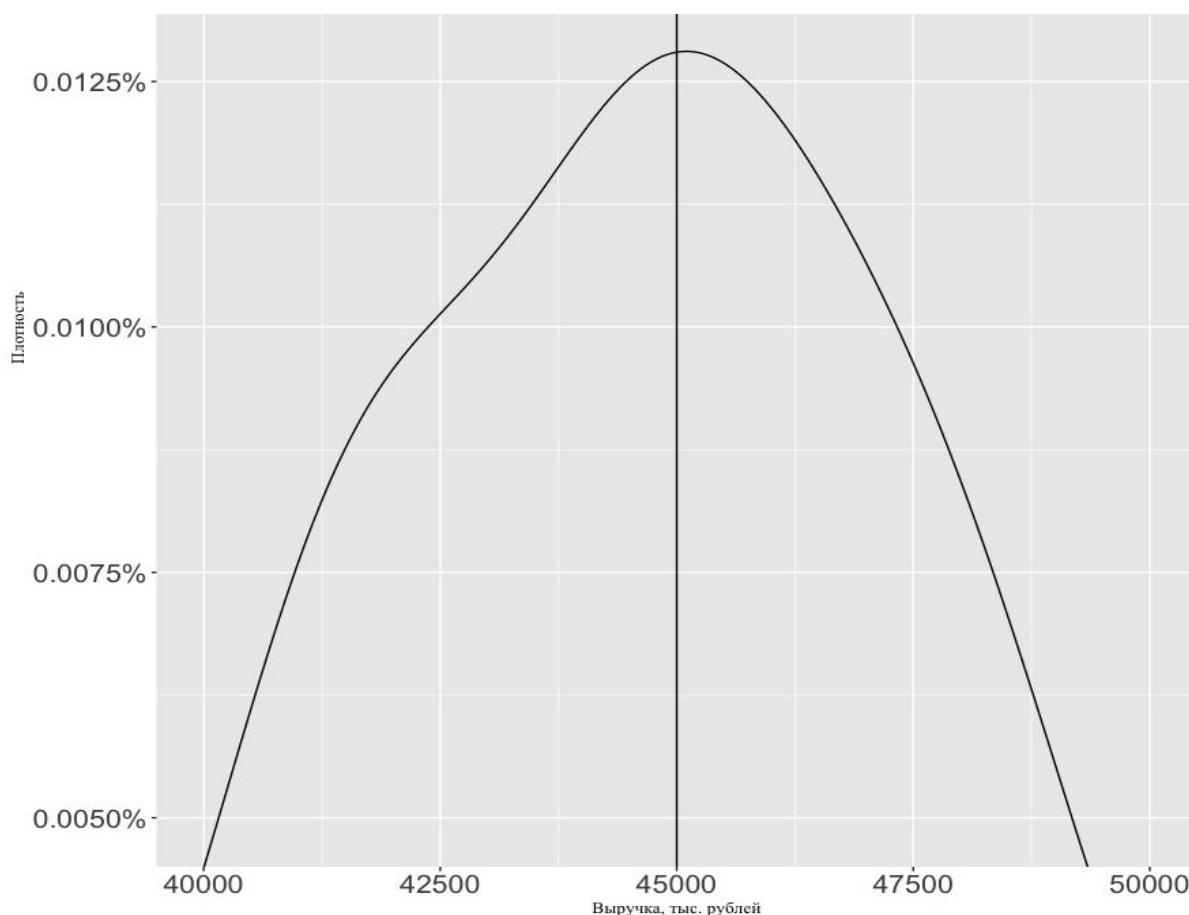
**Примечание.** Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2011 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 9.* Плотность распределения выбывших фирм по величине их выручки за период 2011 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

Похожую картину (рПримечание. Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2011 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

Рис. 9) можно наблюдать и в 2011 г. Пик «всплеска» плотности распределения фирм по выручке также находится в области справа от величины порога. Особый интерес для анализа также вызывают фирмы, которые только начали свою деятельность в рассматриваемом году.



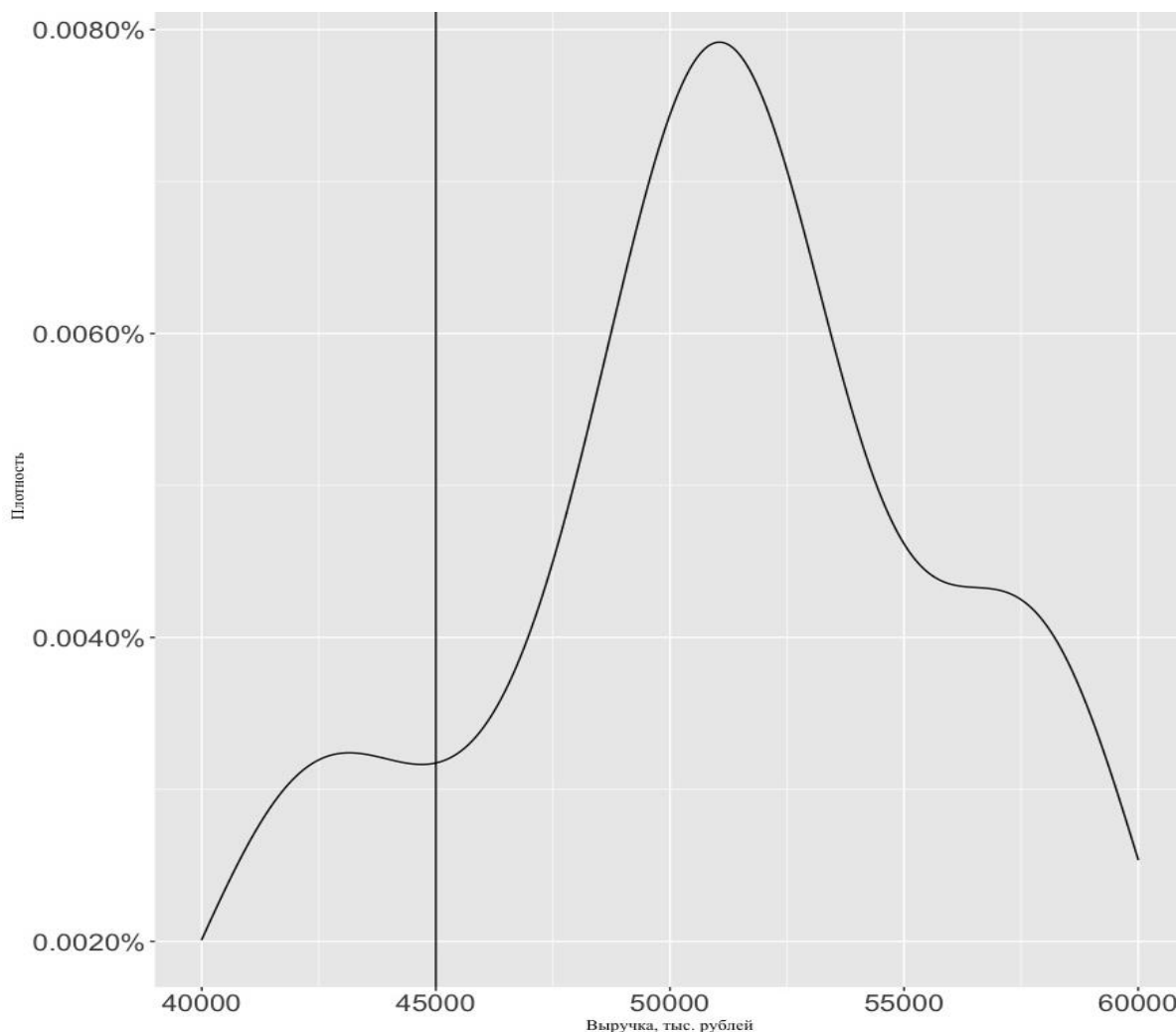
Примечание. Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2011 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

Рис. 10. Плотность распределения новых фирм по величине их выручки за период 2011 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

Источник: Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

На рис. 10 можно увидеть примерно одинаковое распределение новых фирм слева и справа от порога. Это может свидетельствовать о том, что примерно равные части руководителей новых фирм изначально включали в бизнес-план возможность перехода на УСН и, наоборот, не рассчитывали на такую возможность. Такое поведение может объясняться как с точки зрения способностей и компетенции руководителей

адаптировать бизнес-планы к текущим условиям рынка, так и физической возможностью, обусловленной множеством факторов (например, специфичностью активов), несколько трансформировать ограничения по пересмотру уже заключенных контрактов с контрагентом и пр. Продолжим далее анализ кривых распределения выбывших и новых фирм.



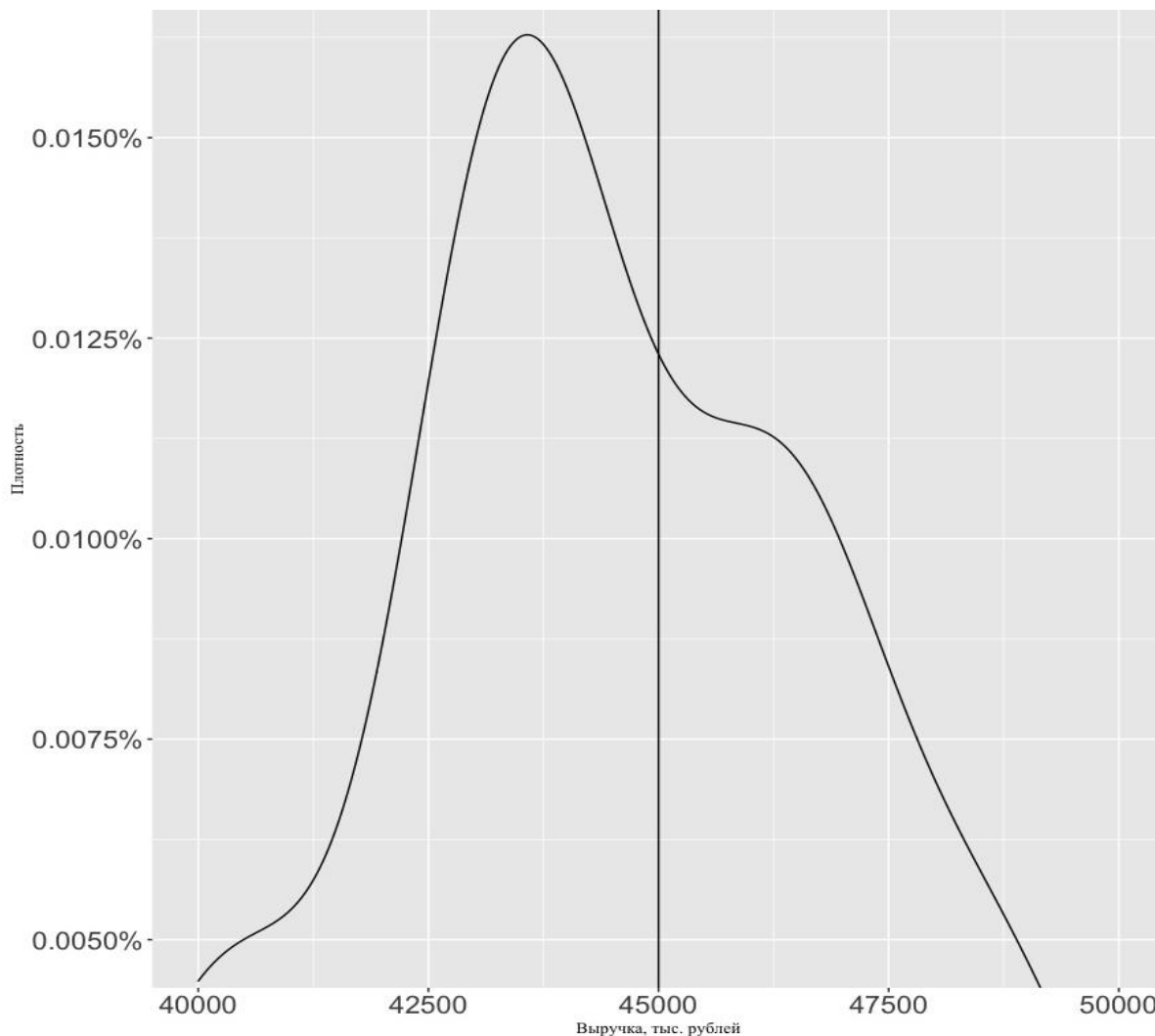
**Примечание.** Вертикальная линия обозначает пороги выручки, больше которого в 2012 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 11.* Плотность распределения выбывших фирм по величине их выручки за период 2012 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

На рис. 11 можно видеть, что значительная доля выбывших фирм не смогла воспользоваться УСН. Исходя из данного факта, можно сделать предположение, что переход на УСН может являться серьезным конкурентным преимуществом для фирм,

чи показатели выручки находятся в окрестности порога, обозначающего право использования УСН.



**Примечание.** Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2012 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

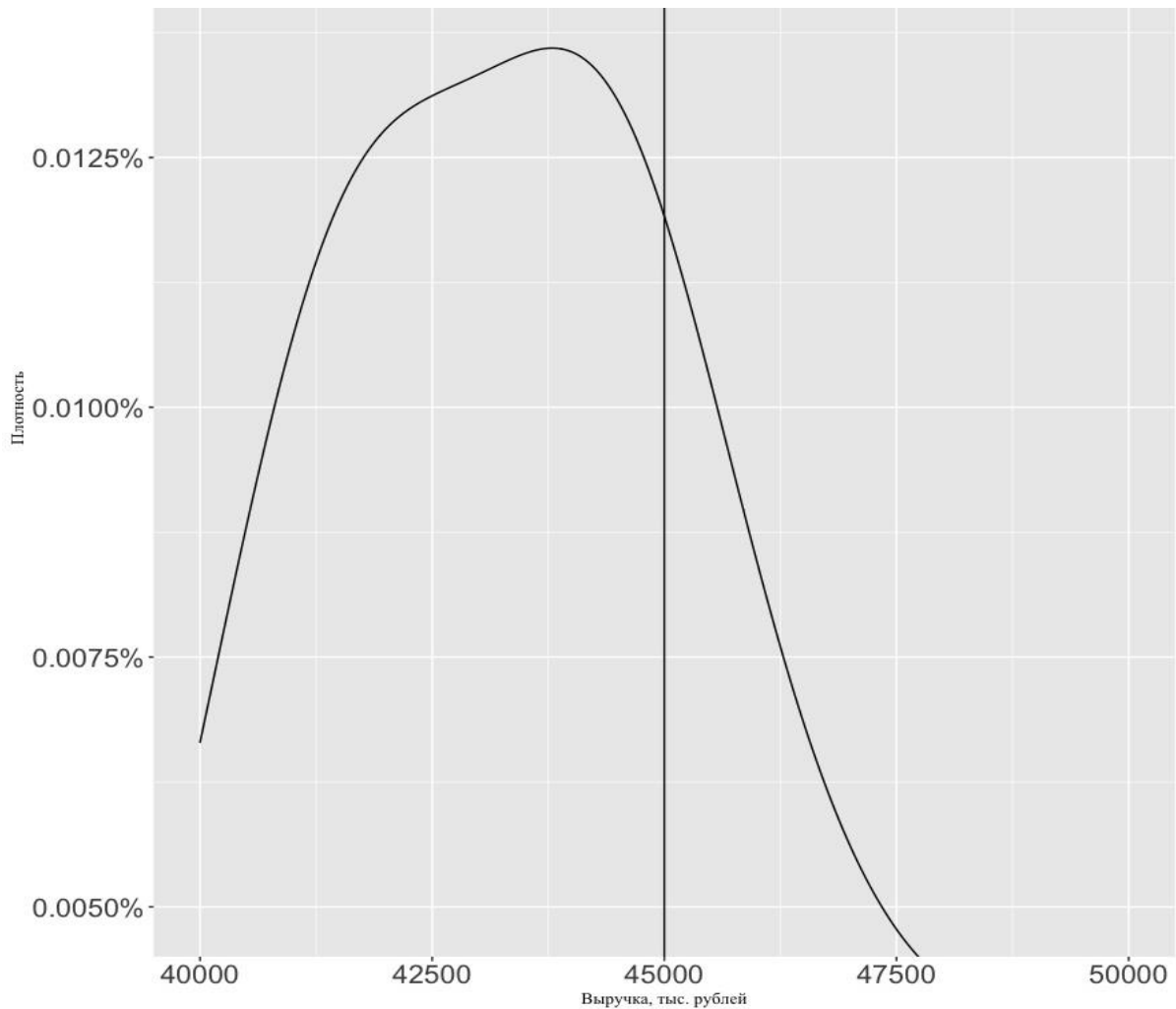
*Рис. 12.* Плотность распределения новых фирм по величине их выручки за период 2012 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

В 2012 г., когда УСН уже начал активно внедряться, новые фирмы стремились к переходу на этот режим налогообложения. **Примечание.** Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2012 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 12(рис. 12).* Об этом свидетельствует заметное увеличение плотности распределения новых фирм слева от значения порога. Таким образом, допустимо

предположить, что новые фирмы проще адаптируются к новым условиям, поскольку они могут изначально включать в свой бизнес-план возможность применения УСН.



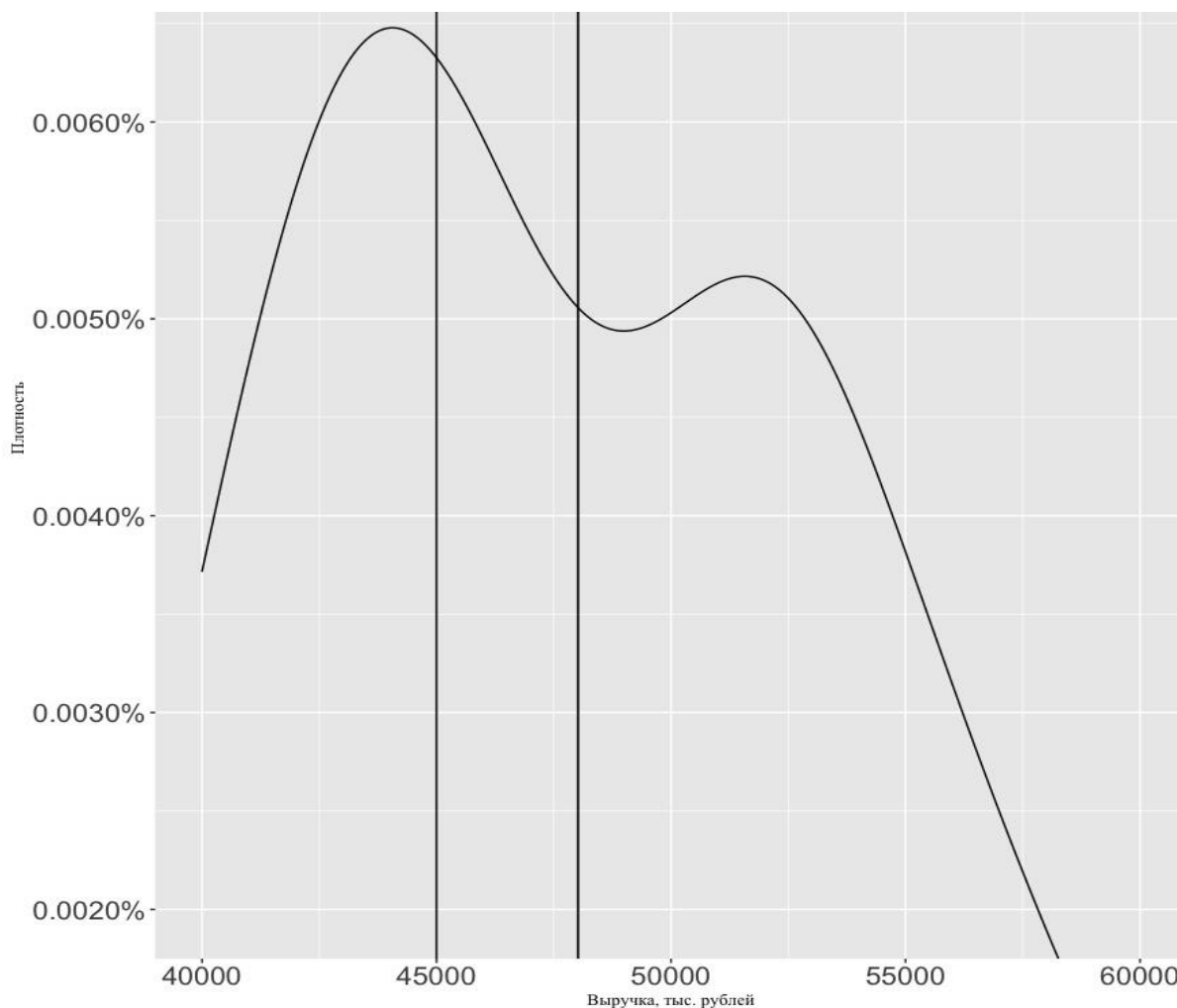
**Примечание.** Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2013 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 13.* Плотность распределения новых фирм по величине их выручки за период 2013 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

Аналогичную картину для новых фирм можно наблюдать и в 2013 г. (**Примечание.** Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2013 г. фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.)

*Рис. 13).* Увеличение плотности распределения слева от порога демонстрирует стремление фирм к налоговой оптимизации путем применения УСН.



**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2013 и 2014 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

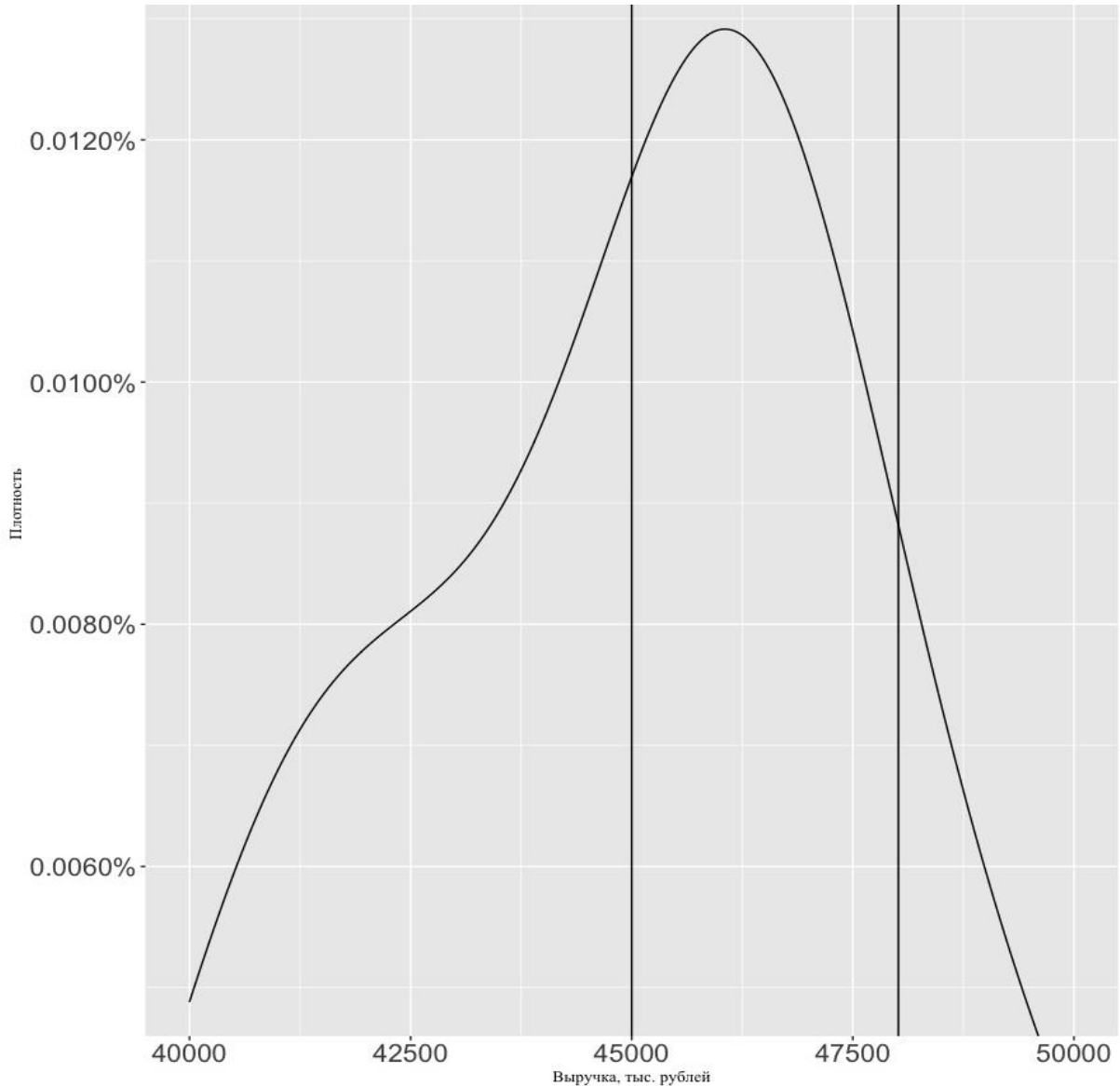
*Рис. 14.* Плотность распределения выбывших фирм по величине их выручки за период 2014 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

Интересной с точки зрения возможной интерпретации стала картина распределения выбывших фирм в 2014 г., когда был впервые увеличен порог по выручке для применения УСН (**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2013 и 2014 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 14).* увеличение плотности распределения наблюдается слева от порога по выручке 2013 г. Можно предположить, что выбывшие фирмы, сумев сохранить конкурентное преимущество в виде УСН, не смогли увеличить свою выручку до оптимального с точки зрения налогообложения уровня (до уровня актуального порога 2014 г.), т.е. эти фирмы хуже адаптировались к новым условиям налогообложения, что

выразилось в меньших показателях выручки. При этом также можно наблюдать область повышенной плотности распределения справа от порога по выручке 2014 г., что свидетельствует о том, что переход на УСН может являться важным фактором «выживания» фирмы на рынке, когда ее выручка находится в окрестности законодательно установленного порога.



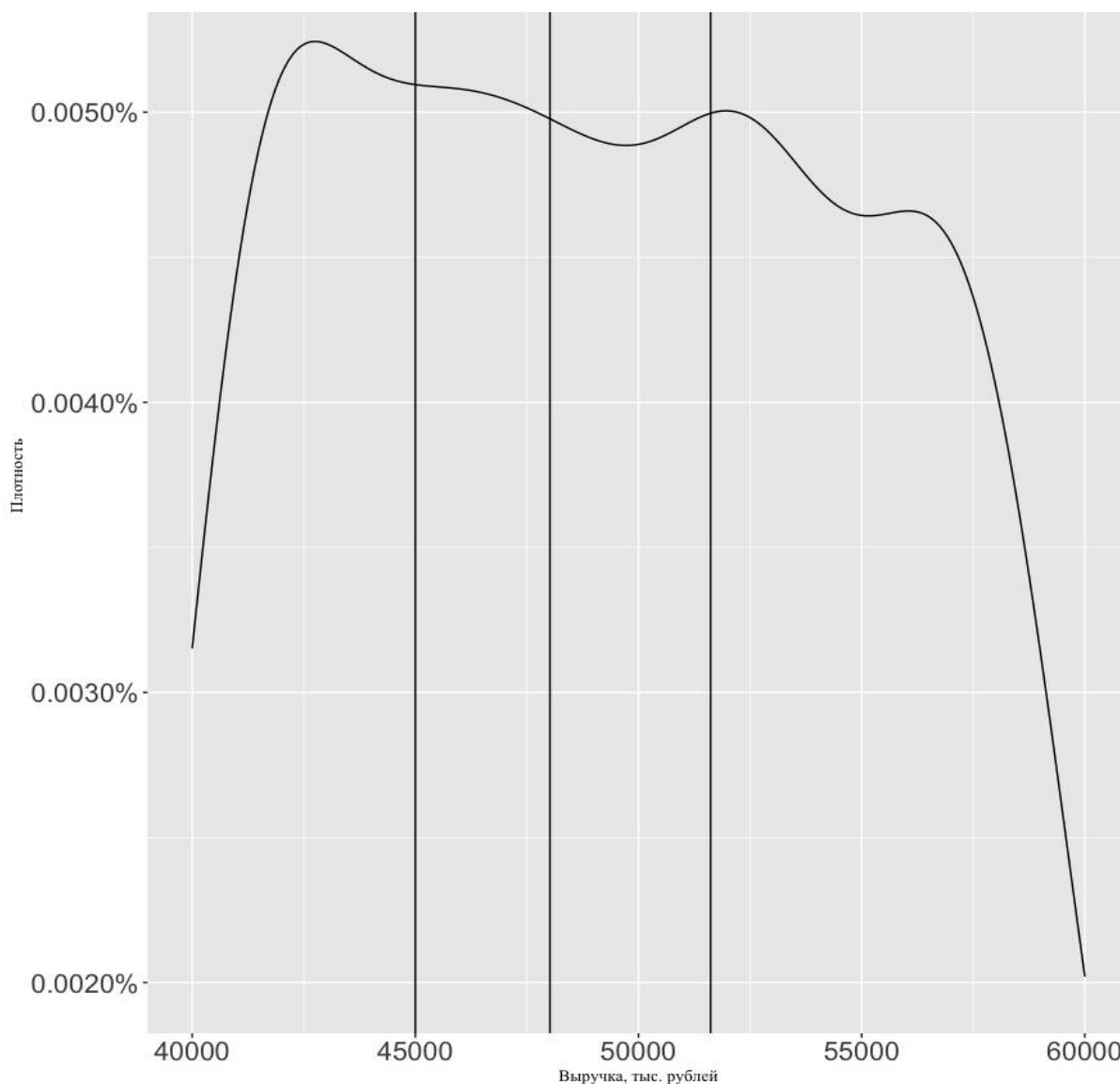
**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2013 и 2014 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 15.* Плотность распределения новых фирм по величине их выручки за период 2014 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.



Из рис. 15 видно, что и в 2014 г. новые фирмы показывают высокий уровень адаптации к новым налоговым условиям. В частности, наблюдается увеличение плотности распределения между значениями порогов 2013 и 2014 гг.

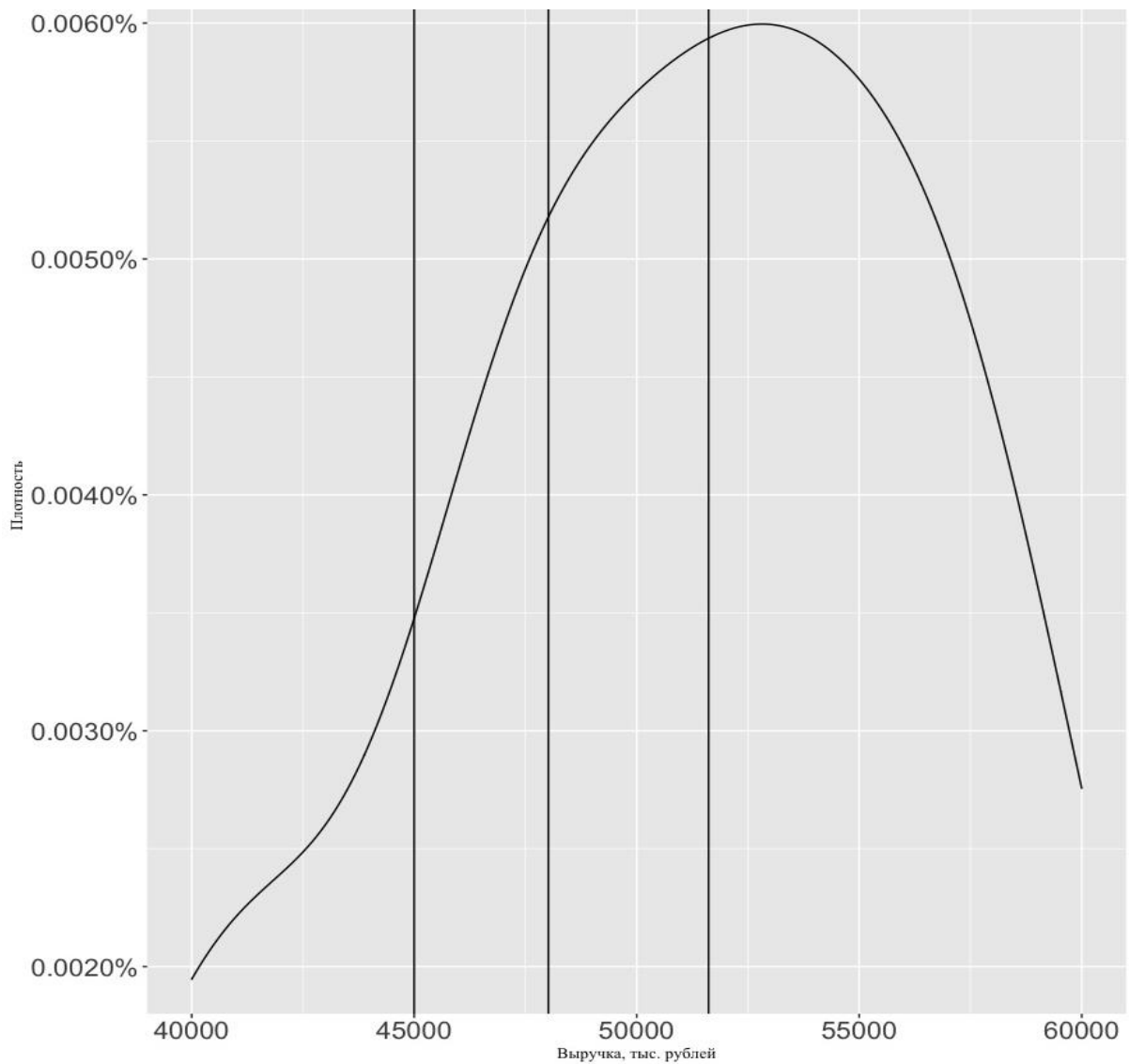


**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2013, 2014 и 2015 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 16.* Плотность распределения фирм по величине их выручки за период 2015 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

В 2015 г. (рис. 16) наблюдаются резкое снижение плотности распределения фирм с выручкой, превышающей величину порога 2015 г., и ее резкий рост в области до значения порога 2013 г. В совокупности это также может указывать на стремление фирм к налоговой оптимизации.

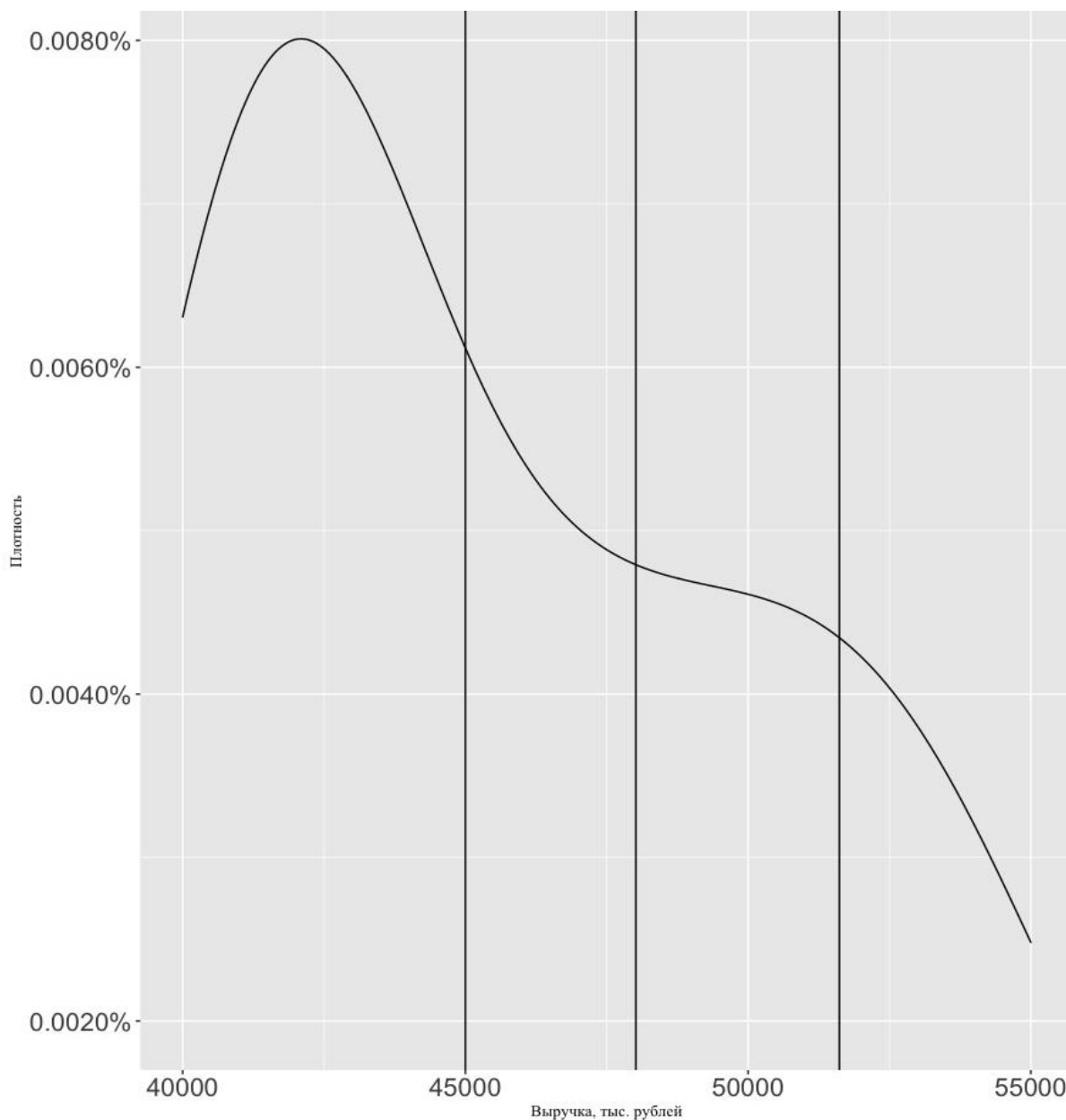


**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2013, 2014 и 2015 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 17.* Плотность распределения вышедших фирм по величине их выручки за период 2015 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

В 2015 г. среди вышедших фирм, выручка которых находилась в окрестности актуального порога, были как имевшие право использовать УСН, так и, наоборот, не имевшие оснований (рис. 17). Однако пик этого распределения приходится на область справа от порога, что говорит о том, что УСН могла стать пусть и не решающим, но все же преимуществом на рынке.



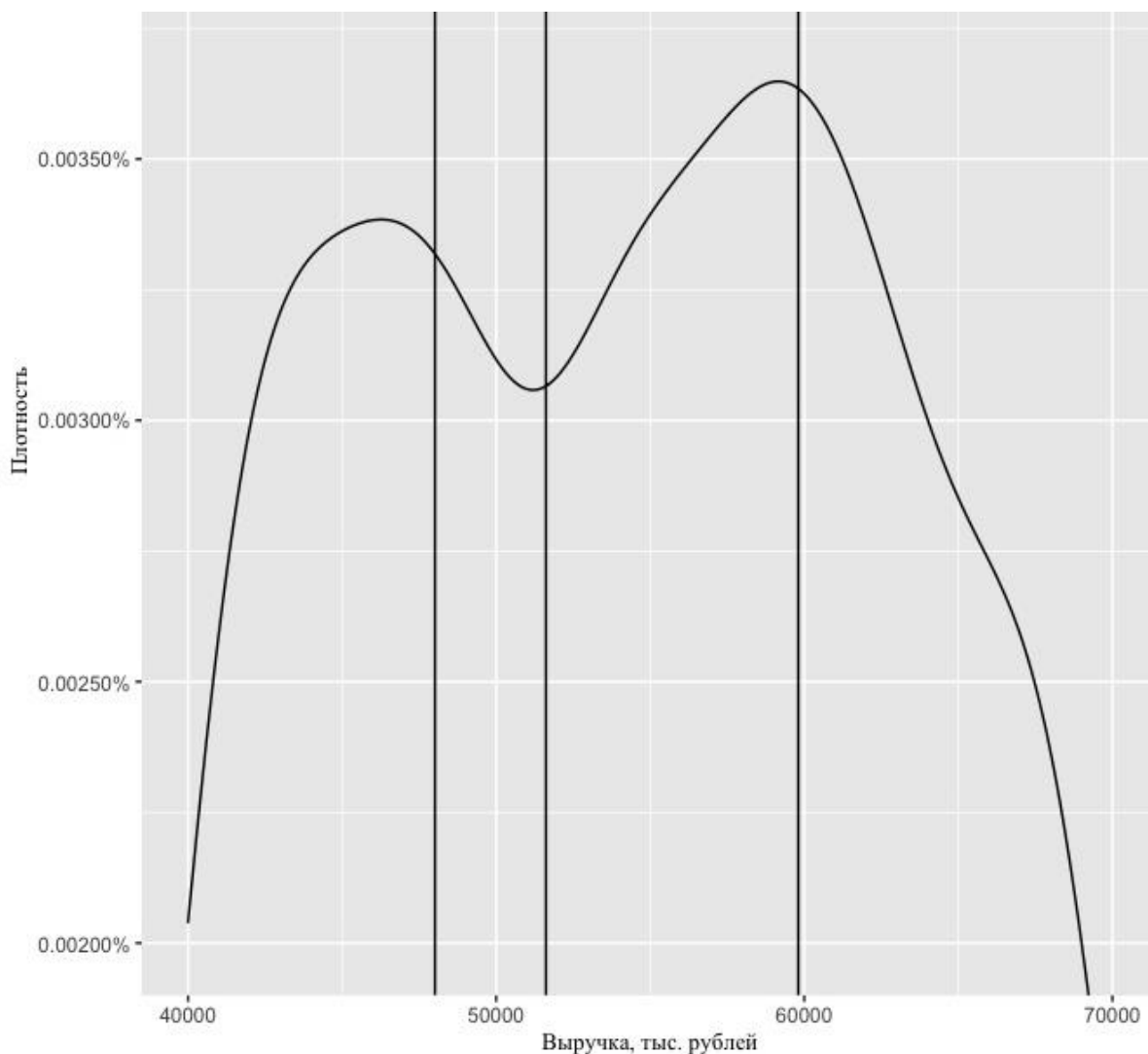
**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2013, 2014 и 2015 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 18.* Плотность распределения новых фирм по величине их выручки за период 2015 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

Новые фирмы в 2015 г. продолжали демонстрировать желание использовать УСН (**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2013, 2014 и 2015 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 18).* Причем в данном году выручка большинства этих фирм соответствовала порогу 2013 г.



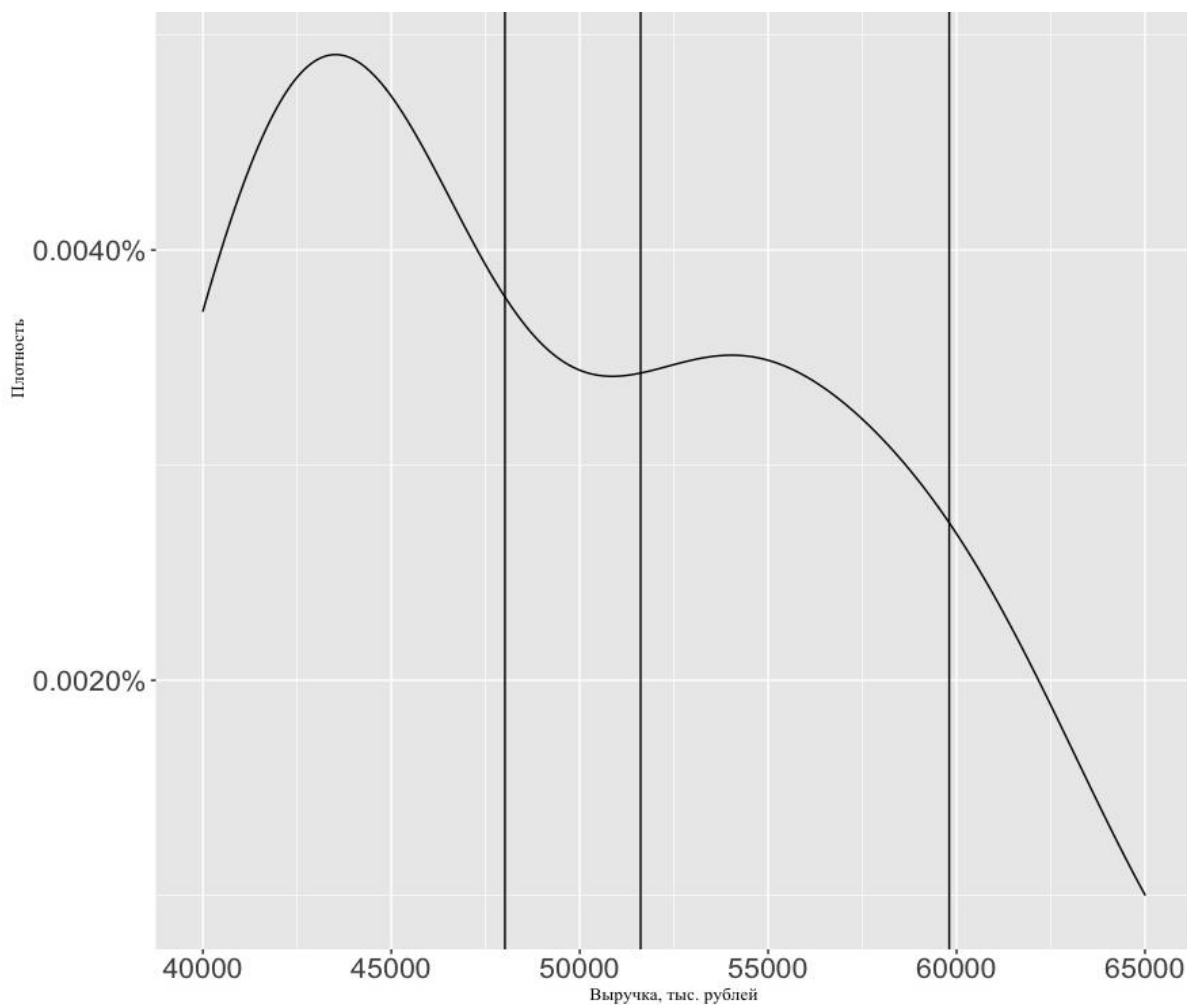
**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2014, 2015 и 2016 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 19.* Плотность распределения фирм по величине их выручки за период 2016 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно аналитической-системы СПАРК.

Следует обратить внимание на распределение фирм в 2016 г. На **Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2014, 2015 и 2016 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 19* видны два явных «всплеска» распределения фирм у порогов 2013 и 2015 гг. соответственно. Можно предположить, что пик распределения у порога 2013 г. описывает фирмы, ожидающие ужесточения критериев по выручке для применения УСН ввиду их смягчения в 2014 и 2015 гг. Возможно, такое распределение отражает ожидания части фирм касательно будущих политических решений (т.е. выручка формируется исходя из прогноза будущих мер, связанных с налогообложением).



**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2014, 2015 и 2016 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

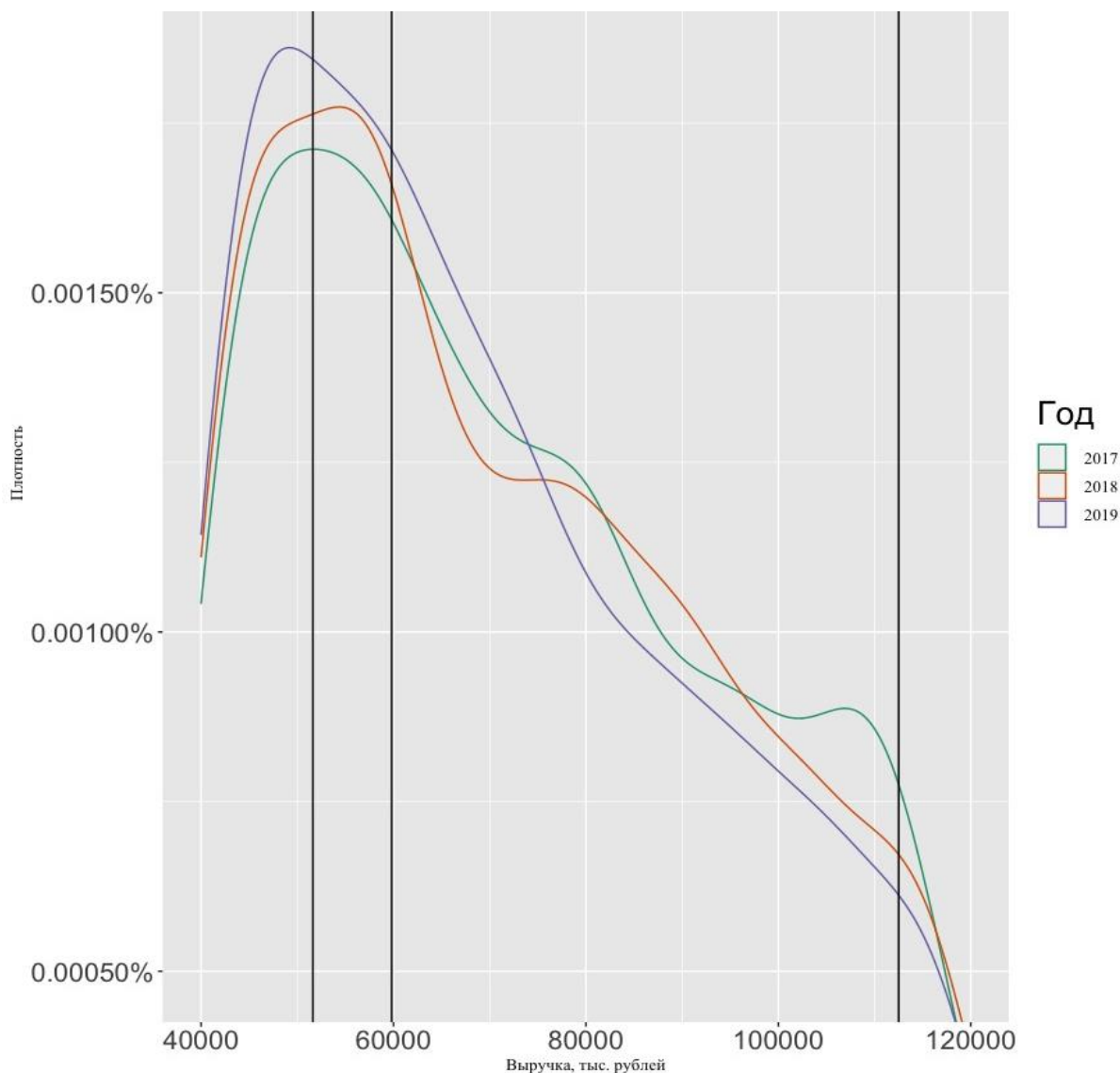
*Рис. 20.* Плотность распределения новых фирм по величине их выручки за период 2016 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

В 2016 г., как и во все предыдущие годы, новые фирмы стремятся к применению УСН (**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2014, 2015 и 2016 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки).

*Рис. 20).* Такое стремление можно объяснить тем, что новые фирмы действительно рассматривают УСН как серьезное конкурентное преимущество.

Начиная с 2017 г. пороги по выручке для применения УСН не менялись. Таким образом, логично предположить, что с 2017 г. распределение фирм по выручке не должно было претерпевать серьезных изменений.

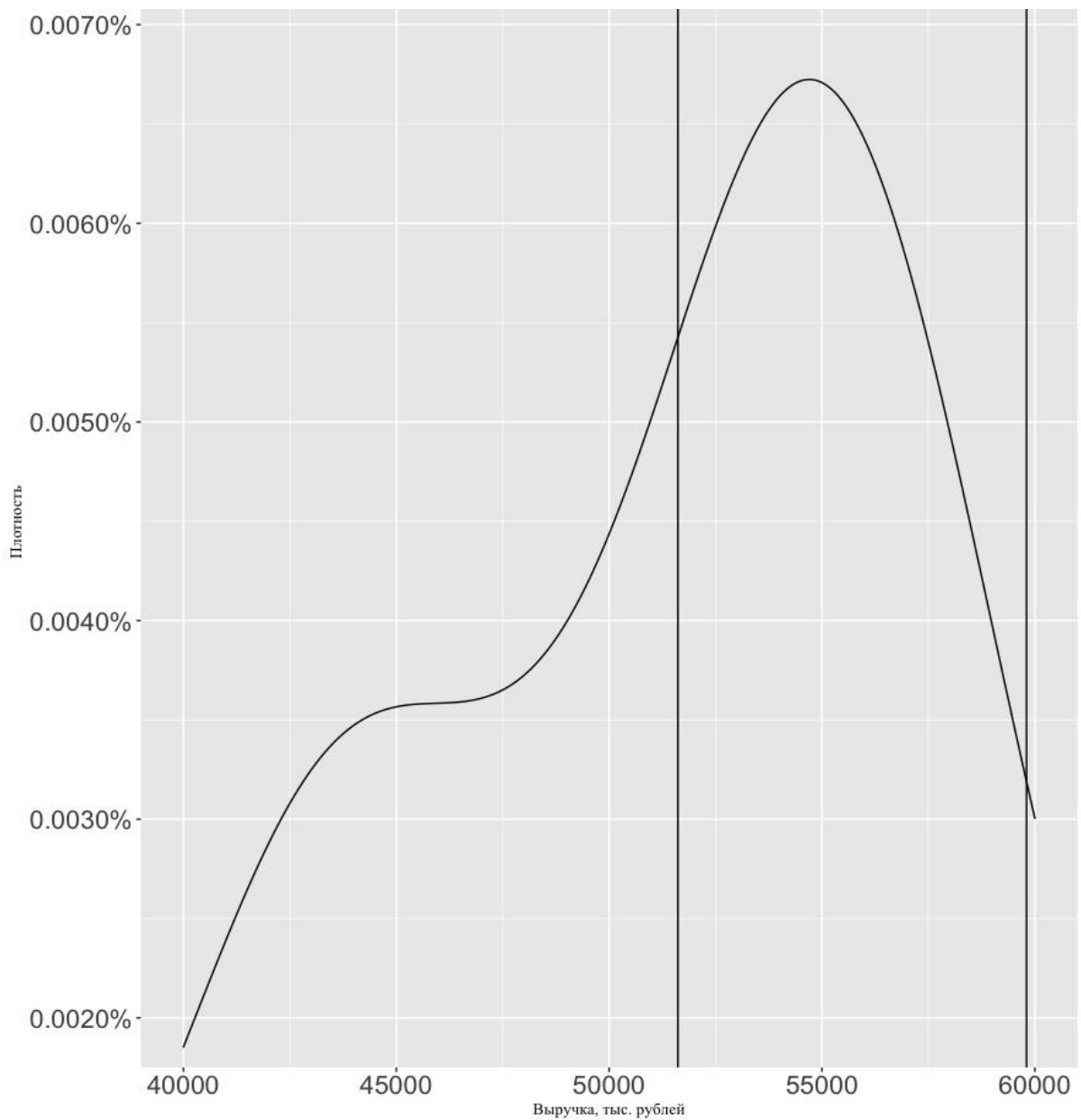


**Примечание.** Вертикальная линия обозначает порог выручки, больше которого в 2015, 2016 и 2017–2019 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 21.* Плотность распределения фирм по величине их выручки за период 2017–2019 гг. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

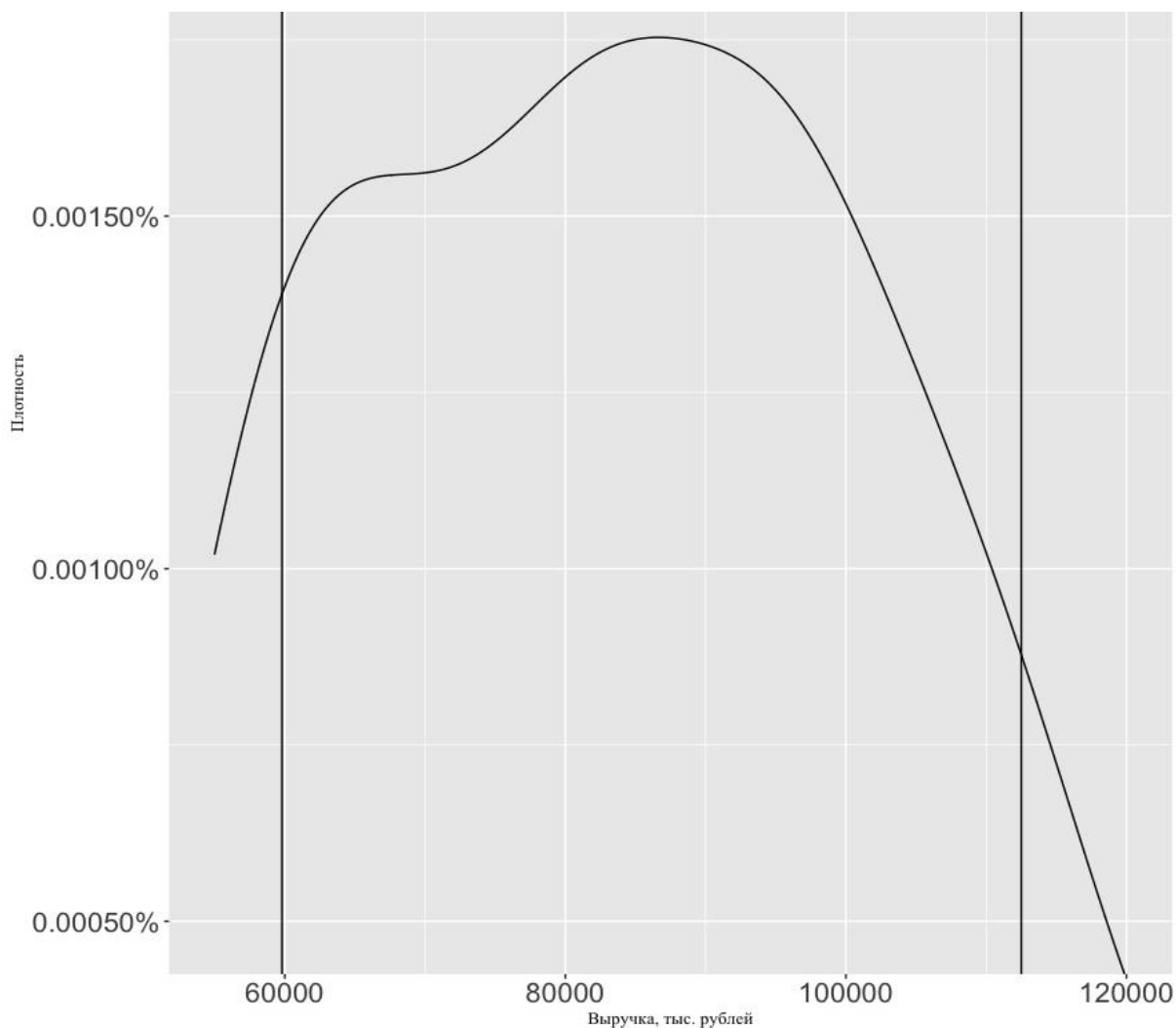
График на рис. 21 явно демонстрирует, что с 2017 г. распределение фирм по выручке смещено в сторону порогов 2015 и 2016 гг. с незначительным всплеском слева от порога 2017 г. Приостановка индексации порогов с 2017 г., возможно, послужило сигналом о приостановлении льготирования субъектов малого бизнеса, и, чтобы не находиться на грани от возможности использования УСН, фирмы предпочитали находиться в окрестности порогов, соответствующих предыдущим годам.



**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2016 и 2017–2019 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 22.* Плотность распределения выбывших фирм по величине их выручки за период 2017 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.



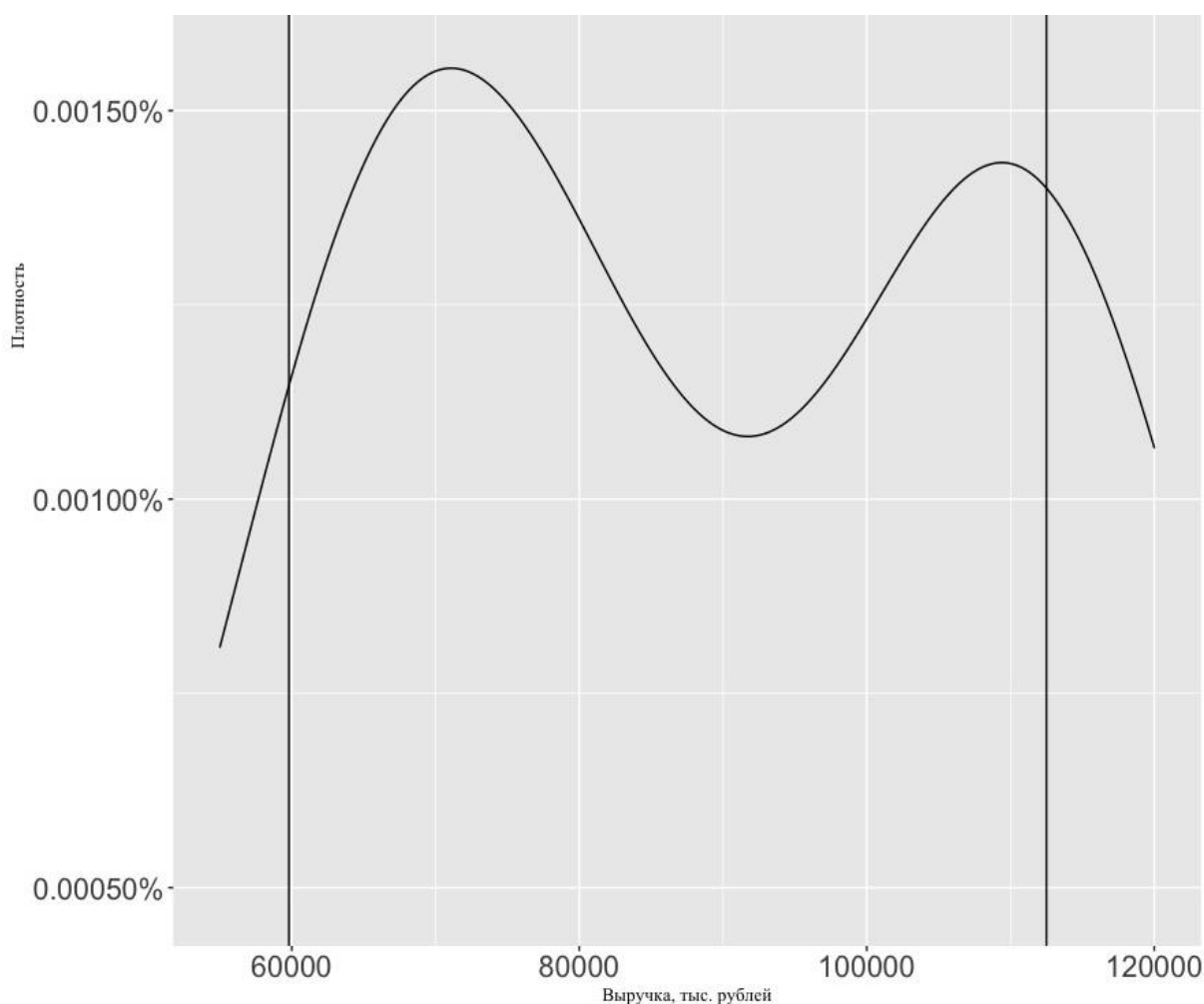
**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2016 и 2017–2019 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 23.* Плотность распределения выбывших фирм по величине их выручки за период 2018 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно аналитической-системы СПАРК.

Если говорить о выбывших в 2017–2018 гг. фирмах (рис.22, 23), то следует отметить, что значительная доля из них имели право на использование УСН. Однако, несмотря на это, они все-таки не смогли удержаться на рынке.





**Примечание.** Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2016 и 2017–2019 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки.

*Рис. 24.* Плотность распределения новых фирм по величине их выручки за период 2019 г. в окрестности порога выручки, обозначающего право перехода на УСН

*Источник:* Построено авторами на основе данных информационно-аналитической системы СПАРК.

В то же время новые фирмы продолжали стабильно демонстрировать стремление применять УСН (Примечание. Вертикальные линии обозначают пороги выручки, больше которых в 2016 и 2017–2019 гг. соответственно фирма не имеет права использовать УСН; на рисунке представлена не вся линия плотности распределения, а участок в окрестности порога выручки).

*Рис. 24).* В качестве наглядной иллюстрации приведем распределение новых фирм в 2019 г. Важно отметить стремление максимизировать величину выручки, исходя из актуальной величины порога по выручке по УСН.

Таким образом, можно сделать вывод, что в окрестности порогов по выручке, определяющих право использовать УСН, наблюдается увеличение плотности распределения, т.е. «кучкование» слева от значений порогов за период 2010–2019 гг. Это говорит о том, что представители малого бизнеса стремятся производить налоговую

оптимизацию путем применения УСН. Особенно это заметно по фирмам, которые только приходят на рынок. Новые фирмы рассматривают УСН как некоторое необходимое конкурентное преимущество. Однако в рамках дальнейшего исследования нужно определить вклад новых фирм в общих «всплесках» плотности распределения фирм.

## Заключение

Имеет место преимущественно интуитивный подход в определении малого бизнеса. Количественно размер организации может быть измерен по величине прибыли, оборота, баланса, численности работников, количеству владельцев или по некоторому сочетанию этих критериев. При этом разные варианты определения малого бизнеса означают и разные описания состояния развития малого бизнеса. Для того, как бизнес должен быть обложен налогом на доходы организаций, может иметь большее значение то, управляется ли компания своим владельцем или нет, чем размер организации. Попытки определить подкатегорию компаний, управляемых собственниками, всегда приводили к многосоставным определениям, которые затруднительно было применить на практике [1]. Хотя на первый взгляд управляемая собственником компания значительно отличается от торгуемой на рынке, тем не менее порой точную границу провести между ними бывает крайне затруднительно с точки зрения изменения режима налогообложения. В равной степени трудно отделить пассивных инвесторов от тех, кто активно участвует в жизни компании.

Критерии отнесения к малому бизнесу требуют тщательного анализа при разработке налоговой политики. К субъектам малого предпринимательства относятся как индивидуальные предприниматели и самозанятые, чьи доходы облагаются налогом на доходы физических лиц, так и небольшие юридические лица, которые облагаются налогом на прибыль коммерческих организаций. Если налоговая нагрузка для описанных доходов будет значительно различаться в зависимости от организационно-правовой формы ведения бизнеса, то в этом случае появляются лазейки в налоговом законодательстве за счет различных вариантов регистрации деятельности субъектов малого предпринимательства. Таким образом, налоговая система становится нейтральной относительно размера дохода (горизонтально несправедлива). Это требует как сбалансированного и согласованного подхода к налогообложению доходов от трудовой деятельности и самозанятости в рамках системы налогообложения доходов физических лиц, так и аналогичного подхода к доходам, получаемым и небольшими, и крупными компаниями, в рамках налоговой системы в целом. Последнее требование, в свою очередь, означает необходимость некоторого согласования ставок налогов на доходы физических и юридических лиц.

Наряду с описанным выше разнообразием организационно-правовых форм, проблемным местом в налогообложении малого бизнеса оказывается возможность трансформации одних доходов в другие. В частности, доход, полученный от

деятельности субъекта малого предпринимательства, как правило, распадается на вознаграждение за труд управленцев и возврат на собственный вложенный капитал для владельцев бизнеса. В случае налогообложения малого бизнеса собственник и управленец вполне могут быть едины в одном лице, а это предоставляет значительную свободу действий в том, каким именно образом можно осуществлять извлечение дохода из бизнеса – в форме оплаты труда или доходов от капитала. Если ставки налога на доходы физических лиц и иных обязательных платежей с оплаты труда (например, социальных взносов) окажутся ниже, чем ставки налогов на извлечение доходов от бизнеса (налог на прибыль организаций и налог на дивиденды), то следует ожидать снижения прибыли таких организаций за счет роста заработных плат менеджмента. Стоит подчеркнуть, что эта проблема связана не столько с наличием льготного режима налогообложения по отношению к малым предприятиям, сколько с тем, что собственники малых предприятий имеют больше возможностей для трансформации своего вознаграждения, чем собственники крупных предприятий. По этой причине требуется согласование ставок налога с доходов физических и юридических лиц, являющихся субъектами малого предпринимательства.

Помимо этого, в отчете приводится список причин, почему малому бизнесу может быть целесообразно предоставлять льготный режим налогообложения:

- положительные внешние эффекты от его существования;
- ограничения на заимствования;
- высокие издержки на налоговое администрирование;
- утопленные затраты на налоговую отчетность.

Положительные внешние эффекты и ограничения по заимствованиям являются основаниями для поддержки малого бизнеса, но не сплошным фронтом, к тому же вовсе не очевидно использование именно налоговых льгот как инструмента поддержки, а, скажем, не государственных гарантий, субсидий и т.д. В то же время именно высокие издержки на налоговое администрирование и значимые утопленные затраты на предоставление налоговой отчетности выступают основаниями для льготного режима налогообложения. Имеют место эмпирические исследования, свидетельствующие о значимости такого рода затрат для ведения бизнеса.

Отдельное внимание в данной работе было обращено на международный опыт налогообложения малого бизнеса. Во многих странах также применяются налоговые льготы для малого и среднего бизнеса. Так, в Китае и во Франции микро- и малые предприятия, чей оборот не превышает определенного порогового значения,

освобождены от уплаты НДС. Аналоги российского ЕНВД применяются в Польше: там соответствующий налог для юридических лиц называется налоговой картой, а для индивидуальных предпринимателей – налогом на вмененный доход. В большинстве стран, применяющих меры налогового стимулирования малого и среднего бизнеса, для соответствующей категории предприятий установлены пониженные ставки налога.

Необходимо отметить, что в практике ряда стран присутствуют меры налоговой поддержки, которые отсутствуют в России. Речь о необлагаемом минимуме: доходы (прибыль) меньше установленного порогового значения не облагаются налогом. Данная мера применяется и в прямой форме – в виде установления необлагаемого минимума налога, а также в виде налогового вычета. В качестве примера можно привести Чехию, где любая компания имеет право на налоговый вычет в размере 24 840 крон (около 12 тыс. долл.). Необходимо отметить и широкое распространение налоговых вычетов для компаний, осуществляющих инвестиции в оборудование и исследование. Своеобразная налоговая мера предусмотрена в Германии: там право на налоговый вычет приобретают физические лица, делающие покупки у ремесленников. Можно отметить и опыт Польши, внедрившей практику ускоренной амортизации основных средств для малого и среднего бизнеса, что позволяет снизить налоговую нагрузку предприятий.

Следует заметить, что в ряде стран налоговая поддержка малого и среднего бизнеса не распространена. Как правило, это объясняется двумя причинами. Во-первых, налоговые льготы, хотя и незначительно, сокращают доходы бюджета. Во-вторых, специальные налоговые режимы для малого и среднего бизнеса не всегда могут адекватно учитывать отраслевые и региональные особенности, объективную необходимость в поддержке конкретного предприятия. К таким странам относятся Италия, ЮАР, Австрия, Сербия и др.

В целом, анализируя опыт налоговой поддержки малого бизнеса в России и других странах, можно выделить следующие виды налоговых льгот:

- замена одного или нескольких налогов одним специальным для малого бизнеса;
- введение пониженных ставок налогов или полное освобождение от отдельных видов налогов;
- налоговые каникулы – освобождение от уплаты налогов (налогообложение по ставке 0%) в первое время осуществления деятельности;
- налоговый кредит – снижение суммы налога, подлежащего уплате, на величину налогового кредита;

- налоговый вычет – снижение величины налоговой базы на сумму налогового вычета;
- ускоренная амортизация;
- особый порядок переноса убытков;
- упрощение налоговой отчетности.

Часто эти меры поддержки комбинируются. Так, замена одного или нескольких налогов одним специальным для малого бизнеса представляет собой установление специального налогового режима. Как правило, это совмещается с сокращением и упрощением форм отчетности, а также с более низкими ставками налога. Часто при этом исчезает обязанность малого бизнеса по уплате НДС.

Малые предприятия и самозанятые в России в меньшей степени, чем крупные предприятия, подвержены налоговому контролю, что выражается в меньшей вероятности выявления сокрытых доходов. Исследование показало, что одинаковые по социодемографическим характеристикам домашние хозяйства при той же величине потребления декларируют меньший доход, если работают не на крупном, а на малом предприятии или являются самозанятыми. В результате анализа было выявлено, что доля сокрытого дохода составляет примерно 15–25% от фактического дохода в период экономического подъема. Тем не менее стоит оговорить, что эта оценка репрезентативна в той степени, в какой репрезентативной является выборка РМЭЗ НИУ ВШЭ. Как известно, она плохо покрывает наиболее высокодоходные группы. Тем не менее она репрезентативна примерно для 85% наемных работников [60].

Кроме того, получен результат, что в периоды экономического спада разница в объеме уклонения от уплаты налогов между работниками крупных предприятий, с одной стороны, и работниками малых предприятий с самозанятыми — с другой, статистически незначима. Этот результат корреспондирует с выводами о проциклическом характере неформального сектора у Гимпельсона и Зудиной [59], полученными по данным за 2000-е годы. В работе Мурашова и Ратниковой [33] был сделан вывод о контрциклическом характере динамики сокрытия доходов. Расхождение в результатах может быть объяснено анализом на разных подвыборках. В нашей работе происходило сопоставление работников крупных предприятий с работниками малых предприятий и самозанятыми. Авторы же сопоставляли доходы самозанятых и наемных работников. В силу особенностей налогового администрирования в России работников малых предприятий следует группировать с самозанятыми. В этой связи кажется правильным движение в сторону внедрения патентной системы и налога на профессиональный доход

для самозанятых в Российской Федерации, поскольку они предполагают снижение нагрузки в виде затрат на ведение налоговой отчетности, стимулирование выхода из тени за счет снижения налоговой ставки. Однако при этом возникают риски того, что пониженные налоговые ставки создадут серую зону по трансформации уже имеющейся налоговой базы под специальные налоговые режимы.

Анализ демографии предприятий за период 2010–2019 гг. показал, что в окрестности порогов по выручке, определяющих право использовать УСН, наблюдается увеличение плотности распределения, т.е. «кучкование» слева от значений порогов. Это говорит о том, что представители малого бизнеса стремятся производить налоговую оптимизацию путем применения УСН. Особенно это заметно по фирмам, которые только приходят на рынок. Можно предположить, что новые фирмы рассматривают использование режима УСН как необходимое условие функционирования на рынке. Это косвенно свидетельствует в пользу того, что приход новых фирм связан с тем, что бизнес искусственно дробится. Здесь следует согласиться с обоснованностью прекращения индексации порога допуска к УСН.

### Список использованных источников

1. *Freedman J., Crawford C.* Small Business Taxation. Dimensions of tax design: the mirrlees review // Adam S., Bond S., Chote R., Johnson P., Myles G. (eds) Oxford University Press. 2010. URL: <https://ssrn.com/abstract=1804333>
2. *Slemrod, J.* Small Business and the Tax System / Aaron H., Slemrod J. The Crisis in Tax Administration. Washington DC: Brookings Institution Press, 2004.
3. *Holtz-Eakin D.J.* Public Policy Toward Entrepreneurship // Small Business Economics. 2000. No. 15. P. 283–291.
4. *De Rugy V.* Are Small Businesses The Engine of Growth? // American Enterprise Institute Working Paper. 2005. No. 123.
5. *Bannock G.* The Economics and Management of Small Business: An International Perspective. London: Routledge, 2005.
6. *Aghion P., Blundell R., Griffith R., Howitt P., Prantl S.* Entry and productivity growth: Evidence from microlevel panel data // Journal of the European Economic Association. 2004. No. 2. P. 265–276.
7. *Bond S., Devereux M., Gammie M.* Tax Reform to Promote Investment // Oxford Review of Economic Policy. 1996. No. 12. P. 108–117.
8. *Tokila A., Haapanen M., Ritsilä J.* Evaluation of investment subsidies: when is deadweight zero? // International Review of Applied Economics - 2008. - No. 22. P. 585–600.
9. *Lenihan H.* Enterprise Policy Evaluation: Is There a ‘New’ Way of Doing It? // Evaluation and Program Planning. 2011. Vol. 34, No. 4. P. 323–332.
10. *Alm J., Martinez-Vazquez J., Schneider F.* ‘Sizing’ the Problem of the Hard-to-Tax // Contributions to Economic Analysis. 2004. Vol. 268. P. 11–75.
11. *Майбуров И.А., Соколовская А.М.* Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2012. No. 3.
12. *Berenson M.P.* Rationalizing or Empowering Bureaucrats? Tax Administration in Poland and Russia // Journal of Communist Studies and Transition Politics. 2008. No. 1.
13. *Allingham M.G., Sandmo A.* Income Tax evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. 1972. No. 2.
14. *Alm J.* Tax compliance and administration. Handbook on Taxation. New York: Dekker, 2003.



15. *Vihanto M.* Tax evasion and the psychology of the social contract // *Journal of SocioEconomics*. 2003. No 32.
16. *Kleven H.J.* How Can Scandinavians Tax So Much? // *Journal of Economic Perspectives* 2014. Vol. 28. No. 4. P. 77–98.
17. *Kleven H.J., Kreiner C.T., Saez E.* Why can modern governments tax so much? An agency model of firms as fiscal intermediaries // *NBER Working Paper* 2009. No. 15218.
18. *Kleven H.J., Knudsen M., Kreiner C., Pedersen S., Saez E.* Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark // *Econometrica*. 2011. Vol. 79. No. 3. P. 651–692.
19. *Золотарева А., Куреева А., Корниенко Н.* Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / под ред. С.Г. Синельникова-Мурылева, И.В. Трунина. В 3-х т. Т. 1. М.: ИЭПП, 2008.
20. *Keen M., Mintz J.* The optimal threshold for a value-added tax // *Journal of Public Economics*. 2004. Vol. 88, No. 3-4. P. 559–576.
21. *Zwick E.* The Costs of Corporate Tax Complexity // *NBER Working Papers*. 2018. No. 24382.
22. *Guyton J., O’Hare J., Stavrianos M., Toder E.* Estimating the compliance cost of the US individual income tax // *National Tax Journal*. 2003. P. 673–680.
23. *Benzarti Y.* How Taxing Is Tax Filing? Using Revealed Preferences to Estimate Compliance Costs // *NBER Working Papers*. 2017. No. 23903.
24. *Sharoja S.N., Mazni A., Adwa S.N.* Regressivity of the corporate taxpayers and compliance costs // *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2014. No. 164. P. 26–31.
25. *Deloitte.* Cyprus – An ideal location for intellectual property assets. Nicosia: Deloitte, 2019.
26. *Shaw J., Slemrod J., Whiting J.* Administration and compliance. Ch.12 // *Mirlees J. (eds) Dimensions of tax design*. Institute of Fiscal Studies. New York: Oxford University Press, 2010.
27. *Nevzorova E.N., Kireenko A.P., Sklyarov R.A.* Bibliometric analysis of the literature on tax evasion in Russia and foreign countries // *Journal of Tax Reform*. 2017. No. 3 (2). P. 115–130.
28. *Castro L., Scartascini C.* Tax compliance and enforcement in the pampas: Evidence from a field experiment // *Journal of Economic Behavior and Organization*. 2015. No. 116. P. 65–82.

29. *Fisman R., Wei S.-J.* Tax rates and tax evasion: Evidence from 'missing imports' in China // *Journal of Political Economy*. 2004. No. 112. P. 471–496.
30. *Aizenman J., Jinjark Y.* The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence // *Journal of International Trade & Economic Development*. 2008. No. 17 (3). P. 391–410.
31. *Scotchmer S.* Audit classes and tax enforcement policy // *The American Economic Review*. 1987. No. 77 (2). P. 229–233.
32. *Artavanis N., Morse A., Tsoutsoura M.* Tax evasion across industries: soft credit evidence from Greece. NBER Working Paper No. 21552. 2015.
33. *Мурашов Я.В., Ратникова Т.А.* Динамика неучтенных доходов российских домашних хозяйств // *Прикладная эконометрика*. 2017. No. 46. P. 30–54.
34. *Braguinsky S., Mityakov S., Liscovich A.* Direct estimation of hidden earnings: Evidence from Russian administrative data // *The Journal of Law and Economics*. 2014. No. 57(2). P. 281–319.
35. *Gorodnichenko Y., Sabirianova P., Stolyarov K.* Inequality and volatility moderation in Russia: Evidence from micro-level panel data on consumption and income // *Review of Economic Dynamics*. 2010. No. 13 (1). P. 209–237.
36. *Коваль П.К., Полбин А.В.* Оценка роли постоянных и транзитивных шоков в динамике потребления и дохода в РФ // *Прикладная эконометрика*. 2020. No. 57 (1). С. 6–30.
37. *Мамедли М.О., Суняков А.А.* Финансы домохозяйств в России: шоки дохода и сглаживание потребления // *Вопросы экономики*. 2018. No. 5. С. 69–91.
38. *Gorodnichenko Y., Martinez-Vazquez J., Sabirianova P.K.* Myth and reality of flat tax reform: Micro estimates of tax evasion response and welfare effects in Russia // *Journal of Political Economy*. 2009. No. 117 (3). P. 504–554.
39. *Allingham M.G., Sandmo A.* Income tax evasion: A theoretical analysis // *Journal of Public Economics*. 1972. No. 1 (3–4). P. 323–338.
40. *Yitzhaki S.* A note on income tax evasion: A theoretical analysis // *Journal of Public Economics*. 1974. No. 3 (2). P. 201–202.
41. *Winter H.* The economics of crime. An introduction to rational crime analysis. London: Routledge, 2008.
42. *Майбуров И.А., Соколовская А.М.* Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий // *Вестник УрФУ. Серия экономика и управление*. 2012. № 3. С. 4–15.

43. *Alm J.* Tax compliance and administration//Handbook on Taxation. Dekker, New York. – 2003.
44. *Kleven, H.J.* How can Scandinavians tax so much? // Journal of Economic Perspectives. 2014. No. 28 (4). P. 77–98.
45. *Kleven H.J., Kreiner C.T., Saez E.* Why can modern governments tax so much? An agency model of firms as fiscal intermediaries // NBER Working Paper No. 15218. 2009.
46. *Kleven H.J., Knudsen M., Kreiner C., Pedersen S., Saez E.* Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark // Econometrica. 2011. No. 79 (3). P. 651–692.
47. *Pissarides C.A., Weber G.* An expenditure–based estimate of Britain’s black economy // Journal of Public Economics. 1989. No. 39 (1). P. 17–32.
48. *Cabral An., Gemmell N., Alinaghi N.* Are survey-based self-employment income underreporting estimates biased? New evidence from matched register and survey data // International Tax and Public Finance. 2020.
49. *Attanasio O., Browning M.* Consumption over the life cycle and over the business cycle // American Economic Review. 1995. No. 85 (5). P. 1118–1137.
50. *Carroll C.* Buffer-stock saving and the life cycle/permanent income hypothesis // Quarterly Journal of Economics. 1997. No. 112. P. 1–55.
51. *Friedman M.* The permanent income hypothesis. A theory of the consumption function // Princeton University Press. 1957. P. 20–37.
52. *Hayashi F.* The permanent income hypothesis and consumption durability: Analysis based on Japanese panel data // The Quarterly Journal of Economics. 1985. No.100 (4). P. 183–113.
53. *Shea J.* Should we test the life cycle: Permanent income hypothesis with food consumption data? // Economics Letters. 1994. No. 45 (1). P. 63–68.
54. *Jensen T., Johannesen N.* The consumption effects of the 2007–2008 financial crisis: Evidence from households in Denmark // American Economic Review. 2017. No. 107 (11). P. 3386–3414.
55. *Hayduk I., Williams Dr.* Gender gap in self-employment: The role of risk attitudes // Econ Transit Institute Change. 2019. No. 27. P. 673–698.
56. *Rubin D.* Formal modes of statistical inference for causal effect // The Journal of Statistical Planning and Inference. 1990. No. 25. P. 279–292.
57. *Rosenbaum P., Rubin D.* The central role of the propensity score in observational studies for causal effects // Biometrika. 1983. No. 70 (1). P. 41–55.

58. Гимпельсон В.Е., Капелюшников Р.И., Рощин С.Ю. Российский рынок труда: тенденции, институты, структурные изменения. Доклад Центра трудовых исследований (ЦеТИ) и Лаборатории исследований рынка труда (ЛИРТ) НИУ ВШЭ. 2017.
59. Гимпельсон В.Е., Зудина А.А. Неформалы в российской экономике: сколько их и кто они? // Вопросы экономики. 2011. № 10. С. 53–76.
60. Белев С.Г., Векерле К.В. Анализ эффективности налоговых расходов в России на примере имущественного налогового вычета и льготной ставки НДС // *Ars Administrandi* (Искусство управления). 2018. № 10 (4). С. 610–630.