

## **Раздел VIII.**

### **Материалы Шестого Российско-Украинского Симпозиума «Теория и практика налоговых реформ»**

#### **Уважаемый читатель!**

В текущем номере журнала «Налоги и финансовое право» вы увидите солидную (более 30 статей) тематическую подборку очень интересных, с нашей точки зрения, статей. Эти статьи были присланы на Шестой Российско-Украинский налоговый симпозиум «Теория и практика налоговых реформ», который состоится в Санкт-Петербургском государственном университете (г. Москва) 1 – 4 июля 2014 г.

Анонсирование этого и предыдущих симпозиумов, кстати, вы могли регулярно видеть на страницах данного журнала. Поэтому логичным является и желание ознакомить вас собственно с самими материалами симпозиума на страницах этого же журнала. Благо редакция журнала абсолютно открыта к научно-практическим контактам и идет на встречу всем просьбам такого характера, в чем мы не раз уже убеждались, размещая объявления, материалы и отчеты о проведении различных налоговых конференций и симпозиумов. В связи с чем, хочется в очередной раз от имени оргкомитета выразить особую благодарность всей редакции журнала «Налоги и финансовое право» и ее главному редактору – к.ю.н. А.В. Брызгалину – за ту колоссальную работу, которую они проводят в сфере популяризации знаний теории и практики формирования цивилизованной налоговой системы не только в нашей стране, но и в странах ближнего зарубежья.

Читателю должно быть небезынтересно узнать поближе о данном симпозиуме, поэтому позволим себе несколько строк информации. Симпозиум «Теория и практика налоговых реформ» проводится с целью консолидации усилий научного экономического сообщества России и Украины для обсуждения актуальных проблем реформирования налоговых систем, выработки рекомендаций по совершенствованию налоговой политики наших стран, формирования творческих коллективов и проведения совместных теоретико-методологических исследований налоговой направленности.

Именно в такой тональности изначально была сформулирована цель симпозиума, обусловленная неудовлетворенностью потребителей современных экономических разработок, в том числе состоянием отечественных (как украинских, так и российских) исследований в сфере налогов и налогообложения. Еще в период проведения первого Украина-Российского налогового симпозиума (г. Харьков, 21-23 мая 2009 г.) неоднократно в выступлениях участников звучала тревога о качестве современных учебных материалов по налогообложению, которые в большинстве своем тяготеют к упрощенному воспроизведению действующего законодательства без малейшего намека на аналитику и проблематику. Но и это еще не все. Высказывались серьезные опасения относительно наблюдаемого дефицита монографических исследований по налогам и налогообложению, немногочисленность которых усугубляется стремлением лишь к констатации имеющихся проблем и критике реализуемого курса налоговой политики, чаще всего, без какой-либо теоретико-методологической проработки проблемы и экономико-математического моделирования вариантов ее решения.

Причем проблемы эти оказались в равной мере актуальными как для украинской, так и для российской действительности, что и явилось залогом целесообразности проведения совместных налоговых симпозиумов и активного участия в них ведущих экономистов двух указанных стран, специализирующихся на налоговой проблематике.

За первым симпозиумом последовал второй (г. Екатеринбург, 1-3 июня 2010 г.), третий (г. Тернополь, 31 января – 4 февраля 2011 г.), четвертый (г. Москва, 28 июня – 1 июля 2012 г.), пятый (г. Ирпень 1-5 июля 2013 г.), а сейчас – шестой. Именно в нацеленности на решение конкретных задач и реализацию конкретных совместных разработок организаторы видят залог сегодняшней и будущей востребованности налогового симпозиума.

Принципиальное отличие нашего налогового симпозиума состоит в том, что это не просто место ежегодных встреч, на которых встречаются единомышленники и обнародуют полученные за год результаты исследований. Наш симпозиум – это гораздо больше. Можно говорить о том, что данный симпозиум активно формирует оригинальную модель интеллектуального сетевого взаимодействия. Это принципиально новая для всех нас модель, позволяющая в период между симпозиумами ученым из разных городов и стран реализовывать совместные исследовательские и издательские проекты.

Таким образом, налоговый симпозиум уже несколько лет работает не только в режиме ежегодного очного общения, но и в режиме непрерывного Интернет-взаимодействия. Причем последний аспект не менее продуктивен, чем первый. За прошедшие несколько лет совместные исследования реализованы более чем в 15 изданиях, совокупный тираж которых – более 25 тыс. экземпляров. Более половины этих изданий подготовлено как раз в интерактивном режиме. Без сомнения, это значимый результат, не просто обогативший, но и во многом видоизменивший российский и украинский рынки учебно-научной литературы по налогообложению, давший толчок многим практическим решениям.

Но вернемся к самим статьям. Все они, конечно же, разные. Одни более интересны, другие менее. Порой они содержат диаметрально противоположные взгляды на способы решения тех или иных проблем, порой и сами-то проблемы представляются в разных тональностях. Но есть в них нечто общее – некий общий «знаменатель», позволяющий успешно сосуществовать в этих статьях беспристрастному плюрализму мнений, причем, что особенно важно, плюрализму без привязки к каким-либо политическим партиям и течениям. Объединяющим началом в работе всех этих авторов (участников симпозиума) является желание сделать наши налоговые системы более совершенными, конкурентоспособными, и, конечно же, – более человечными. Но, кроме того, нас объединяет также искренняя уверенность, что это возможно и что наш труд, пусть хоть в какой-нибудь мере, но будет способствовать достижению данной цели. Согласитесь, это заслуживает, как минимум, заинтересованного прочтения.

Рекомендуем Вам, дорогой читатель, также ознакомиться с двумя последними коллективными монографиями, выпущенными к текущему симпозиуму:

1. «Налоговые льготы. Теория и практика применения / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014»;

2. «Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014».

Очень надеемся, что подобная, на наш взгляд, перспективная практика перехода от малотиражных сборников материалов конференций и симпозиумов к доступным широкой аудитории формам знакомства с ними будет востребована вами, а соответственно поддержана журналом «Налоги и финансовое право». Желаем удачи всем

нам в нелегком деле формирования налоговой культуры и построения эффективной и справедливой налоговой системы.

Уверены, что вы не потратите время зря и с большим интересом ознакомитесь с материалами симпозиума!

И.А. Майбуров

Ю.Б. Иванов

А.И. Погорлецкий

Заместители председателя оргкомитета симпозиума

«Теория и практика налоговых реформ»



## Группа компаний «НАЛОГИ и ФИНАНСОВОЕ ПРАВО»

### **Еженедельная рассылка «Налоговые новости от Группы компаний «Налоги и финансовое право»**

Это актуальная информация по всем вопросам налогообложения, включающая обзор *от последних налоговых слухов о подготавливаемых законопроектах до горячих налоговых новостей недели.*

Рассылка содержит: *профессиональный комментарий к налоговым документам недели*, позволяющий налогоплательщику адекватно оценить возможные последствия его принятия, *краткие резюме самых значимых судебных решений недели по спорным вопросам налогообложения*, разрешенных как в пользу, так и против налогоплательщиков.

Кроме того, Вы можете получить информацию о планах развития и обновлениях электронной базы данных *«Аналитический обзор судебной практики по налоговым и финансовым спорам».*

**ВНИМАНИЕ!** Еженедельная рассылка «Налоговые новости от Группы компаний «Налоги и финансовое право» не содержит рекламных блоков и материалов, за исключением информации о конференциях и семинарах, проводимых компанией, и информации о новых книгах и журналах, выпущенных издательством «Налоги и финансовое право».

---

Оформить подписку на рассылку можно, посетив сайт  
Группы компаний «Налоги и финансовое право» [www.cnfp.ru](http://www.cnfp.ru)

**Алиев Басир Хабибович**

доктор экономических наук,  
профессор кафедры «Налоги и денежное обращение»  
Дагесатанского государственного университета,  
Россия, г. Махачкала  
E-mail: fef2004@yandex.ru

**Мусаева Хайбат Магомедтагировна**

кандидат экономических наук,  
профессор кафедры «Налоги и денежное обращение»  
Дагесатанского государственного университета,  
Россия, г. Махачкала  
E-mail: Xaibat27@ramber.ru

## **Совершенствование организации налогового контроля как фактор повышения экономической безопасности<sup>1</sup>**

*Аннотация: Исследованы проблемы уклонения от уплаты налогов с точки зрения влияния на угрозу безопасности государства. Дополнены показатели оценки эффективности работы налоговых органов. Проанализированы проблемы и дана оценка собираемости налогов на региональном уровне (по материалам Республики Дагестан). Выявлена необходимость усиления межведомственного взаимодействия налоговых администраторов с другими органами исполнительной власти в процессе осуществления контрольных мероприятий. Обоснована целесообразность расширения практики использования в организации налогового контроля косвенных методов исчисления налоговой базы. Предложен комплекс рекомендаций, направленный на совершенствование налогового контроля и улучшения собираемости налогов как фактора повышения безопасности Российской Федерации и ее регионов.*

*Ключевые слова: налоги, теневая экономика, уклонение от налогов, контроль, эффективность, оценка, администрирование, РФ, СКФО, Республика Дагестан, вычеты, совершенствование, НДС, налоговые органы, безопасность.*

*Annotation: Problems of evasion of taxes from the point of view of influence on threat of safety of the state are investigated. Indicators of an assessment of overall performance of tax authorities are added. Problems are analysed and the assessment of a collecting of taxes at regional level (on materials of the Republic of Dagestan) is given. Need of strengthening of interdepartmental interaction of tax administrators with other executive authorities in the course of implementation of control actions is revealed. Expediency of expansion of practice of use in the organization of tax control of alternative (indirect) methods of calculation of tax base is proved. The complex of recommendations directed on improvement of tax control and improvement of a collecting of taxes as a factor of increase of safety of the Russian Federation and its regions is offered.*

*Keywords: taxes, shadow economy, evasion from taxes, control, efficiency, an assessment, administration, the Russian Federation, North Caucasus federal district, the Republic of Dagestan, deductions, improvement, the VAT, tax authorities, security.*

<sup>1</sup> Статья публикуется в рамках реализации государственного задания № 2014/33-2014 «Комплексное исследование противодействия идеологии экстремизма и терроризма в Дагестане» по направлению проекта «Легализация теневого сектора как фактор роста налогового потенциала и повышения безопасности региона».

Налоги являются одним из основных методов мобилизации финансовых ресурсов в бюджет государства и, соответственно, неполноту их сбора в бюджеты разных уровней, обусловленную в решающей степени вследствие уклонения от уплаты налогов, следует рассматривать как угрозу экономической безопасности, требующей системного подхода в реализации мер по устранению причин сложившейся ситуации. Проблема уклонения от уплаты налогов для РФ и ее регионов чрезвычайно актуальна, поскольку она является одной из наиболее масштабных по широте проявления, создает реальную угрозу экономической безопасности государства, вследствие ухудшения налоговой дисциплины, снижение собираемости налогов и роста налоговой преступности. В действительности «вряд ли подлежит сомнению тот факт, что оппортунизм налогоплательщиков в нашей стране за период рыночных преобразований стал воистину массовым явлением» [8, с.23]. Острая необходимость борьбы с уклонением от уплаты налогов требует совершенствования организации налогового контроля.

В мировой практике существуют различные подходы к организации системы налогового администрирования. По характеру взаимоотношений налоговой администрации с налогоплательщиками известны две основные модели: агрессивная (репрессивная) модель и партнерская (превентивная) [2, с.11]. Российской системе налогового администрирования в большей степени присущи черты агрессивной модели, что порождает негативное отношение субъектов экономики к фискальным органам (цивилизованные страны ориентируются преимущественно на партнерскую модель). На современном этапе РФ необходима трансформация налогового администрирования в партнерскую модель взаимоотношений, которая основана на расширении возможностей для урегулирования споров и открытого обмена информацией между налоговыми администрациями и налогоплательщиками

В настоящее время ФНС России для оценки качества и эффективности работы нижестоящих звеньев применяются как количественные, так и качественные показатели. В частности? такие как: выполнение плановых назначений по мобилизации налогов в бюджет; темпы роста поступлений в бюджет к уровню соответствующего периода предыдущего года; суммы доначислений и взысканий в ходе контрольной работы; поступления налогов и сборов на 1 рубл. затрат на содержание налоговых органов; затраты на содержание налоговых органов на 100 руб. поступлений налогов и сборов; уровень охвата налогоплательщиков и объектов налогообложения и т.д.

Однако, применяемые в практике показатели оценки эффективности налоговых органов не связаны с предупредительно – профилактической работой налоговых органов, которая лежит в основе партнерской модели налогового администрирования. В этой связи, наш взгляд, целесообразно дополнить действующие показатели оценки эффективности работы налоговых органов, такими, как: уровень (коэффициент) добровольной уплаты налогов (в разрезе организаций, индивидуальных предпринимателей); коэффициент налоговых споров, разрешенных в досудебном порядке в общем объеме налоговых споров; коэффициент результативных выездных проверок без судебных разбирательств; количество (снижение) жалоб налогоплательщиков.

Переход к партнерской модели взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками вовсе не означает необходимость ослабления налогового контроля и снижения налоговых обязательств субъектов экономики. Особенно это необходимо в условиях высокого уровня теневой составляющей экономики РФ (и многих ее субъектов, в большей степени в регионах СКФО) и роста фактов уклонения от уплаты налогов. Важно усилить контроль там, где это необходимо, и таким образом, чтобы субъекты теневой экономики не смогли бы избежать уплаты налогов, поскольку облагаемые объекты визуально обнаруживаются. В результате для субъектов экономики, занятых предпринимательской деятельностью сокрытие объектов обложения

станет бессмысленным, что создать предпосылки для легализации теневого сектора экономики. Проблема теневой составляющей экономики должна решаться не посредством уничтожения бизнеса, а на основе возвращения теневого сектора в легальную сферу экономики.

Исследования ученых свидетельствуют, что наблюдается связь между уровнем развития теневой экономики и общим уровнем развития страны. Развитые страны Западной Европы, США, Канады имеют сравнительно низкий уровень теневой экономики (в среднем, не превышающем 20% ВВП). Однако в развивающихся странах соответствующий показатель достигает 50%. Так, по данным исследования Мерфи в 2011г. уровень теневой экономики в РФ составлял 43,8%, а в США только 8,6% [4, с.249]. По данным исследований проведенных дагестанскими учеными, в регионе теневая составляющая экономики достигает 60% [7, с.3].

По ключевым социально-экономическим показателям (ВРП продукт на душу населения, производительность труда и средняя заработная плата, бюджетная обеспеченность, уровень развития реального сектора экономики и т.д.), СКФО округ значительно отстает от других федеральных округов. Среднедушевые денежные доходы национальных республик в составе СКФО (включая Республику Дагестан) колеблются в диапазоне 30-60% от среднероссийского уровня [1, с.33]. Данные статистических органов РД за 2013 г. свидетельствуют о положительной тенденции темпов изменения основных социально-экономических показателей (наблюдался рост выпуска товаров и услуг, доходов консолидированного бюджета РД, а также уровня жизни населения). Несмотря на позитивные тенденции макроэкономического роста, РД по основным показателям социально-экономического развития на душу населения, по-прежнему, значительно отстает от средних показателей по стране и продолжает оставаться одним из высокодотационных регионов РФ.

Собираемость налогов в Дагестане составляет только 5,6% налогов (2012 г.) от ВРП (для сравнения: по Северному Кавказу – 10,5%, по Российской Федерации – 20,6%). По нашим расчетам учет всех доходов республики, образующих ВРП позволило бы снизить трансферты из федерального бюджета с 70,2% до 31,0% (30,6 млрд. руб.). Важнейшим причиной сложившейся ситуации является высокой уровень теневой составляющей экономики, которая и создает предпосылки для экстремизма в регионе. Исследования ученых и практиков свидетельствуют, что особенно сильно влияет теневая экономика на жизнь тех регионов, где традиционно сильны родовые и клановые отношения. Республика Дагестан, безусловно, относится к числу таких регионов.

В рамках важнейшего приоритетного проекта «Обеление экономики» Президентом Дагестана Р.Г. Абдулатиповым поставлена задача максимальной легализации теневого сектора экономики и обеспечение к концу 2014 г. роста собираемости налогов до 10% от ВРП. Важность стратегического положения, которое имеет Северный Кавказ для России, а Дагестан для Северного Кавказа, комплексный характер угроз со стороны теневых отношений, сложившихся в регионе, делает необходимым проанализировать причины, порождающие это явление, и определить возможные пути борьбы с ним. Разумеется, высокий уровень теневой составляющей экономики обуславливает необходимость системного подхода в решении проблем причин ее возникновения и ограничения ее роста. В рамках настоящего исследования ставиться задача выявления путей решения проблем ограничения теневой экономики и борьбы с уклонением от уплаты налогов посредством улучшения налогового контроля.

Одним из актуальных на современном этапе проблем и факторов повышения эффективности организации налогового контроля является межведомственное взаимодействие налоговых органов с другими органами исполнительной власти. В настоящее время информация для исчисления налогов поступает в ФНС России из 15 министерств и ведомств. Неточности в обмене информацией, дублирование дан-

ных составляет 85% жалоб от налогоплательщиков и снижает эффективность работы налоговых органов [6, с.11]. В этой связи обеспечение корректного обмена информацией налоговых органов с другими исполнительными органами должно власти является одной из приоритетных задач и здесь необходим системный подход. Использование единой информационной базы, которая существует во многих развитых странах (Германия, Норвегия, Франция), является важным условием повышения эффективности уровня их взаимодействия. В США, Великобритании и в странах ЕС сложился общенациональный информационный комплекс, в рамках которого осуществляется непрерывный мониторинг кредитно-финансового положения и денежных операций практически всех субъектов экономики (включая и российских граждан), на базе которых созданы крупнейшие центры по сбору, хранению и обработке финансовой информации.

В условиях РФ и ее регионов слабость межведомственного взаимодействия ослабляет эффективность работы фискальных органов и создает проблемы со сбором налогов. Так, к примеру, в Республике Дагестан в 2012 г., по такому определяющему федеральному налогу как НДС, из запланированных 42,6 млн. рублей фактически удалось мобилизовать в бюджет только 21,4 млн. руб. (50,1%). Одним из факторов, повлиявшим на сложившуюся ситуацию, является слабость межведомственного взаимодействия УФНС РФ по Республике Дагестан с природоохранными и правоохранительными органами. В частности, наблюдались такие недостатки и упущения как: не своевременное представление Министерством природного развития (МПР) и экологии по РД маркшейдерских замеров, проведенных ими в ходе контрольных мероприятий; не представление физических показателей по добыче и потерям в процессе разработки карьеров общераспространенных полезных ископаемых в разрезе недропользователей и видов полезного ископаемого; низкие показатели выхода полезных ископаемых по карьерам, где добывают пильный известняк по расчетам МПР и экологии и их несоответствие данным УФНС РФ по РД (выход полезного ископаемого по данным МПР и экологии РД 10-17% от общей массы минерального сырья, а по расчетам УФНС РФ по РД 35-90%); свыше 40% участков недр на территории РД не имеют лицензий по разработке карьеров (в соответствии с НК РФ не лицензионные участки недр не являются объектом обложения НДС).

В 2011г. – 2013 гг. в целях улучшения результатов контрольной деятельности были заключены ряд соглашений о взаимодействии между УФНС по Республике Дагестан и главами муниципальных образований. Однако, отсутствие действенных и эффективных механизмов реализации межведомственных взаимодействий приводит к тому, что большинство пунктов соглашений в практике не соблюдаются, что негативно влияет на собираемость НДС.

Аналогичная ситуация наблюдается по сбору в бюджет местных налогов. Проведенное нами исследование по мобилизации земельного налога по Республике Дагестан показало, что в отдельных городах и районах комитеты по земельным ресурсам не в полном объеме выполняют возложенные на них функции. В постановлениях об утверждении материалов инвентаризации за юридическими лицами закрепляются земельные участки с момента его принятия, а в списках отсутствуют ссылки на первичные документы, с какого времени выделены эти земельные участки, что не дает возможности налоговым органам предъявлять налог в полном объеме. Наблюдаются ситуации, когда у юридических лиц по результатам инвентаризации земель оказывается значительно больше, чем числится по право устанавливающим документам. Сформулированные недостатки создают ситуацию, при которой сложно идентифицировать потенциального плательщика указанного налога.

В Республике Дагестан (как в целом по РФ) весьма низкие объемы поступлений обеспечивает налог на имущество физических лиц. В период 2009-2012гг. удельный

вес данного налога в общем мобилизации налоговых платежей не превышал 1,0%. Расширение налоговой базы по налогу на имущество физических лиц напрямую зависит от полного учета объектов недвижимости. С точки зрения эффективности администрирования имущественных налогов, недопустима ситуация, когда в регионе темпы роста поступлений налога на имущество физических лиц явно несопоставимы с масштабами и объемом возведения новых строений. Исследование показало, что, к примеру, по налогу на имущество физических лиц на 1.01.2013 г. в Дагестане свыше 70% имущества инвентаризационной стоимостью более 500 тыс. рублей оформлено на льготные категории граждан. В регионе имеются свыше 50 тыс. неучтенных домостроений, в которых проживают физические лица. Соответственно с владельцев, не зарегистрированных квартир, не взимаются имущественный и земельный налог, а также налог на доходы физических лиц (в случаях продажи жилья).

В Дагестане наблюдается существенный дисбаланс не только между масштабами строительства объектов недвижимости и поступлением налога на имущество физических лиц, но с темпами роста общего объема налоговых поступлений. Так в РД за 1 полугодие 2012 г. объем строительных работ составил 16,0 млрд. руб. или 104,1% к аналогичному периоду предыдущего года. При этом для сравнения отметим, что объем строительных работ в Ставропольском крае за этот же период составил 17,5 млрд. рублей, или 116,6% к аналогичному периоду предыдущего года. За 1 полугодие 2012 г. сумма уплаченных налогов в РД строительными организациями составила – 560,9 млн. руб. или 115% от аналогичного периода (486,8 млн. руб.) При этом, налоговые поступления от строительных организаций в Ставропольском крае составили за 1 полугодие 2012 г. – 1980,3 млн. руб. или 116% от аналогичного периода [3, с.61]. Таким образом, объем выполненных строительных работ в Ставропольском крае на 9% больше, чем в Дагестане, а сумма налоговых поступлений, по данному виду деятельности в 3,5 раза, что подтверждает факт высокого уровня уклонения от уплаты налогов в данном секторе экономики РД.

Результаты исследования свидетельствуют, что нарушения законодательства и уклонения от налогов строительными организациями осуществляется в основном в следующих формах: занижение фактически выполненных объемов строительно-монтажных работ; завышение расходов; неправомерный вычет НДС; оформление взаиморасчетов с «фирмами-однодневками»; дробление бизнеса с целью перехода на специальные налоговые режимы. Для повышения эффективности контроля, за деятельностью подрядных организаций и увеличения налоговых поступлений в бюджет целесообразно осуществлять распределение подрядов на строительство преимущественно между налогоплательщиками, состоящими на налоговом учете и осуществляющими деятельность на территориях планируемых работ.

На высокий уровень теневой экономики, имеющий место в РД, сказывается неполная постановка на налоговый учет всех лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью на розничных рынках. Рынки (в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2006 г. № 271) находятся в компетенции местных органов самоуправления, в обязанности которых входит контроль за их деятельностью. Во многих городах и районах РД управляющими рынками нарушается главное правило вышеотмеченного закона, который гласит, что представление торгового места юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям осуществляется после представления ими документа о постановке на налоговый учет. Налоговым органам необходимо систематически проводить контрольные мероприятия в местах организации торговли и оказания услуг, с целью выявления лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без соответствующих разрешительных документов, а также совместно с муниципальными образованиями регулярно осуществлять сверку данных о постановке на учет.



На современном этапе РФ и в ее регионах назрела необходимость глубокого совершенствования механизмов межведомственного взаимодействия налоговых администраторов с другими органами исполнительной власти, создания системы сплошного контроля, владения, управления и движения собственности, финансовых активов и доходов как основы противодействия налоговым правонарушениям. Кроме того необходимо значительно повысить уровень использования в организации налогового контроля альтернативных (косвенных) методов определения налоговой базы на основании сведений, получаемых от организаций, взаимодействующих с налогоплательщиком (организации, предоставляющие транспортные услуги, энергоснабжающие и газоснабжающие организации, контрагенты др.). Производственный процесс, как правило, предполагает использование определенной технологии, то есть на единицу производимой продукции должно расходоваться определенное количество ресурсов, следовательно, по количеству фактически использованных ресурсов можно определить объем выпущенной продукции.

Известно, что в условиях РФ, значительные бюджетные потери наблюдаются по НДС, в связи с необоснованными вычетами. К примеру, в результате предоставления различного рода преференций по НДС потери федерального бюджета РФ в 2012 г. по сравнению с 2011 г. увеличились на 21,7% и составили 1834,6 млрд. руб., тогда как поступления НДС в бюджет только на 12,9% [10]. В Дагестане в 2012 г. по сравнению с 2011 г. налоговые вычеты по НДС выросли на 23,9%. НДС, подлежащий к возмещению из бюджета по налоговым декларациям возрос в 1,9 раза, но при этом исчисленный к уплате в бюджет всего на 9,0% [11]. Таким образом, налицо опережающий рост потерь бюджета от предоставления различного рода преференций над суммами поступлений НДС. В настоящее время реализуются мероприятия по выявлению фирм-однодневок. В частности ФНС России разработаны критерии, по которым, не только исходя из прямых, но и косвенных признаков, их можно выявлять. Применение в практике подобных критериев позволило, к примеру, налоговым органам РД, снизить в 2012 г. на 14,5% объемы незаконного возврата НДС [5, с.47]. Однако, учитывая масштабность преступлений реализуемых мер по выявлению незаконного применения вычетов по НДС недостаточно. По данным ФТС, в России ежедневно регистрируется около 200 фирм, при этом примерно половина из них не ведет деятельности, создается на короткое время и уклоняется от налогов. Из 4,5 млн. зарегистрированных в налоговых органах фирм примерно 2 млн. не предоставляют отчетность [10].

В действующем механизме регистрации субъектов экономики заложены возможности совершения подобных нарушений налогового законодательства. Вследствие свободного выбора места регистрации деятельности субъектами экономики, налоговые органы не всегда могут осуществлять контроль за их деятельностью. В сложившейся ситуации целесообразно ввести поправку в основной законодательный акт о налогах (НК РФ): предусмотреть обязательный порядок регистрации субъектов экономики по месту их фактической деятельности. При этом в законодательстве должны быть предусмотрены механизмы отказа от регистрации (просроченные или непогашенные долги; налоговые нарушения; прохождение через процедуру банкротства; наличие судимости).

Наиболее распространенные схемы уклонения от налогов, основанные на использовании двойной бухгалтерии, а также сложных механизмах сокрытия объектов налогообложения, связанных с использованием фирм-однодневок, выявить на основе проверки документации невозможно. Поэтому в настоящее время главной задачей налоговых органов, на решение которой должны быть направлены их усилия – это задача усиления аналитической составляющей работы, внедрение в практику налогового контроля комплексного системного анализа финансово-хозяйственной субъектов экономики.

Совершенствование организации налогового контроля, и как следствие улучшение собираемости налогов создать основу для роста финансовой независимости субъектов Федерации и безопасности государства.

### Литература

1. Алиев Б.Х., Мусаева Х.М., Сулейманов М.М. О налоговом регулировании доходов субъектов Федерации. // Финансы.2010 – № 11 – с.32-37.
2. Артеменко Д.А. Институт налогового консультирования в механизме налогового администрирования. // Финансы.2011. – № 1. – с.11.-15.
3. Иманшапиева М.М. Легализация теневого сектора экономики как фактор повышения экономической активности регионов (по материалам РД). // Финансы и кредит. 2013 – №31 – с.61.-66.
4. Murhy R.Tax Justice Network.2011.№12.URL: <http://falseeconomy.org.uk/campaigns/event/richardmarph-tax-jastice-campaigner-at-the-worcestershire-literar>.
5. Мусаева Х.М. Налоговые льготы в российском законодательстве: сущность, формы, приоритеты и эффективность // Финансы и кредит. 2013. – № 42.(570) – с.45.-51.
6. Пайзулаев Р.И. Проблемы соблюдения налоговой дисциплины и методы борьбы с уклонением от налогов. // Налоги и налогообложение. 2012. № 94(4). – с.35-39.
7. Петросянц В.З. Экономика Дагестана: проблемы и пути развития. // Махачкалинские известия, апрель 2012. – с.3.
8. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения. / Монография (И.А. Майбуров и др.); под ред. И.А. Майбунова, А.П. Кириенко, Ю. Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ – ДАНА. 2013. – 385 с.
9. Экономика налоговых реформ. / Под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. Монография. – Ирпень, Киев «Алерта», 2013 – 433с.
10. Официальные данные сайта ФНС РФ: [www.nalog.ru/nal/statistik/statistic/budjet/](http://www.nalog.ru/nal/statistik/statistic/budjet/) (дата обращения 3.02.2014.)
11. Официальные отчетные данные УФНСРФ по РД, сайт: [www.r05.nalog.ru](http://www.r05.nalog.ru). URL: <http://www.r05.nalog.ru/> (дата обращения 3.02.2014).

**Анимица Полина Евгеньевна**

кандидат экономических наук  
научный сотрудник, Институт экономики УрО РАН,  
Россия, г.Екатеринбург  
E-mail: p\_animitsa@mail.ru

## **К вопросу о применении налоговых льгот в налогообложении недвижимости граждан**

*Аннотация: Построение рациональной и эффективной налоговой системы является одной из важных задач государственного регулирования. Статья посвящена проблеме применения налоговых льгот в налогообложении недвижимости граждан. Рассматриваются особенности налогообложения имущества в России и специфика предоставляемых налоговых льгот. На примере регионов Уральского федерального округа проведен анализ потерь бюджета от предоставляемых льгот по налогу на недвижимость, а также рассчитан потенциальный размер налоговых вычетов, которые могут быть предоставлены в рамках нового законопроекта налогообложения недвижимости.*

*Ключевые слова: налогообложение, налоговые льготы, налог на недвижимость физических лиц, доходы бюджета.*

*Annotation: The key point of state regulation is a formation of rational and efficient tax system. The article considers a practice of tax concessions in Russian real property taxation. The author analyzes special aspects of property taxation and tax concessions in Russia. The paper examines the example of Ural region concerning budget income reduction due to applying of tax concessions.*

*Keywords: taxation, property tax, tax concession, budget income.*

Механизм налоговых льгот получил широкое распространение в мире, однако по сей день остается не до конца изученным и дискуссионным вопросом в теории и практике налогообложения. При этом в последние годы во многих странах, в том числе и в России, наметилась тенденция к росту числа налоговых льгот и преференций.

Правовая дефиниция налоговой льготы дана в Налоговом Кодексе РФ в статье 56 как предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере [1]. Мы не будем вдаваться в критический анализ данного определения налоговой льготы, так как это не является целью данной статьи, а примем его за основу.

По мнению экономистов, налоговые льготы – это форма регулирующей (стимулирующей) функции налогов. Вместе с изменением массы налоговых поступлений, замены одних форм налогообложения другими, дифференциацией ставок налогов, изменением сферы их распространения налоговое льготирование является одним из основных методов государственного налогового регулирования [2, 3].

Можно высказать неоднозначное мнение касательно оценки роли и места налоговых льгот в системе налогового регулирования. Это обусловлено тем фактом, что являясь рыночным методом регулирования экономики, помогающим решать

отдельные социально-экономические задачи, налоговые льготы нарушают принцип справедливости: льготный режим для одних налогоплательщиков означает дополнительное бремя для других. С другой стороны, льготы делают налоговую систему более гибкой по отношению к отдельным категориям налогоплательщиков. Вместе с тем, применение механизма налоговых льгот усложняет систему налогового администрирования и контроль за соблюдением налогового законодательства. Таким образом, проблема применения налоговых льгот достаточно сложна и комплексна и требует грамотного и взвешенного подхода к ее решению, исходя из баланса интересов налогоплательщика и налогоплательателя.

На протяжении многих лет и ученые, экономисты, представители органов власти поднимают вопрос о необходимости сокращения количества предоставляемых налоговых льгот, в связи с большим объемом выпадающих доходов бюджетов различных уровней от предоставления различных льгот по налогам и сборам. По данным Минфина России в 2012 году в стране действовало 290 видов налоговых льгот на общую сумму 1,6 трлн. рублей. По сравнению с 2010 годом их число выросло почти на 50% , а расходы бюджетов всех уровней на их предоставление – на 33 процента [7].

Обратимся к налогу на недвижимое имущество физических лиц. Для данного налога предусмотрен достаточно широкий перечень льготных категорий граждан [5]. Специфика налогообложения имущества заключается в том, что различные налоги с таких объектов (недвижимое имущество, земля) относятся к местным (региональным) и, соответственно, льготы устанавливаются как на местном (региональном) уровне, так и на федеральном. Последние действуют на всей территории РФ и являются, с учетом невысокой доли таких налогов в совокупном доходе муниципальных образований, серьезным уменьшением фискальных возможностей налога, поскольку не предполагают прямого возмещения из вышестоящего бюджета. Безусловно, значительное число федеральных льгот установлены правомерно и обеспечивают социальную сторону при налогообложении; более того, практика показывает, что на региональном (и еще в большей степени местном) уровне экономическая обоснованность установления льгот отходит на второй план [6]. Налоговые льготы таким образом выполняют компенсационную функцию, создавая примерно равные условия для лиц, находящихся в неравных условиях в силу биологических (возраст, состояние здоровья) и социальных причин.

Однако некоторые экономисты отмечают чрезмерный объем указанных преференций, широкие возможности для уклонения от налогообложения и зачастую неоправданность, экономическую и социальную необоснованность. Но нельзя не принимать во внимание специфику данного налога и его объекта – недвижимого имущества. Недвижимостью обладает подавляющее большинство российского населения: объем только жилых помещений, находящихся в собственности в среднем по стране превышает 80%. При этом отличительной особенностью современных российских условий является то, что наличие недвижимости не связано напрямую с текущим доходом и с фактической способностью уплачивать налог. В России большая часть собственников жилья получила ее путем приватизации, и лишь небольшая часть – за счет использования собственных средств. Приватизацию в данном случае можно рассматривать как вполне оправданную и справедливую (в отличие от «ваучерной» приватизации промышленных предприятий), в результате которой население получило в собственность недвижимость, которая была реально заработана за годы труда. Формирование вторичного рынка жилья также во многом опиралось на операции с приватизированными квартирами. Данные обстоятельства нельзя не учитывать при проведении реформы налогообложения недвижимого имущества.

В России социальная сторона налогообложения недвижимости является одной из важнейших, поскольку в отличие от развитых западных зарубежных стран со-

временный класс российских собственников жилой недвижимости сформировался достаточно недавно – история его существования составляет лишь 20 лет. Рынок недвижимости в России и класс собственников жилого имущества является достаточно специфичным и весьма дифференцированным. Владельцами квартир и домов выступают как обеспеченные граждане с высокими доходами, так и малоимущее население. Учитывая данные обстоятельства, в налоговом законодательстве предусмотрены налоговые льготы и вычеты, которыми пользуется достаточно большое число налогоплательщиков (наибольшая группа – инвалиды и пенсионеры), что в итоге создает значительные проблемы с точки зрения бюджетной эффективности имущественных налогов.

В таблице 1 на примере регионов Уральского федерального округа представлена информация о суммах налога, подлежащих уплате в бюджет, и суммах, не поступивших в связи с предоставлением льгот по налогу на имущество физических лиц в 2011 году [4].

**Таблица 1 – Суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, и суммы, не поступившие в связи с предоставлением льгот по налогу на имущество физических лиц в 2011 г.**

	Количество налогоплательщиков, учтенных в базе данных, ед.	Количество налогоплательщиков, которым предоставлены налоговые льготы, ед.	Удельный вес налогоплательщиков, которым предоставлены льготы, %	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.	Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением льгот, тыс. руб.	Удельный вес сумм налога, не поступивших в связи с предоставлением льгот, %
Российская Федерация	69 048 346	25 035 308	36,26	24 314 177	15 659 173	64,40
Уральский федеральный округ	6 426 198	2 308 762	35,93	2 501 413	1 521 307	60,82
в том числе:						
Курганская область	417 965	149 103	35,67	103 582	101 939	98,41
Свердловская область	2 456 353	902 654	36,75	1 003 842	621 096	61,87
Тюменская область	620 195	209 127	33,72	169 700	84 597	49,85
Челябинская область	2 051 124	792 471	38,64	712 138	450 667	63,28
Ханты - Мансийский АО – Югра	660 188	210 211	31,84	419 478	225 720	53,81
Ямало - Ненецкий АО	220 373	45 196	20,51	92 673	37 288	40,24

Как видно из таблицы 1 в целом по России льготниками являются 36,26% плательщиков по налогу на имущество физических лиц. При оценке ситуации в денежном выражении мы получаем следующую картину. В целом по России по налогу на

имущество физических лиц в связи с предоставлением льгот не поступает в бюджет 64,4% платежей.

Налог, поступления от которого в целом по России аннулируются льготами более чем на 60%, не имеет перспектив в том виде, в каком существует в настоящее время. Не случайно на протяжении последнего десятилетия в России на разных уровнях власти активно обсуждается вопрос о необходимости кардинальных изменений в существующий порядок налогообложения недвижимого имущества. До сих пор не ясно, когда именно будет введен новый налог на недвижимость, так как каждый год введение налога откладывается по комплексу различных неразрешенных проблем. Дискуссионным остается вопрос о том, будет ли внедряться сразу единый налог или предложат схему, при которой останутся два разных объекта налогообложения – земля и строения. Предполагается, что в основе новой системы налогообложения недвижимого имущества будет лежать совершенно новый порядок расчета налоговой базы – исходя из кадастровой стоимости недвижимости, приближенной к рыночной.

Согласно проекту нового закона реформированию подвергнется и система льгот по налогу на недвижимость. Льготирование будет предусматривать два вида вычетов, которые будут применяться при определении налоговой базы:

1) для всех налогоплательщиков в отношении жилого помещения, а также жилого строения, расположенного на земельном участке, в размере кадастровой стоимости 20 кв. м;

2) для отдельных категорий налогоплательщиков (Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы, инвалидов I и II групп, ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий) в отношении жилого помещения, а также жилого строения, расположенного на земельном участке, в размере кадастровой стоимости 30 кв.м, а в отношении земельного участка – на величину кадастровой стоимости 1000 кв.м площади земельного участка.

Данный вычет будет распространяться в отношении одного объекта налогообложения соответствующего вида по выбору налогоплательщика. При этом органы местной власти вправе увеличивать размеры вычетов, а также расширять перечень категорий налогоплательщиков, в отношении которых применяется второй вид вычета [8].

Если проанализировать потенциальный размер налоговых вычетов, предусмотренных в законопроекте, то получится, что фискальный эффект от замены налога на имущество физических лиц и земельного налога на единый налог на недвижимость может оказаться нулевым. По данным Федеральной налоговой службы России на конец 2011 года в базе данных зарегистрировано 69 млн. плательщиков налога на имущество физических лиц, из них 25 млн. человек относятся к льготным категориям, освобожденным от уплаты налога. Таким образом, если 25 млн. льготников получают по 30 кв. метров вычетов, то всего получается 750 млн. кв. метров, а оставшиеся 44 млн. граждан – по 20 кв. метров, то к ним добавятся еще 880 млн. кв. метров, следовательно, потенциально может быть освобождено от налога 1,63 млрд. кв. метров недвижимого имущества при имеющемся жилом фонде в собственности граждан 2,7 млрд. кв. метров. Таким образом, если бы уже в 2012 году был введен налог на недвижимость, то под налогообложение попало бы около 39% жилищного фонда, принадлежащего гражданам.

В таблице 2 представлены результаты авторских расчетов потенциального размера налоговых вычетов в субъектах Российской Федерации, входящих в состав Уральского федерального округа.

**Таблица 2 – Потенциальные налоговые вычеты при введении налога на недвижимость (на основе расчетных данных за 2011 год)**

	Жилищный фонд в собственности граждан, млн. кв. метров	Количество налогоплательщиков, учтенных в базе данных, ед.	Расчетная сумма социальных налоговых вычетов (20 кв. м. на чел.), млн. кв. м	Количество налогоплательщиков, которым могут быть предоставлены налоговые льготы, ед.	Расчетная сумма налоговых вычетов для льготных категорий граждан (30 кв. м на чел.), млн. кв. м	Удельный вес недвижимости, по которой могут быть предоставлены вычеты, %
Российская Федерация	2725,8	44 013 038	880,3	25 035 308	751,0	59,8
Уральский федеральный округ	230,5	4 117 436	82,3	2 308 762	69,2	65,7
в том числе:						
Курганская область	17,8	268 862	5,4	149 103	4,4	55,0
Свердловская область	81,0	1 553 699	31,1	902 654	27,1	71,8
Тюменская область	29,9	411 068	8,2	209 127	6,2	48,1
Челябинская область	72,7	1 258 653	25,2	792 471	23,7	67,2
Ханты - Мансийский АО – Югра	20,8	449 977	9,0	210 211	6,3	73,5
Ямало - Ненецкий АО	6,0	175 177	3,5	45 196	1,3	80,0

Данные расчетов показывают, что по Уральскому федеральному округу налоговые вычеты по налогу на недвижимость физических лиц составят в среднем 65,7%, колеблясь от 48,1% в Тюменской области до 80% в Ямало-Ненецком автономном округе.

Вместе с тем в законопроекте остается ряд спорных моментов. Прежде всего, в условиях существенных межрегиональных различий по стоимости жилья и уровне доходов населения неоднозначным является вопрос об обеспечении территориальной социальной справедливости с помощью вычетов, выраженных в квадратных метрах. Также, возникает проблема неравного положения между городскими и сельскими жителями. Если в городах большинство собственников проживают в квартирах, причем по статистике более половины из них в 1-2 комнатных общей площадью не более 50 квадратных метров, то в деревнях люди живут в частных домах гораздо большей площадью. Соответственно, предоставление 20 кв. метров социального вычета для городского и сельского населения будет иметь совершенно разное значение.

Таким образом, представляется, что предлагаемый порядок предоставления налоговых вычетов требует доработки, поскольку является не эффективным с точки зрения территориального распределения налогового бремени.

В заключении хотелось бы отметить, что при введении нового налога на недвижимость, необходимо координировать такие вопросы как фискальная и социальная

эффективность налога с точки зрения нагрузки на плательщика и предельного уровня льгот, дабы стремясь к социальной справедливости с позиции льготных категорий населения, не подорвать основы социальной защищенности граждан с другой стороны – когда в бюджетах не будет хватать средств на решение социально значимых вопросов на местном уровне.

#### Список литературы

1. Налоговый Кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 19.07.2011) [Электронный ресурс]. Доступно на URL: СПС «Консультант Плюс»;
2. Барулин С.В. Понятие и классификация налоговых льгот // Аудитор. 1998. № 8. С.47;
3. Завроцкая Е.Н. Эффективность применения налоговых льгот по местным налогам в муниципальных образованиях // Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2012. № 1(14). С.92;
4. Котляров М.А., Татаркин Д.А., Сидорова Е.Н. Экономическая и социальная эффективность при введении налога на недвижимость (на примере Свердловской области) // Региональная экономика: теория и практика. 2013. № 6 (285). С. 25-34;
6. Смирнов Д.А. Регулирующие и фискальные возможности налога на имущество физических лиц в современной налоговой системе Российской Федерации // С.101;
7. Пансков В.Г. О некоторых вопросах эффективности налоговых льгот в российской налоговой системе // Инновационное развитие экономики. 2013. № 4-5 (16). С.38;
8. Проект федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» от 10 июня 2004 года;
9. Электронный ресурс: <http://www.nalog.ru/opendata/>.

#### Баландина Анна Сергеевна

кандидат экономических наук  
преподаватель кафедры «Мировой экономики и налогообложения»,  
Национальный исследовательский  
Томский государственный университет,  
Россия, г. Томск  
E-mail: Anbalandina@mail.ru

### Современные тенденции в развитии налогообложения попутного нефтяного газа в Российской Федерации

Аннотация: Вопросы совершенствования налогообложения минерально-сырьевого сектора экономики являются актуальной темой и широко обсуждаются в нашей стране. С целью развития эффективной налоговой системы особое внимание уделяться налогообложению попутного нефтяного газа.

Ключевые слова: налогообложение, попутный нефтяной газ, налог на добычу полезных ископаемых.



*Annotation: The improvement of tax mineral sector of the economy is a hot topic widely discussed in our country. In order to develop an efficient tax system emphasized taxation of associated gas.*

*Keywords: taxation, petroleum gas, severance tax.*

Общемировые тенденции, связанные с переходом на ресурсосберегающие и энергоэффективные технологии в реальном секторе экономики в настоящий момент напрямую связаны с внедрением инновационных разработок, направленных на увеличение глубины переработки и уровня добычи таких невосполняемых природных ресурсов, как нефть и газ.

Одним из таких ресурсов является попутный нефтяной газ (ПНГ). Основу ПНГ составляет смесь легких углеводородов, включающая метан, этан, пропан, бутан, изобутан и другие углеводороды, которые под давлением растворены в нефти. Переработка ПНГ для производства продукции газонефтехимии является наиболее рациональным способом его использования. Тем не менее, в связи со сжиганием попутного нефтяного газа на факелах и сжиганием ПНГ для производства электроэнергии наша страна ежегодно теряет более 12 млн. т. ценного сырья, а потери экономики могут составлять более 24 млрд. долл.

Развитие газонефтехимической переработки ПНГ может способствовать повышению экономической и экологической эффективности нефтяного сектора, развитию отрасли газонефтехимии и реализации государственных задач. [1]

Мировой опыт показывает, что налоговая политика государства оказывает значительное влияние на развитие газодобывающего сектора экономики, распределение доходов от добычи минеральных ресурсов и принятие решений для инвестиций, с целью развития соответствующей отрасли. Создание системы налогообложения газодобывающего сектора адекватной каждому этапу развития экономики является сложной задачей в современной конкурентной среде.

Отметим, что действующая в настоящее время система налогообложения газодобычи не способствует рациональному использованию минерально-сырьевой базы и не нацелена на максимальную выработанность запасов газа, не стимулирует привлечение инвестиций в разработку новых месторождений с низкорентабельными и сложными запасами, не обеспечивает развитие ресурсосберегающих технологий, в том числе, и в отношении попутного (нефтяного) газа.

Таким образом, необходимо внедрение в систему налогового регулирования газодобывающих предприятий налоговых рычагов, стимулирующих рациональное и эффективное природопользование, эффективное воспроизводство минерально-сырьевой базы, обеспечивающих одновременное усиление бюджетного и регулирующего эффекта от предоставления налоговых льгот и преференций.

Промышленная инфраструктура российских нефтяных компаний ориентирована, в первую очередь, на добычу нефти. По этой причине газ, выделившийся в результате подготовки товарной нефти, на большинстве нефтегазодобывающих предприятий сжигается в факелах.

Однако проблему сжигания ПНГ в факелах наиболее активно начали обсуждать только после известного выступления В.В.Путина в 2007 году, в котором названы конкретные требования по рациональному использованию попутного газа. Начиная с 1 января 2012 года, все нефтяные компании обязаны выйти на 95%-й уровень использования ПНГ. Несмотря на стимулирующие меры в виде штрафных санкций за нерациональное использование углеводородных ресурсов, лишь единицы приблизились к этому показателю.[2]

По экспертным оценкам уровень использования попутного нефтяного газа в целом по России за 2012 год не превышал 76% (добыто 72 млрд.м3), из которых 44% (32

млрд.м3) поставляется на газоперерабатывающие заводы (ГПЗ), а 32% (23 млрд.м3) – на собственные нужды промысла (самообеспечение электроэнергией, теплом и т.д.). Следовательно, 24% попутного нефтяного газа (17 млрд.м3) сжигается в факелах, что ведёт к значительному экологическому ущербу, не говоря уже об упущенной экономической выгоде.

Если проанализировать динамику добычи и использования ПНГ за период 2006-2012 гг., то определённо можно констатировать: процент сжигания газа в факелах снизился с 33% до 24%, соответственно уровень использования повысился с 67% до 76%. При этом добыча ПНГ в целом по России увеличилась (за счёт разработки новых месторождений нефти).

Таким образом, даже на фоне увеличившейся добычи нефти доля использования ПНГ в ряде нефтяных компаний неуклонно возрастает. Тем не менее, ещё не все нефтепользователи готовы к полной (не менее 95%) утилизации попутного нефтяного газа. На данный момент одним из главных факторов, влияющих на показатель использования ПНГ, является разработка новых месторождений, удалённых от существующей транспортной инфраструктуры и мощностей по переработке попутного нефтяного газа.

При этом на самом деле никто точно не знает даже объема сжигаемого газа на нефтепромысловых факелах, т.к. большинство из них не имеют замерных счетчиков. Например, в развитых странах (Норвегии и Канаде) сжигание нефтяного попутного газа вообще запрещено.

Основная проблема, по которой реализация попутного газа до 2008 года была нерентабельной, являлось государственное регулирование цен на попутный нефтяной газ. В 2008 году Постановлением Правительства РФ от 09.02.2008г. № 59, в рамках исполнения поставленной Президентом РФ задачи в Послании Федеральному собранию РФ в 2007, по доведению уровня утилизации нефтяного попутного газа до 95%, регулирование цены на реализацию НПГ было отменено. Однако независимых нефтяных компаний не всегда могут получить доступ к газораспределительной системе ОАО «Газпром».

Минприроды пытается решить проблему повышения уровня утилизации ПНГ повышением штрафов. Однако данная мера не приносит ощутимых эффектов. Расчеты показывают, что суммарные штрафные платежи за сжигание ПНГ при существующих нормативах платы за выбросы меньше, чем капитальные затраты на строительство инфраструктуры объектов для использования ПНГ. Например, ОАО «Сургутнефтегаз» уже перерабатывает почти 97% попутного газа, приобретая для этого оборудование стоимостью 800 млн. долл. (табл.1).

**Таблица 1. Объемы использования нефтяного попутного газа.(%)**

Компании	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
«ТНК-ВР»	79,8	68,4	79,6	84,4
«Лукойл»	75	70	71	71
«Роснефть»	59	60,3	62,9	67
«Русснефть»	71	70,3	61	64
«Газпром нефть»	45,0	35,7	46,8	48,1

По данным «Салым Петролеум Девелопмент Н.В.».

Пустые ячейки – данные отсутствуют.

А ограничений на сжигание НПГ, согласно законодательства РФ, вообще отсутствуют, за исключением специальных положений по использованию НПГ в актах законодательства, которые в настоящее время включены республикой Татарстаном и Ханты-Мансийским автономным округом.

На наш взгляд введение справедливой системы налогообложения НПГ привело бы к более эффективному воздействию на процесс рационального использования природных ресурсов. В настоящий момент попутный газ не рассматривается как источник дохода консолидированного бюджета. При этом согласно ст. 337 НК РФ попутный газ и газ горючий природный, добываемый из всех видов месторождений углеводородного сырья является одним из видов полезных ископаемых, подлежащим налогообложению налогом на добычу полезных ископаемых. Однако согласно ст. 342 НК РФ налогообложение добытого (попутного) газа осуществляется по ставке 0 руб. за 1000 куб.м. [3] Таким образом, в независимости от применяемых технологий добычи и утилизации углеводородного сырья, данный вид полезных ископаемых фактически освобожден от налогообложения.

Налог на добычу полезных ископаемых был введен в действие с 01.01.2002 года, и все это время действовала нулевая ставка на ПНГ, вне зависимости от направления использования данного природного ресурса в дальнейшем. [4]

В современной научной литературе существуют различные подходы к реформированию налогообложения нефтяного попутного газа с целью исчисления налога на добычу полезных ископаемых – от включения всего объема добытого нефтяного попутного газа в налогооблагаемую базу до исключения нефтяного попутного газа из объекта налогообложения по НДС.

Альтернативой включения в налогооблагаемую базу нефтяного попутного газа является система экологических штрафов, однако данная система имеет ряд недостатков: при формировании данных об объемах выбросов в атмосферу для определения уровня штрафных санкций используются расчетные показатели, не учитываются фактические размеры загрязнений; возможность злоупотребления со стороны проверяющих органов, сложность администрирования.

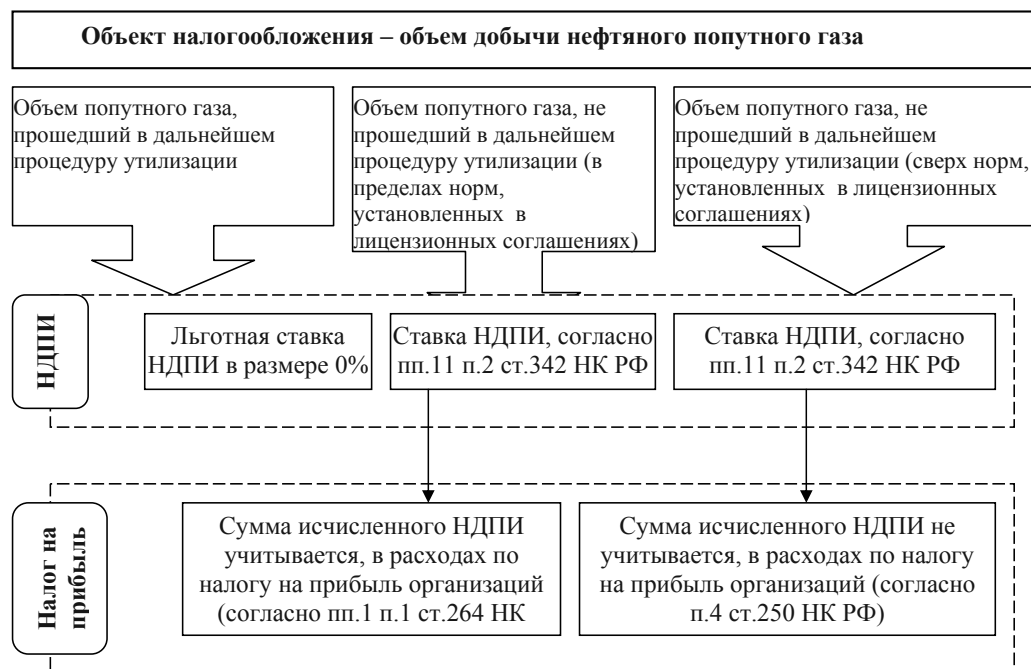
Считаем более целесообразным при добыче нефтяного попутного газа включать его в объект налогообложения при исчислении налога на добычу полезных ископаемых, облагая 0 ставкой по НДС только в случае его дальнейшей утилизации. Такой механизм будет стимулировать применение ресурсосберегающих технологий в газодобыче.

Следует отметить, что все эти годы цены на нефть и газ росли, и как следствие росли и рентные доходы нефтегазового сектора. Однако, несмотря на то, что у компании было достаточно ресурсов, чтобы решить проблему утилизации нефтяного попутного газа, не все компании уделили этому должного внимания. В настоящий момент Россия занимает первое место в мире по объемам сжигаемого нефтяного попутного газа на нефтепромысловых факелах. [5]

Налогообложение добычи попутного нефтяного газа представляется более простым в администрировании и способствует созданию стимулов для переработки попутного нефтяного газа, в отличие от штрафов за его сжигание.

Предлагаемая схема налогообложения нефтяного попутного газа, при реализации авторских предложений по налогу на добычу полезных ископаемых и налогу на прибыль, представлена на Рисунке 1.

С целью введения дополнительных стимулов для хозяйствующих субъектов по скорейшему внедрению ресурсосберегающих технологий предлагаем внести изменение в гл. 25 «Налог на прибыль организаций», предусмотрев, что сумма НДС, исчисленная с нефтяного попутного газа сверх лимитов, установленных в лицензионных соглашениях, не будет приниматься в расходы по налогу на прибыль организаций. [6]



**Рисунок 1 – Схема предлагаемой системы налогообложения нефтяного попутного газа**

Проведя расчеты на основании Таблицы 2, можно сделать выводы, что в 2006-2010 году, в случае включения в налогооблагаемую базу попутного газа, даже с учетом вводимой льготы консолидированный бюджет РФ получил бы 12 млрд.руб.

**Таблица 2 – Дополнительные сборы по НДПИ за 2006-2010 гг. в случае включения НПГ в налогооблагаемую базу**

Показатели	2006	2007	2008	2009	2010
Дополнительная налогооблагаемая база, млрд.м <sup>3</sup>	14,1	16,7	16,9	17,8	16,2
Ставка НДПИ руб./1000 м <sup>3</sup>	147,0	147,0	147,0	147,0	147,0
Сумма налога, млн. руб.	2 072,7	2 454,9	2 484,3	2 616,6	2 381,4
Примечание: Источник: данные Центрального диспетчерского управления ТЭК, НК РФ, расчеты автора					

Существующая система налогообложения в отношении попутного (нефтяного) газа способствует нерациональному отношению недропользователей к сырьевой базе, не вынуждает применять при разработке месторождений новые методы, обеспечивающие полное использование природных ресурсов. Поэтому введение дополнительных экономических стимулов, в том числе и через налоговую систему РФ призвано не только решить проблемы рационального природопользования, но и увеличить поступления налогов в консолидированный бюджет РФ.

#### **Литература:**

[1] Кирюшкин П.А., Книжников А.Ю., Кочи К.В., Пузанов Т.А., Уваров С.А. Попутный нефтяной газ в России: «Сжигать нельзя, перерабатывать!» [Электронный ресурс] – URL: [http://www.wwf.ru/data/publ/oil/wwf\\_png\\_net.pdf](http://www.wwf.ru/data/publ/oil/wwf_png_net.pdf) (дата обращения: 16.01.2014 г.)

[2] Филипов А. Попутный нефтяной газ – кому он нужен? [Электронный ресурс] – URL: <http://www.avfinfo.ru/page/inzhiniring-001> (дата обращения: 24.01.2014 г.)

[3] Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г., (редакция от 28.12.2013 г.) (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 30.01.2014 г.) // КонсультантПлюс: справочная правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электронные данные. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Национального исследовательского Томского Государственного Университета.

[4] Баландина А.С. Проблемы и перспективы налогообложения нефтяного попутного газа. // Модернизация налоговой системы Российской Федерации на современном этапе: проблемы и перспективы, материалы Всероссийской научно-практической конференции аспирантов и молодых ученых. – Томск: Позитив-НБ, 2010. – 62 с. (с.13)

[5] Коржубаев А. Быть ли «газовой сверхдержаве»? // Нефть России, 2008 – № 11, с.78-82

[6] Формирование ренто-справедливой модели налогообложения газодобывающих предприятий в Российской Федерации: монография / Л.С. Гринкевич, А.С. Баландина. – Новосибирск: ООО «Агентство «СИБПРИНТ», 2012. – 100 с. (с.90)

#### **Бандурка Александр Маркович**

академик Национальной академии правовых наук Украины,  
доктор юридических наук, профессор, советник ректора,  
Харьковский национальный университет внутренних дел,  
Украина, г. Харьков  
E-mail: radnik\_hnuvs@ukr.net

#### **Попова Светлана Николаевна**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры правового обеспечения хозяйственной деятельности,  
Харьковский национальный университет внутренних дел,  
Украина, г. Харьков  
E-mail: svetlanap@ukr.net

## **Информационное обеспечение администрирования налогов и сборов в Украине**

*Аннотация: В работе рассмотрено информационное обеспечение администрирования налогов и сборов в Украине. Исследована его правовая база в условиях действия нового Налогового кодекса Украины и образования Министерства доходов и сборов Украины. Разработаны направления гармонизации взаимодействия бухгалтерского учёта и налогового законодательства.*

*Ключевые слова: налогообложение, администрирование, защита информации, бухгалтерский учёт и аудит.*

*Annotation: The paper considers information support administration of taxes and charges in Ukraine. Studied its legal framework in terms of the new Tax Code of Ukraine and the conditions of formation of the Ministry of Revenue and Duties of Ukraine. The authors have developed areas of harmonization of the interaction bookkeeping and tax laws.*

*Keywords: taxation, administration, information protection, book keeping and auditing.*

Администрирование налогов и сборов является одним из важнейших признаков государства и необходимым условием его существования. Администрирование (от англ. «administration») означает управление, организация, выполнение, осуществление, надзор (контроль); в широком смысле это – организационно-распорядительная деятельность руководителей и органов управления, осуществляемая путем приказов и распоряжений. Администрирование процессов налогообложения объединяет с помощью одной идеи комплекс мероприятий, направленных на обеспечение выполнения законодательных и нормативно-правовых актов. Целью администрирования является обеспечение погашения налоговых обязательств плательщиков путем оптимального вмешательства в их хозяйственную деятельность путем применения законодательно установленных механизмов и процедур [1, с. 33].

Понятие налогового администрирования исследуется в работах многих как украинских, так и зарубежных учёных: Бечко П.К., Головача А.В., Дадашева А.З., Иванова Ю.Б., Клименко А.В., Лысой Н.В., Лобанова А.В., Перонко И.А., Проскуры Е.П., Проценко Т.А. и др. Но осложнения экономической ситуации в стране в связи с мировым кризисом ставит принципиально новые вопросы в сфере налогового администрирования.

Поэтому целью статьи является разработка направлений автоматизации взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми инспекциями, гармонизации взаимодействия бухгалтерского учёта и налогового законодательства, повышение достоверности данных налоговых деклараций.

Постоянное осложнение финансово-хозяйственной деятельности в связи с переходом к рыночным отношениям привело к тому, что состояние нормативно-правового регулирования и уровень управления объектами налогообложения начал отставать от развития экономических отношений в обществе. А это требует разработки и внедрения ряда предложений и рекомендаций к действующему информационному обеспечению деятельности органов Министерства доходов и сборов Украины.

Целью информационного обеспечения органов Министерства доходов и сборов Украины является получение обработанной обоснованной информации, которая должна служить базой для принятия взвешенных управленческих решений в сфере налогообложения. В современных условиях постоянного увеличения объемов информации решение этой задачи на государственном уровне невозможно без использования средств вычислительной техники и соответствующего программного обеспечения.

Статья 1 Закона Украины «Об информации» (в редакции 2011 года) определяет информацию, как любые сведения и / или данные, которые могут быть сохранены на материальных носителях или отражены в электронном виде [2]. Основными требованиями, предъявляемыми к управленческой информации, являются достоверность, актуальность, полнота, точность, ценность, оперативность и полезность.

Отдельным видом информации является налоговая информация, которую действующее законодательство определяет как совокупность сведений, созданных или полученных субъектами информационных отношений в процессе текущей деятельности и необходимых для реализации возложенных на контролирурующие органы задач и функций в порядке, установленном Налоговым кодексом Украины.

В частности, в Налоговом кодексе Украины определен исключительный перечень информации, который предоставляется налоговыми агентами и налогоплательщи-

ками, который обрабатывается, хранится и может использоваться в деятельности органов Министерства доходов и сборов Украины.

Основным документом, – материальным носителем налоговой информации, предоставляемой налогоплательщиками в органы Министерства доходов и сборов Украины, является налоговая декларация (расчет), на основании которой осуществляется начисление и/или уплата налогового обязательства.

Составление и обработка отчетности налогоплательщиков значительно облегчается с совершенствованием программно-технических средств автоматизированной обработки информации и переходом от традиционной бумажной технологии хранения и передачи данных к электронной. Тем более, что согласно Концепции национальной программы информатизации Украины, центральные органы исполнительной власти, ответственные за процессы информатизации, должны внедрить и удерживать автоматизированную систему «Единое окно представления электронной отчетности» для предоставления услуг по представлению с помощью сети Интернет в электронном виде отчетности, обязательность предоставления которой, в частности, установлено Налоговым кодексом Украины. Причем, сеть такой автоматизированной системы «Единого окна» на первых этапах общей информатизации должна распространяться на все органы Министерства доходов и сборов Украины, в которые подается отчетность налогоплательщиков [3, с. 159 – 160].

Особенностью информационного обеспечения органов Министерства доходов и сборов Украины является огромный объем как входной информации (налогоплательщики сдают, как правило, объемные декларации с необходимыми приложениями), так исходных данных (органы Министерства доходов и сборов Украины регулярно обмениваются информацией с около 20 другими центральными органами исполнительной власти), а также значительное количество источников информации.

В частности, к информационной системе органов Министерства доходов и сборов Украины от налогоплательщиков и налоговых агентов может поступать такая информация:

- содержащаяся в налоговых декларациях, расчетах, других отчетных документах;
- содержащаяся в предоставленных крупными налогоплательщиками в электронном виде копиях документов по учету доходов, расходов и других показателей, связанных с определением объектов налогообложения (налоговых обязательств), первичных документах, которые ведутся в электронном виде, регистрах бухгалтерского учета, финансовой отчетности, других документах, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов;
- о финансово-хозяйственных операциях налогоплательщиков;
- о применении регистраторов расчетных операций.

Основными документами, подтверждающими налоговую информацию налогоплательщиков, являются учетные документы и регистры бухгалтерского учета, поскольку все хозяйственные операции налогоплательщика, связанные с определением объектов налогообложения и налоговых обязательств, должны быть зафиксированы в первичных документах. При этом плательщики обязаны обеспечить хранение этих документов, а также тех, которые связаны с выполнением налогового законодательства, не менее 1095 дней со дня представления налоговой отчетности. И, как указано в п. 2 статьи 3 Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» № 996/14 (далее Закон № 996) [4], финансовая, налоговая, статистическая и другие виды отчетности, использующие денежный измеритель, основываются на данных бухгалтерского учета. Но налоговая отчетность в Украине только частично базируется на данных бухгалтерского учета. И показатели финансовой отчетности налогоплательщиков корректируются на сумму налоговых разниц. Так, в п. 1 раздела II Положения бухгалтерского учета «Налоговые разницы», утверждённом

приказом Министерства финансов Украины № 27 [5], отмечается, что «при определении налоговой прибыли (убытка) отчетного периода по данным бухгалтерского учета финансовый результат до налогообложения, определенный путем сравнения доходов отчетного периода с расходами, осуществлёнными для получения этих доходов, которые признаны и оценены в соответствии с положениями (стандартами) бухгалтерского учета, корректируется на сумму постоянных налоговых разниц и часть временных разниц, относящихся к отчетному периоду». А «налоговая разница» этим Положением определяется как разница, возникающая между оценкой и критериями признания доходов, расходов, активов, обязательств согласно положениям (стандартам) бухгалтерского учета и доходами и расходами, определенными налоговым законодательством. То есть некоторые, одни и те же, доходы и расходы налогоплательщиков, зафиксированные одними и теми же первичными документами, должны оцениваться по разным принципам: а) бухгалтерского учета и б) налогового законодательства. Поэтому, чтобы определить любую налоговую разницу, налогоплательщик должен вести два вида учета: бухгалтерский и налоговый. А это противоречит как Закону Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» № 996–XIV [4], так и Программе реформирования системы бухгалтерского учета с использованием международных стандартов, утвержденной Постановлением Кабинета Министров Украины № 1706 [6], где предполагается, что основой такого реформирования должно стать обеспечение создания «модели взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогообложения».

Обязательность одновременного ведения на предприятиях налогового и бухгалтерского учета, в частности, подчеркивается статьей 75 Налогового кодекса Украины, где указывается, что плановые документальные проверки проводятся на основании «...регистров налогового и бухгалтерского учета, ведение которых предусмотрено законом, и первичных документов, используемых в бухгалтерском и налоговом учете и связанных с начислением налогов и сборов» [7].

В зеркале налогового учёта и в зеркале экономических реалий можно увидеть совсем разные отражения финансового состояния и результатов деятельности хозяйствующих субъектов. Поэтому, если созерцать только «налоговое» отражение хозяйственных факторов, можно потерять информацию о реальном финансовом состоянии, остро необходимую для привлечения инвестиций, получения кредитов и управления предприятием. С другой стороны, остаётся открытым вопрос о формировании информации для составления налоговой отчётности (декларации, расчётов и т.д.).

Необходимо отметить, что проблема взаимосвязи бухгалтерского учёта и налогообложения является интернациональной. Международный опыт свидетельствует, что взаимосвязь между учётом и налогообложением не позволяет достичь двух целей одновременно. К тому же она связана со значительными затратами для хозяйствующих субъектов.

Потребность в объективной и достоверной информации о деятельности хозяйствующих субъектов вызывает необходимость не только ведения налогового и бухгалтерского учета, но и организации аудита. Если учет на основе сплошной, непрерывной регистрации хозяйственных операций обеспечивает налоговые органы необходимой информацией, то главной целью аудита, по мнению Поникарова В.Д. [8, с. 19], является проверка правильности учетных данных. В то время работники экономических служб налогоплательщика представляют экономическую информацию в форме налоговых деклараций, финансовой и налоговой отчетности, аудитор повышает достоверность этих данных путем надлежащих её проверок. Закон Украины «Об аудиторской деятельности» [9] определяет аудит как проверку публичной бухгалтерской отчетности, учёта первичных документов и другой информации относительно финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования с це-



люю определения достоверности их отчётности, учёта, его полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам.

Необходимость аудита в рыночной экономике обусловлена следующими объективными факторами:

- сложностью и запутанностью учётной информации об экономических процессах;

- отдалённостью источников налоговой информации (налогоплательщиков) от должностных лиц органов Министерства доходов и сборов Украины, принимающих управленческие решения;

- несовпадением интересов работников, составляющих налоговые декларации и отчеты налогоплательщиков, и должностных лиц органов Министерства доходов и сборов Украины, для которых эта информация предназначена;

- тесными финансовыми связями субъектов хозяйствования и различных органов государственного управления, нуждающихся в объективной информации.

И конечным результатом аудиторской деятельности является мнение аудитора о правильности и достоверности информации, предоставляемой налогоплательщиками органам Министерства доходов и сборов Украины, и её соответствии действующему налоговому законодательству и принципам ведения бухгалтерского и налогового учета.

Итак, на современном этапе радикальных экономических реформ, проводимых в Украине, значительное внимание приобретают вопросы совершенствования государственного налогового администрирования. А эффективное администрирование, как и всякий управленческий процесс, невозможно без использования информации о состоянии управляемых объектов. Сегодня некоторые доходы и расходы налогоплательщиков, зафиксированные одними и теми же первичными документами, в соответствии с действующим законодательством, оцениваются по разным принципам: бухгалтерского учета и налогового законодательства. Это усложняет процесс управления хозяйствующими субъектами и взыскания налогов и сборов в бюджет. По нашему мнению, для эффективной деятельности предприятий необходима гармонизация взаимоотношений бухгалтерского учёта и налогового законодательства. Поэтому возникает необходимость реформирования налоговой информационной системы в стране, поскольку проблема взаимодействия бухгалтерского учета и налогового законодательства является международной, и долго ещё будет вызывать научный интерес.

#### Библиографический список:

1. Бандурка О.М. Податкове право. Науково-практичний посібник / Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 312 с.

2. Про інформацію: Закон України 02.10.1992 № 2657-ХІІ // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2657-12>.

3. Попова С.М. Адміністративно-правовий статус податкових органів України: монографія. – Харків: Золота миля, 2012, 386 с.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 №996 – XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14> <https://www.google.ru/search?hl=ru&q=%D0%9F%D1%80%D0%BE+%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8E3A+%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD+%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8-#>

5. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці». Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 25.01.11 р. № 27, зареєстр. Міністерством юстиції України 21.02.11 р. за №212/18950 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.

6. Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародним стандартів. Затв. постановою КМУ №1706 від 28.10.98 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

7. Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 року. – № 2856-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/2755-17>. <https://www.google.ru/search?hl=ru&q=%D0%9F%D1%80%D0%BE+%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8E%3A+%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD+%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8-%23> – #

8. Понікаров В.Д. Аудит: Навчальний посібник / В.Д. Понікаров, Т.М. Серікова. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2006. – 224 с.

9. Про аудиторську діяльність: Закон України (із змінами та доповненнями) №3125-ХІІ від 22 квітня 1993 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/3125-12>.

#### **Баннова Кристина Алексеевна**

ассистент кафедры менеджмента института социально-гуманитарных технологий, Национальный исследовательский Томский Политехнический университет,  
Россия, г. Томск  
E-mail: BannovaKA@yandex.ru

#### **Рюмина Юлия Александровна**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры мировой экономики налогообложения, Национальный исследовательский Томский государственный университет,  
Россия, г. Томск  
E-mail: uar75@rambler.ru

## **Систематизация особенностей налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в развитых зарубежных странах**

Аннотация: В статье анализируется зарубежный опыт налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков. Делается вывод об актуальности и целесообразности реформирования системы налогообложения крупных предприятий России, т.к. они обеспечивают основную часть налоговых доходов бюджета. Одной из ключевых задач государства на данном этапе должно стать формирование эффективного налогового механизма, позволяющего влиять на деятельность крупных предприятий России. При этом государство заинтересовано в том, чтобы обеспечить эффективное функционирование ведущих предприятий России как ресурса формирования доходов бюджетной системы.

Ключевые слова: налог, консолидированная группа налогоплательщиков, налогообложение, реформирование, компании, организации, прибыль, убытки.

*Annotation: The article analyzes the international experience of taxation of consolidated groups of taxpayers. The conclusion of the relevance and feasibility of the tax reforms and large companies in Russia, as they provide the bulk of tax revenues. One of the key objectives of the government at this stage should be the establishment of an effective tax mechanism to influence the activities of large companies in Russia. The state is interested in that, to ensure the effective functioning of the leading Russian companies as a resource for the formation of budget revenues.*

*Keywords: tax, consolidated group of taxpayers, taxation, reform, companies, organizations, profits, losses.*

На современном этапе мировая экономика переходит на качественно новую стадию своего развития. Процессы глобализации влекут за собой рост взаимосвязей и взаимозависимости национальных экономических систем. Следствием этого являются качественные изменения в системе управления крупными компаниями, которые вынуждены адаптироваться к постоянно меняющимся условиям и обостряющейся конкурентной борьбе. Данные обстоятельства приводят к тому, что интегрированным корпоративным структурам, в особенности международным, принадлежит особая роль в современных налоговых системах государств и мировой экономике в целом.

В качестве практического доказательства можно привести тот факт, что в данный момент практически все крупные компании Западной Европы и США обладают холдинговой структурой. Подобные объединения, в США и Англии, называются холдингами. В Германии данные объединения получили наименование связанных предприятий (КГН), к числу которых так же относятся, концерны. Мировая практика показывает, что в условиях экономической глобализации транснациональные корпорации оказываются важнейшим инструментом в конкурентной борьбе развитых стран за международные рынки и лидерство в системе мирового разделения труда.

Таким образом, наряду с проблемами и трудностями, порождаемыми существованием различного рода объединений юридических лиц, в т.ч. консолидированных групп налогоплательщиков (наиболее существенной из которых является их отрицательное воздействие на конкурентную среду внутреннего и международного рынка, монополизация отраслей экономики и отдельных ее секторов), их наличие, безусловно, связано со значительными экономическими, в том числе налоговыми, преимуществами, среди которых:

- рост экономической эффективности деятельности всей группы взаимосвязанных предприятий и каждого ее участника в отдельности;
- высокая конкурентоспособность группы (в особенности на международном уровне);
- снижение транзакционных издержек от взаимодействия между предприятиями, связанными единым производственным процессом;
- рост налоговых платежей;
- облегчение налогового администрирования.

По причине такого двойственного характера влияния консолидированных групп на экономику отношение мировых экономических систем к ним также приобрело двойственный характер.

С одной стороны, бурное развитие предпринимательских объединений, носящих монополистический характер (что особенно ярко проявилось к концу 19 – началу 20 века), повлекло не менее бурное развитие жесткого антимонопольного законодательства. С другой стороны, на определенном этапе развития экономики государство сталкивалось с острой необходимостью поддержки и дальнейшего развития подобной интеграции. При этом по оценкам специалистов в настоящее время боль-

шинство экономически развитых стран вступило именно в эту фазу отношений с интегрированными корпоративными структурами. В этой связи одной из важнейших сфер взаимодействия государства и предпринимательских объединений, в том числе консолидированных групп, является налогообложение. Необходимо отметить, что институт налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков за рубежом существует более 20 лет.

Впервые понятие «консолидированный налогоплательщик» сформировалось в Австрии в начале XX века, где государство было заинтересовано в сокращении негативных последствий от деятельности отдельных экономических субъектов. В связи с тем что отсутствовала фактическая поддержка со стороны законодательства, решение о консолидации налоговой базы принималось исключительно на основе существующей судебной практики.

Однако в таких странах, как США и Испания, введение КГН в первую очередь было нацелено на прекращение тенденции дробления бизнеса и стабилизацию поступлений обязательных платежей от данных компаний в государственный бюджет.

Одним из первых государств, в 1920 г. установивших специфический режим консолидированного налогообложения, стала Германия, где действуют специальные правила налогообложения группы компаний *Organschaft*. В 1980-х гг. режим консолидированного налогообложения был введен в Испании и Франции. В западной литературе после принятия седьмой Директивы Совета Европейского союза от 13.06.1983 (83/349/ЕЭС), которая регулировала порядок ведения консолидированных счетов и отчетности взаимозависимых предприятий, консолидированное налогообложение интегрированных структур получило широкое распространение. Длительное время режим налогообложения групп компаний существует в Нидерландах (*Corporation Tax Act*, 1969) [25].

В 2002 г. данный режим был введен в Австралии и Японии. Основной целью введения такого режима как в Австралии, так и в Японии явилось создание стимулов для развития интеграционных процессов в экономике. По итогам 2002 г. в Японии увеличилось количество сделок по созданию новых компаний как путем слияния и поглощений, так и путем их разделений на несколько новых [128]. По мнению аналитиков, подобный рост был результатом введения в апреле 2002 г. системы консолидированного налогообложения [125].

Рассмотрим более подробно консолидированное налогообложение в Австралии. Стать участниками консолидированной группы (только по налогу на прибыль и НДС) австралийские компании могут при условии стопроцентного владения акциями других компаний-резидентов Австралии. Участие в консолидированном налогообложении предполагает исчисление налога на прибыль исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности. Если материнская компания является иностранной организацией, а дочерняя структура данной компании расположена в Австралии, то данная дочерняя компания сможет стать участником КГН при условии, если объединение позволит данной компании в дальнейшем развиваться и укрупниться на территории Австралии.

Для того чтобы стать членом консолидированной группы в Испании, необходимо получить разрешение от налоговых органов. Группа создается только между резидентами Испании, где ответственный участник владеет прямо или косвенно более 75% уставного капитала ее дочерних компаний. Необходимо отметить, что первоначально при вступлении в силу закона о КГН минимальная доля участия головной компании в уставном капитале дочерней составляла 90%. Результатом консолидации является то, что прибыль и убытки группы суммируются, и относительно этой суммы выплачиваются основные налоги.

Аффилированные группы американских компаний объединяются для компенсации убытков одной компании-участника КГН прибылью другой. Возврат федераль-

ного подоходного налога происходит путем подачи консолидированной декларации. Создание КГН происходит на обязательной основе, при условии владения более 80% акций уставного капитала дочерней организаций.

В Германии при условии выполнения требований «Organschaft» компании могут создать КГН. Первоначально налоговая консолидация распространялась только в отношении налога на прибыль, но дальнейшем она распространилась и на НДС. С точки зрения государства данная тенденция расширения периметра консолидации на другие налоги упрощает администрирование налогов и способствует равномерному распределению налоговых поступлений.

Материнская компания должна владеть прямо или косвенно большинством акций ее дочерних организаций. Налоги выплачиваются только головной компанией. Объединение возможно как между резидентами, так и нерезидентами Германии.

Во Франции компании смогут стать участниками КГН при условии владения более 95% акций одной или нескольких организаций. При реформировании данного закона о налогообложении при КГН произошло расширение перечня критериев для расчета необходимой доли участия. Стали учитываться не только акции, принадлежащие прямо или косвенно головной компании, но и число голосов при управлении компанией и размер доли в имуществе, подлежащем распределению в случае ликвидации компании. Таким образом, компании получили возможность направить финансовые потоки на осуществление инвестиционных проектов, а не на покупку долей в уставных капиталах дочерних компаний. Объединение возможно как между резидентами, так и нерезидентами Франции. Налогоплательщики выступают как единое целое по всем налогам. После объединения налоги выплачиваются материнской компанией исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности. В соответствии с системой налогообложения КГН прибыли и убытки всех филиалов, дочерних и партнерских, подлежат контролю во Франции и за рубежом.

В Японии режим консолидированного налогоплательщика был принят 1 августа 2002 г. и применялся лишь до 31 марта 2003 г.

Консолидированный налоговый режим в Японии означает, что аффилированные компании платят национальный корпоративный подоходный налог как единое целое. Компании получают возможность объединиться только при условии владения материнской компанией 100% уставного капитала дочерних организаций. Заявка на КНГ подается на добровольной основе, но если такая заявка подана, то материнская компания должна включить в КГН все свои дочерние организации. После подачи данной заявки компании становятся консолидированной группой пожизненно. Если произошло определенное событие (например, смена владельца), которое вызывает неэффективную работу данной группы, то КГН можно считать распавшейся после подачи письма в Административное Национальное налоговое агентство. В данном письме должна быть аргументирована причина прекращения действия КГН и дальнейшие действия данной компании.

После объединения в КГН ответственность по уплате налога на прибыль будет числиться на консолидированной основе за счет объединения налогооблагаемого дохода или убытков компаний-членов. На сумму общего финансово-хозяйственного результата деятельности ставка будет определяться путем применения обычной ставки корпоративного налога на прибыль с поправкой на консолидированный налоговый кредит. После этого обязательства будут распределены между членами группы. Материнская компания обязана будет подавать консолидированную декларацию и платить национальный корпоративный подоходный налог от имени всех участников группы. Однако компании-члены КГН несут солидарную ответственность за национальный корпоративный налог на прибыль относительно всех участников группы. Местные налоги на сборы организации-участники КГН выплачивают на индивиду-

альной основе, хотя сумма, подлежащая выплате, будет зависеть от существования консолидации.

Далее проведем сравнительный анализ законодательства зарубежных стран и Российской Федерации (Таблица 2.5)

Характерными чертами налогообложения КГН в развитых зарубежных странах являются следующие:

1) после объединения участники выступают как единый налогоплательщик. Этот подход характерен для таких стран, как Австралия, Франция, Джерси, Люксембург, Мехико, Нидерланды, Алжир, Дания, Испания, Тунис, Венгрия, Германия, Кипр, Португалия, Сербия, Япония, Республика Корея;

2) объединение происходит по основным налогам (налог на прибыль, НДС, налог на имущество и др.). Характерно для таких стран, как Австралия, Франция, Джерси, Люксембург, Мехико, Нидерланды, Алжир, Дания, Испания, Тунис;

3) объединение происходит только по налогу на прибыль (Германия);

4) объединение происходит только по НДС (Венгрия);

5) объединение происходит как между резидентами, так и нерезидентами (Австралия, Франция, Джерси, Люксембург, Мехико, Нидерланды, Алжир, Дания, Испания, Тунис, Венгрия, Германия, Республика Корея);

6) объединение происходит на добровольной основе. Такой подход применяется в Японии (если подана заявка на КГН, то участники находятся там пожизненно), Сербии (не менее 5 лет), Австралии (не менее 3 лет), Испании (не менее 3 лет), Тунисе (не менее 3 лет), Франции, Джерси, Люксембурге, Мехико, Нидерландах, Алжире;

7) объединение происходит на обязательной основе (США, Дания);

8) подается единая декларация по всем налогам (Австралия, Франция, Джерси, Люксембург, Мехико, Нидерланды, Алжир, Дания, Испания, Тунис).

За рубежом преимущественно используется полная консолидация, т.е. при объединении компаний все налоги выплачиваются исходя их общего финансово-хозяйственного результата деятельности группы; объединение происходит между резидентами и нерезидентами; на добровольной основе; подается единая декларация по всем налогам.

Отметим, что при формировании реализуемой в РФ модели КГН применялся опыт налогообложения КГН Германии и Франции. Для нее характерно объединение финансово-хозяйственного результата только по одному налогу – налогу на прибыль, при этом объединение происходит на добровольной основе; участники выступают как единый налогоплательщик; предусматривается объединение только крупнейших налогоплательщиков.

Анализ зарубежного опыта налогообложения позволяет сделать вывод об актуальности и целесообразности реформирования системы налогообложения крупных предприятий России, т.к. они обеспечивают основную часть налоговых доходов бюджета. Одной из ключевых задач государства на данном этапе должно стать формирование эффективного налогового механизма, позволяющего влиять на деятельность крупных предприятий России. При этом государство заинтересовано в том, чтобы обеспечить эффективное функционирование ведущих предприятий России как ресурса формирования доходов бюджетной системы. Действенный и качественный налоговый механизм, сочетающий методы налогового регулирования, налогового контроля и налогового стимулирования, является основой эффективного государственного управления.

#### Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 30 дек. 2012 г. № 294-ФЗ) : (с изм. и доп.,

вступающими в силу с 1 янв. 2013 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

2. Kluwer Wolters, Domestic International Sale Corporation [Electronic resource] / W. Kluwer // United States Company Tax Site. – 2005. – URL: <http://www.usa-federal-state-company-tax.com/DISC.asp> (reference data: 11.01.2014).

3. FY2002 Tax Reform (Main Points) [Electronic resource] // Monthly finance review. – 2002. – № 343. – The electronic version of the printing publication. – URL: [https://www.mof.go.jp/english/pri/publication/mf\\_review/cy2002/343/343\\_02.htm](https://www.mof.go.jp/english/pri/publication/mf_review/cy2002/343/343_02.htm) (reference data: 11.01.2014).

4. Ault H. J. The German corporation tax law with 1980 amendments / H. J. Ault, A. J. Radler. – 2nd rev. ed. – Deventer ; Boston : Kluwer, 1980. – 146 p.

5. Romano C. Advance tax rulings and principles of Law : towards a European tax rulings system? / C. Romano. – Amsterdam : IBFD Publications cop., 2008. – 544 p. – (Doctoral series ; vol. 4).

6. Comprehensive Handbook of Japanese Taxes/ Tax Bureau, Ministry of Finance of Japan. – Tokyo, 2006. – 397 p.

7. E-commerce : transfer pricing and business profits taxation / Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). – Paris, 2005. – 163 p.

8. Report of the Department of the Treasury on integration of the individual and corporate tax systems : taxing business income once. – Washington, DC : The Dept., 2010. – 268p.

9. Wymeersch E. Groups of companies in the EEC : a survey report to the European Commission on the law relating to corporate groups in various member states / E. Wymeersch. – Berlin : Walter de Gruyter, 2009. – 334 p.

10. OECD Tax Policy Studies Tax and the Economy: A Comparative Assessment of OECD Countries. – 2010. – № 6. – 77 p.

11. Harris P. A. Corporate/shareholder income taxation and allocating taxing rights between countries : a comparison of imputation systems / P. A. Harris. – Amsterdam : IBFD, 2010. – 904p.

12. Sorensen P. B. Changing Views of the Corporate Income Tax /P. B. Sorensen // National Tax Journal. – 2009. – Vol. 48. – P. 279–294.

13. Taxation in the Netherlands, 2008 : information for companies operating internationally. – Hague, 2008. – 52 p.

14. Bramwell R. Taxation of companies and company reconstruction / by R. Bramwell, T. Ivory, G. Brannan ; assisted by M. Sherry. – London : Sweet & Maxwell, 2007. – 504 p.

15. Taxation of companies foreign profits : discussion document. – London, 2007. – 37 p.

16. E-Commcrce : transfer Pricing And Business Profits Taxation. – Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2005. – 163 p.

17. Model tax convention on income and on capital / OECD Committee on Fiscal Affairs. – Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2005. – 378 p.

18. Practice Statement Law Administration PS LA 2008/13 [Electronic resource] // Australian Taxation Office. – Text data. – [S. l.], 2008. – URL: <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?DocID=PSR/PS200813/NAT/ATO/00001> (reference data: 11.01.2014).

19. Rainer A. European union: parent-subsidiary directive amended [Electronic resource] / A. Rainer // International Tax Review. – Electronic data. – Deloitte&Touche, 2004. – URL: <http://www.internationaltaxreview.com> (reference data: 11.01.2014)

20. Gutierrez C. P. Global corporate tax handbook, 2011 / ed. by C. P. Gutierrez [et al.]. – Amsterdam : IBFD, 2011. – 1144 p.

21. Schultzberg M. Sweden – a favorable location for international holding companies / M.Schultzberg // Swedish Tax Info. – 2004. – P. 1–2.
22. McLure C. J. The Elusive incidence of the corporate income tax: the state case / C. J. McLure // Public Finance Quarterly. – 2010. – Vol. 9. – P. 395–413.
23. Tax consolidation for corporate groups in Australia [Electronic resource] // Greenwood & Freehills. – Text data. – [S. l.], 2005. – URL: [http://www.gf.com.au/spb42329\\_internals.pdf](http://www.gf.com.au/spb42329_internals.pdf) (reference data: 11.01.2014).
24. Japan introduces consolidated tax system // Japan Policy & Politics. – 2002. – 8 april. – URL: <http://www.thefreelibrary.com/Japan+introduces+consolidated+tax+system.-a084640402> (reference data: 11.01.2014).

### Баранова Виктория Глебовна

доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансов,  
Одесский национальный экономический университет,  
Украина, г. Одесса  
E-mail: lavika@rambler.ru

## Налоговая политика в социальной сфере: проблемы и пути решения

*Аннотация: Анализируется влияние налоговой политики на развитие социальной сферы в Украине. Определено влияние ряда факторов на функционирование социальной сферы. Сформулированы направления решения возникших проблем в социальной сфере с помощью инструментов налоговой политики.*

*Ключевые слова: налоговый механизм, конфликт интересов, социальная сфера, дефицит бюджетных средств, налоговая политика.*

*Annotation: Analyzes the impact of tax policy for social development in Ukraine. The influence of several factors on the functioning of the social sphere. Destinations formulated solutions of the problems in the social sector with the tools of tax policy.*

*Keywords: tax mechanism, conflict of interest, the social sphere, the budget deficit, tax policy.*

Ускорение трансформационных процессов в экономике Украины вызывает необходимость применения гибкой налоговой политики не только в сфере экономики, но и активное ее использование в социальной сфере. Использование инструментов налоговой политики для создания экономических условий по формированию налогового потенциала происходит применительно к отраслям экономики, субъектам хозяйствования, является общепризнанной компонентой регулирования социальной сферы. Мы поддерживаем точку зрения проф. З.С. Варналия, который считает, что налогообложение выступает важным механизмом социальной интеграции, а налог – одним из основных средств политического управления и экономического регулирования социальных процессов в современном обществе. Не вызывает сомнений и то, что налоговая политика должна обеспечивать состояние сбалансированности интересов и являться инструментом управления общественными процессами.



Вместе с тем, проводимые реформы в социальной сфере, использование бюджетно-налоговых механизмов ее регулирования не дают желаемых результатов: продолжается имущественное расслоение общества, нарастает социальная напряженность, молодежь не получает адекватного признания полученных знаний и востребованности на рынке труда, а пенсионеры – достойного пенсионного обеспечения. Формирование среднего класса практически не происходит. Все эти процессы свидетельствуют о пробуксовке проводимых реформ в различных направлениях, несогласованности целей, заданий и механизмов реализации, спонтанности решений и, как оправдание, управление в «ручном режиме». Определенное влияние оказывают процессы глобализации и интеграции.

Анализ последних публикаций по проблематике использования налоговых инструментов для регулирования процессов социальной сферы показывает, что основная часть исследований касается целесообразности и обоснования применения льгот в налогообложении. Достаточно содержательно эти вопросы отражены в работах В.Л. Андрущенко, З.С. Варналия, Ю.И. Ляшенко, А.М. Соколовской, В.Б. Тропиной и др. Обоснованным является тезис о признании социальных начислений (единый социальный взнос) налогами и, соответственно, их учет при расчете налоговой нагрузки (работы В.П. Хомутенко., Д.Г. Черник, Н.Г. Чикарь и др.) Вместе с тем, проблемы использования и влияния налоговых льгот на социальное положение граждан, на уровень жизни, на поступления в бюджет продолжают оставаться в центре внимания и не находят оптимального решения.

В данной статье сделана попытка обобщить результаты анализа влияния налоговой политики на социальную сферу, а также предложить направления совершенствования налоговой политики с целью гармонизации интересов государства и общества.

Современная научная мысль понимает под налоговой политикой согласованную с общеэкономической политикой систему мер государства в области налогообложения, которая строится с учетом компромисса интересов государства и налогоплательщиков. Реализация налоговой политики через налоговый механизм с помощью изменения налоговых ставок, тарифов, льгот приводит к увеличению или сокращению поступлений в бюджет. Увеличение таких поступлений создает финансовую основу для поддержания уровня жизни незащищенных слоев населения, поддержки бизнеса и способствует общему росту экономики. Такая ситуация характерна для стабильно функционирующей экономики. Использование общепринятых теоретических положений (которые нашли подтверждение практикой) в трансформационных условиях дают не всегда прогнозируемый результат.

В украинской экономике желание ослабить социальную напряженность в обществе привело к тому, что значительная часть бюджетных средств направляется на финансирование социальных расходов (в основном в виде трансфертов). При этом, при снижении уровня бедности по данным Минфина Украины, Комитета статистики, оценке профсоюзов [1,2,3] с 27,2% в 2001 г. до 26,4% в 2010 г., не достигнут прогнозируемый уровень в 21,5%. Сегодня уровень бедности в Украине оценивается чуть больше 20%. Следует отметить и следующую тенденцию: рост трансфертов в совокупном доходе домохозяйств. Так, в 2011 г. в Украине в структуре доходов домохозяйств социальные трансферты составили 37%. (табл.1). В данной структуре не учтены денежные переводы мигрантов в Украину, а они составили в 2012 г. по данным Международной организации мигрантов (МОМ) около 5,2 млрд.дол. или в среднем 115 дол. (924 грн.) на одного украинца. (Справочно: минимальная заработная плата в 2012 г. составила 1134 грн.).

Сложившаяся ситуация свидетельствует об определенных диспропорциях и перекосах в экономической (и прежде всего налоговой) политике в социальной сфере.

Таблица 1

## Структура денежных доходов домохозяйств в 2011 г. [3 – 6]

Показатель	Белоруссия	Молдова	Россия	Украина
Оплата труда	65,4	44,7	67,1	41,8
Доходы от самозанятости	10,6	16,8	9,1	15,8
Доходы от собственности	4,0	0,4	3,6	5,4
Социальные трансферты	20,0	18,1	18,2	37,0
Прочие доходы	х	20,0	2,0	х

Налоговая политика является доминантой в контексте регулирования взаимодействия государства и общества. Желание финансово обеспечить социальную защиту требует от государства увеличения поступлений в централизованный фонд денежных ресурсов. Наиболее удобным инструментом для реализации такого требования являются налоги. Однако увеличение ставок налогов может привести к разрушению состояния стабильности в обществе и, как следствие, новой волне социальной напряженности.

Принятие Налогового кодекса в Украине (2010 г.) определенным образом нацелено на решение данной задачи (снижение ставок налога на прибыль предприятий, снижение ставок НДС, введение налога на имущество, уменьшение количества налогов и т.д.).

Рассмотрим некоторые показатели, позволяющие сделать оценку эффективности данных мер (табл.2).

Налоговые поступления в бюджет имеют положительную динамику. Рост их удельного веса в общих налоговых поступлениях составляет от 76% в 2008 г. до 84% в 2012 г. Темп роста средней заработной платы, прожиточного минимума больший, чем рост ВВП: темп роста средней зарплаты в 2009 г. к уровню 2008 г. – 12%; в 2012г., к уровню 2011г. – 11%; аналогично ВВП – 18,5% в 2010 .г и 7% в 2012 г. (2009 г. – кризисный, что привело к снижению ВВП).

Таблица 2

## Динамика финансовых показателей

Показатель	2008	2009	2010	2011	2012
ВВП, млрд.грн.	948,1	913,3	1082,5	1316,6	1408,9
ВВП в расчете на 1 чел.,грн.	20495	19832	23600	28806	30929
Факт.конечное потребление на 1 чел.,грн.	15038	15396	18273	22409	27051
Минимальная зарплата, грн.	545	744	922	1004	1134
Прожиточный минимум, грн.	607	701	875	953	1095
Средняя зарплата, грн.	2001	2233	2629	3054	3377
Средний размер пенсии, грн.	751,4	898,4	999,0	1121,8	1252,4
Доходы сводного бюджета, млрд.грн.	297,8	288,6	314,5	398,3	445,5
Налоговые поступления, млрд.грн.	227,2	208,1	234,4	334,7	377,1
Расходы на финансирование социальных гарантий, млрд.грн.	185,5	197,9	246,1	260,1	319,0
Поступления в пенсионный фонд из государственного бюджета, млрд.грн.	41,4	48,5	64,2	58,3	64,5

Расходы на финансирование социальных гарантий растут еще более быстрыми темпами, нежели ВВП. Следует отметить, что только в 2010 году установленный прожиточный минимум стал несколько меньше минимальной зарплаты. При этом по оценке ряда экспертов реальный прожиточный минимум должен составлять в 2012 г. 3200 грн., т.е. в 2,9 раза больше установленного [7]. Такие оценки свидетельствуют, что фактически больше половины населения находится на грани бедности. Чтобы

решить эту проблему определенная часть трудоспособного населения уходит в теневую экономику, фальсифицируют базу налогообложения, уезжает на заработки за рубеж и т.д. Таким образом, имея недостоверную базу для расчета многих показателей, характеризующих социальную сферу, реализация налоговой политики наталкивается на существенные преграды: нехватка финансирования социальной сферы, перекосы в пенсионном обеспечении, использование застарелых форм социальной помощи и т.д. Проводимые вынужденные корректировки не всегда дают ожидаемый результат.

Наращивание социальных затрат в структуре бюджетных затрат (сводный бюджет) за период 2003 -2012 гг. увеличилось с 17,1% до 26,6%, при явном снижении финансирования затрат на экономическую деятельность: в 2007 г. – 14,8% , у 2012 г. – 10,6%, в 2013 г. – 10,0% [2]. Такая ситуация свидетельствует об устойчивой тенденции формировании бюджета «проедания» и о постоянном нарастающем дефиците бюджетных средств. Чтобы каким-либо образом компенсировать такие затраты, приходится опять же «в ручном режиме» корректировать налоговый механизм. Так, несмотря на задекларированное снижение ставки налога на прибыль с 19% до 16%, в 2014 г. ставка установлена на уровне 18%. Аналогичная ситуация и с НДС: в 2014 г. продлено действие ставки в 20% вместо запланированной 17%.

Принятые изменения по налогообложению сумм помощи по беременности и родам единым социальным налогом приводят к двойному налогообложению в нарушение основных принципов налогообложения. Теперь работодатель вынужден платить налог на сумму такой помощи, которая выплачивается за счет средств Фонда общеобязательного государственного социального страхования в связи с временной потерей работоспособности, в который он также осуществляет отчисления в составе единого социального взноса. Хотя введение данного дополнительного источника собственных доходов Пенсионного фонда Украины их увеличило, вместе с тем, произошло нарушение ряда позиций социальной защиты населения. При этом сама сумма помощи в 2014 г. значительно увеличена. Таким образом формируется дополнительная налоговая нагрузка на субъекта хозяйствования, что стимулирует его к ограничению приема на работу молодых женщин либо использование иных механизмов, позволяющих избежать дополнительных отчислений.

Одним из эффективных и наиболее доступных инструментов налоговой политики является налог на доходы граждан (НДФЛ). В доходах сводного бюджета он составляет от 15,1% в 2010 г. до 16,3% в 2013 г. Вместе с тем, считаем, что фискальная функция данного налога слабо реализована. Показатели динамики трудоспособного населения и уровень безработицы представлены в табл.3.

Таблица 3

## Показатели рынка труда в Украине [3]

Показатель	2008	2009	2010	2011	2012
Экономически активное население трудоспособного возраста, млн.чел.	19,3	18,3	18,4	18,5	18,7
Уровень безработицы трудоспособного населения, %	6,9	9,6	8,8	8,6	8,1

Прирост экономически активного населения трудоспособного возраста, прежде всего, связан с увеличением пенсионного возраста, и только частично с ростом производства. Удельный вес предприятий, получающих прибыль вырос с 58,9% в 2009 г. до 63% в 2012 г., т.е. 37% всех предприятий на сегодняшний день не получают чистую прибыль [3], а значит ограничены в своих возможностях (в том числе и по увеличению зарплат). Положительная динамика как по приросту экономически активного

населения, средней заработной платы, так и доли прибыльных предприятий вызвала соответствующий рост поступлений налога на доходы физических лиц (темпы роста средней зарплаты – 1,12; темпы роста поступлений НДФЛ – 1,13). Но при этом, более значительными темпами растут трансферты населению. Существенным фактором снижения поступлений НДФЛ в бюджет является выезд за рубеж экономически активного населения. Анализ статистической информации по миграции населения [8], свидетельствует о приросте миграции в страну, однако по данным экспертов на заработки за границу выезжает ежегодно до 3-4 млн. человек.

Все вышеизложенное позволяет считать, что налоговая политика в социальной сфере полностью не выполняет поставленные задачи, не обеспечивает достаточную финансовую базу для применяемых социальных льгот, применяемая система льгот и преференций не устраняет конфликта интересов, с одной стороны, и порождает иждивенчество, с другой.

Определенным решением поставленных проблем может быть:

- поэтапное введение второго уровня пенсионной системы (ПС). Возможно введение второго уровня ПС в полном объеме для работающих граждан от 25 до 35 лет при гарантировании государством минимальной пенсии. Для работающих граждан от 36-45 лет – введение второго уровня ПС частично (например, в объеме 50%) и гарантировании государством минимальной пенсии «+» по действующим расчетным нормам. Для работающих граждан свыше 46 лет – оставить действующий порядок начисления пенсии;

- активное развитие НПФ. Только при реально работающих НПФ поэтапное проведение пенсионной реформы может иметь успех;

- пересмотр функций фонда социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности и затратами на погребение. Данный фонд в полной мере является наследием социалистической системы хозяйствования. В современных условиях необходимо медицинское страхование, а не компенсация потери размера заработной платы;

- необходим пересмотр прожиточного минимума как в части приведения его в соответствии с реалиями экономики, так и как базы для расчета большинства финансовых показателей;

- необходимо увеличение размера финансирования затрат из бюджета на экономическую деятельность. Комплекс таких мер позволит снизить процент убыточных предприятий и создает базу для экономического роста, а следовательно, и для повышения уровня заработной платы, снижения уровня миграции за рубеж;

- необходим пересмотр налоговых социальных льгот и преференций с акцентированием на адресности получателя.

Предложенные направления решения поставленных проблем влияния налоговой политики на социальную сферу нуждаются в более подробной детализации и разработке соответствующего механизма, а также комплексности решения.

#### Список использованной литературы

1. Бідність в Україні та пропозиції щодо її подолання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [fnpk.org.ua/Folder/www.fnpk.org.ua/index\\_web](http://fnpk.org.ua/Folder/www.fnpk.org.ua/index_web)

2. Звіт про виконання Зведеного бюджету України станом на 1.01.2003 – 1.01.2014р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

3. Офіційний сайт державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

4. Национальный статистический комитет Республики Беларусь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.belstat.gov.by/>.

5. Национальное бюро статистики Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.statistika.md/>.

6. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gks.ru/>.

7. Прожиточный минимум в Украине в 2012 году реально должен составлять 3 200 гривен [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [mojazarplata.com.ua](http://mojazarplata.com.ua) › Главная › RSS-Yandex-UA

### Вылкова Елена Сергеевна

доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры государственных и муниципальных финансов  
Санкт-петербургского государственного экономического университета,  
Россия, г. Санкт-Петербург  
E-mail: [vylkovaelena@mail.ru](mailto:vylkovaelena@mail.ru)

## Противодействие уклонению от налогообложения: опыт Канады

*Аннотация: Рассмотрены сформированные в Канаде судебные доктрины по предотвращению избежания налогов. Особое внимание уделено Общему правилу антиуклонения (ОПА), установленному Законом «О подходящем налоге». Систематизированы положения по противодействию уклонению от налогообложения, содержащиеся в имеющихся в Канаде соглашениях об избежании двойного налогообложения. Внесены обоснованные предложения по использованию канадского опыта противодействия уклонению от налогообложения в России и на Украине.*

*Ключевые слова: налог, уклонение от налогообложения, соглашение об избежании двойного налогообложения, общее правило антиуклонения.*

*Annotation: Considered formed in Canada judicial doctrines to prevent tax avoidance. Particular attention is given to the general anti-avoidance rules ((GAAR), established by the «Income Tax Act» (ITA). Systematized position to counter tax avoidance contained in available in Canada agreements on avoidance of double taxation. Made reasonable proposals for the use of Canadian experience to counter tax evasion in Russia and Ukraine.*

*Keywords: tax, tax avoidance, agreement on avoidance of double taxation, General anti-avoidance rules.*

Уклонение от налогообложения является объектом пристального внимания государственных органов в различных юрисдикциях, так как возникающие вследствие него потери бюджетов не позволяют странам в должной мере обеспечивать выполнение стоящих перед ними задач по социально-экономическому развитию. Поэтому актуально изучение мер, установленных законодательством той или иной страны для противодействия уклонению от налогообложения. В частности, интерес представляет опыт решения этой проблемы, имеющийся в Канаде [2].

В соответствии с законодательством Канады налогоплательщик наделен правом строить свой бизнес так, чтобы платить наименьшую сумму налога, для него прием-

лемо участвовать в налоговом планировании, которое минимизирует налог в пределах границ закона. Налоговое планирование (или налоговая минимизация и оптимизация) противопоставляется уклонению от налогов, означая нарушение закона, чтобы платить меньше налога. Например, отказ сообщить о доходе в соответствии с требованиями Закона «О подоходном налоге» (ЗПН) является уклонением от налогов, что может привести к штрафу или тюремному заключению.

Несмотря на то, что простое налоговое планирование не подвергнет налогоплательщика уголовным наказаниям, некоторые формы налогового планирования рассматриваются финансовыми властями Канады как оскорбительные. Оскорбительному налоговому планированию противостоят судебные доктрины по антиуклонению и установленное законом общее правило антиуклонения (ОПА). Определенные условия ЗПН также включают определенные правила по предотвращению. Положения по оскорбительному налоговому планированию следует отнести к чисто канадской специфике. В мировой практике обычно говорится об агрессивном налоговом планировании. Для налоговых органов РФ и Украины крайне актуально использование положений по ограничению как агрессивного, так и оскорбительного налогового планирования.

В Канаде сформирован ряд судебных доктрин по предотвращению избежания налогов, которые помогают бороться с методами уклонения от уплаты налогов в случае доказанности фактов.

#### 1. Положения о неэффективных сделках.

Налогоплательщик облагается налогом на то, что налогоплательщик фактически сделал, а не на то, что налогоплательщик намеревался сделать. Следовательно, налогоплательщик, который не достигает предназначенных юридических результатов, будет облагаться налогом на основе юридических результатов, фактически произведенных. Суды не настаивают на стандарте совершенства, даже если сделка предназначена для минимизации налогов.

#### 2. Положения о сделках обмана.

Сделка обмана – та, в которой стороны пытаются создать впечатление, что они создали юридические результаты, которые отличаются от юридических результатов, фактически созданных. Сделка обмана нечестна, если в ней есть элемент обмана. Сделка обмана будет облагаться налогом в соответствии с фактическим, а не подразумеваемыми юридическими результатами.

#### 3. Общее правило антиуклонения (ОПА)

Закон «О подоходном налоге» (ЗПН) содержит ОПА с 1988 г., установившее правило предназначенное, чтобы предотвратить оскорбительные сделки по уклонению от уплаты налогов, но в то же время не предназначенное для того чтобы вмешаться, например, в законную рекламу и семейные сделки. Таким образом, ОПА стремится различить законное налоговое планирование и оскорбительное уклонение от уплаты налогов и установить разумный баланс.

Если сделка будет «сделкой по уклонению от налогов», то налоговые последствия будут определены разумным способом с целью отрицания «налоговой льготы», которая, в противном случае, состоялась бы.

Налоговая льгота сокращение, предотвращение или задержка налога или другой суммы, подлежащей оплате по закону «О подоходном налоге». Сюда включено увеличение возмещенного налога или другой суммы по ЗПН. Данная формулировка представляет интерес для уточнения определения льготы, содержащейся в ст. 56 НК РФ.

Сделка по уклонению – любая сделка, которая иначе привела бы к прямой или косвенной налоговой льготе, или это часть серии сделок, которые иначе привели бы к налоговой льготе. В целях ЗПН серия сделок или событий включает любые связанные сделки или события, законченные в рассмотрении ряда сделок. Однако счи-

тается, что сделка не будет сделкой по уклонению, если она, как могут обоснованно полагать, была предпринята или устроена прежде всего в добросовестных целях, а не для получения налоговой льготы.

Даже если сделка будет сделкой по уклонению, то ОПА применится, только если сделка регулируется ЗПН. Другими словами, ОПА применяется только к сделкам, в которых нет добросовестной неналоговой цели и в результате которых есть злоупотребления ЗПН.

Не всегда ясно, что составит такое неправильное употребление или злоупотребление в конкретной ситуации. Для того чтобы определить, было ли неправильное употребление или злоупотребление, обращаются в Канадское налоговое Агентство, где необходимо продемонстрировать определенную схему или политику, которая неправильно использовалась или имела злоупотребления. Любая такая демонстрация должна быть представлена в объединенной, текстовой, контекстной и целеустремленной интерпретации рассматриваемых конкретных норм. Суды не должны сами искать нарушение ЗПН.

Верховный Суд Канады установил следующие принципы, для интерпретации ОПА:

1. В то время как «экономическая сущность» сделки могла бы быть релевантной на различных стадиях анализа ОПА, она не значит разобщение с правильной интерпретацией конкретных норм закона. Соответственно, любой аргумент, который основан на понятиях «экономической сущности», следует рассмотреть в свете исследуемых конкретных норм.

2. Выявление неправильного употребления или злоупотребления возможно в следующих ситуациях:

- налогоплательщик использует конкретные нормы ЗПН, чтобы достигнуть результата, который эти конкретные нормы стремятся предотвратить;
- сделка опровергает основные положения условий, на которые полагаются;
- договоренность избегает применения определенных положений, таких как правила по антиуклонению, способом, который опровергает «объект, дух или цель» этих условий;

3. Злоупотребление не установлено, если можно прийти к заключению, что сделка по уклонению была в пределах «объекта, духа или цели» условий, которые определяют налоговую льготу.

Так как вышеупомянутые принципы могут быть рассмотрены как проблемы, которые должны быть решены, Верховный Суд также установил следующие процедурные принципы:

- налогоплательщик ответственен за то чтобы опровергнуть нижеследующее (на основе баланса вероятностей);
- утверждение, что налоговая льгота следует из сделки. Не допустимо, однако, для Канадского налогового агентства (КНА) произвольно характеризовать сделку как способ доказать, что была налоговая льгота. Другими словами, недостаточно сказать, что больше налога было бы заплачено, если бы налогоплательщик участвовал в некой другой сделке или что уплаченная сумма налога является меньше, чем некая отвлеченная сумма, которая по мнению КНА должна быть заплачена;
- утверждение, что сделка была сделкой по уклонению, налогоплательщик может опровергнуть, показав добросовестную основную неналоговую цель для сделки.

Если имела место налоговая льгота и сделка по уклонению, тогда на КНА падает ответственность, чтобы установить, есть ли злоумышленное уклонение от уплаты налогов:

- для этого требуется, чтобы КНА определенно идентифицировало «объект, дух или цель» конкретных норм, которые по утверждению КНА, были оскорблены. В

идентификации «объекта, духа или цели», КНА должно интерпретировать конкретные нормы «текстовым, контекстным, и целеустремленным способом»;

– оскорбительная природа сделки должна быть ясной.

Суд указал, что расследование злоупотребления включает два шага. Первый шаг должен определить объект, дух или цель условий ЗПН, на которые полагаются для получения налоговой льготы, учитывая схему закона, соответствующие положения и допустимые внешние акты. Второй шаг должен исследовать фактический контекст случая, чтобы определить, была ли сделка по уклонению или нет.

Если ОПА применяется, то налоговые последствия будут определены разумным способом, для того чтобы исключить налоговую льготу. Например, может быть предусмотрено следующее:

– отказ от вычетов и налоговых льгот;

– распределение вычетов, налоговой льготы, дохода или потери в пользу другого человека;

– пересмотр любой оплаты или другой суммы;

– игнорирование налоговых эффектов, которые иначе следовали бы из применения других условий ЗПН.

ОПА явно применяется к положениям налоговых соглашений Канады об устранении двойного налогообложения.

В канадских соглашениях об избежании двойного налогообложения в настоящее время предусмотрен ряд специальных положений препятствующих уклонению от налогообложения:

1. Традиционно налоговые соглашения Канады не включали положения по ограничениям на выгоды. Протокол 1995 г. к налоговому соглашению между Канадой и США ввел положение по ограничениям, который до настоящего времени является единственным, в котором Канада накладывает ограничения на выгоды. В федеральном бюджете 2013 г. правительство объявило, что оно планирует выпустить консультационный документ, чтобы обеспечить заинтересованным сторонам возможность высказать свои замечания по любым предложениям по вопросам уклонения от налогообложения.

2. Целью положений о щадящих налогах в налоговом соглашении является обеспечение того, что налоговые льготы, предоставленные иностранной юрисдикцией, являются эффективными. При том, что Канада не накладывает канадский налог на дивиденды, полученные канадской корпорацией из контролируемого зарубежного филиала, пока выплата дивидендов произведена из доходов, полученных этим иностранным филиалом в стране, входящей в налоговое соглашение, тем не менее, система освобождения Канады не распространяется на все доходы с иностранным источником. Например, Канада накладывает канадский подоходный налог на следующие виды доходов, полученных из иностранных источников: дивиденды, полученные от неконтролируемого зарубежного филиала и выплаченные из иностранной коммерческой прибыли филиала и ряд других.

Количество канадских соглашений об устранении двойного налогообложения с действующими щадящими налоговыми ставками незначительно и применяется в отношениях только с 10 странами, такими как Бразилия, Испания, КНР, Турция и др.

3. В Канаде применяются специальные положения, касающиеся офшоров. Некоторые канадские договоры не распространяются на отдельных юридических лиц из страны по соглашению, которые уже выигрывают от специальных налоговых стимулов в офшорной юрисдикции. В настоящее время в Канаде «офшорные оговорки» содержатся более чем в 40 договорах об избежании двойного налогообложения. Причем это касается не только стран, традиционно считающихся офшорами, но и таких стран как Германия, Финляндия, Норвегия.



4. Некоторые канадские договоры не применяются к доходам, которые получены резидентом страны по соглашению, но которые не облагаются налогом в другой стране. Например, налоговый договор Канада-Великобритания ограничивает льготы для канадского источника дохода, который заработан резидентом Великобритании, не проживающим там на постоянной основе. Аналогичные положения применяются в договорах еще с 7 странами.

5. В канадских соглашениях, основным методом для решения споров двойного налогообложения является взаимная процедура достижения соглашения между Канадой и ее другой стороной договора. Как правило, потерпевший канадский налогоплательщик может изложить свою позицию канадским компетентным органам. Если нарушение подтверждается, канадский компетентный орган пытается договориться со своим коллегой из страны по соглашению, чтобы разрешить любой элемент двойного налогообложения.

Лишь с 14 странами канадские договоры имеют арбитражные оговорки: Германия, Нидерланды, Франция и др. Так, в результате изменений, внесенных в последнее время, налоговое соглашение между Канадой и США содержит ограниченную обязательную арбитражную процедуру, имеющую следующие основные аспекты:

- Процедура арбитража базируется на модели «последнее лучшее предложение» из представленных соответствующими компетентными органами предлагаемых резолюций по решаемой проблеме;

- Обязательный арбитраж относится к спорам, которые возникают при решении только определенных перечисленных в договоре вопросов. Например, он применяется относительно места жительства физического лица, но не применяется в отношении резиденции корпорации или траста.

- ряд других аспектов.

Использование рассмотренного выше канадского опыта по борьбе с уклонением от налогообложения в рамках установления специфических правил соглашений об избежании двойного налогообложения крайне актуально для РФ, особенно в контексте принимаемых в последнее время мер по деофшоризации российской экономики.

В Канаде к мерам против уклонения от налогообложения также относятся положения, законодательно регулирующие трансфертное ценообразование, тонкую капитализацию, налогообложение управляемой иностранной компании, лишение дивидендов, присуждение налоговых преимуществ, прощение долгов, налогообложение офшорных инвестиционных фондов, нерезидентских трастов и ряд других, которые с силу своей сложности и специфичности представляют объект для отдельных исследований.

Грамотное использование канадского опыта противодействия уклонению от налогообложения, адаптированное к российской и украинской специфике, позволит изыскать дополнительные резервы для увеличения доходов бюджетной системы и экономического роста.

#### **Библиографический список:**

1. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» Монография / под ред. И.А. Майбутова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 383 с

2. Сайт канадского налогового агентства: [www.cra-arc.gc.ca](http://www.cra-arc.gc.ca)

**Гаркушенко Оксана Николаевна**

кандидат экономических наук,  
старший научный сотрудник отдела финансово-экономических  
проблем использования производственного потенциала,  
Институт экономики промышленности НАН Украины,  
Украина, г. Донецк  
E-mail: garkushenko\_o\_n@rambler.ru

## **Налоговое регулирование сферы обращения с твердыми бытовыми отходами**

*Аннотация: Исследована проблема регулирования сферы обращения с твердыми бытовыми отходами с помощью налогов и залогово-возвратной системы в ведущих странах мира и перспективы их применения в Украине.*

*Ключевые слова: твердые бытовые отходы, регулирование, налог, залогово-возвратная система.*

*Annotation: The problem of regulation of solid household wastes' treatment sphere with taxes and deposit-refund systems in leading countries of the world is examined as well as perspectives of these instruments' implemetation in Ukraine.*

*Keywords: solid household wastes, regulation, tax, deposit-refund system.*

Развитие человеческого общества сопровождается образованием отходов, накопление и темпы прироста которых в XX-XXI вв. в окружающей природной среде значительно возросли по сравнению с более ранними периодами. Ежегодно в мире образуется 11,2 млрд т отходов, из которых 1,3 млрд т (т.е. примерно 438 кг на человека) приходится на твердые бытовые отходы (ТБО) [6, с. 11]. Такая ситуация требует от правительств стран мира принятия мер по регулированию сферы ТБО в том числе посредством использования налоговых инструментов.

В ведущих зарубежных странах исследования по этой проблеме ведутся около 30 лет. Издержки и выгоды раздельного сбора и повторной переработки ТБО исследуют Д.К. Бенжамин [2], Т. Киннаман и Д. Фуллертон [7], эффективность отдельных налоговых инструментов регулирования сферы обращения ТБО анализируется в работах Дж. Дьюи [4]. В то же время в Украине налоговое регулирование образования и обращения с ТБО фактически не освещено. То есть, для постсоветских стран актуальным является исследование возможностей применения налоговых инструментов для решения проблемы ТБО, тогда как для ведущих странах мира нерешенной остается проблема выбора наиболее эффективного налогового инструмента для решения этой проблемы.

Исходя из отмеченного, целью данной статьи является анализ возможности применения налоговых инструментов для регулирования сферы ТБО в Украине с учетом зарубежного опыта.

Регулирование сферы ТБО с помощью экономических инструментов, к числу которых относятся и налоги, имеет непродолжительную историю. Это вызвано тем, что только в 1970-е гг. благодаря публикациям и выступлениям представителей Римского клуба и заинтересованных экологических групп удалось привлечь внимание общественности к необходимости регулирования загрязнения окружающей природной среды в целом и сферы ТБО в частности. Первоначально такое регули-

рование осуществлялось с помощью командно-контрольного подхода. Например, в США в 1965 г. был принят федеральный акт об утилизации отходов, в соответствии с которым учреждались научно-исследовательские программы по поиску наиболее безопасных способов и технологий утилизации ТБО; в 1976 г. – федеральный Акт о сохранении и восстановлении природных ресурсов, усиливший роль федеральных властей в управлении утилизацией ТБО [2, с. 2]. В 1988 г. Агентство по защите окружающей природной среды (ЕРА) рекомендовало перерабатывать 25% образующихся ТБО, но в отдельных штатах эта рекомендация была усилена – законодательно устанавливались нормы переработки от 25% до 70% ТБО [10].

В США подобный подход к регулированию повлек за собой следующее:

1) применение командно-контрольных инструментов регулирования образования и обращения с ТБО задавало жесткие рамки, ограничивающие возможности экономических агентов в выборе наиболее экономически выгодного способа обращения с отходами;

2) по оценкам отдельных ученых и специалистов ЕРА оптимальный уровень переработки ТБО для США с учетом экономических и экологических последствий не превышает 35% [10];

3) попытки руководства штатов изменить законодательно установленные нормы переработки до оптимального уровня наталкиваются на резкое противостояние экологических групп и судебные решения о невозможности сокращения таких норм;

4) невозможность уменьшить уровни переработки ТБО до оптимальных приводят к тому, что штаты вынуждены затрачивать на переработку 1 т ТБО порядка \$200 (около \$50-100 млн. в год), тогда как издержки на захоронение на мусорном полигоне составляют от \$25 до \$70 [2, с. 12].

Таким образом, регулирование сферы ТБО в рамках командно-контрольного подхода привело к тому, что США столкнулись с чрезмерным бременем экономических и экологических издержек [2]. Это подтверждает тезис о том, что командно-контрольный подход является недостаточно гибким для осуществления экологического регулирования (сферы ТБО – в частности) и связан с более высокими, чем другие подходы, издержками [14, с. 248].

С позиции теории экологического регулирования в этом отношении более предпочтительным является рыночный подход, который в ведущих странах мира применительно к сфере ТБО реализуется с помощью налогов на ТБО и залогово-возвратных систем.

Налог на ТБО собирается уполномоченным на это органами власти предприятием (в США), налоговыми органами или муниципалитетами (в Европе) с домохозяйств и иных «производителей» ТБО и передается в соответствующие бюджеты.

Такой налог есть, например, в штате Миннесота (ставка – \$0,6 за м3) [9], и Нидерландах, где его ставка менялась от 13-15 евро/т (в 2000 г.) до 107,5 евро/т (с 2010 г. по 2012 г.) [8, с. 12]. Такая ставка налога на ТБО была самой высокой по Европейскому союзу (ЕС). Однако с 2012 г. данный налог был отменен в связи с резким сокращением поступлений от него, высокими административными издержками и тем, что он более не приносил выгод обществу [8, с. 12].

Тем не менее, налог на ТБО распространен в ЕС – в 2012 г. он взимался в 20 из 27 стран-членов этого международного объединения. В среднем по ЕС-27 ставки этого налога находятся на уровне 30-50 евро/т [5, с. 8].

Основной целью введения налога на ТБО в ЕС и США было сокращение объемов отходов, поступающих на мусорные полигоны, и стимулирование повторной переработки отходов. Соответственно, поступления от такого налога обычно используются для финансирования предприятий по переработке ТБО, проведения исследовательских программ по совершенствованию технологий обращения с отходами. Однако в

Дании, Норвегии, Нидерландах и Швеции 100% поступлений от налога на ТБО зачисляется в бюджеты стран, где они становятся одной из доходных статей бюджета без закрепления за ними целевого назначения [5, с. 10].

Необходимо отметить, что поступления от налогов на ТБО в ведущих странах мира невелики. Так, в 2010 г. они составляли 0,07% (2,1 млрд евро) налоговых поступлений стран ЕС [5, с. 10]. Для сравнения – в том же году совокупные поступления от экологических налогов (к числу которых относятся налоги на ТБО) в ЕС составили 262 млрд евро (6,2% всех налоговых поступлений или 2,4% ВВП ЕС) [11].

Поскольку особенность экологических налогов заключается в том, что с течением времени предприятия и домохозяйства изменяют паттерны своего поведения с целью уменьшения налоговых обязательств, что ведет к сокращению объемов загрязнения и, соответственно, сокращению поступлений от данных налогов, можно ожидать, что такая же ситуация возникнет в странах ЕС в отношении налога на ТБО. В таком случае для поддержания стабильного уровня налоговых поступлений потребуются повысить ставки данного налога.

С одной стороны, такое повышение может вызвать недовольство плательщиков налогов. С другой стороны, может возникнуть ситуация, когда высокие ставки налогов из-за особенностей развития техники и технологий в сфере производства и обращения с отходами более не будут способствовать сокращению объемов образования ТБО. В таком случае налог на ТБО будет накладывать избыточное экономическое бремя на общество и сокращать уровень его благосостояния, что является нежелательным.

Помимо налога на ТБО в международной практике известен еще один инструмент регулирования сферы ТБО, который направлен в большей степени на стимулирование рационального использования ограниченных природных ресурсов и сокращение объемов отходов – залогово-возвратная система.

По сути, этот инструмент представляет собой комбинацию налога на продукт и возмещения налога в случае возврата (сдачи в специальные пункты приема) облагаемого им продукта. Причем налог (залог) уплачивается производителем продукта, а возмещение выплачивается конечному потребителю. То есть, применение на практике залогово-возвратной системы с одной стороны стимулирует производителя сокращать производство такого продукта, а с другой – изменяет поведение потребителя, заставляя его обращаться с продуктом определенным образом (сдавать) [1, с. 56].

Обычно залогово-возвратная система применяется по отношению к таре и прочим упаковочным материалам. Средства, представляющие собой разницу между суммами залога и возврата, могут использоваться на финансирование переработки ТБО, прочие экологические и социальные программы.

Так, например, в ряде штатов США залогово-возвратная система применяется по отношению к таре из-под напитков (стеклянной, картонной, алюминиевой, пластиковой). Залог составляет 5 центов за единицу упаковки, возмещение – 3 цента. Исходя из того, что средние издержки на переработку единицы упаковки составляют 1,5 цента, залогово-возвратная система обеспечивает поступления в бюджет 0,5 цента с единицы упаковки. Учитывая, что только во Флориде (США) в 2006 г. образовалось 13 млрд контейнеров из-под напитков, реализация залогово-возвратной системы в этом штате могла бы обеспечить до \$65 млн поступлений в бюджет [4].

Недостатком залогово-возвратной системы является то, что в случае, если целью ее введения является стимулирование производства и использования многоразовой тары, потребуются унификация тары. Но поскольку тара для многих производителей является своеобразным фирменным знаком и дополнительной рекламой, требование органов власти об унификации тары может быть воспринято ими негативно.

Кроме того, реализация на практике залогово-возвратной системы и связанное с этим административное регулирование, установление органами власти ставок депозитов может расцениваться производителями как нежелательное вмешательство государства в их экономическую деятельность.

Именно так произошло в Германии, где жесткие административные меры регулирования сферы ТБО и перспектива реализации залогово-возвратной системы в отношении тары и тарных материалов привели к учреждению Двойной системы Германии – неприбыльной организации по сбору, сортировке и переработке остающихся после потребления у населения и небольших предприятий тары и тарных материалов и функционирующей за счет платы за лицензии с производителей упакованной продукции [3].

Подводя итог анализа зарубежного опыта применения налогов на ТБО и залогово-возвратных систем можно отметить, что они получают все большее распространение в ведущих странах мира как более гибкое, нежели инструменты командно-контрольного подхода, средство регулирования сферы ТБО. Кроме того, их реализация принесет дополнительные поступления в бюджет, которые можно направить на финансирование экологических программ.

Однако в Украине данные инструменты фактически не известны и не используются, что отчасти может объяснить высокие (270 кг на душу населения страны в год) объемы образования ТБО [12].

В стране существует экологический налог за размещение отходов в специально отведенных для этого местах или объектах [15, ст. 246.2]. Однако он не может быть применен к ТБО до того момента, когда они от населения перейдут в собственность предприятий, осуществляющих их сбор, перевозку, хранение, обработку, утилизацию, устранение, уничтожение и захоронение, включая контроль над этими операциями и наблюдение за местами устранения. То есть, отмеченный налог не стимулирует экономических агентов сокращать объемы ТБО.

В связи с этим представляется, что для решения проблемы образования и обращения с ТБО в Украине целесообразно провести исследования о возможности реализации в стране налога на ТБО и залогово-возвратной системы, а также рассчитать их оптимальные ставки, которые бы стимулировали «производителей» ТБО сокращать его объемы, не налагая на них избыточного экономического бремени.

В заключение можно отметить следующее.

Опыт зарубежных стран показал, что использование командно-контрольного подхода для регулирования сферы ТБО налагает избыточные издержки на общество. Более предпочтительным в этом отношении является применение налогов и залогово-возвратных систем, которые стимулируют предприятия и населения самостоятельно принимать меры по сокращению объемов ТБО. Тем не менее, эффективность этих инструментов будет зависеть от величины ставки налога (ставки и возмещения в залогово-возвратной системе): слишком низкая не окажет стимулирующего воздействия, слишком высокая – приведет к ухудшению экономического благосостояния.

Практика применения этих инструментов является интересной для Украины, где наблюдаются высокие уровни образования ТБО, но до сих пор отсутствуют экономические инструменты влияния на них. Однако введению налогов на ТБО и/или залогово-возвратных систем должны предшествовать научные расчеты и обоснования с тем, чтобы на экономику страны и ее население не было наложено избыточное бремя издержек. Помимо этого, отмеченные инструменты должны применяться не как отдельная, изолированная от прочих, мера регулирования сферы обращения с ТБО, но в комплексе с прочими мерами, например, в рамках Национальной стратегии регулирования сферы обращения с ТБО, что должно способствовать комплексному решению этой проблемы.

### Литература

1. Applying economic instruments to packaging waste: practical issues for product charges and deposit-refund systems. Paris: OECD. OECD Environment monographs, 1993. 68 p.
2. Benjamin D.K. Recycling myths revisited // Property and Environmental Research Center, Bozeman, Montana, USA, 2010. № 47. 38 p. – URL: [www.perc.org](http://www.perc.org) (дата обращения: 5.02.2014).
3. Chotichanathawewong Q. Establishing of the Dual System for packaging waste recycling in Germany // Institute for Global Environmental Strategies: IGES EnviroScope. 15 Jan. 2005. URL: <http://enviroscope.iges.or.jp/> (дата обращения: 05.12.2013).
4. Dewey J., Denslow D., Chavez B., Romero H., Holt L. Analysis of a Florida beverage container deposit refund system // University of Florida, Bureau of economic and business research. 2011. 15 March. 19 p. URL: <http://www.babr.ufl.edu/content/bottle-bill-report.pdf> (дата обращения: 10.01.2014).
5. Fischer C., Lehner M., McKinnon D. L. Overview of the use of landfill taxes in Europe Copenhagen: Copenhagen Resource Institute. April. 2012. 96 p.
6. Hoornweg D., Bhada-Tata P. What a Waste: A Global Review of Solid Waste Management. Washington, DC: The World Bank Group, 2012. 116 p.
7. Kinnaman T. C., Fullerton D. The economics of residential solid waste management. Cambridge: NBER, 1999. 45 p.
8. Milios L. Municipal waste management in the Netherlands // Copenhagen: European Environment Agency. February. 2013. 19 p.
9. Minnesota Revenue Department. Solid Waste Management Tax // Minnesota Revenue Department. URL: [http://www.revenue.state.mn.us/businesses/solid\\_waste\\_management/Documents/swmfs1.pdf](http://www.revenue.state.mn.us/businesses/solid_waste_management/Documents/swmfs1.pdf) (дата обращения: 10.01.2014).
10. Rothbard D., Rucker C. Recycling Revisited: Ten years after the Mobro. Washington, DC: CFACT, 1997. 15 p.
11. Stamatova S., Steurer A. Environmental taxes account for 6.2% of all revenues from taxes and social contributions in the EU-27 // Eurostat: Statistics in focus. №53. 2012. 12 p.
12. Мищенко В. Мир отходов и Украина в нем // Зеркало недели. 2012 г. 27 июля-Завгуста. № 25.
13. Міщенко В.С., Виговська Г.П. Організаційно-економічний механізм поводження з відходами в Україні та шляхи його вдосконалення. Київ : НВП «Видавництво «Наукова думка» НАН України», 2009. 296 с.
14. Налоговая политика: методология, теория и практика / Вишневский В.П., Виецкая О.В., Гаркушенко О.Н., Мазур Ю.А., Соколовская Е.В., Чекина В.Д.; под ред. чл.-корр. НАН Украины В.П. Вишневского. Донецк: НАН Украины, Ин-т экономики промышленности, 2011. 528 с.
15. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2756-VI // Офіційний вісник України. 2010. № 92. Т. 1. ст. 3248.

**Дубовик Ольга Ефимовна**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры финансов,  
Одесский национальный экономический университет,  
Украина, г. Одесса  
E-mail: oed22@mail.ru

## **Налоговые трансформации Украины в контексте интеграции в мировое экономическое пространство**

*Аннотация: Исследованы общие черты и различия в построении налоговых систем Украины и стран-членов Таможенного союза и Евросоюза. Проанализированы направления гармонизации и унификации налогового законодательства этих стран. Определены основные результаты налоговых реформ, проводимых в Украине в последнее время.*

*Ключевые слова: Таможенный союз, Европейский союз, налоговая система, интеграция, унификация, гармонизация налогового законодательства.*

*Annotation: The similarities and the differences in the construction of the tax systems of Ukraine and the Customs Union member states and the EU are investigated. The direction of harmonization and unification of the tax laws are analyzed in these countries. The basic results of tax reforms, conducted in Ukraine lately are certain.*

*Keywords: Customs Union, the European Union, the tax system, integration, unification, harmonization of tax legislation.*

В настоящее время на европейском пространстве существуют два крупных интеграционных проекта: Европейский союз и Таможенный союз. В связи с этим у ряда государств, в том числе и Украины, появилась возможность выбора ориентиров и моделей интеграции. В то же время у них есть возможность многовекторности в экономической сфере. Выбор направления интеграции предполагает соответствие основным параметрам среды функционирования, а также формирование и упрочение тех экономических связей, на которые ориентирована страна.

Вопросы экономической интеграции и глобализации в современной мировой экономике нашли отражение в работах таких российских ученых и экономистов как Абалкин Л., Авдокушин Е., Делягин М., Дмитриев В., Киреева Е., Хасбулатов Р., а также их украинских коллег Гальчинского А., Гееца В., Жалило Я., Плотникова О. и других.

В то же время особенностям трансформации и интеграции налоговой системы Украины в мировое экономическое пространство уделяется недостаточно внимания.

Участие страны в интеграционных процессах предполагает ограничение собственного суверенитета, передачу суверенных прав в компетенцию надгосударственных международных образований. Членство Украины как в Таможенном союзе (ТС), так и в Евросоюзе (ЕС) означает ведение таможенных операций по единым таможенным тарифам в отношении третьих стран. Для стран-членов Союза внутренний таможенный контроль отменен. Таким образом, оба Союза предполагают выполнение одинаковых условий в данном вопросе.

Экономика Украины как суверенного государства, вышедшего из СССР в декабре 1991 года, имеет много схожих черт с экономикой бывших союзных республик, а ныне

самостоятельных государств, которые входят в состав Таможенного союза – России, Казахстана и Белоруссии. И, соответственно, у них похожие налоговые системы.

Каждая из стран ТС работает в рамках своего Налогового кодекса и имеет специфические черты. Существующие различия в налоговых законодательствах, напрямую или опосредованно, влияют на интеграционные процессы. В связи с различным уровнем развития государств-членов ТС, вектором проводимой ими налоговой политики и эффективностью налоговых реформ в этих странах нет полной унификации ставок основных налогов. Но все же элементы налоговой системы у них в значительной степени идентичны.

Сравнивая ставки основных налогов в государствах-членах ТС и Украине, отметим их схожесть (табл. 1). И группы подакцизных товаров в этих странах идентичны украинским (спирт этиловый, вина, пиво, сигареты с фильтром, легковые автомобили, бензин, дизельное топливо). Однако уровень налоговой нагрузки имеет значительный разброс: максимальная его величина в Республике Беларусь – 34,2%, а минимальная – в Республике Казахстан – 13,1%, что в 2 раза меньше, чем в России и Украине, и в 2,6 раза меньше, чем в Белоруссии. Это свидетельствует о различных условиях ведения бизнеса в этих странах и уровне реализации фискальной функции налогов.

Таблица 1.

**Ставки основных налогов и налоговая нагрузка в государствах-членах Таможенного союза и Украине (%) [1; 2; 3]**

Вид налога	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Российская Федерация	Республика Украина
Налог на добавленную стоимость	20 (10; 0)	12 (0)	18 (10; 0)	17 (0)
Налог на прибыль	18	20 (15; 10)	20	16
Подоходный налог	12	Дифференцированная ставка 5; 10	13	Дифференцированная ставка 15; 17
Социальный налог	34	Дифференцированная ставка 11 (4,5 – 20)	30	Дифференцированная ставка 34,7 – 49,7
Налог на имущество	Дифференцированная ставка 0,1 – 2	Дифференцированная ставка 0,05 – 1,5	Дифференцированная ставка ≤ 2,2	Дифференцированная ставка 1; 2,7% МЗП*
Налоговая нагрузка (по ВВП)	34,2	13,1	25,7	25,6

\* МЗП – минимальная заработная плата по состоянию на 1 января отчетного (налогового) года

Делая акцент на развитии косвенного налогообложения, Евразийская экономическая комиссия пришла к выводу, что различия в ставках НДС на единой таможенной территории могут являться причиной изменения структуры, направлений торговых потоков и потенциальных потерь для бюджета того или иного участника ТС и Единого экономического пространства [4]. Поэтому в ближайшее время планируется установить допустимое различие ставок НДС в странах-членах, которое будет способствовать развитию взаимной торговли, повышению эффективности бюджетной и налоговой систем.

С началом функционирования с 1 января 2012 года Единого экономического пространства Таможенным союзом проводится гармонизация и унификация национальных налоговых систем, которая предусматривает:



- проведение анализа соглашений об избежании двойного налогообложения, прежде всего с оффшорными юрисдикциями, с целью препятствования реализации схем по уклонению от уплаты налогов предприятиями-резидентами государств-членов ТС;
- выравнивание налоговых обязательств хозяйствующих субъектов государств-членов ТС;
- введение эффективных методов контроля за трансфертным ценообразованием;
- повышение эффективности и гармонизацию мер и институтов валютного контроля с целью пресечения нелегального вывоза капитала с уклонением от уплаты налогов [5].

Для дальнейшего повышения эффективности процессов унификации налоговых систем Бюро Межпарламентской Ассамблеи Евразийского экономического сообщества определило основные приоритеты в разработке стратегии государств-членов ТС. Они нацелены на недопущение диспропорций, устранение налоговых барьеров, влияющих на развитие экономических связей между государствами – членами ТС; соблюдение налогового нейтралитета государств-членов ТС при одновременном создании равных условий для хозяйствующих субъектов при налогообложении их деятельности; гармонизацию национальных налоговых законодательств государств – членов ТС, обеспечение их открытости, простоты и стабильности, совершенствование налогового администрирования [6].

Альтернативой Таможенному союзу является вступление Украины в Евросоюз. В 2008 г. она уже присоединилась к Всемирной торговой организации, сотрудничает с Организацией экономического сотрудничества и развития, Европейской ассоциацией свободной торговли в рамках специализированных программ и международных мероприятий.

Механизм адаптации законодательства Украины к требованиям Евросоюза, образование соответствующих институций в рамках принятой Верховной Радой Украины Общегосударственной программы включает несколько последовательных этапов [7]. На первом этапе выполнения Программы одной из приоритетных сфер, в которых осуществляется адаптация законодательства Украины, являются налоги, включая косвенные.

В основе налоговой политики Евросоюза лежит принцип гармонизации, выполнение которого является одним из важных условий углубления сотрудничества нашей страны с европейскими интеграционными объединениями и их государствами – членами. Гармонизация законодательства с позиций косвенных налогов реализуется через принятие соответствующих директив относительно акцизов и НДС. Это связано с необходимостью существования единого подхода в правовом регулировании основных косвенных налогов для обеспечения свободного движения товаров и услуг при отмене таможенных барьеров между странами – членами сообщества.

Система прямого налогообложения также требует гармонизации и адаптации к требованиям ЕС. Однако Программа не содержит положений о политике институтов в этой сфере интеграции. Поэтому все положения ЕС по прямым налогам предусматривают максимально широкую свободу принятия решений по их реализации на национальном уровне с учетом сложившихся правовых традиций государств – членов.

В странах Евросоюза объем косвенных налогов в 2012 г. составил 13,2% ВВП, прямых – 12,9%, социальных взносов – 12,8% [8]. Т.е. косвенные налоги незначительно преобладают над прямыми. Однако в последнее время удельный вес прямых и косвенных налогов в ВВП несколько увеличивается, а доля социальных взносов в ВВП, наоборот, снизилась. Финансовый кризис, пожалуй, впервые после Великой депрессии охватил весь мир, в том числе и страны ЕС. Он оказал большое влияние на уровень и структуру налоговых поступлений 2009-2011 гг. Но сегодня ситуация

уже выправилась, и благодаря мерам правительств стран-членов ЕС налоговые поступления вновь увеличиваются. Последствия возобновления экономического роста отражаются и на корпоративных доходах, и на доходах физических лиц.

Теория и практика налогообложения свидетельствуют, что при экономическом росте прямые налоги приобретают доминирующее фискальное воздействие, а при экономическом спаде, наоборот, возрастает роль косвенных налогов, и это дает возможность государству закрепить и стабилизировать базу налогообложения.

Согласно Шестой директиве ЕС, а затем и директиве Совета 2006/112/ЕС «О совместной системе налога на добавленную стоимость» НДС является обязательным для стран-членов сообщества [9; 10]. С 2008 по 2013 год средняя стандартная ставка НДС в странах ЕС увеличилась на 1,9% и составила 21,3%. С 1993 года установлено, что обычная ставка НДС не может быть меньше 15%.

Разбег стандартных ставок НДС в странах Еврозоны достаточно велик – от 15% в Люксембурге до 27% в Венгрии. Однако опыт показывает, что отклонение ставок налога на 5 процентных пунктов существенно не влияет на конкуренцию между соседними странами.

Гармонизация в сфере прямого налогообложения в странах-членах ЕС главным образом сосредоточена на налогах, которые оказывают непосредственное влияние на движение капитала: налог на операции с капиталом и налог на проценты и дивиденды. Это связано с либерализацией движения капиталов в рамках ЕС, созданием единого финансового пространства, которое охватывает сферу деятельности банков и других финансовых учреждений. Урегулирование законодательства стран Евросоюза по этим вопросам приведет к полной свободе обмена финансовыми услугами, выбора размещения финансовых структур, вложения капитала или получение кредита в любой валюте ЕС, без чего нормальное функционирование хозяйствующих субъектов на едином рынке невозможно.

Недавно Еврокомиссия дала «зеленый свет» на введение с 2014 года налога на финансовые транзакции. Надеются, что он принесет не менее 57 миллиардов евро в год.

Также требуют решения проблемы в налогообложении доходов корпораций в разных странах: значительно отличаются не только системы налогообложения, но и уровень ставок. Отсутствие единого подхода по этому вопросу часто приводит к двойному налогообложению компаний на территории стран ЕС. Таким образом, транснациональные фирмы оказались в худшем положении, чем национальные, что противоречит цели единого рынка ЕС. Сегодня налоги на капитал составляют 30,1% ВВП стран Евросоюза. А средняя ставка налога на доходы корпораций в странах ЕС-27 – 23% [8].

Значительное внимание уделяется гармонизации налогового законодательства стран Еврозоны со стороны установления равномерного налогового бремени на труд, которое на сегодня в среднем составляет 37,7%. Причем 2/3 налогов на труд приходится на социальные взносы, уплачиваемые как работником, так и работодателем.

Украина встала на путь экономических преобразований, которые коренным образом затрагивают и налоговую сферу. Сегодня налоговая политика в Украине не остается пассивным инструментом регулирования финансового состояния субъектов хозяйствования и оказывает определенное влияние на оздоровление их финансов. С введением в действие Налогового кодекса в стране произошли существенные изменения, связанные с созданием прозрачных и единых правил ведения хозяйственной деятельности и налогообложения, что должно способствовать укреплению партнерских отношений между гражданами, субъектами хозяйствования и государством. Максимально сближен бухгалтерский и налоговый учет; укреплена финансовая база местных бюджетов с одновременной отменой неэффективных местных налогов и сборов; усовершенствована система налогообложения доходов физических лиц с целью усиления регулирующей функции налога и обеспечения нейтральности по-

доходного налогообложения; введено поэтапное сокращение номинальных ставок НДС и налога на прибыль при ликвидации абсолютного большинства льгот; уменьшено налоговое давление при снижении фактических ставок за счет предоставления локальных льгот и преференций (стимулирование инновационной деятельности, повышение деловой активности на депрессивных территориях); обеспечено развитие малого и среднего предпринимательства за счет упрощения законодательства в сфере налогообложения и т.п.

С целью соответствия общепринятым мировым стандартам, в 2013 г. в Украине был принят Закон о трансфертном ценообразовании, впервые предусматривающий механизм борьбы с выводом прибыли предприятий в оффшорные зоны и страны с низким уровнем налогообложения. Его задачей является защита собственной налоговой базы, принятие необходимых мер, препятствующих использованию схем уклонения от уплаты налогов, что приведет к увеличению прямых иностранных инвестиций и развитию внешней торговли, позволит предотвратить выведение из Украины почти 100 млрд. гривен.

Какой бы выбор не сделала Украины, интегрируясь в мировое экономическое пространство, – вступление в Таможенный союз или Евросоюз, многовекторность реализации своей экономической политики, как это происходит в настоящее время, – реформа налоговой системы, ориентированная на достижение стратегической цели – построение современной социально ориентированной конкурентоспособной рыночной экономики, будет продолжаться.

#### Список использованной литературы

1. Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева А.Н. Налоги в Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/57857682>.
2. Официальный сайт Межгосударственного статистического комитета Содружества Независимых Государств. – Режим доступа: <http://www.cisstat.com>.
3. Официальный сайт Министерства финансов Украины. – Режим доступа: <http://minfin.gov.ua>.
4. Ставки НДС в Таможенном союзе подтолкнул к сближению // Евразийский деловой совет [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.customs-union.com>.
5. Глазьев С. Итоги и перспективы интеграционных процессов на постсоветском пространстве [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.glazev.ru/econom\\_polit/295](http://www.glazev.ru/econom_polit/295).
6. Постановление Бюро Межпарламентской Ассамблеи Евразийского экономического сообщества от 17 ноября 2005 г. № 12 «О рекомендациях по унификации и гармонизации законодательства государств-членов ЕврАзЭС в сфере налогообложения (на основе сравнительно-правового анализа национальных законодательств) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ipaeurasec.org/docs/?data=docs\\_6\\_5](http://www.ipaeurasec.org/docs/?data=docs_6_5).
7. Закон Украины «Об Общегосударственной программе адаптации законодательства Украины к законодательству Европейского Союза» от 18 марта 2004 года № 1629-IV.
8. Taxation trends in the European Union. 2013 edition [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm).
9. Шестая директива 77/388/ЕЭС «О гармонизации законодательства государств-членов в сфере налогов с оборота – общая система налога на добавленную стоимость: единые условия исчисления» от 17 мая 1977 г.
10. Директива Совета 2006/112/ЕС «О совместной системе налога на добавленную стоимость» от 28 ноября 2006 г.

**Заклекта-Берестовенко Елена Святославовна**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры налогов и фискальной политики  
Тернопольского национального экономического университета,  
Украина, г. Тернополь  
E-mail: zaklekta\_o@ua.fm

**Гуцул Инна Анатолієвна**

преподаватель кафедры налогов и фискальной политики  
Тернопольского национального экономического университета,  
Украина, г. Тернополь  
E-mail: inna\_14.01.81@ukr.net

## **Особенности классификации товаров как элемента таможенного регулирования внешнеэкономической деятельности**

*Аннотация: В статье рассмотрены теоретические основы классификации товаров, являющихся объектами внешнеторговых операций. Осуществлен теоретический анализ ведения Гармонизированной системы описания и кодирования товаров. Выяснено порядок осуществления классификационной работы в Украине, а также охарактеризована структура кода Украинской классификации товаров внешнеэкономической деятельности. Выделены проблемные аспекты осуществления классификации товаров в Украине и обозначены основные направления их решения.*

*Ключевые слова: классификация товаров, кодирование, таможенная номенклатура, Гармонизированная система описания и кодирования товаров, Украинская классификация товаров внешнеэкономической деятельности.*

*Annotation: The article examines the theoretical foundations of the classification of goods which are subject to foreign trade operations. A theoretical analysis of reference of the Harmonized System of Description and Coding goods is implemented. The procedure of the classification of work in Ukraine is clarified, as well as the structure of the code of Ukrainian Classification of Goods of foreign economic activity is. Problematic aspects of the classification of goods in Ukraine are highlighted and main directions of their decision are allotted.*

*Keywords: classification of goods, coding, customs nomenclature, the Harmonized System Commodity Description and Coding, Ukrainian Commodity Classification for Foreign Economic Activities.*

Интеграция Украины в европейское экономическое пространство, увеличение объемов внешнеторговых потоков требует повышения эффективности и действенности государственного контроля за осуществлением внешнеэкономической деятельности. Поскольку объектами применения инструментов тарифного и нетарифного регулирования внешнеэкономической деятельности определены товары, проблемы их распознавания и классификации приобретают особую актуальность. Необходимость детального исследования вопросов, связанных с классификацией и кодированием товаров обуславливается и тем, что данные процессы непосредственно влияют

на определение таможенной стоимости, особенности таможенного оформления и осуществления процедур таможенного контроля.

Проблемам таможенного дела в целом и классификационной работы в частности посвящены работы отечественных ученых и практиков, среди которых: Бережнюк И.Г., Годованец А.В., Ивашина А.Ф., Ивашук И.А., Кравчук В.М., Писарчук Ю. М., Смарченко И.М., Ченцов В.В. и др. Однако ряд проблем, касающихся унификации классификационной работы в условиях роста международного товарооборота и создания региональных и глобальных экономических объединений требуют дальнейших научных исследований.

Цели статьи: выяснение теоретических основ классификации товаров, являющихся объектами внешнеэкономической деятельности; исследование порядка осуществления классификационной работы в Украине, выявление ее проблем и определение путей совершенствования.

Под классификацией товаров понимают систему их распределения по классам (группам и т.д.) в соответствии с определенными признаками. Основными требованиями, предъявляемыми к классификации товаров являются [1, с. 78]:

- полнота охвата всех объектов множества классификации;
- отличие групп объектов;
- отсутствие пересечений групп объектов;
- возможность включения новых групп объектов;
- лаконичность, четкость и ясность классификационных признаков;
- неизменность принятого классификационного признака на всех уровнях классификации.

В нашем государстве для классификации товаров, перемещаемых через таможенную границу, используется Украинская классификация товаров внешнеэкономической деятельности (УКТВЭД), которая составляется на основе Гармонизированной системы описания и кодирования товаров и утверждается Законом о таможенном тарифе Украины. Порядок ведения Украинской классификации товаров внешнеэкономической деятельности утвержден Постановлением Кабинета Министров Украины [2].

Стоит заметить, что Гармонизированная система описания и кодирования товаров, разработанная Всемирной таможенной организацией, является многоцелевым классификатором товаров, находящихся в обращении в международной торговле. Согласно Международной конвенции Гармонизированная система описания и кодирования товаров (ГС) – это номенклатура, включающая в себя товарные позиции, субпозиции и относящиеся к ним цифровые коды, примечания к разделам, группам и субпозициям, а также основные правила классификации для трактовки Гармонизированной системы [3]. В данной системе товары упорядочены в логическую структуру и имеют четко определенные правила группировки для достижения унифицированной классификации. Гармонизированная система используется более чем 200 странами и составляет основу их таможенных тарифов, а также используется для сбора международной торговой статистики. В терминах данной системы классифицированы более 98% товаров международной торговли.

Необходимость разработки единого международного классификатора, который мог бы использоваться в различных странах при оформлении внешнеторговых операций, была обусловлена трудностями применения различных классификационных принципов в основных международных товарных номенклатурах. Перед международным сообществом стоит задача максимальной унификации системы кодирования информации, касающейся товаров, страны их происхождения, единиц измерения, видов транспорта. Учитывая это, в 1970 году Совет таможенного сотрудничества начал разработку Гармонизированной системы, которая могла бы использоваться

как для таможенных, так и для статистических целей. Основными задачами такой системы стали: 1) полный охват товаров, которые были в обращении в международной торговле; 2) максимальное отражение технологии изготовления таких товаров в процессе их описания и кодирования.

Параллельно с разработкой Гармонизированной системы проводилась подготовка Международной конвенции по ее использованию. Базой для формирования ГС стали тринадцать разных номенклатур, в том числе: Таможенная номенклатура внешней торговли ЕЭС (НИМЕКС), Единая номенклатура товаров Международного союза железных дорог, таможенные тарифы ряда государств (в частности, США, Японии, Канады). Основными элементами номенклатуры Гармонизированной системы является система классификации и система кодирования. Система классификации имеет шесть ступеней: разделы (21), группы (99), подгруппы (33), товарные позиции (1241), подпозиции (3553), субпозиции (5019). Для обозначения разделов и подгрупп в ГС используют римские цифры, для обозначения групп, товарных позиций и субпозиций – арабские. Разделение товаров на разделы осуществляется согласно с видами экономической деятельности, а также по определенным признакам, приведенным в табл. 1. Цифровой номер раздела не указывается в товарном коде. Каждый раздел содержит примечание, которое имеет юридическую силу в отношении классификации товаров.

Таблица 1

**Признаки формирования разделов в Гармонизированной  
системе описания и кодирования товаров**

Разделы	Признаки группирования
I, II, V	Происхождение
IV, XI, XII, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI	Функциональное назначение
III, VI, VII	Химический состав
VIII, IX, X, XIII, XIV, XV	Материал изготовления

Группы имеют двусмысленную нумерацию, соответствующую первым двум знакам товарного цифрового кода и не имеют связи с нумерацией разделов. Группы, как и разделы, содержат примечания. На уровне групп товары детализированы в зависимости от материала их изготовления, функций и степени обработки. Для формирования групп в номенклатуре Гармонизированной системы используется принцип последовательности обработки товаров – от сырья до получения полуфабрикатов и готовых изделий. Некоторые группы имеют дополнительный уровень классификации и подразделяются на подгруппы, нумерация которых не отражается в структуре цифрового кода. Позиции имеют четырехзначную нумерацию, в которой первые два знака соответствуют номеру группы. Детализация товаров на уровне товарных позиций осуществляется по более разнообразным и специфическим признакам, чем на уровне групп. Субпозиции являются самым последним уровнем детализации товаров, имеют шестизначную нумерацию, первые четыре знака которой соответствуют товарной позиции [4, с. 10].

Стоит также заметить, что подразделения национальных номенклатур могут быть дополнены и кодироваться цифровым кодом, который содержит более чем шесть цифр, приведенных в Номенклатуре Гармонизированной системы. Например, Комбинированная (тарифно-статистическая) номенклатура Европейского Сообщества (КН ЕС) строится на основе Гармонизированной системы, однако, шестизначный код товара дополняется седьмым и восьмым знаками, детализирующими субпозиции.

Для обеспечения практического использования ГС была подписана Международная конвенция о Гармонизированной системе описания и кодирования товаров, в которой очерчены: цель создания ГС, сфера ее применения, механизм ее использо-

вания. Согласно Конвенции был создан Комитет по Гармонизированной системе, который собирается не реже двух раз в год. Его заседания созываются Генеральным Секретарем Совета по таможенному сотрудничеству и проходят в штаб-квартире Совета, если участники Конвенции не договариваются о другом месте проведения. В Комитете каждая из сторон-участников соглашения имеет только один голос, а решения принимаются большинством голосов, что составляет не менее двух третей от общего числа членов. При необходимости Комитет может приглашать на свои заседания представителей межправительственных и международных организаций в качестве наблюдателей, а также – создавать подкомитеты и рабочие группы [3].

Сегодня использование Гармонизированной системы описания и кодирования товаров в международной торговле обеспечивает:

- упрощение составления коммерческих и таможенных документов и облегчение их компьютерной обработки;
- сокращение расходов на делопроизводство, классификацию и учет внешнеторговых грузов почти за всеми параметрами (объем, стоимость, страна назначения);
- упрощение сбора, учета и сравнения данных по внешней торговле;
- упрощение учета тарифных уступок в ВТО.

Как отмечалось выше, в нашем государстве для классификации товаров, перемещаемых через таможенную границу, используется Украинская классификация товаров внешнеэкономической деятельности (УКТВЭД). В УКТВЭД товары систематизированы по разделам, группам, товарным позициям, товарным подпозициям, наименование и цифровые коды которых унифицированы с Гармонизированной системой описания и кодирования товаров. Для более подробной товарной классификации используется седьмой, восьмой, девятый и десятый знаки цифрового кода. Структура десятизначного цифрового кодового обозначения товаров в УКТВЭД включает код группы (первые два знака), товарной позиции (первые четыре знака), субпозиции (первые шесть знаков), товарной категории (первые восемь знаков), товарной подкатегории (десять знаков). Ведение Украинской классификации товаров внешнеэкономической деятельности осуществляет центральный орган исполнительной власти, обеспечивающий формирование и реализацию государственной налоговой и таможенной политики, в порядке, установленном Кабинетом Министров Украины.

Ведение УКТВЭД предусматривает:

- 1) отслеживание и учет изменений и дополнений к Гармонизированной системе описания и кодирования товаров, а также – объяснений и других решений относительно ее толкования, которые принимаются Всемирной таможенной организацией;
- 2) подготовку предложений по внесению изменений в УКТ ВЭД;
- 3) детализацию УКТВЭД на национальном уровне и введение дополнительных единиц измерения;
- 4) обеспечение одинакового применения всеми таможенными органами правил классификации товаров;
- 5) принятие решений по классификации и кодированию товаров в УКТ ВЭД в сложных случаях;
- 6) разработку объяснений и рекомендаций к УКТ ВЭД и обеспечение их опубликования;
- 7) своевременное ознакомление субъектов внешнеэкономической деятельности с решениями и информацией (кроме тех, что являются конфиденциальными) по вопросам классификации товаров и о применении УКТВЭД;
- 8) осуществление иных функций, необходимых для ведения УКТВЭД [5].

Ускорение темпов научно-технического развития общества, расширение ассортимента товаров, усложнение форм, методов и способов нарушения таможенного

законодательства приводит к возникновению значительных трудностей в классификационной работе.

На сегодня, основной проблемой классификации товаров, перемещаемых через таможенную границу Украины, можно считать сложность определения кода некоторых их групп по УКТВЭД. Неправильное кодирование импортируемых товаров приводит к уклонению субъектов внешнеэкономической деятельности от уплаты налогов в полном объеме и, как следствие, – к уменьшению объемов таможенных платежей, поступающих в государственный бюджет.

С целью ускорения сроков таможенного оформления товаров и обеспечения правильности их кодирования согласно УКТВЭД, в первую очередь, необходимо повысить эффективность деятельности отделов номенклатуры и классификации товаров таможенных органов Украины. Кроме того, к неотложным мерам, которые будут способствовать решению вышеуказанных задач, следует отнести:

- необходимость периодического утверждения и обновления таможенными органами перечня товаров «группы риска», которые могут быть объектами неверной классификации при осуществлении импорта товаров;
- усиление контроля за полнотой предоставления таможен документов, подтверждающих характеристики товаров, которые являются определяющими для кодирования согласно УКТВЭД;
- оперативное осуществление классификации товаров согласно УКТВЭД в случае возникновения в подразделениях таможенного оформления сложных и спорных вопросов по их идентификации и кодированию;
- проявление, во время таможенного досмотра, особого внимания к тем товарам, которые заявляются в грузовой таможенной декларации как части и комплектующие готовых изделий с целью их проверки на предмет возможности составления из указанных частей готовых изделий.

Совершенствование процессов классификации и кодирования товаров, импортируемых на таможенную территорию Украины, будет способствовать повышению прозрачности и контролируемости международного товарооборота, а также защите интересов и обеспечению экономической безопасности нашего государства.

#### Литература:

1. Інформаційні технології та моделювання бізнес-процесів : навч. посіб. / О.М. Томашевський, Г.Г. Цигелик, М.Б. Вітер, В.І. Дудук. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – С. 78.
2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності» від 21.05.2012 № 428 / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/428-2012-%D0%BF#n12>
3. Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів / Міжнародний документ від 14.06.1983 (приєднання від 17.05.2002) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_079](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_079)
4. Класифікація товарів – інструмент регулювання зовнішньоекономічної діяльності : Навчальний посібник / за заг. ред. Макаренка А.В. – Хмельницький: ІНТРАДА, 2009. – С. 10.
5. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI (редакція від 23.10.13) / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>



**Зуева Ольга Константиновна**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры налогов и налогообложения,  
Уфимский государственный авиационный технический университет,  
Россия, г. Уфа  
E-mail: ninufa@mail.ru

**Воронина Анжела Николаевна**

кандидат экономических наук,  
старший преподаватель кафедры математики,  
Уфимский государственный авиационный технический университет,  
Россия, г. Уфа  
E-mail: white-orchid@mail.ru

## **Формирование системы показателей оценки эффективности выездной контрольной работы налоговых органов на базе кластерного анализа**

*Аннотация: В работе проанализированы финансовые результаты выездной контрольной работы налоговых органов за период 2009-2010 гг. по республике Башкортостан. Рассмотрены методические аспекты оценивания эффективности выездных налоговых проверок. Предложены показатели оценивания эффективности выездной контрольной работы.*

*Ключевые слова: выездная налоговая проверка; анализ эффективности; оперативно-контрольная работа налоговых органов.*

*Annotation: In this article financial results of field inspection tests of tax authorities in the Republic of Bashkortostan for the period of 2009-2010 are being analyzed. Methodical aspects of efficiency estimation of field tax inspections are considered. Indicators of an assessment of field tax inspection efficiency are created.*

*Keywords: field tax inspection, estimation of efficiency of tax inspections, control tax administration.*

Оценка эффективности контрольной работы налоговых органов имеет первоочередное значение для многих аспектов управления, поскольку с ее помощью определяется правильность, обоснованность, результативность контрольных мероприятий. Система показателей оценки позволяет не только сделать вывод о качестве контрольных действий, но и выявить «узкие» места, которые в свою очередь, выступают потенциальными резервами повышения результативности.

Таким образом, целью данной работы является формирование системы показателей оценки эффективности выездных налоговых проверок (ВНП), на основе сопоставления соотношения трудозатрат и финансовых результатов контрольных действий и метода кластерного анализа

Исследованиям различных методик оценки эффективности контрольной работы налоговых органов посвящены работы Г.Н. Карташовой, Д.В. Куницына, Е.А. Кузьминой, М.С.Морозова, Р.Б. Ноздрачева, С.П.Опенышева, Е.В.Синицыной, Д.Г. Черника, А.Т. Щербинина и др. Однако, особенностью авторских исследований является усредненный подход, то есть классификация мероприятий осуществляется только по ви-

дам контрольных действий (камеральные, выездные) и их тематике (комплексная, в связи с ликвидацией и т.д.) Недостатком указанного подхода выступает то, что невозможно выделить и оценить внутренние факторы по каждому виду контрольных налоговых проверок, оказывающих негативное действие на конечный результат.

Базой настоящего исследования выступают данные выездных налоговых проверок межрайонной налоговой инспекции (НИ) г.Уфа за период 2009-2010 гг., приведенные в табл. 1.

Таблица 1

**Структура выездных налоговых проверок организаций  
за 2009-2010 гг. межрайонной НИ г. Уфа**

Вид выездной налоговой проверки	Количество, осуществ- ленных ВВП		Структура, осуществлен- ных ВВП, %	
	2009	2010	2009	2010
Комплексная и тематическая	40	41	46,5	80,4
Из них выявившие нарушения	37	40	–	–
По ликвидации	46	10	53,5	19,6
Из них выявившие нарушения	17	10	–	–
Всего	86	51	100,0	100,0

Данные табл. 1 показывают, что проверки, проводимые в связи с ликвидацией организации, являются в своем большинстве нерезультативными, что обуславливает резкое сокращение число указанных проверок в 2010 г.

Рассмотрим совокупность выездных налоговых проверок и построим их классификацию по суммам доначислений. Кластерный анализ финансовых результатов контрольной работы позволил выделить 7 основных групп ВВП.

1 группа – нерезультативные ВВП, то есть проверки, по результатам которых не было выявлено нарушений законодательства о налогах и сборах. Данная группа проверок – это наихудший вариант результативности контрольной работы налоговых органов, так как характеризуются пустой тратой фонда рабочего времени НИ, что говорит о нулевой эффективности работы.

2 группа – проверки, с суммами доначислений по всем видам налогов и сборов, включая пени и штрафные санкции, не превышающими 100 000 руб.

3 группа – проверки с суммами доначислений от 100 000 до 500 000 руб.

4 группа – ВВП, результативность по которым находится в пределах от 500 тыс. руб. до 1 млн руб.

5 группа – проверки, выявившие нарушения законодательства о налогах и сборах, повлекшие доначисления в сумме от 1 до 5 млн руб.

6 группа – ВВП, финансовая результативность которых составила от 5 до 10 млн руб.

7 группа – выездные налоговые проверки с максимальными суммами доначислений свыше 10 млн руб.

Распределение всей совокупности комплексных и тематических выездных налоговых проверок по финансовым результатам приведено в табл. 2.

Таблица 2

**Классификация комплексных ВВП межрайонной  
НИ г. Уфы по финансовым результатам**

Сумма доначислений по всем видам налогов (сборов), включая пени и нало- говые санкции	Удельный вес ВВП, %	Средняя сумма дона- числений в группе, руб.
0 руб. (ВВП, не выявившие нарушений)	4,9	0
0-100 тыс. руб.	40,7	20 540

100 -500 тыс. руб.	16,6	186 000
500 -1 000 тыс. руб.	0,0	–
1 000 -5 000 тыс. руб.	12,5	3 435 000
5 000 -10 000 тыс. руб.	11,8	7 343 000
Свыше 10 000 тыс. руб.	12,5	23 686 000
Итого	100	–

За период 2009-2010 гг. нерезультативные комплексные проверки по изучаемым районам составили 4,9%, что несколько превышает значение данного показателя в среднем по Республике Башкортостан. Наибольший удельный вес имеет второй кластер – выездные налоговые проверки с суммой доначислений, не превосходящей 100 тыс. руб. – 40,7% от общей совокупности. Удельный вес трех последних групп с наибольшими доначислениями примерно одинаков и составляет около 12%.

Следует обратить внимание на среднюю сумму доначислений во 2 группе, составляющую 20 540 руб., что говорит о том, что существенная доля мероприятий, вошедших в рассматриваемый кластер, характеризуется результативностью ниже 50 тыс. руб. Тем не менее, несмотря на небольшие суммы доначислений, преждевременно делать вывод о низкой эффективности выездных налоговых проверок, отнесенных к данному классу.

Один из наиболее важных выводов, доставляемых данными табл. 2, заключается в том, что совокупность выездных налоговых проверок по сумме доначислений является неоднородной. Следовательно, расчет каких-либо средних показателей в целом по совокупности проверок является статистически недостоверным и, как следствие, неинформативным.

В табл. 3 проанализируем результативность выездных налоговых проверок в связи с ликвидацией организации.

Таблица 3

### Классификация ВМП в связи с ликвидацией организации межрайонной НИ г. Уфы

Сумма доначислений по всем видам налогов (сборов), включая пени и налоговые санкции	Удельный вес ВМП, %	Средняя сумма доначислений в группе, руб.
0 руб. (ВМП, не выявившие нарушений)	51,8	0
0-100 тыс. руб.	34,7	22 873
100 -500 тыс. руб.	2,7	164 770
500 -1 000 тыс. руб.	5,4	612 890
1 000 -5 000 тыс. руб.	5,4	2 897 330
5 000 -10 000 тыс. руб.	–	–
Свыше 10 000 тыс. руб.	–	–
Итого	100	–

Представленная в табл. 3 совокупность также является неоднородной, что не позволяет оперировать средними величинами, исчисленными в целом по всем ответственными проверкам в связи с ликвидацией организации. Таким образом, пригодны для анализа только средние величины, рассчитанные по каждой группе. Более половины всех проверок (51,8%) явились нерезультативными и около 35% проверок характеризуются доначислениями не более 100 тыс. руб., при этом средняя сумма доначислений по данной группе даже несколько выше, чем при проведении комплексных проверок.

Сравнительный анализ распределений комплексных и проверок по ликвидации по финансовой результативности представлено на рис. 1.

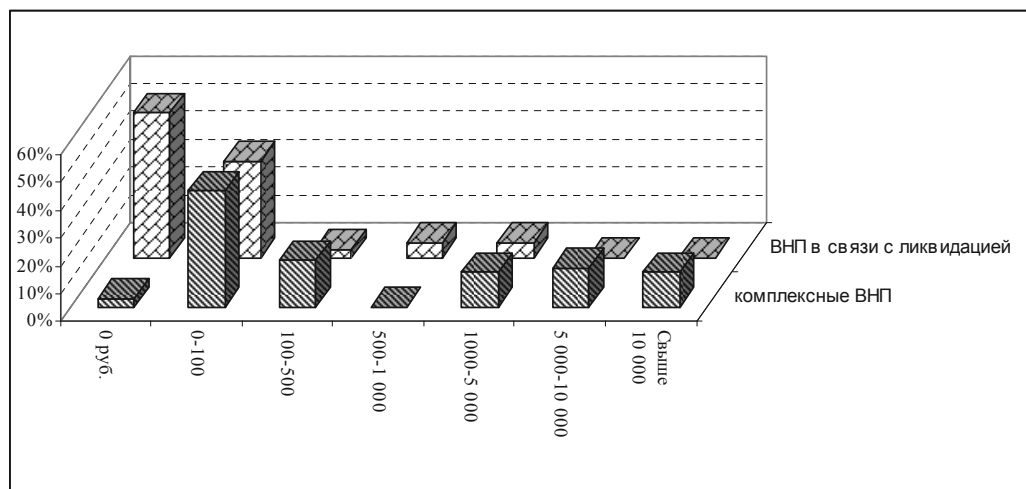


Рис. 1 Классификация ВНП по результативности, тыс. руб.

Для оценивания эффективности контрольной оперативной работы налоговых органов соотнесем трудозатраты на ее осуществление и суммы доначислений по итогам проверок в разрезе предложенной классификации (табл. 4).

Таблица 4

Трудозатраты на осуществление выездной контрольной работы

Группы ВНП по сумме доначислений по всем видам налогов (сборов), включая пени и налоговые санкции	Трудозатраты на осуществление контрольной работы, чел.-дн.	
	комплексные и тематические ВНП	ВНП в связи с ликвидацией организации
0 руб. (ВНП, не выявившие нарушений)	392	686
0-100 тыс. руб.	1494	682
100-500 тыс. руб.	1575	82
500-1 000 тыс. руб.	0	292
1 000-5 000 тыс. руб.	1472	298
5 000-10 000 тыс. руб.	2012	–
Свыше 10 000 тыс. руб.	932	–
Итого	7875	2040

Важно отметить тот факт, что на осуществление нерезультативных комплексных выездных проверок, составляющих 3% от общего числа проверок затрачено около 400 чел.-дн., на нерезультативные проверки по ликвидации организации (21,2% от общего числа ВНП) трудозатраты составили 686 чел.-дн. Таким образом, эффективность 1080 чел.-дн. или результативность годового фонда рабочего времени четырех инспекторов налоговой инспекции можно считать равной нулю.

В табл. 5 рассчитаны средние доначисления по итогам выездной контрольной работы в расчете на 1 чел.-день по различным видам проверок, как один из показателей эффективности контрольной работы.

Таблица 5

**Средние суммы доначислений в расчете на 1 чел.-день по итогам ВНП**

Группы ВНП по сумме доначислений по всем видам налогов (сборов), включая пени и налоговые санкции	Трудозатраты на осуществление контрольной работы, чел.-дн.	
	комплексные и тематические ВНП	ВНП в связи с ликвидацией организации
0 руб. (ВНП, не выявившие нарушений)	0	0
0-100 тыс. руб.	2370,20	300,10
100 -500 тыс. руб.	2246,88	2890,10
500 -1 000 тыс. руб.	29 450,73	2907,90
1 000 -5 000 тыс. руб.	–	13 987,65
5 000 -10 000 тыс. руб.	68 636,43	–
Свыше 10 000 тыс. руб.	348 969,62	–

Приведенные в табл. 5 расчеты показывают, что средние начисления по итогам контрольной работы в связи с ликвидацией организации на порядок меньше начислений контрольных комплексных проверок, что, несомненно, свидетельствует с пользой преимущественного планирования и проведения комплексных выездных налоговых проверок.

Отметим, что средние доначисления по комплексным проверкам, принадлежащим к 2 и 3 группам, равны, следовательно, результативность проверок, относящимся к указанным классам, может быть оценена как равная.

Наибольшие суммы доначислений по всем видам налогов и сборов, включая пени и штрафные санкции, в расчете на 1 чел.-день относятся к проверкам последней 7 группы. Можно ли в данном случае, выделенные проверки признать наиболее эффективными? Предполагается, что ответ на поставленный вопрос не так очевиден, как можно принять из предложенного выше анализа результативности контрольной работы.

Как показывают более ранние исследования авторов [1, 2], эффективность выездной контрольной работы существенным образом зависит от возможности взыскания доначисленных сумм и качеством предпроверочной экспертизы налогоплательщиков. Что, в свою очередь, обусловлено следующими факторами: сторнированной суммой по решению Арбитражного суда; соотношением суммы выявленных нарушений налогового законодательства и сумм налогов и сборов, уплаченных налогоплательщиком самостоятельно; имущественной самостоятельностью организации, выступающей обеспечением уплаты доначисленных платежей.

На основании вышесказанного, возможно сформировать ряд итоговых показателей эффективности выездных налоговых проверок, позволяющих комплексно подойти к вопросу оценивания результативности и дополняющих существующую на сегодняшний день совокупность показателей оценки эффективности [3].

Таблица 6

**Расчетные показатели оценки результативности выездной контрольной работы налоговых органов**

Показатель	Методика расчета
Сумма доначислений по налогам и сборам, включая пени и штрафные санкции, в расчете на 1 чел.-день, руб./чел.-дн.	Отношение сумм, подлежащих к уплате в бюджет по всем видам налогов и сборов, включая пени и штрафные санкции, по итогам ВНП к количеству чел.-дн., затраченных на осуществление выездной проверки

Сумма доначислений по налогам и сборам, включая пени и штрафные санкции, с учетом сумм, сторнированных по решению суда, в расчете на 1 чел.-день, руб./чел.-дн.	(Сумма подлежащая к уплате в бюджет по всем видам налогов и сборов, включая пени и штрафные санкции, по итогам ВНП – сумма, сторнированная решением арбитражного суда) / количество чел.-дней, затраченных на осуществление выездной проверки
Показатель дисциплинированности налогоплательщика	Отношение суммы, подлежащей к уплате в бюджет по всем видам налогов и сборов, включая пени и штрафные санкции, по итогам ВНП к сумме налоговых платежей, исчисленной и уплаченной налогоплательщиком самостоятельно
Показатель возможности взыскания сумм доначислений по итогам ВНП	Отношение суммы, подлежащей к уплате в бюджет по всем видам налогов и сборов, включая пени и штрафные санкции, по итогам ВНП к сумме основных фондов и активов проверяемой организации на момент осуществления ВНП
Показатель степени убедительности доказательной базы налоговых органов	Отношение суммы платежей, сторнированной решением арбитражного суда к сумме, подлежащей к уплате в бюджет по всем видам налогов и сборов, включая пени и штрафные санкции, по итогам ВНП
Показатель деловой активности налогоплательщика	Соотношение длин периодов отражения «нулевой» отчетности в общей продолжительности периода осуществления хозяйственной деятельности (к длине изучаемого периода, как правило, три последних года)

Проведенное исследование показывает, что наличие выявленных нарушений по результатам выездной проверки не может быть тождественным признанию ее эффективной. Можно выделить следующие причины:

- сумма доначислений по результатам ВНП не превосходит или незначительно превосходит затраты на организацию и проведение ВНП;
- сумма доначислений не может быть взыскана с налогоплательщика, поскольку организация неплатежеспособна,
- вынесено решение Арбитражного суда в пользу налогоплательщика, что свидетельствует о неубедительности доказательной базы налогового органа;
- сумма доначислений составляет небольшую долю (меньше 5%) от суммы налогов, исчисленной и уплаченной налогоплательщиком самостоятельно.
- величина соотношения доначислений и трудозатрат на проведение проверки: чем больше трудозатраты, тем больше должны быть сумма доначислений в расчете на 1 чел.-день.

На основании вышеизложенного можно сформулировать условия отнесения выездной налоговой проверки к классу эффективных:

1. затраты на проведение ВНП многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов, пеней и штрафов;
2. доначисленные суммы могут быть взысканы с налогоплательщика в силу его платежеспособности и обеспечения сумм имуществом предприятия,
3. наличие убедительной доказательной базы для дальнейшего представления в арбитражном суде.

В качестве направления дальнейших исследований авторы ставят задачу выработки системы критериев отнесения контрольных действий к классу эффективных

(неэффективных), а также формирование соответствующих показателей и критериев оценки эффективности для камеральной работы налоговых органов.

#### **Выводы**

1. Оценивание эффективности выездной контрольной работы налоговых органов требует комплексного подхода, основанного на всестороннем анализе результатов выездных налоговых проверок.

2. С целью углубленного изучения финансовой результативности ВВП предложен ряд расчетных показателей, способствующих оцениванию эффективности и результативности выездных контрольной работы.

#### **Список литературы:**

1. Аристархова М.К., Воронина А.Н. Совершенствование механизма управления реализацией налоговых проверок: Монография. Уфимск. гос. авиац. техн. ун-т. – Уфа: УГАТУ, 2011. – 258 с.

2. Аристархова М.К., Воронина А.Н. Классификация выездных налоговых проверок с помощью экспертно-статистического метода / Проблемы налогового планирования и администрирования: Материалы II Всероссийской научно-практической конференции – Тюмень, 2009.

3. Аристархова М.К., Воронина А.Н. Состояние методической базы оценки эффективности контрольной работы налоговых органов / Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: межвузовский сборник научных трудов с международным участием. Вып. 2. / Под ред. М.К. Аристарховой. – Уфа: УГАТУ, 2009. – 448с.

#### **Киреенко Анна Павловна**

доктор экономических наук, профессор,  
Байкальский государственный университет экономики и права,  
Россия, г. Иркутск  
E-mail: kireenko-ap@isea.ru

#### **Орлова Елена Николаевна**

кандидат экономических наук, доцент,  
Байкальский государственный университет экономики и права,  
Россия, г. Иркутск  
E-mail: OrlovaEN@isea.ru

## **Что влияет на эффективность налоговой системы – результаты деятельности налоговых органов или характеристики предпринимательской среды<sup>1</sup>**

1 Работа выполнена при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта № 597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально значимых расходов». (Номер госрегистрации в ФГАНУ ЦИТиС 01201458899).

Аннотация: В статье на основе межрегиональных сопоставлений данных налоговой статистики и социально экономических показателей исследуется влияние на эффективность налоговой системы непосредственно усилий налоговых органов, а также характеристик предпринимательской среды. Исследование проведено на примере субъектов Сибирского федерального округа. С помощью ранжирования регионов и корреляционного анализа показано, что различия в результатах налогового контроля имеют региональную специфику. Эта специфика не всегда связана с экономической дифференциацией регионов. Также показано, что существующая налоговая система практически не учитывает внутренние характеристики налогоплательщиков и их демографическую структуру. Сделан вывод о том, что неоднородность предпринимательской среды требует дифференцированного подхода к различным налогоплательщикам. Налоговая система будет функционировать эффективно, только в том случае, если она учитывает различия в предпринимательской среде, и все способы ведения экономической деятельности попадают под налогообложение в соответствии с результатами деятельности.

Ключевые слова: налоговая система, эффективность налоговой системы, налоговый контроль, эффективность налогового контроля, предпринимательская среда, межрегиональные сравнения, Сибирский федеральный округ, корреляционный анализ.

Annotation: The article reviews the impact of tax authorities and business environment features on the tax system efficiency based on inter-regional comparisons of tax statistics and socio-economic indicators. The research is conducted in the subjects of Siberian Federal District. Proceeding from ranking of regions and correlation analysis, it is shown that differences in the results of tax control are stipulated by regional specifics. Such specificity does not always relate to regional economic differentiation. It is also revealed that the current tax system hardly considers internal characteristics of taxpayers and their demographic structure. Therefore, it is concluded that heterogeneity of business environment requires a differentiated approach to different taxpayers. Provided that the tax system takes into account differences in business environment, and all economic activities become subjects to taxation in accordance with the results of such activities, the tax system will function effectively.

Keywords: tax system, tax system efficiency, tax control, tax control effectiveness, business environment, inter-regional comparisons, Siberian Federal District, correlation analysis.

На предыдущем налоговом симпозиуме подробно рассматривался вопрос эффективности деятельности налоговых органов.<sup>1</sup> Эффективность их деятельности оценивалась через соотношение результатов и затрат. Учитывая, что эффективность деятельности различных органов государственной власти становится популярной темой научных и практических исследований, возникает закономерный вопрос: насколько эта эффективность зависит собственно от усилий конкретных государственных органов и насколько она определяется характеристиками самой системы управления.

Рассматривая с этой точки зрения эффективность налоговой системы, на наш взгляд, необходимо выяснить, в какой степени эффективность зависит от результатов деятельности налоговых органов, а в какой степени от эффективности построения системы налогов и сборов.

Исследование влияния на эффективность деятельности налоговых органов было проведено путем сравнительного анализа результатов налогового контроля и показателей экономического положения регионов на примере субъектов Сибирского федерального округа (СФО). В показатели налогового контроля были включены как показатели контрольной работы налоговых органов (доначисления налогов, затраты на содержание налоговых органов), так показатели соблюдения налогового законодательства в целом (налоговые поступления, налоговая задолженность), доля расходов

1 Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – С. 203–212.



на содержание налоговых органов в налоговых доходах. Для характеристики экономического положения регионов были проанализированы: уровень валового регионального продукта (ВРП) на душу населения, доля экспорта в ВРП, данные о динамике убыточных организаций в регионах, баланс межбюджетных финансовых потоков.

Все указанные данные были проанализированы за 6 лет (2006–2011 гг.), данные о затратах на содержание налоговых органов и баланс финансовых потоков за 3 года. По средним показателям был построен рейтинг регионов СФО (табл.1). Каждому субъекту были присвоены баллы в зависимости от его позиции по каждому из показателей. Лучший показатель единица, худший – 12.

Таблица 1

**Ранжирование регионов СФО в соответствии с показателями  
налогового регулирования и контроля**

Показатель	Красноярский край	Томская область	Иркутская область	Кемеровская область	Омская область	Новосибирская область	Республика Хакасия	Республика Бурятия	Забайкальский край	Алтайский край	Республика Алтай	Республика Тыва
Отношение ВРП на душу населения к среднему значению по СФО (в среднем за 2006-2011 гг.)	1	2	3	3	4	5	6	7	7	8	9	10
Доля экспорта в валовом региональном продукте	3	8	4	2	5	7	1	6	10	9	11	12
Налоговая нагрузка (в среднем за 2006-2011 гг.)	5	1	7	6	4	3	11	8	9	10	4	12
Доля задолженности по налогам и сборам в фактических налоговых поступлениях (в среднем за 2006-2011 гг.)	5	1	9	8	3	6	4	2	12	10	7	11
Доля недоимки в задолженности (в среднем за 2006-2011 гг.)	10	3	8	5	2	7	11	1	12	6	9	4
Доля убыточных организаций в общем количестве организаций	3	8	4	7	9	2	5	5	11	1	6	10
Отношение дополнительных начислений к налоговым поступлениям (в среднем за 2006-2011 гг.)	3	1	8	5	2	6	7	4	12	10	9	11
Налоговые поступления на 1 руб. затрат (в среднем за 2010-2012 гг.)	3	1	6	4	2	5	10	9	8	7	11	12
Бюджетная эффективность налоговых льгот	6	5	5	6	1	6	4	2	7	6	4	3
Баланс прямых и обратных финансовых потоков	2	1	6	5	4	3	7	11	10	12	8	9

Проведенный анализ показателей, характеризующих состояние налогового контроля в субъектах СФО, и построенный рейтинг субъектов позволили сделать вывод о том, что деятельность налоговых органов имеет региональную специфику. Статистические данные об итогах налогового контроля в региональном разрезе показывают наличие существенных различий. Во многих случаях регионы с похожей эко-

номической ситуацией демонстрируют резкие различия в результатах контрольной работы налоговых органов, которые не объясняются объективными факторами, а определяются усилиями и особенностями деятельности органов государственной власти и управления. То есть эффективность налоговой системы в значительной степени зависит от результатов деятельности налоговых органов.

Следующий этап исследования посвящен оценке влияния на эффективность самой системы налогов и сборов. Исходной предпосылкой является предположение о том, что налоговая система будет функционировать эффективно, если она построена с учетом многообразия предпринимательской среды и все способы ведения экономической деятельности одинаково попадают под налогообложение.

В отечественной экономической литературе взаимодействие налоговой системы и предпринимательской среды практически не рассматривается, так как считается, что хозяйствующие субъекты должны регулировать свою деятельность в зависимости от изменений в налоговой системе, а не наоборот. В публикациях на эту тему рассматриваются в основном два аспекта проблемы: как правильно вести учет и рассчитывать налоги или как организовать деятельность, чтобы их минимизировать, то есть рассматривается не взаимодействие, а одностороннее воздействие налоговой системы на предпринимательскую среду. Между тем, налоговая система и предпринимательская среда находятся в сложном и многостороннем взаимодействии, проследить которое от начала до конца достаточно сложно. На наш взгляд, можно выделить, по крайней мере, два уровня такого взаимодействия (рис.1).



**Рис. 1. Взаимодействие налоговой системы и предпринимательской среды**

Взаимодействие налоговой системы и предпринимательской среды представляет собой взаимообусловленное изменение их характеристик. С нашей точки зрения,

которая неоднократно высказывалась ранее,<sup>1</sup> если налоговая система не учитывает характеристики предпринимательской среды, то она не сможет функционировать эффективно, несмотря на усилия налоговых органов.

Выделим характеристики предпринимательской среды, изменение которых может оказывать влияние на налоговую систему.

В теории и практике менеджмента существуют разнообразные классификации предприятий по таким признакам как: отраслевая принадлежность, форма собственности; состав и количество учредителей; численность персонала и объем оборота; формы ответственности и организационно-правовой статус. Однако большинство указанных признаков не оказывают влияния на налоговую систему. С позиций налогообложения предпринимательская среда – это индивидуальные предприниматели и предприятия, имеющие какие-либо обязанности в сфере налогообложения (налогоплательщики). Можно выделить несколько характеристик налогоплательщиков, оказывающих влияние на формирование их налоговых обязательств, а также на возможности налоговых органов по контролю за исполнением налогового законодательства: внутренние характеристики налогоплательщиков (форма организации; сложность организации; автономность организации), а также соотношение различных групп налогоплательщиков в общей совокупности налогоплательщиков. В качестве отдельных групп налогоплательщиков можно выделить предприятия (крупные, средние, малые и микро), а также индивидуальных предпринимателей. Соотношение различных групп налогоплательщиков также обозначается как демографическая структура.<sup>2</sup>

По аналогии с первой частью исследования, рассмотрим особенности структуры налогоплательщиков по регионам СФО, и сравним данные с показателями, характеризующими экономическое положение регионов и результаты налогового контроля. В первую очередь был проведен анализ состава плательщиков в расчете на 1000 человек населения. Поскольку статистика по средним предприятиям начала вестись с 2008 года, расчеты были проведены за 5 лет – с 2008 г. по 2012 г. (рис.2).

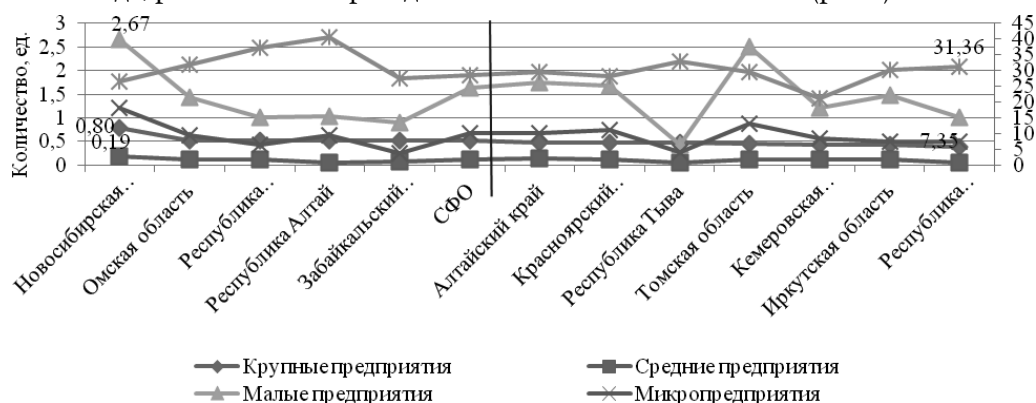


Рис. 2. Количество налогоплательщиков по видам в расчете на 1000 чел. населения по субъектам СФО в среднем за 2008-2012 гг.<sup>3</sup>

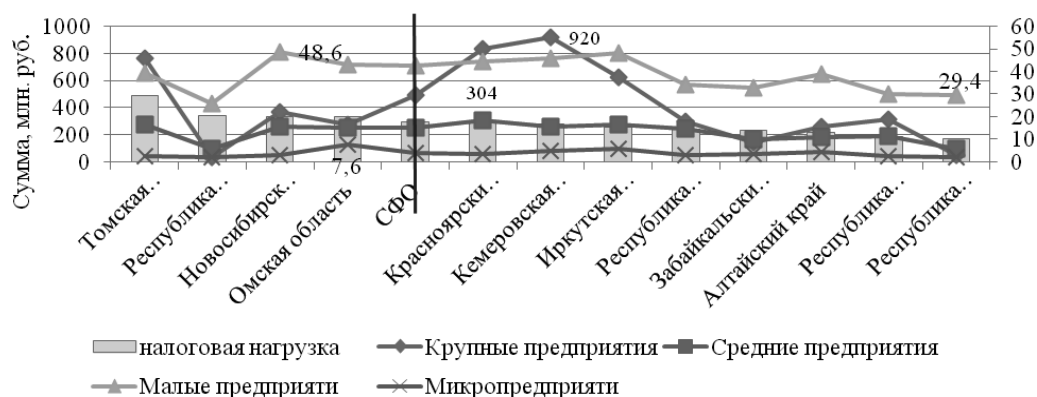
1 Киреенко А.П. Проблемы оценки эффективности работы налоговых органов / А.П. Киреенко // Регион: экономика и социология. – 2004. – № 3. – С. 68–85.

Киреенко А.П. Взаимодействие с предпринимательской средой как условие эффективного функционирования налоговой системы / А.П. Киреенко // Регион: экономика и социология. – 2005. – № 2. – С. 185–196.

2 Демографическая структура организаций рассматривается статистикой как характеристика численности и состава (структуры) предприятий или группы предприятий, функционирующих в данное время на данной территории и в данных экономических условиях.

3 Налоговая статистика, доступная в настоящее время широкому кругу пользователей, не содержит информации о количестве организаций-налогоплательщиков в зависимости от их размера.

Сравнение данных о концентрации плательщиков и величиной налоговой нагрузки говорит об отсутствии прямой зависимости. Так, в регионах с относительно высокой концентрацией крупных и средних предприятий (Республика Хакасия и Алтайский край), налоговая нагрузка существенно ниже средней и выше среднего по СФО расходы на содержание налоговых органов. В регионах – лидерах по количеству крупных и средних предприятий – Новосибирской и Омской областях налоговая нагрузка совпадает, однако расходы в Новосибирской области находятся на уровне СФО, а в Омской области – существенно ниже среднего уровня. Для более детального был рассмотрен показатель оборота в расчете на 1 предприятие (рис.3), который также продемонстрировал отсутствие зависимости с налоговой нагрузкой: в Кемеровской области и Красноярском крае налоговая нагрузка находится на уровне средней по СФО, в то время как в Республике Алтай с наименьшим оборотом в расчете на 1 предприятие – она выше среднего.



**Рис.3. Оборот организаций в расчете на 1 предприятие и налоговая нагрузка по субъектам СФО в среднем за 5 лет (2008-2012 гг.), млн. руб.<sup>1</sup>**

Проведенный статистический анализ демонстрирует отсутствие зависимости налоговой нагрузки от структуры налогоплательщиков, что может говорить о влиянии на суммы налоговых обязательств внутренних характеристик налогоплательщиков, не учитываемых налоговой системой. Данный факт также подтверждает ранжиро-

В этой связи сведения о количестве индивидуальных предпринимателей приведены на основании данных налоговой статистики – форма 1-ИП «Сведения о работе по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств», а сведения о количестве средних, малых и микропредприятий – на основе данных государственной статистики: Малое и среднее предпринимательство в России. 2013: Стат.сб./ Росстат. - М., 2013. – 124 с.; Малое и среднее предпринимательство в России. 2010: Стат.сб./ Росстат. - М., 2010. – 172 с.; Малое и среднее предпринимательство в России. 2009: Стат.сб./ Росстат. - М., 2009. – 151 с. Количество крупных предприятий определено расчетным путем, как разность между общим количеством крупных и средних организаций нефинансового сектора (по данным Единой межведомственной информационно-статистической системы [электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.fedstat.ru/indicators/start.do>) и количеством средних предприятий.

1 Рассчитано на основе данных Росстата: Малое и среднее предпринимательство в России. 2013: Стат.сб./ Росстат. - М., 2013. – 124 с.; Малое и среднее предпринимательство в России. 2010: Стат.сб./ Росстат. - М., 2010. – 172 с.; Малое и среднее предпринимательство в России. 2009: Стат.сб./ Росстат. - М., 2009. – 151 с.; статистические бюллетени «Структура и основные показатели деятельности хозяйствующих субъектов (без субъектов малого предпринимательства)» за 2008-2012 гг. [электронный ресурс] Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1272015800016](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1272015800016).

вание регионов в зависимости от суммы начисленных налогов в расчете на 1 налогоплательщика (рис.4).

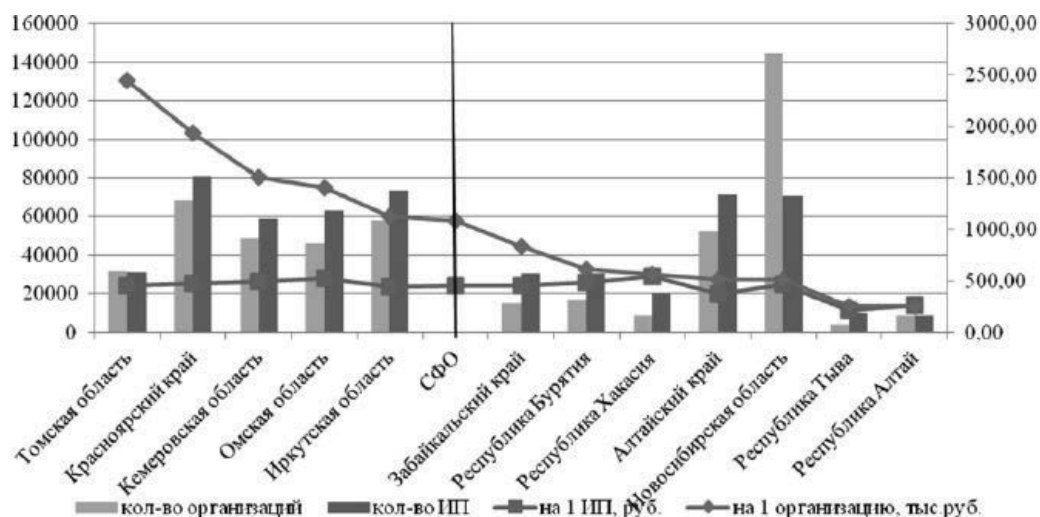


Рис. 4. Сумма налогов в расчете на 1 плательщика по субъектам СФО в среднем за 5 лет (2008-2012 гг.)<sup>1</sup>

В ряде регионов с достаточно высокой концентрацией плательщиков (Алтайский край, Новосибирская область) сумма налогов в расчете на один хозяйствующий субъект ниже средней по округу в целом.

Для более наглядного представления полученных результатов был проведен корреляционный анализ показателей, характеризующих налоговый контроль и экономическое положение регионов и характеристик предпринимательской среды (налогоплательщиков) в субъектах СФО за период 2008-2012 гг. (табл.2).

Таблица 2

Матрица корреляционной зависимости показателей, характеризующих результаты налогового контроля в субъектах СФО

Показатель	Отношение дополнительно начисленных платежей к фактическим налоговым поступлениям	Налоговые поступления в ВРП (налоговая нагрузка)	Отношение задолженности по налогам и сборам к фактическим налоговым поступлениям
Уд. вес крупных организаций, % ВРП на душу к ср. значению по округу	0,76 -0,72	-0,64 0,52	0,74 -0,33
Оборот в расчете на 1 среднее предприятие, млн. руб.	-0,72	0,42	-0,39

1 Рассчитано на основе данных статистической налоговой отчетности: № 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации», № 5-МН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам».

Прим.: При расчете суммы начисленных налогов, приходящихся на одну организацию – налогоплательщика, в виду отсутствия информации не исключены суммы НДС, акцизов, платежей за пользование природными ресурсами, подлежащими уплате индивидуальными предпринимателями.

Сумма начисленных налогов в расчете на 1 зарегистрированную организацию, тыс. руб.	-0,66	0,65	-0,25
Оборот в расчете на 1 крупное предприятие, млн. руб.	-0,66	0,39	-0,38
Налоговые поступления в ВРП	-0,59	1	-0,33
Уд. вес микропредприятий, %	-0,57	0,33	-0,80
Сумма начисленных налогов в расчете на одного ИП, руб.	-0,51	0,15	-0,16
Уд. вес средних организаций, %	0,5	-0,54	0,63
Оборот в расчете на 1 малое предприятие, млн. руб.	-0,47	0,29	-0,26
Уд. вес убыточных предприятий, %	0,45	-0,12	0,67
Кол-во зарегистрированных коммерческих организаций на 1000 чел. населения	-0,31	0,59	-0,32
Оборот в расчете на 1 микропредприятие, млн. руб.	-0,17	0,07	-0,03
Выручка в расчете на 1 ИП, млн. руб.	-0,14	-0,13	0,20
Кол-во ИП на 1000 чел. населения	0,11	-0,10	-0,17
Уд. вес малых предприятий, %	0,09	0,15	0,41

Проведение корреляционного анализа показателей, характеризующих результаты налогового контроля и между которыми, на первый взгляд, должна существовать линейная функциональная зависимость, дает не однозначные результаты. Если принять во внимание традиционный подход к интерпретации полученных результатов (до 0,2 – очень слабая корреляция, до 0,5 – слабая, до 0,7 – средняя, до 0,9 – высокая, свыше 0,9 – очень высокая), то высокая прямая зависимость наблюдается между дополнительными начислениями, задолженностью по налогам и сборам и удельным весом крупных организаций (что свидетельствует о приоритете проведения проверок в отношении крупных налогоплательщиков, а также их роли в формировании задолженности).

С другой стороны, сосредоточение на крупных налогоплательщиках, обеспечивающее достижение более высоких результатов, приводит к тому, что из сферы налогового контроля выпадает малый бизнес. Как показывает проведенный анализ, имеется очень слабая зависимость между показателями налогового контроля и показателями деятельности микропредприятий (по обороту в расчете на одно предприятие -0,17) и индивидуальных предпринимателей (с показателем выручки – -0,14, количеством предпринимателей на 1000 человек населения – 0,11). Аналогичные результаты дает и корреляция с показателями, характеризующими налоговую нагрузку и задолженность по налогам и сборам. При этом количество зарегистрированных индивидуальных предпринимателей за анализируемый период в СФО сопоставимо с количеством всех зарегистрированных организаций (включая государственный сектор), а в ряде субъектов существенно превышает их число (в Республике Тыва – в 2,8 раза, Республике Хакасия – 2,3 раза, Забайкальском крае – 2 раза, Республике Бурятия – 1,8 раза).

Следует признать, что представленный анализ пока носит фрагментарный характер, так как за рамками исследования остались некоторые характеристики налогоплательщиков, а анализ проведен только по данным одного федерального округа. Однако даже такой предварительный анализ позволяет сделать вывод о том, что существующая налоговая система практически игнорирует неоднородность предпринимательской среды, что приводит к тому, что налоговые органы не могут эффек-

тивно бороться с уклонением от уплаты налогов. Игнорирование значительных отличий между характеристиками налогоплательщиков в каждом сегменте неизбежно ведет к снижению эффективности налоговой системы. Поэтому, для успешного развития налоговой системы, необходимо учитывать тенденции в развитии предпринимательской среды, происходящие в настоящее время и изменения, которые будут определять эти формы в будущем.

#### Литература

1. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013.
2. Киреенко А.П. Проблемы оценки эффективности работы налоговых органов / А.П. Киреенко // Регион: экономика и социология. – 2004. – № 3.
3. Киреенко А.П. Взаимодействие с предпринимательской средой как условие эффективного функционирования налоговой системы / А.П. Киреенко // Регион: экономика и социология. – 2005. – № 2.
4. Малое и среднее предпринимательство в России. 2013: Стат.сб. / Росстат. – М., 2013.
5. Малое и среднее предпринимательство в России. 2010: Стат.сб. / Росстат. – М., 2010.
6. Малое и среднее предпринимательство в России. 2009: Стат.сб. / Росстат. – М., 2009.

#### Коляда Татьяна Анатольевна

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры финансов, Национальный университет  
государственной налоговой службы Украины  
Украина, г. Ирпень  
E-mail: t\_kolyada@mail.ru

## Определение тенденций в структуре и составе доходов бюджета, как необходимая предпосылка формирования бюджетной стратегии государства

*Аннотация: В статье определены тенденции изменений в составе и структуре доходов бюджета, выявлены факторы, что их повлекли, обоснована необходимость разработки бюджетной стратегии государства из-за существования угрозы стойкости и сбалансированности бюджета в условиях неблагоприятных долгосрочных тенденций посткризисного развития экономики.*

*Ключевые слова: структура и состав доходов бюджета, налоговые поступления, бюджетная стратегия, бюджетно-налоговый механизм.*

*Annotation: The article identifies trends and changes in the structure of budget incomes, identified factors that caused them, the necessity of the development strategy of the state budget due to the existence of the threat of resistance and balance the budget in terms of unfavorable long-term trends of post-crisis development of the economy.*

*Keywords: structure and composition of budget incomes, tax revenues, budgetary strategy, budgetary-tax mechanism.*

**Постановка проблемы.** Системный кризис 2008-2010 годов выявил несоответствие доминирующей экономической доктрины развития контурам посткризисного мира, а также довел недостаточную эффективность существующих инструментов и механизмов государственного регулирования экономики, в том числе и бюджетно-налоговых. В условиях неблагоприятных долгосрочных тенденций, которые усилились в посткризисный период развития экономики, и из-за существования угрозы стойкости бюджета возникла необходимость введения нового инструмента управления государственными финансами – бюджетной стратегии. В первую очередь, это связано с негативными демографическими изменениями, которые имеют свое проявление в увеличении удельного веса людей преклонного возраста в структуре населения большинства стран мира, и повлекут в будущем рост бюджетных расходов на социальные потребности и сделают финансовые позиции государств неустойчивыми. В сочетании с хроническими бюджетными дефицитами и высоким уровнем государственного долга, уплотнением динамики колебаний экономических циклов, отмеченные тенденции вынуждают правительства стран увеличивать налоговую нагрузку и/или сокращать объемы предоставления гарантированных государством общественных услуг и благ.

Целью разработки бюджетной стратегии является определение объемов доходов бюджета и их структуры, установление предельных границ расходов по основным направлениям с учетом приоритетов и целей социально-экономического развития государства, поэтому прогнозирование поступлений в бюджет можно считать определяющим параметром для составления прогноза бюджета с позиции полноты охвата доходных источников и реалистичности их оценки.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Среди современных украинских ученых весомый вклад в исследование вопросов становления и развития бюджетного прогнозирования и планирования внесли В.Ф. Беседин, В.М. Геець, Б.Е. Грабовецкий, Б.Е. Кваснюк, И.В. Крючкова, И.Г. Лукьяненко, М.Т. Пашута, О.И. Черняк и другие; определение направлений усовершенствования бюджетно-налоговой политики и реформирования налоговой системы в контексте увеличения доходов бюджета – Н.Я. Азаров, О.И. Амоша, В.П. Вишневский, С.С. Гасанов, Т.И. Ефименко, Ю.Б. Иванов, А.И. Крысоватый, В.П. Кудряшов, М.П. Кучерявенко, И.О. Лунина, Ц.Г. Огонь, В.М. Опарин, А.М. Соколовская, Л.Л. Тарангул, С.И. Юрий, Ф.О. Ярошенко и другие.

Среди российских ученых, которые занимаются вопросами бюджетного прогнозирования, необходимо отметить А.М. Волкова, В.А. Галанова, Л.П. Евстигнееву, В.С. Павлова, Г.Б. Поляка, Г.Я. Шахову и других.

**Нерешенные части проблемы.** Отдавая должное научным работам ученых по данной проблематике, следует отметить, что в современной экономической науке вне поля зрения исследователей осталась проблема выявления тенденций и закономерностей изменений в структуре и составе доходов бюджета, в том числе и налоговых поступлений, которые непосредственно влияют на объем государственных расходов, особенно в условиях ограниченного доступа к кредитным ресурсам из-за угрожающего размера государственного долга в период посткризисного развития экономики.

Целью исследования является выявление тенденций и закономерностей изменений в составе и структуре доходов бюджета как необходимой предпосылки формирования эффективной бюджетной стратегии государства.

**Основные результаты исследования.** На макроуровне обобщающим показателем, который характеризует формирование бюджета, в мировой практике принято считать соотношение объемов доходов бюджета, включая их налоговую составляющую, и ВВП. Этот показатель демонстрирует, какая часть валового внутреннего продукта в процессе перераспределения доходов остается в государственном секторе в



виде доходов бюджета. Т.И. Ефименко считает, что соблюдение оптимального соотношения «бюджетные доходы – ВВП» важно для формирования условий постоянного экономического роста. Поэтому доля доходов бюджета в ВВП должна быть достаточно высокой, но не настолько, чтобы тормозить развитие и проведение структурных реформ [1, с.73].

Рост налоговой и бюджетной нагрузки в Украине в течение последнего десятилетия (Табл. 1.) не позволяет достичь конкурентных преимуществ экономике страны, компенсировать ее технологическое и институциональное отставание, и фактически консервирует неразвитость рынков, их слабую интеграцию в международное разделение труда и мировую торговлю. Кроме того, выполнение налоговой системой собственных функций осуществляется в условиях высокой зависимости поступлений в бюджет не только от циклов экономической активности (как во всех странах с рыночной экономикой), но и от текущей конъюнктуры мировых рынков относительно стоимости сырья и энергоносителей, состояния международной финансовой системы и тому подобное. Учитывая, что в себестоимости отечественной продукции значительную часть занимают расходы на импортные энергоносители, что приводит к потере их конкурентных преимуществ и недополучению прибылей, и, в конечном итоге, провоцирует уменьшение объемов налоговых поступлений в бюджеты разных уровней.

Таблица 1

## Налоговая и бюджетная нагрузка на экономику Украины, % к ВВП

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Налоговые поступления в бюджет (налоговая нагрузка)	18,3	22,2	23,1	22,4	23,9	22,7	21,4	25,5	25,6
Доходы консолидированного бюджета	26,5	30,4	31,6	30,8	31,3	31,6	33,7	30,3	31,7
Расходы консолидированного бюджета (бюджетная нагрузка)	29,7	32,2	32,3	31,9	32,6	33,6	39,9	31,7	35,0
Справочно: Темпы изменения ВВП, в % к предыдущему году	12,1	2,7	7,3	7,9	2,3	-14,8	4,1	5,2	0,2

Источник: рассчитано автором по данным Министерства финансов Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.ua>

Сам по себе факт роста налоговой нагрузки не является угрожающим, поскольку увеличение доли налоговых поступлений в ВВП свидетельствует о повышении фискальной эффективности налоговой системы. В большинстве стран с развитой рыночной экономикой показатели, характеризующие налоговую нагрузку сопоставимы. С целью сравнения показателей, которые характеризуют государственные финансы Украины и развитых стран, необходимо отметить, что единый социальный взнос не учитывается при определении налоговой нагрузки в Украине, что несколько искажает этот показатель в сторону уменьшения.

Если обратиться к мировому опыту, то доля всех налоговых поступлений в ВВП по некоторым странам мира составляет: США – 30%, Японии – 31%, Канаде – 37%, Германии – 38%, Великобритании – 37%, Франции – 44%, Италии – 40%. Лидерами являются Дания (51,7% в ВВП), Швеция (50,2%) и Бельгия (45,9%) [2, с.23]. Значительный размах значений показателей свидетельствует, что каждая из этих стран строит систему налогообложения в соответствии со своими внутренними экономическими условиями, учитывая ее влияние на производство и объемы ВВП. Вместе с этим прослеживается и общая характеристика – значительная доля налогов в ВВП во всех государствах

с развитой рыночной экономикой, а значит существенная роль государства в перераспределении доходов в этих странах.

Состояние развития экономики Украины не дает возможность сделать вывод о чрезмерном налоговом прессе, исходя только из отмеченных показателей. Однако утверждать однозначно, что существуют резервы увеличения налоговой нагрузки на экономику страны, и, как следствие, увеличение расходной части бюджета, нет оснований. Речь идет лишь об оптимизации структуры налоговых поступлений в бюджет и на этой основе повышения фискальной эффективности налоговой системы государства.

Тренд роста номинального ВВП достиг своего максимума в 2006 и 2007 годах без значительного усиления фискальной нагрузки на налогоплательщиков. Невзирая на негативное влияние мирового финансового кризиса на экономику страны, правительству удалось удержать налоговое давление на определенном уровне в пределах 22-24% от ВВП. Лишь после введения Налогового кодекса в 2011 году состоялся существенный рост фискальной нагрузки на налогоплательщиков (см. Табл. 2). Начался процесс фискализации государственных финансов, уменьшения части неналоговых поступлений в структуре доходов бюджета.

Значительное падение темпов прироста ВВП в 2009 году (почти на 15%) не удалось компенсировать в Украине в течение последующих лет. Фактически можно вести речь о рецессии в экономике, поскольку по результатам 2013 года предварительно объявлено о росте ВВП на нулевом уровне. Хотя правительству и удалось удержать налоговую нагрузку на уровне 25,5% от ВВП, однако из-за роста государственных расходов на финансирование социальных программ и стимулирование экономики за счет государственных заимствований произошло существенное увеличение бюджетной нагрузки.

Последние экономические и фискальные тенденции в стране выдвинули на передний план проблему фискального напряжения. Поскольку почти 80% доходов сводного бюджета формируется за счет налоговых поступлений (Табл. 2). Соответственно, произошел рост удельного веса налоговой составляющей, как в доходах бюджета, так и в ВВП, с одновременным увеличением неналоговых поступлений.

Таблица 2

## Структура доходов сводного бюджета Украины, %

	2009	2010	2011	2012	3 кв. 2013
Доходы	100	100	100	100	100
Налоговые поступления	72,1	74,6	84,0	80,9	80,5
– налог на доходы физических лиц	15,4	16,2	15,2	15,3	16,1
– налог на прибыль предприятий	11,5	12,8	13,8	12,5	13,1
– сборы за специальное использование природных ресурсов	3,9	4,0	3,7	3,9	6,6
– налог на добавленную стоимость	29,3	27,5	32,7	31,2	28,8
– акцизный налог	7,5	9,0	8,5	8,6	6,6
– налоги на международную торговлю и внешние операции	2,4	2,9	2,9	3,0	3,0
– рентная плата, сборы на топливно-энергетические ресурсы	–	–	5,3	3,9	1,4
– другие налоговые поступления	2,1	2,2	1,9	2,5	4,9
Неналоговые поступления	25,6	23,4	15,0	18,2	18,9
Доходы от операций с капиталом	1,3	1,0	0,6	0,7	0,3
Целевые фонды	0,8	0,9	0,3	0,2	0,2
Другие поступления	0,2	0,1	0,1	0,0	0,1

Источник: рассчитано автором по данным Министерства финансов Украины ([www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua))

Существенным изменением в структуре доходов сводного бюджета стало уменьшение доли налоговых поступлений в 2012 году и закрепление этого тренда в 2013 году. Такая динамика в структуре связана с ростом доли неналоговых поступлений,

в первую очередь, за счет увеличения объемов средств, перечисленных Национальным банком Украины в бюджет в соответствии с Законом Украины «О Национальном банке Украины», которые входят в состав неналоговых поступлений [3].

Изменения, произошедшие в структуре налоговых поступлений в бюджет связаны, в частности, с уменьшением ставки налога на прибыль предприятий с 23% до 21% в 2012 году, уменьшением ставок на некоторые подакцизные товары, а также изменением ставок налогов на внешнеэкономические операции из-за введения в действие с 1 июня 2012 года нового Таможенного кодекса Украины.

Среди последних тенденций в изменении структуры доходов сводного бюджета Украины необходимо выделить также уменьшение удельного веса поступлений от администрирования налога на добавленную стоимость, рентной платы и сборов на топливно-энергетические ресурсы, что свидетельствует о сокращении объемов потребительского рынка внутри страны из-за посткризисных трансформаций и ограничения использования для транзита отечественных газотранспортных магистралей и трубопроводов, а также уменьшения потребления энергоресурсов в стране.

Для окончательного вывода относительно фискальной эффективности налоговой системы необходимо исследовать структуру доходов сводного бюджета Украины в % к ВВП (Табл. 3).

Таблица 3

**Структура доходной части сводного бюджета Украины, в % к ВВП**

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Доходы	26,5	30,4	31,6	30,5	31,3	31,6	29,0	30,3	31,7
Налоговые поступления	18,3	22,2	23,1	22,4	23,9	22,7	21,2	25,5	25,6
– налог на прибыль предприятий	4,7	5,5	4,9	4,8	5,1	4,6	3,7	4,2	4,0
– налог на доходы физических лиц	3,8	4,1	4,2	4,9	4,8	4,8	4,7	4,6	4,8
– налог на добавленную стоимость	4,8	8,0	9,4	8,3	9,7	9,2	7,9	9,9	9,9
– акцизный налог	1,9	1,9	1,6	1,5	1,3	2,4	2,5	0,6	2,7
– другие налоги	3,1	3,6	3,3	3,1	3,0	1,7	2,4	6,2	4,2
Неналоговые поступления	7,1	7,5	7,5	6,8	6,4	8,1	6,1	4,5	4,8
Целевые фонды	0,2	0,3	0,4	0,5	0,3	0,3	0,3	0,1	0,1
Другие доходы	0,9	0,4	0,6	0,8	0,7	0,5	1,4	0,2	0

Источник: рассчитано автором по данным Министерства финансов Украины ([www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua))

Как свидетельствуют приведенные данные, процесс роста фискальной эффективности налоговой системы не синхронизирован с равномерным увеличением доли основных бюджетообразующих налогов, что можно рассматривать как негативный фактор. В частности, состоялся значительный рост удельного веса налога на добавленную стоимость относительно ВВП почти вдвое – с 4,8% в 2004 году до 9,9% в 2012 году. Такой широкий диапазон колебаний доли НДС в доходах бюджета можно объяснить, как расширением базы налогообложения, так и стремительным накоплением невозмещенных сумм этого налога.

Кроме того, высокий уровень неналоговых доходов свидетельствует о существовании серьезных проблем при аккумулировании финансовых ресурсов, налоговых поступлений не хватает, а для введения новых налогов или повышения ставок налогов не существует резервов. Поэтому государство и использует альтернативные методы наполнения бюджета. Оптимальной величиной неналоговых платежей считается 2% от ВВП [4, с.67]. Именно в значительной волатильности показателей удельного веса налоговых и неналоговых поступлений в бюджет кроется причина несогласованности бюджетных и налоговых политик государства. Таким образом, поскольку про-

исходят существенные колебания значений показателей удельного веса составных структурных элементов доходной части бюджета в ВВП, вести речь о реальной фискальной эффективности налоговой системы Украины на современном этапе нет достаточных оснований.

Изменения, которые состоялись в системе налогообложения и механизме администрирования налогов в течение прошлых лет, были не на пользу экономического роста, в том числе и из-за неэффективного перераспределения бюджетных средств, хотя и привели к увеличению налоговых поступлений в бюджет. Кроме того, значительный рост в течение последних лет бюджетного дефицита и покрытия его за счет заимствований является крайне опасной тенденцией. В течение 2007-2012 гг. преимущество при финансировании государственного бюджета предоставлялось заимствованиям, как внешним, так внутренним. В частности, удельный вес заимствований в 2007 году составил 1,4% от ВВП, в 2008 году – 3,5%, в 2009 году – 10,6%, в 2010 году – 11,4%, в 2011 году – 6,2%, в 2012 году – 7,8% от ВВП [5, с.35]. При этом основным источником финансирования в 2010-2012 гг. были внутренние заимствования, которые составили соответственно 55,8%; 57,9% и 54,7% в общей структуре источников финансирования дефицита бюджета.

Таким образом, значительный диапазон колебания удельного веса отдельных видов доходов в структуре доходов сводного бюджета и проблематичность определения общего тренда изменения их доли в ВВП создают определенные трудности для применения формализованного подхода с целью разработки долгосрочных бюджетных прогнозов. Поскольку объем доходов прогнозируют, исходя из предположения, что в долгосрочном периоде продлится текущая фискальная политика, и общая сумма доходов бюджета будет составлять определенный установленный процент от ВВП.

**Выводы.** В данное время в Украине происходит активная модернизация механизма бюджетно-налогового регулирования и обновления его инструментов с целью преодоления посткризисных дисбалансов, перехода к устойчивому развитию экономики и закладке фундамента для ее роста, однако комплексная система для этого еще не создана. В Украине необходимо построение экономики на рыночном фундаменте с действенными и эффективными механизмами ее государственного регулирования, прежде всего, экономическими методами, среди которых особенно важная роль принадлежит фискальным инструментам.

Поэтому разработка бюджетной стратегии как одного из наиболее эффективных инструментов бюджетно-налогового регулирования экономики Украины в современных условиях будет способствовать усовершенствованию процесса формирования доходов бюджета, определения пределов бюджетных расходов и принятию взвешенных управленческих решений в сфере государственных финансов относительно сбалансирования бюджета на долгосрочную перспективу.

**Перспективы дальнейших разработок в данном направлении.** Учитывая, что налоговые поступления составляют более 80% от общей суммы доходов сводного бюджета и формируются, в основном, за счет 7 основных бюджетообразующих налогов, существует необходимость повести дальнейшие научные исследования относительно оптимизации структуры и количества налогов и сборов, как с целью стимулирования инвестиционной активности в Украине, так и сокращения расходов на налоговое администрирование. Поскольку такая инициатива уже озвучена представителями фискальных органов власти и предлагается в долгосрочной перспективе перенести акценты на налогообложение потребления, увеличения роли акцизных и рентных платежей.

### Литература

1. Єфименко Т.І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Тетяна Іванівна Єфименко ; НАН України, Ін-т екон. та прогнозув. – К., 2011. – 688 с.

2. Музиченко Г.В., Коляда Т.А. Соціально-економічні передумови побудови ефективної моделі держави для сучасної України / Г.В. Музиченко, Т.А. Коляда // Науковий вісник. Одеський державний економічний університет. – 2007. – № 1 (38). – С. 20-26.

3. Закон України “Про Національний банк України” від 20 травня 1999 року № 679-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.com.ua>.

4. Волошин О. Государство только начинается / О. Волошин // Эксперт. – 2006. – № 41. – С. 65-69.

5. Бюджетний Моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2012 рік / [Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю. та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», USAID. – К.: 2013. – 73 с.

### Королева Людмила Павловна

кандидат экономических наук, доцент,  
кафедра финансов и кредита экономического факультета,  
Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева,  
Россия, г. Саранск  
E-mail: korol.l@mail.ru

## Имущественный налоговый вычет на строительство или приобретение жилья и земельных участков в контексте принципа всеобщности и равенства налогообложения

Аннотация: В статье рассмотрены основные новации в порядке предоставления имущественных налоговых вычетов с 1 января 2014 г., каждая из которых исследована на предмет соответствия принципу всеобщности и равенства налогообложения. Проведен анализ данных ФНС России по количеству и сумме предоставленных имущественных вычетов за 2009-2011 гг., на основании чего сделан вывод о возможности в перспективе частично компенсировать выпадающие доходы консолидированных бюджетов субъектов РФ за счет расширения налоговой базы по налогу на недвижимость. Обоснована необходимость придания действующим нормам статьи 220 НК РФ обратной силы.

Ключевые слова: имущественный налоговый вычет, налог на доходы физических лиц, принцип всеобщности и равенства налогообложения.

Annotation: The article considers the main innovations in the order of granting of the property tax deductions from 1st January 2014, each of which investigated for conformity with the principle of universality and equality of taxation. Analysis data FTS of Russia by number and amount provided by the property deductions for 2009-2011, to the conclusion about the possibility in the future to compensate for the lost income of the consolidated budgets of subjects of the Russian Federation due to broadening the tax base for the tax on real estate. The necessity of give the acting norms of article 220 of the TC RF retroactive.

Keywords: tax deduction, tax on income of physical persons, the principle of universality and equality of taxation.

Имущественный налоговый вычет в размере фактически произведенных расходов на новое строительство либо приобретение одного или нескольких объектов недвижимости, указанных в НК РФ (далее ИНВ), является наиболее востребованной преференцией со стороны плательщиков налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Он был введен в Закон РФ от 07.12.1991 № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц», а впоследствии перенесен с 1 января 2001 г. в 23 главу НК РФ. С тех пор менялся как общий размер вычета (600 тыс. рублей с 2001 г., 1 млн. рублей с 2003 г., 2 млн. рублей с 2008 г.), так и порядок его предоставления. С 1 января 2014 г. статья 220 НК РФ была изложена в новой редакции. Значимые изменения коснулись и имущественного вычета по расходам на приобретение (строительство) объектов жилой недвижимости.

Имущественные вычеты по НДФЛ не редко становятся объектом научного анализа. Бурные дискуссии в специальной литературе и в судебных инстанциях вызывают вопросы соответствия порядка получения ИНВ Конституции РФ [1; 10; 11]. Ряд работ содержат предложения по совершенствованию модели ИНВ и порядка его предоставления [6; 13]. Многие периодические издания ежегодно публикуют обзорные статьи, описывающие нововведения по ИНВ с начала очередного налогового периода [2; 5]. Однако, проблемы соответствия принципу всеобщности и равенства налогообложения чаще всего поднимаются при обосновании необходимости применения прогрессивных ставок и стандартных налоговых вычетов по НДФЛ, оставляя в стороне вычеты имущественные [4; 8].

Цель данной статьи: рассмотреть ключевые законодательные новации в порядке предоставления ИНВ на предмет их соответствия принципу всеобщности и равенства налогообложения и обосновать необходимость придания им обратной силы с целью укрепления стимулирующей роли в качестве инструмента социальной политики. К наиболее значимым изменениям действующего с 2014 г. порядка предоставления ИНВ можно отнести:

1) право налогоплательщика учесть остаток вычета до полного его использования при получении такового вычета в дальнейшем, в случае если он воспользовался им в размере менее установленной на период первого обращения в налоговые органы предельной суммы, при чем применительно как к одному и тому же объекту недвижимости, так и к нескольким;

2) ограничение права на получение ИНВ в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на погашение процентов по целевым займам (кредитам, в том числе при перекредитовании), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение объектов жилья и земельных участков, предельной суммой в 3 млн. рублей;

3) право на получение ИНВ налогоплательщиками, являющимися родителями (усыновителями, приемными родителями, опекунами, попечителями) и осуществляющими новое строительство либо приобретение на территории РФ за счет собственных средств, но в собственность своих детей в возрасте до 18 лет (подопечных в возрасте до 18 лет).

Следует отметить, что все данные изменения улучшают положение налогоплательщиков, претендующих на получение ИНВ. Однако, не всех, а только тех из них, которые обращаются за получением ИНВ впервые после 1 января 2014 г., что, по нашему мнению, нарушает принцип равенства налогообложения. Так в соответствии с новым порядком ИНВ может быть предоставлен при соблюдении двух обязательных условий:

- налогоплательщик ранее не получал имущественный налоговый вычет;
- документы, подтверждающие возникновение права собственности на объект (либо акт о передаче – при приобретении прав на объект долевого строительства) оформлены после 1 января 2014 года [9].

То есть налогоплательщики, до 1 января 2014 г., реализовавшие свое право на получение ИНВ, даже если правоотношения по поводу его предоставления еще не завершены, любым из трех нововведенных прав воспользоваться не могут. Во-первых, сохранено положение, согласно которому повторное предоставление ИНВ, предусмотренных подп. 3 и 4 п. 1 ст. 220 НК РФ, не допускается. Во-вторых, право на вычет в сумме фактически произведенных плательщиком расходов на погашение процентов по целевым займам (кредитам, в том числе при перекредитовании), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение объектов жилья и земельных участков, предоставляется только при наличии документов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета при покупке (строительстве) жилья. Соответственно если он уже был получен, то теряется право получить в будущем и вычет на погашение процентов по кредитам. В-третьих, если жилой объект (земельный участок) был приобретен (построен) и оформлен на несовершеннолетнего ребенка до 1 января 2014 г., то по нему также претендовать на получение вычета нельзя, даже если налогоплательщик ранее не обращался за получением ИНВ, так как все документы, подтверждающие права собственности на объект оформлены до вступления в действие новой редакции ст. 220 НК РФ.

Следует отметить, что освобождение от уплаты налога, или какой-то его части, по своей природе представляет собой льготу, т.е. уже исключение из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) и обязывающих каждого платить законно установленный налог по соответствующему объекту налогообложения. При этом из содержания п. 2 ст. 17 НК РФ следует, что льготы и основания их использования налогоплательщиками определенной категории могут быть установлены законодательством о налогах и сборах в тех случаях, когда это представляется необходимым и целесообразным. То есть, введение льгот для одной, определенной по установленным критериям, категории налогоплательщиков не может считаться признаком неравенства относительно иных категорий плательщиков. Однако в анализируемом случае мы наблюдаем законодательное закрепление разного порядка применения одной и той же по сути и регулирующему воздействию льготы, что, по нашему мнению, является признаком нарушения принципа равенства налогообложения.

В налогообложении равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения и означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя. Этот принцип нарушается, если определенная категория налогоплательщиков поставлена в иные по сравнению с другими плательщиками условия, при том, что между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование. Налогоплательщики – особенно если это плательщики НДФЛ – при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения [10].

Какие существенные различия могут быть между налогоплательщиками, один из которых оформил документы на получение ИНВ, к примеру, в декабре 2013 г., а другой – в январе 2014 г.? Почему в качестве критерия предоставления или отказа в предоставлении ИНВ определено количество обращений (один раз), а не факт получения вычета до полной установленной законодательством на налоговый период первого обращения за получением ИНВ предельной суммы? Фактически ущемленными в праве получить вычет в полном размере оказались наименее платежеспособные граждане, которые, во-первых, приобрели (построили) жилье (земельный участок) по стоимости ниже установленного предельного размера налогового вычета, или, во-вторых, оформили имущество в общую долевую собственность и стоимость доли каждого оказалась менее установленного предела. Полностью получили сумму

вычета физические лица, чья платежеспособность позволила им приобрести жилье (земельный участок, долю) по стоимости выше установленного на момент обращения в налоговые органы предела.

В отношении предоставления ИНВ при приобретении объектов недвижимости в общую долевую собственность следует отметить, что, несмотря на отсутствие в новой редакции статьи 220 НК РФ соответствующей нормы, ранее действующий порядок предоставления вычетов совладельцам объектов недвижимости, в том числе супругам, не изменился и производится исходя из величины расходов каждого лица, подтвержденных платежными документами, или на основании заявления супругов о распределении их расходов на приобретение объекта недвижимости [9]. Но с 1 января 2014 г. законодатель перешел от фактически реализующегося в правоприменительной практике принципа предоставления имущественного налогового вычета применительно к приобретаемому имуществу, к принципу предоставления вычета налогоплательщику. То есть каждый из супругов (совладельцев) сможет получить полную сумму имущественного вычета, установленного пп.3 п.1 ст.220 НК РФ, что, безусловно, справедливо.

Введение предельного размера в 3 млн. рублей, по нашему мнению, также делает порядок предоставления ИНВ более справедливым. До 1 января 2014 г. общий размер вычета не мог превышать 2 млн. рублей без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от указанных в НК РФ лиц и фактически израсходованным на строительство либо приобретение объектов недвижимости. А в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов, подлежащих вычету, они учитывались и предоставлялись в неограниченном размере. Получали ИНВ по данному основанию безусловно в большей сумме налогоплательщики с более высокой платежеспособностью, которая позволяла им привлекать кредитные ресурсы любого объема при отсутствии необходимости экономии на процентах. Наличие предельной величины по данному вычету, с одной стороны, позволит компенсировать выпадающие доходы бюджета, образующиеся при применении налогоплательщиками иных нововведений по статье 220 НК РФ, с другой стороны, стимулирует физических лиц к более тщательному выбору кредитной организации (лица, предоставляющего займ) и условий кредитования (заимствования).

Право налогоплательщиков получать ИНВ при приобретении объектов недвижимости за свой счет, но на имя несовершеннолетнего ребенка уже давно оспаривалось гражданами РФ в судебном порядке. В 2008 г. Конституционным судом фактически было признано право родителя, приобретшего за счет собственных средств квартиру в общую долевую собственность со своими несовершеннолетними детьми, на получение вычета в пределах его общего размера, установленного законом [10]. В 2012 г. – право родителя, который понес расходы на приобретение на территории РФ жилого помещения полностью в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, на однократное использование ИНВ в сумме фактически произведенных расходов в установленных законом пределах [11]. И законодателью ничего не осталось, как более детально прописать данное право родителя (опекуна) в новой редакции статьи 220 НК РФ. Однако, обратной силы введенное положение не имеет и, следовательно, ставит в неравное положение лиц, уже оформивших объекты недвижимости на своих несовершеннолетних детей, но за вычетом не обратившихся до 1 января 2014 г.

Справедливой, по нашему мнению, является и новация, предоставляющая возможность получения налогоплательщиком ИНВ как у одного, так и у нескольких налоговых агентов по своему выбору. Если налогоплательщик выполняет трудовые обязанности на нескольких рабочих местах у разных работодателей, возможно везде на условиях неполной занятости, то и объем вычета за налоговый период он должен иметь право получить в полном объеме.



Безусловно, предоставление ИНВ в соответствии с законодательными новациями 2014 г. повлечет рост объема выпадающих доходов регионального и местных бюджетов, величина которого увеличится в случае разрешения применять их налогоплательщикам, уже обратившимся за получением ИНВ в прошлые периоды. Однако, при усилении стимулирующей роли ИНВ, увеличится и стоимость жилой недвижимости в собственности граждан, которая пополнит налогооблагаемую базу по налогу на недвижимость физических лиц. Рассмотрим динамику количественных и стоимостных показателей предоставления ИНВ за период 2009-2011 гг. (таблица 1) [7].

Таблица 1

**Динамика показателей количества налогоплательщиков, которым предоставлены ИНВ, и их сумм в разрезе категорий получателей**

Категория плательщиков	Количество налогоплательщиков, получивших имущественный вычет, чел.			Общая сумма предоставленных имущественных налоговых вычетов, тыс. руб.		
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Индивидуальные предприниматели	15253	14528	13843	3567373	3875586	4102913
Главы КФХ	184	223	243	42923	54948	60460
Нотариусы и др. лица, ведущие частную практику	607	642	720	443317	477381	551914
Адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты	1165	1310	1396	277644	343156	379349
Иные физ. Лица	1551786	1732517	2072075	334211079	426030179	571453643
Всего	1568995	1749220	2088277	338542336	430781250	576548279
Доля*, %	32	31	34	4	6	11

\* Доля рассчитана от общего количества камерально проверенных деклараций 3 НДФЛ и от общей суммы дохода по проверенным декларациям за анализируемый год

Как видно из данных таблицы 1, за трехлетний период наблюдается положительная динамика как по количеству налогоплательщиков, получивших ИНВ, так и по общим суммам предоставленных вычетов. Сокращается только количество индивидуальных предпринимателей, но при этом общая сумма предоставленных им вычетов растет. Причиной может быть недостаточная стимулирующая роль ИНВ, ради получения которого предприниматели не согласны переходить со специальных налоговых режимов на общий.

В целом динамика роста количественных показателей явно свидетельствует об активизации практики получения ИНВ. Рост стоимостных показателей – об увеличении рыночной стоимости принадлежащих налогоплательщикам объектов недвижимости. Конечно, в некоторой части рост обуславливается не улучшением жилищных условий граждан, а инфляционным фактором, но в любом случае при введении налога на недвижимость от рыночной стоимости жилья, поступления в бюджет возрастут.

Не редко в качестве недостатка ИНВ называется его невысокий предельный размер без дифференциации по территориям. Вносятся законодательные инициативы по повышению предельной величины ИНВ при приобретении (строительстве) объектов недвижимости на особых территориях. Например, для жителей городов федерального значения (Москва, Санкт-Петербург) предлагается сумма 4 млн. рублей. В качестве аргументов указывается на невозможность приобретения в них недвижимости на 2 млн. рублей и ущемление во многих правах, к примеру, повышенные штрафы за нарушение ПДД [12]. В настоящее время данный законопроект готовится

к первому чтению в апреле 2014 г. По нашему мнению, установление дифференцированных размеров ИНВ не только существенно нарушит принцип равенства налогоплательщиков, но и исказит равновесие на рынке недвижимости в данных городах, будет способствовать росту ее стоимости в результате притока платежеспособных покупателей из регионов.

Таким образом, обновленный порядок предоставления ИНВ в большей степени соответствует принципу равенства, нежели действующий ранее. В новой редакции усилена его роль в стимулировании жилищного строительства и приобретения объектов недвижимости гражданами вне зависимости от уровня их платежеспособности. Кроме того, очевидна и роль в качестве меры государственной поддержки семьи, материнства, отцовства и детства. Теперь ИНВ способствует соблюдению баланса интересов, как родителей при реализации ими своих родительских прав и обязанностей, так и детей; создает условия, обеспечивающие детям реализацию их права на жилище [3].

Нарушением принципа всеобщности и равенства налогообложения (п.1 ст.3 НК РФ), по нашему мнению, является лишение права применять нововведений налогоплательщиками уже обращающимися за получением ИНВ до 1 января 2014 г., но получившем его не в полном объеме, или вообще не получившим вычет в сумме фактических расходов на уплату процентов, а также на приобретение (строительство) объектов недвижимости в собственность несовершеннолетних детей. Каждый налогоплательщик должен иметь возможность сократить свой налогооблагаемый доход на равную величину вычетов, пусть даже и определенную по сумме на тот налоговый период, в котором он впервые обратился в налоговые органы.

#### Библиографический список

1. Бурцев А.В. Соответствует ли конституции РФ ограничение права на имущественный налоговый вычет // *Налоговед.* 2006. № 6. С. 1-6
2. Брызгалин А.В., Аникеева О.Е., Щербакова Е.С. Налогообложение доходов физических лиц: ответы на сложные вопросы налогоплательщиков и налоговых агентов // *Налоги и финансовое право.* 2013. № 3. С. 36-133
3. Заключение комитета Совета Федерации по социальной политике от 08.07.2013 г. № 3.8-04/1124 по федеральному закону «О внесении изменений в статью 220 части второй НК РФ» // *Официальный сайт Государственной Думы РФ.* Режим доступа <http://www.duma.gov.ru/>
4. Майбуров И.А., Соколовская А.М. Некоторые вопросы оптимального налогообложения труда // *Вестник УрФУ, Серия: Экономика и управление.* 2012. № 2. С. 28-39
5. Морозов Д.А. Новые правила предоставления имущественных налоговых вычетов // *Налоговая политика и практика.* 2013. № 11 (131). С. 40-43
6. *Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов* / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.
7. Отчет ФНС России о декларировании доходов физическими лицами № 1-ДДК // *Официальный сайт ФНС России,* режим доступа: [http://www.nalog.ru/rn13/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](http://www.nalog.ru/rn13/related_activities/statistics_and_analytics/forms/)
8. Пансков В.Г. Новейшие коллизии налогообложения доходов физических лиц: суть и возможности разрешения // *Российский экономический журнал.* 2007. № 1-2. С. 47-55 про прогрессию
9. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 13 сентября 2013 г. № 03-04-07/37870 // СПС Консультант
10. Постановление Конституционного суда РФ от 13.03.2008 г. № 5-П по делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ в связи с жалобами граждан С.И.Аникина, Н.В. Ивановой, А.В.Козлова, В.П.Козлова и Т.Е. Козловой // СПС Консультант

11. Постановление Конституционного суда РФ от 1 марта 2012 г. № 6-П по делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ в связи с жалобой уполномоченного по правам человека в РФ // СПС Консультант

12. Проект федерального закона № 435863-6 «О внесении изменения в статью 220 части второй НК РФ» (в части увеличения размера имущественного налогового вычета при строительстве либо приобретении налогоплательщиком объектов недвижимого имущества на территории городов Москвы и Санкт-Петербурга) // Официальный сайт Государственной Думы РФ. Режим доступа <http://www.duma.gov.ru/>

13. Сбежнев А.А. Вычеты по налогу на доходы физических лиц: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Российская академия правосудия. Москва, 2010 г.

**Куликова Елена Ивановна**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры Финансовые рынки и финансовый инжиниринг,  
Финансовый университет при Правительстве РФ,  
Россия, г. Москва  
E-mail: kulikovae@yandex.ru

## **Актуальные вопросы влияния налогов на конкурентоспособность российских финансовых институтов**

*Аннотация: В статье анализируется налоговая политика в отношении российских финансовых институтов с позиции налогового стимулирования повышения их конкурентоспособности. Автор критически оценивает проводимые рыночные преобразования финансового сектора России и обосновывает внешние и внутренние факторы, способствующие институциональным изменениям российского финансового рынка.*

*Ключевые слова: Финансовые институты, налоговая политика, методы регулирования, стимулирование развития, конкурентоспособность, налоговая нагрузка.*

*Annotation: This article analyzes the tax policy in respect of Russian financial institutions from the perspective of tax incentives to enhance their competitiveness. The author is critical of the ongoing market transformation model of financial sector of Russia and provide external and internal factors which contribute to the institutional changes in the Russian financial market.*

*Keywords: Financial institutions, tax policy, methods of regulating, stimulating development, competitiveness, tax burden.*

Современный этап развития экономики характеризуется усложнением задач государственного регулирования, обусловленного процессами глобализации и регионализации мировой экономики. Все более четко выделяются различные уровни регулирования – наряду с национальным государственным регулированием возрастающая нагрузка приходится на межгосударственное и наднациональное регулиро-

вание. Проявлением этих процессов является формирование различных структур наднационального уровня, таких как, например, Всемирная торговая организация (ВТО), устанавливающая свои правила, с которыми приходится считаться национальным экономическим регуляторам. Характерным явлением современного этапа развития мировой экономики является также создание финансовых центров – важнейшего элемента мирового капиталистического хозяйства, функционирующих в местах сосредоточения и концентрации капитала.

Таким образом, основной тенденцией в экономике является с одной стороны сегментация, связанная с развитием и совершенствованием финансовых институтов и инструментов, а с другой – глобализация финансовых рынков. Этому процессу способствует развитие информационных технологий, концентрация однотипных операций для их оптимального исполнения, необходимость и возможность свободного перемещения финансовых ресурсов, создание глобальных расчетных систем, свободно конвертируемая валюта и т.п. Следовательно, если еще в прошлом веке, говоря о российском финансовом рынке, мы имели в виду, в основном, банковский сектор, то в настоящее время отечественная экономика достаточно жестко сегментирована на рынок банковских и страховых услуг, а также рынок ценных бумаг.

Известный английский экономист Джеффри Ходжсон, сферой научных интересов которого являются экономическая теория и институты, определяет отказ ведущих современных экономистов от методологического индивидуализма в пользу новоинституционалистского направления как крупное событие 90-х гг. [4]. Он доказывает обоснованность сомнений в представлениях о полной рациональности деятельности индивидов и отмечает необходимость учета влияния на них институциональной и культурной среды, в которой эта деятельность протекает. По мнению Д. Ходжсона, экономика представляет собой открытую эволюционирующую систему, в которой ключевыми элементами являются институты, поэтому важнейшая задача экономистов заключается в изучении институтов, а также процессов появления новых и эволюционного изменения существующих институтов. Анализируя работы экономистов, посвященные важной роли институтов в процессах экономического развития и перехода к рыночной экономике, он приводит высказывание Рональда Коуза, сформулировавшего в 1992 г. суть данной проблематики: «Бывшим коммунистическим странам советуют перейти к рыночной экономике, ... но никакая мало-мальски осмысленная рыночная экономика невозможна без соответствующих институтов» [4].

В современных условиях мощной экспансии иностранного банковского капитала, в том числе на рынки развивающихся стран, конкурентоспособность отечественных финансовых институтов характеризуется, прежде всего, их возможностью конкурировать с иностранными финансовыми институтами на национальном рынке. Международный же ее уровень выражается в конкурентоспособности национальных инвестиционных и пенсионных фондов и страховых компаний на зарубежных рынках. В результате развития этих процессов существует угроза потери клиентов национальными финансовыми институтами из-за перевода значительного объема их операций в зарубежные международные финансовые центры (МФИ) и активной экспансии иностранного капитала, приводящей к усилению конкуренции на национальном рынке. Это обуславливает необходимость осуществления государством действенных мер по поддержанию и повышению конкурентоспособности национального финансового рынка и его институтов.

Однако анализ методов государственного регулирования российского финансового рынка и институтов указывает на его достаточно низкую результативность. Об этом свидетельствует рост дефицита бюджета Пенсионного фонда России (ПФР), а также уменьшение количества финансовых институтов российского рынка за последние четыре года. Так, количество общих фондов банковского управления

(ОФБУ) уменьшилось на 8,4% (совокупная стоимость чистых активов уменьшилась на 43,17%); количество открытых и интервальных паевых инвестиционных фондов уменьшилось на 13,7% (при росте стоимости чистых активов на 8,1%) и на 52,7% (при уменьшении стоимости чистых активов на 16,9%) соответственно. Общее число страховых компаний на российском рынке уменьшилось на 30% (на 256 компаний) при увеличении совокупного уставного капитала на 28% [6].

Основные причины низкой результативности государственного регулирования российского финансового рынка связаны, на наш взгляд, с приоритетным применением прямых методов регулирования (развитие нормативной базы, контроль и применение санкций) в ущерб косвенным (налоговая и денежно-кредитная политика, регулирование учетной ставки). Зачастую это приводит к принятию скоропалительных решений (без согласования с участниками рынка и проведения подготовительных мероприятий) в отношении ключевых рыночных проблем: создания Мегарегулятора финансового рынка на базе Центробанка Российской Федерации; реформирования накопительного компонента трудовой пенсии; требований к сдаче бухгалтерской отчетности за 2013 г. по стандартам МСФО для управляющих паевыми инвестиционными фондами (ПИФ) и негосударственными пенсионными фондами (НПФ) без предварительной информации данных организаций о планах по изменению законодательства.

Однако причина, препятствующая развитию конкурентоспособности российских финансовых институтов, заключается не только в избыточном административном давлении на бизнес, но и в характере квазирыночной структуры, сложившейся в российской экономике.

Впервые в научный оборот категория «квазирынок» была введена в середине прошлого столетия выдающимся австрийским экономистом Л. Мизесом. В новейшей российской истории её использовали многие отечественные исследователи: Александрова Г., Вольчик В., Михалкина Е., Некипелов А., Олейник А. – с целью качественной характеристики трансформационных процессов в переходной экономике.

Ряд ученых выделяет в качестве основы классификации всего множества национальных хозяйств две формы интеграции экономического процесса: обмен и реди-стрибуцию. Определяющей характеристикой реди-стрибутивных экономик является преобладание движения благ и услуг к Центру и из него, независимо от того, осуществляется ли передвижение объектов физически или меняется только порядок права их присвоения без каких-либо изменений в действительном размещении ресурса или продукта [5, p.40].

Реди-стрибуция означает движение материальных ценностей и услуг в рамках общей – единой собственности, что объективно требует согласования хозяйственных транзакций. Закон экономии транзакционных издержек приводит к тому, что согласование сосредоточивается в одном органе, который начинает выполнять функции Центра[1].

В связи с тем, что на предшествующей стадии развития России доминировала административно-командная модель, несовместимая с основными принципами рыночного хозяйственного порядка, то сложившаяся в силу этого институциональная инерция обусловила неэффективность проводимых рыночных преобразований финансового сектора России. Таким образом, с одной стороны, доминантным субъектом квазирыночных структур выступает государство, привносящее на российский рынок принципы централизованного управления, а с другой, – квазирынки как специфические институты формируются в рамках секторов российской экономики с целью обеспечения конкурентного взаимодействия его субъектов. В этой связи несомненный научный интерес представляет анализ соответствия принимаемых регулятором решений поставленным целям развития финансовых институтов.

Современная регулятивная структура российского финансового рынка включает органы государственного регулирования и саморегулирующие организации, однако

следует отметить не только противоречивость в перераспределении прав, обязанностей и ответственности между субъектами, но и в исполнении ими своих функций. Так, Мегарегулятор финансового рынка – Центральный банк РФ (ЦБ РФ) должен одновременно развивать и укреплять и банковскую систему, и фондовый рынок. Кроме того, в деятельности данного института заложен конфликт интересов ЦБ как собственника и как регулятора, поскольку ЦБ РФ является не только участником и акционером участников финансового рынка (например, Московской биржи), но также его регулятором и органом надзора. Совершенствованием пенсионной реформы занимаются и Министерство труда и социальной защиты и Мегарегулятор и Минфин России. Такое количество субъектов регулирования не дает возможности проводить взвешенную финансовую политику, о чем свидетельствует принятое решение о преобразовании денежных средств накопительной части трудовой пенсии, аккумулированных во Внешэкономбанке (ВЭБ) и обращавшихся, в основном, на рынке государственных ценных бумаг, в страховые обязательства Пенсионного фонда России.

Следует отметить, что в мировой практике при реформировании в первую очередь создаются условия для реализации реформы. Как правило, они связаны с унификацией регулирования и надзора на различных сегментах финансового рынка, разработкой стандартов, учитывающих мировой передовой опыт, разработкой поэтапных планов реализации реформы, исключающих возможность сбоев и вероятность потери части финансовых посредников (например, региональных финансовых институтов, обладающих меньшими финансовыми возможностями). Поскольку российская реформа началась с создания Мегарегулятора с последующей разработкой нормативов регулирования, то нельзя исключить ситуацию, когда мегарегулятор будет устанавливать правила деятельности и отчетности для различных финансовых институтов без учета специфических интересов всех участников рынка. Примером этому может служить внедрение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для негосударственных пенсионных фондов (НПФ) и управляющих компаний инвестиционных фондов, паевых фондов и НПФ. Законопроект № 349695-6 «О внесении изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» был разработан Минфином России и принят Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации 21.01. 2014 г. в первом чтении. Данным нормативным актом устанавливалось требование к негосударственным пенсионным фондам сдавать годовую отчетность по стандартам МСФО за 2013 г. В этой связи саморегулируемая организация «Национальная лига управляющих» обращает внимание регуляторов (ЦБ РФ и Минфина России) на следующие обстоятельства:

- нормативная база для перехода на стандарты МСФО для НПФ не разработана в достаточном объеме;
- в настоящее время у НПФ отсутствует единая методика оценки актуарных обязательств, а также не установлены стандарты оценки стоимости их активов;
- существует необходимость профессиональной подготовки сотрудников бухгалтерии при проведении работы по изменению методологии учета;
- в настоящее время НПФ являются некоммерческими организациями и по закону их бенефициары не отражаются в отчетности, а, следовательно, составление консолидированной отчетности при этих условиях невозможно.

Согласно «Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации» преобразование НПФ из некоммерческих организаций в акционерные общества должно быть закончено к 2016 г., следовательно, необходимость срочного внедрения указанных норм не очевидна.

Таким образом, государственное регулирование российского финансового рынка и его институтов характеризуется некоторой непоследовательностью разработки и принятия законодательных норм. Основным недостатком является то, что введе-

ние необходимых законодательных норм и подзаконных актов откладывается на неопределенный срок (законодательство по рынку ФОРЕКС; уточнения к Закону «О раскрытии информации»; Положение «Об организаторе торговли на рынке ценных бумаг», принятие которого обусловлено необходимостью уточнения терминологии и устранения противоречий между статьями закона и т.п.). Тем не менее, для принятия норм, необходимость срочного внедрения которых не очевидна, устанавливаются максимально сжатые сроки. Полагаем, подобные противоречия в принятии регулятивных решений оказывают негативное воздействие на конкурентоспособность российских финансовых институтов.

В «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» указывается, что «взимание налогов и сборов может оказать различное влияние на поведение экономических субъектов, поэтому необходимо создавать различные стимулы, как для организаций, так и для физических лиц» [3].

В этой связи анализ косвенных методов регулирования показывает, что основное внимание регулятора уделяется мерам по повышению доходов бюджета Российской Федерации и расширению банковской сферы, как канала перераспределения финансовых ресурсов в российской экономике. На это указывает и высокая ставка рефинансирования (8,25%, февраль 2014 г.), не стимулирующая перераспределение финансовых ресурсов в направлении фондового рынка, и неравные условия налогообложения для различных финансовых институтов и их участников.

Примером может служить определение налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам физических лиц в банках. Она определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на пять процентных пунктов. По вкладам в иностранной валюте исходя из 9 процентов годовых [2, ст. 214.2]. Для клиентов страховых компаний и негосударственных пенсионных фондов иная ситуация. Денежные (выкупные) суммы, которые являются доходами физических лиц (за вычетом уплаченных взносов) и подлежат выплате в случае досрочного расторжения договоров добровольного пенсионного страхования, заключенных со страховой организацией, либо договоров негосударственного пенсионного обеспечения, заключенных с НПФ, при досрочном расторжении либо переходе в другой НПФ, учитываются при определении налоговой базы и подлежат налогообложению у источника выплаты [2, п. 4, ст. 213; п. 2, ст. 213.1]. Также в Налоговом кодексе РФ закреплены особенности определения налоговой базы при совершении операций с производными финансовыми инструментами. Так, в доходы по операциям с базисным активом финансовых инструментов срочных сделок включаются суммы процентов, уплаченные налогоплательщиком по кредитам и займам, полученным для совершения сделок с ценными бумагами (включая проценты по кредитам и займам для совершения маржинальных сделок), в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей на дату выплаты процентов ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – для кредитов и займов, выраженных в рублях, и исходя из 9 процентов – для кредитов и займов, выраженных в иностранной валюте [2, п. 11, ст. 214.1]. Таким образом, банковские вклады и операции на срочном рынке, с точки зрения налогообложения, являются более выгодными способами инвестирования по сравнению с инвестированием в пенсионный капитал.

В цитированном выше документе [3] в качестве мер налогового стимулирования инвестиций в ценные бумаги декларируется решение задачи выравнивания налоговых условий для различных видов инвестиций физических лиц, поскольку признает-

ся, что этот вид инвестиций с налоговой точки зрения является менее привлекательным по сравнению с продажей жилой недвижимости, банковскими вкладами и т.п. В целях выравнивания налоговых условий для инвестиций физических лиц предлагаются: введение инвестиционного налогового вычета от реализации облигаций, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ) и находившихся в собственности налогоплательщика более 3 лет; паев паевых инвестиционных фондов, состоящих из облигаций, обращающихся на ОРЦБ и находившихся в собственности налогоплательщика более 3 лет; уменьшение лимита на размер освобождаемых процентов по банковским вкладам физических лиц в рублях и в валюте и т.п.

Несомненно, подобные меры являются стимулом для привлечения частного инвестора на фондовый рынок, однако на сайте Московской биржи приводятся данные о частных инвесторах на российском рынке, количество которых, составляющее около 1 млн чел., не может оказать существенного влияния на развитие фондового рынка в силу незначительности средств, которые они вкладывают в ценные бумаги.

Полагаем, что для развития российского финансового рынка необходимо стимулировать деятельность его институтов, таких как негосударственные пенсионные фонды, страховые компании, инвестиционные фонды, чтобы аккумулированные в них средства использовались для инвестирования деятельности предприятий и организаций стратегически значимых для экономики отраслей. При решении данного вопроса обращает на себя внимание проблема формирования портфеля ценных бумаг. Налоговый кодекс при совершении операций с ценными бумагами устанавливает очень сложный порядок определения фактической цены ценной бумаги для определения налогооблагаемой прибыли, причем налогоплательщики в отношении каждой сделки должны подтверждать обоснованность применяемых цен и, в случае отклонения их от уровня рыночных, корректировать цену сделки в налоговом учете [2, ст. 214.1]. Более того, в настоящее время налоговые базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг и заключенными вне организованного рынка, учитываются налогоплательщиками (кроме профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность) обособленно, что трудно признать целесообразным особенно для организаций, формирующих портфели ценных бумаг в силу профессиональной деятельности.

Нельзя не отметить положительные решения в области налоговой политики, касающиеся налога на добавленную стоимость. Статья 149 НК РФ освобождает от налогообложения услуги, оказываемые профессиональными участниками фондового рынка. Считаем, что следующим этапом совершенствования системы налогообложения должно стать изменение подходов к формированию налоговой базы по налогу на прибыль организаций на финансовом рынке.

Практика функционирования российского фондового рынка показывает, что большая налоговая нагрузка и отсутствие налоговых стимулов при инвестировании активов российских финансовых институтов (инвестиционных фондов, НПФов, страховых компаний) приводит к ситуации, когда наиболее прибыльными инвестициями являются вложения в недвижимость. К сожалению, на рынке участились махинации, связанные с завышенной оценкой недвижимости, являющейся основным активом институционального инвестора (в том числе банка или ПИФа), что позволяет завышать стоимость активов организации и влияет на стоимость эмитированных им ценных бумаг.

Таким образом, анализ методов регулирования российского финансового рынка указывает на противоречия в применении данных методов. Считаем, что улучшения качества институциональной среды как долгосрочного фактора, обеспечивающего ускорение экономического развития, актуализирует потребность повышения эффективности их функционирования. Приоритетным направлением такого совер-



шенствования, с нашей точки зрения, должна быть адаптация сложившихся квазирыночных институтов к задачам построения конкурентоспособной национальной системы регулирования финансового рынка и его институтов, стимулирующая его развитие и способность обеспечить интеграцию национального рынка с мировым финансовым рынком. Однако в настоящее время органы государственного регулирования не заинтересованы в развитии финансовых институтов, на это указывает, проведенный в данной статье анализ деятельности базовых институтов российского финансового рынка и факторов, влияющих на стимулирование их развития и повышения конкурентоспособности. Полагаем, что основные цели государства как регулятора, стимулирующего доходы бюджета и развитие банковской системы в качестве базового фактора развития экономики, входят в противоречие с необходимостью развития конкурентоспособности российских финансовых институтов (рисунок 1).



**Рисунок 1. Анализ факторов заинтересованности государства в развитии финансовых институтов российского рынка**

Следует отметить, что нарушение равновесных тенденций в отношениях между социальной системой и ее окружением, сопровождаемое ростом напряженности и конфликтов, требует конструирования новых, соответствующих усложнившимся условиям, связей в масштабах всей экономики. В пользу данного тезиса можно привести пример реформирования российской пенсионной системы, когда органы государственного регулирования пересмотрели условия инвестирования накопительной части трудовой пенсии и ставку страхового пенсионного взноса (снижение ставки с 6% до 2%, а в дальнейшем до 0%) для граждан, выбравших солидарную систему пенсионного обеспечения. Принятие этой нормы, а также решение «заморозить» накопительную часть пенсии за 2014-2015 гг. (передать средства пенсионных накоплений НПФ в Пенсионный фонд России), сопровождалось ожесточенной полемикой в средствах массовой информации, а также массовым переходом граждан в негосударственные пенсионные фонды, которые насчитывают в настоящее время около 21 млн граждан [7].

Полагаем, что влияние указанных факторов на развитие российских финансовых институтов требует их дальнейшего исследования и осмысления для устранения существующих противоречий между административно-командной моделью и развитием принципов рыночного хозяйственного порядка для формирования концепции и методологии регулирования российского финансового рынка и его институтов.

#### Литература

1. Куликова Е.И. О государственном регулировании российского рынка ценных бумаг // Финансы. 2011. № 7.
2. Налоговый кодекс РФ. URL: <http://base.garant.ru/10900200/>.
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30.05.2013).
4. Ходжсон Джеффри. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории / пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.
5. Polanyi K. The Livelihood of Man. New York. Academic Press, Inc, 1977.
6. [www.investfunds.ru](http://www.investfunds.ru) – информационный портал.
7. [www.finmarket.ru](http://www.finmarket.ru) – информационный портал.

**Лазутина Дарья Васильевна**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры финансов, денежного обращения и кредита,  
Тюменский государственный университет,  
Россия, г. Тюмень  
E-mail: 72ldv@mail.ru

## **Факторы, влияющие на формирование и величину налогового потенциала домохозяйств**

*Аннотация: В статье выделены факторы, влияющие на формирование и величину налогового потенциала домашних хозяйств, и дана их классификация на внутренние и внешние. Предложено в зависимости от состояния налоговой базы рассматривать налоговый потенциал домохозяйств в узком смысле слова (совокупность фактического и латентного налоговых потенциалов) и в широком смысле слова (перспективный налоговый потенциал).*

*Ключевые слова: налогообложение домашних хозяйств, налоговый потенциал, домашнее хозяйство, внешние и внутренние факторы.*

*Annotation: In article the factors influencing forming and size of the tax potential of house farms are allocated, and their classification on internal and external is this. It is offered to consider depending on a condition of a tax base the tax potential of households in the narrow sense of the word (set of the actual and latent tax potentials) and in the broadest sense (the perspective tax potential).*

*Keywords: taxation of household, tax potential, household, external and internal factors.*

На уровень налогового потенциала, его величину и изменение оказывают влияние множество факторов. Среди всех выявленных исследователями факторов, влияющих на налоговый потенциал, выделим те, что в большей степени оказывает влияние на домашние хозяйства. Одним из самых существенных, на наш взгляд, является законодательный фактор. Некоторые авторы [2, С. 52] разделяют его на составляющие: федеральный и региональный законодательный факторы, в зависимости от уровня управляющего воздействия на налоговый потенциал домохозяйств.

**Федеральный законодательный фактор.** Под его влиянием налоговый потенциал региона может уменьшаться или увеличиваться. Особенно важную роль в формировании и реализации налогового потенциала играют налоговые ставки и налоговые льготы по налогам. Налоговые ставки оказывают общее прямое стимулирующее действие на экономику в целом и домохозяйства в частности, налоговые льготы – целевое действие косвенного характера.

**Региональный законодательный фактор.** Органы региональной власти могут устанавливать налоговые ставки в пределах, устанавливаемых НК РФ, порядок и сроки уплаты налогов, налоговые льготы, основания и порядок их применения. Но даже с их помощью законодательная власть субъекта Федерации может достаточно сильно влиять на налоговый потенциал домохозяйств. Налоговый потенциал, опираясь на его аддитивное свойство, равен сумме потенциалов отдельных налогов. Отсюда, величина налогового потенциала, в первую очередь, будет зависеть от количества собираемых, то есть от количества налогов. Увеличение налоговых ставок, в отношении которых региональные органы и органы местного самоуправления правомочны, обе-

спечивает мгновенный эффект, но сопряжено с ростом налогового бремени. Нельзя забывать про кривую Лаффера, четко определяющую зависимость объема государственных доходов от среднего уровня налоговых ставок в стране. Она иллюстрирует наличие оптимального уровня налогообложения, при котором государственные доходы достигают своего максимума и при превышении которого налоговые доходы уходят в теневой оборот.

Для социальной поддержки населения региональные органы и органы местного самоуправления могут предоставлять льготы посредством снижения ставок по налогам. В краткосрочной перспективе это сопровождается снижением налогового потенциала, но позволяет домохозяйствам сохранить свои сбережения, дает возможность найти дополнительные источники дохода, что в долгосрочной перспективе приведет к повышению налогового потенциала домашних хозяйств.

*Инфляционный фактор* оказывает достаточно сильное влияние на многие экономические и хозяйственные процессы территории, в том числе на поступление налогов в бюджетную систему. Под воздействием инфляции расширяется налоговая база, а также налоговый потенциал всех регионов страны, но это увеличение является мнимым. На самом деле происходит обесценение предоставленных налоговых льгот. Рост цен также может оказывать как повышающее, так и понижающее воздействие на величину налогов и сборов, мобилизуемых в бюджетную систему. Кроме того, в ситуации инфляционных процессов и наличия временного лага между начислениями налога и их поступлениями в бюджетную систему происходит определенное обесценение налоговых поступлений [1, С. 75].

*Фактор территориально-экономического размещения производства.* Территориальные пропорции развития общественного производства, сложившиеся в условиях планового развития экономики СССР, оказывают огромное влияние на современный уровень экономического развития отдельных регионов России, так как при вступлении в рыночные отношения данные субъекты РФ находились на разных уровнях экономического развития. Отсюда различие уровней инвестиционной активности членов домохозяйств в частности. Для обеспечения эффективного развития экономики всей страны выравнивание уровней социально-экономического развития отдельных регионов страны имеет большое значение [4, С. 153]. Домашнее хозяйство является последним звеном в таксономическом ряду хозяйствующих субъектов, хотя это практически не учитывается при размещении и выборе специализации организаций и фирм в таких важных сферах экономики, как: торговля, финансовое посредничество, образование, здравоохранение, транспорт, связь, градостроение и прочее [8, С. 126].

*Фактор формирования налоговой базы региона.* С понятием «налоговый потенциал» тесно связано понятие «налогооблагаемая база». Согласно п.1 ст.53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Понятно, что стоимостная оценка объектов налогообложения действительно только в рамках финансового года, в котором наступают сроки уплаты по налоговым обязательствам, в том числе относительно объектов, функционирующих в предыдущем финансовом году. Поэтому некоторые авторы считают, что налогооблагаемая база может находиться в трех состояниях [6, С. 430]:

1. Фактическом. Налоговая база – это часть объектов налогообложения, добровольно декларируемая субъектами, а также начисляемая налоговыми органами по поимущественным налогам.

2. Латентном. Налоговая база – это часть объектов, умышленно выведенных из налогообложения.

3. Перспективном. Налоговая база – это часть объектов хозяйственной деятельности и окружающей природной среды, способная в краткосрочном и среднесрочном

аспектах быть вовлеченной в хозяйственную деятельность региона и приносить налоговые и неналоговые доходы. Данное вовлечение возможно при нормативном и управленческом изменении.

На наш взгляд, в зависимости от состояния налоговой базы можно говорить о налоговом потенциале домохозяйств в узком смысле слова (совокупность фактического и латентного налоговых потенциалов) и в широком смысле слова (перспективный налоговый потенциал).

*Инфраструктурный фактор* включает в себя транспортно-географическое положение территории и ее инфраструктурную обеспеченность. Хорошая инфраструктурная и транспортная обеспеченность способствует сотрудничеству между муниципалитетами не только своего, но и соседних регионов, что повлечет развитие транспортного сообщения между ними [7, С. 61], повышает потенциальные возможности домашних хозяйств к росту доходов и увеличению потребительских расходов, формирующие налогооблагаемую базу.

*Инновационные факторы.* Инновационная деятельность зачастую составляет основу социально-экономического развития территории. С ростом инновационной активности повышается занятость и уровень благосостояния населения, обеспечивается сбалансированное развитие факторов производства, отраслевой структуры, увеличивается инновационная составляющая, а следовательно, конкурентоспособность экономики, что положительно влияет на состояние местного бюджета. При наличии достаточного финансирования использование инновационных факторов может способствовать стабильному росту налогового потенциала в долгосрочной перспективе [10, С. 46], включая налоговый потенциал домашних хозяйств.

*Трудовые факторы* определяют трудовой потенциал, характеризуют степень обеспеченности региона трудовыми ресурсами. Объективным показателем использования трудовых ресурсов является уровень безработицы. Синоним трудового потенциала в количественном аспекте – понятие экономически активного населения (занятые и безработные). Трудовые факторы влияют на налоговую базу региона через доходы граждан, потребление продуктов питания и других необходимых товаров и услуг. Кроме того, при наличии трудовых ресурсов с соответствующим уровнем образования и квалификации повышается качество производственного процесса, следовательно, появляются дополнительные резервы для роста налогового потенциала.

Формирование налогового потенциала в регионе или муниципальном образовании зависит не только от массива налогоплательщиков и их качественных характеристик исходя из принадлежности к той или иной группе, но и от их определенной способности, а именно мобильности. В частности, выделяют следующие типы мобильности: резидентский, инициативный и корпоративный [9, С. 23-26].

**Резидентский тип.** Налоговыми резидентами являются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. На них действует неограниченная налоговая ответственность. Нерезиденты же обязаны платить налоги по доходам, происходящим из источников в данной стране.

**Инициативный тип.** Перемещение в результате несовпадения места получения дохода и места постановки на учет со стороны налогоплательщика. Физическое лицо, учтенное в определенном регионе, становится его резидентом, так как уплачиваемые им налоги связывают с местом регистрации по месту жительства. В категории инициативной мобильности можно выделить также маятниковую и сезонную трудовую миграции.

Под маятниковой миграцией понимается «ежедневное челночное перемещение» [11, С. 117] части населения между местами работы и проживания, находящимися

в разных экономических субъектах. Маятниковые трудовые миграции характерны для пригородных зон городов, находящиеся по соседству.

Корпоративный тип мобильности в отношении физических лиц связан с перемещением в результате несовпадения места получения дохода и места уплаты налога под влиянием со стороны налоговых агентов. Это проявляется при наличии у организации обособленных подразделений, по месту нахождения которых они могут не встать на учет или при наличии постановки на учет не уплачивать налоги или уплачивать их в меньшем размере. В результате по месту нахождения обособленных подразделений не уплачивается ряд налогов, особенности исчисления которых предполагают распределение между обособленными подразделениями, в том числе и налог на доходы физических лиц.

*Масштаб уклонения от уплаты налогов.* Важной особенностью домашних хозяйств, определяющей поступление в бюджет доходов, остается уклонение от уплаты налогов и сборов с имущества и доходов домашнего хозяйства, поступающих из различных источников. В данном случае мы можем говорить о наличии латентной налоговой базы, лежащей в основе формирования латентного налогового потенциала домашних хозяйств. Можно предположить, что у физических лиц не много возможностей по уклонению от уплаты налогов и сборов, но масштабы налоговых преступлений по сравнению с юридическими лицами легко убеждают в обратном (табл. 1).

**Таблица 1 – Выявленные налоговые преступления в России**

Год	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ФЛ	6771	6776	4965	1461	2830	4123	4725	4965	5484	5110	1759	1096
ЮЛ	15330	16477	7838	2022	3620	4904	6236	6815	7098	6625	3847	2454

Анализ динамики налоговых преступлений позволяет сделать вывод о том, что практически сошло на нет применение ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов с организаций» – с 11,4% в 2000 году до 3,1% в 2010 году, а применение ст. 198 «Уклонение физического лица от уплаты налога» с 5-6% упало до 1%, что стало следствием налоговой реформы путем упорядочивания взимания налогов, а также применения процедуры возмещения ущерба как альтернативы уголовному преследованию [3, С.].

Уклонение от уплаты налогов обусловлено рядом причин, среди которых определяющими выступают экономические. Связаны они в первую очередь с низким уровнем жизни населения, при котором имеет место высокая степень готовности физических лиц несколько улучшить свое положение посредством неисполнения налоговых обязательств. Помимо этого остается по-прежнему низким уровень налоговой культуры физических лиц, по причине которого многие налоговые правонарушения совершаются не по умыслу, а из-за отсутствия знаний в сфере законодательства о налогах и сборах.

Трудно переоценить значимость перечисленных выше факторов в формировании и реализации налогового потенциала домохозяйств. Методологические аспекты оценки налогового потенциала должны учитывать факторы, так или иначе определяющие этот показатель.

Все факторы, влияющие на налоговый потенциал домохозяйств можно условно разделить на внешние и внутренние. Конкретное домохозяйство не может оказывать какого-либо значительного влияния на внешние факторы, которые в свою очередь оказывают сильное влияние на налоговый потенциал домашнего хозяйства. К внешним факторам, на наш взгляд, следует относить: законодательный, инфляционный, инфраструктурный, финансовый и инновационный факторы, фактор территориально-экономического размещения производства; к внутренним: фактор формирования налоговой базы региона, трудовые факторы, масштаб уклонения от

уплаты налогов. Говоря о приоритетности факторов, определяющих налоговый потенциал домохозяйств, следуют особо принимать во внимание внутренние факторы, формирующие налоговую базу. Эти факторы в большей степени препятствуют увеличению налогового потенциала домохозяйств, в частности масштаб уклонения от уплаты налогов представляет большую угрозу для реализации фактического налогового потенциала домашних хозяйств.

#### Список литературы:

1. Горобец, Ю.А. Анализ влияния различных факторов на налоговый потенциал региона [Текст] / Ю.А. Горобец // Вестник Башкирского университета. – 2007. – №1. – С. 74-76.
2. Дьякова, Е.Б. Формирование и оценка налогового потенциала региона (на примере Волгоградской области) [Текст]: дис. канд. эк. наук.: 08.00.05 / Е.Б. Дьякова. – Волгоград: ВолГУ, 2002. – 226 с.
3. Ермакова, Е.А. Российская практика противодействия уклонению от уплаты налогов: борьба с «однодневками» [Текст] / Е.А. Ермакова // Налоги и финансовое право. – 2012. – №9. – С. 147-152.
4. Казаковцева, М.В. Методологическое обеспечение влияния факторов на финансовую устойчивость бюджетов субъектов РФ [Текст] / М.В. Казаковцева // Вектор науки ТГУ. – 2012. – № 3 (21). – С. 152-155.
5. Коростелева, В.В. Налоговый потенциал региона (на примере Ханты – Мансийского Автономного округа – Югры) [Текст] / В.В. Коростелева, У.Н. Солодовникова // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 10–1. – С. 31-35.
6. Налоговые системы. Методология развития [Текст]: монография для магистрантов [Текст] / ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ – ДАНА. – 2012. – 437 с.
7. Морозов, И.А. Факторы, влияющие на инструменты регулирования межбюджетных отношений в рамках региона [Текст] / И.А. Морозов // Финансы и кредит. – 2012. – № 45. – С. 59-62.
8. Мытарева Л.А. Влияние домашних хозяйств на производство финансовых продуктов [Текст] / Л.А. Мытарева // Актуальные проблемы развития социально-экономических систем: Материалы Международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых (Бердянск, 18-19 апреля 2011г.): в 2-х т. – Т. 2. – Донецк: Издательство «Донбас», 2011. – С.126–127.
9. Орлова, Е.Н. Мобильность налогоплательщиков – домохозяйств и их налоговой базы и ее влияние на налоговый потенциал [Текст] / Е.Н. Орлова // Известия ИГЭА. – 2012. – № 1 (81). – С. 23–26.
10. Туктарова, Ф.К. Формирование и оценка налогового потенциала региона [Текст] / Ф.К. Туктарова, Т.В. Талышева, А.В. Генгина // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2013. – № 51. – С. 46–56.
11. Шитова, Ю.А. Анализ и прогнозирование маятниковой трудовой миграции в Подмосковье (на примере г. Дубны) [Текст] / Ю.А. Шитова, Ю.А. Шитов // Проблемы прогнозирования. – 2008. – № 4. – С. 112-122.

**Леонтьева Юлия Владимировна**

кандидат экономических наук, доцент  
Уральский федеральный университет имени первого  
Президента России Б.Н.Ельцина,  
Россия, г. Екатеринбург  
E-mail: uv.leonteva@mail.ru

## **Страховые взносы как возможный инструмент регулирования антропогенного воздействия**

*Аннотация: Статья посвящена проблеме налогового регулирования антропогенного воздействия на окружающую среду. Исследуется адекватность реализации принципа «загрязнитель платит», предложены рекомендации по совершенствованию реализации этого принципа в российской налоговой системе через систему коэффициентов корректирующих ставку тарифа страхового взноса на обязательное социальное страхование.*

*Ключевые слова: антропогенное воздействие, налоговый инструментарий, страховые взносы на обязательное социальное страхование.*

*Annotation: The article deals with the tax management of human impacts on the environment. It investigates the adequacy of the «polluter pays» principle. The author gives some recommendations for improving the implementation of this principle in Russia. The article offers to use some coefficients for rate for contributions compulsory social insurance.*

*Keywords: anthropogenic impact, tax tools, insurance contributions for compulsory social insurance.*

Современное антропогенное воздействие на факторы окружающей среды достигло таких масштабов, что приводит к значительному изменению этих факторов. Результатом такого изменения является первичный ущерб, наносимый окружающей среде и выражающийся в изменении состава и качества воздуха и воды, отчуждении земель, климатических изменениях и изменениях объектов растительного и животного мира. Первичный ущерб, в свою очередь, ведет к дополнительной заболеваемости населения, сокращению продолжительности жизни и дополнительным случаям смертности. Эти последствия антропогенного воздействия обуславливают как повышенные затраты государства – на оказание медицинской помощи населению, выплаты дополнительных пособий по временной нетрудоспособности и пенсий по инвалидности, так и хозяйствующих субъектов – повышенный износ основных производственных фондов, ухудшение качества потребляемых ресурсов и дополнительные затраты на их подготовку (вода, объекты животного мира, объекты растительного мира и проч.).

Кроме краткосрочных последствий текущего антропогенного воздействия следует отметить возможность накопления загрязнения в природе и синергетический эффект нового негативного воздействия человека на окружающую среду. Способность окружающей среды к самоочищению или накоплению загрязнений, то есть ассимиляционный потенциал территории, в настоящее время практически не учитывается как самостоятельный фактор окружающей среды, за использование которого загрязнитель должен платить. Вместе с тем, дифференциация регионов по степени загрязнения может быть достаточно большой и для ряда особо загрязненных территорий способность окружающей среды к самовосстановлению становится на сегодняшний день чрезвычайно важным фактором окружающей среды, использование которого



также должно быть платным. Дифференциация регионов вызвана объективными условиями: неравномерная плотность заселения территории, неоднородное размещение промышленных предприятий, отраслевой структурой предприятий данного региона и другими факторами.

Неоднородное по территории антропогенное воздействие имеет разные последствия, масштабы и состав которых также сильно дифференцирован по территории страны.

Регулирование масштабов и объемов антропогенного воздействия является исключительно сферой государственного регулирования экономики, к которой инструментарий налогового стимулирования применяется недостаточно. Вопросы государственного регулирования воздействия человека на факторы окружающей среды изучаются в разных областях науки уже на протяжении двух – трех десятилетий, однако до сих пор они не потеряли своей актуальности. При этом большое внимание уделяется инструментам такого регулирования [1 – 4]. В работах отечественных и зарубежных авторов (Иванов Ю.Б., Кириенко А.П., Майбуров И.А., Татаркин А.И., Тарангул Л.Л., Тищенко А.Н. и др.) инструментарий принято делить на две группы административные инструменты воздействия и экономические инструменты, включающие налоговые, бюджетные и денежно-кредитные методы. В последнее время наибольший интерес представляет инструментарий налогового регулирования. Об этом, в частности, свидетельствуют внимание международных организаций, включение показателей экологического налогообложения в международные рейтинги государств, закрепление развития экологического налогообложения как общей цели развития Евросоюза.

Целью данной статьи является выявление недостатков в действующих элементах налогового регулирования охраны окружающей среды и формирование направлений совершенствования существующего налогового инструментария применительно к сфере уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование.

Принцип «загрязнитель платит», как основа экологического налогообложения, сформировался в 70 – 80-х гг. прошлого века в Европе. С тех пор, государства формируют и используют различные (чаще всего налоговые) инструменты, регулярно дополняя их и совершенствуя.

Форсированное использование налогового инструментария в настоящее время обусловлено комплексом его преимуществ. Экологическое налогообложение оказывает положительное влияние на экономику, перераспределяя налоговую нагрузку с одной стороны между субъектами (налагая большую нагрузку на субъектов, оказывающих максимальное антропогенное воздействие), а с другой стороны между окружающей средой, трудом и капиталом (переноса часть налоговой нагрузки на окружающую среду). Помимо этого экологические налоги представляют собой фискальный инструмент, создающий дополнительные доходы государства, которые могут быть потрачены на природоохранные цели, то есть иметь целевой характер. Принятие экологических решений под действием налоговых инструментов переносится на частный сектор, что снижает потребность государства в управлении значительными бюджетными расходами по охране окружающей среды.

Практика использования налоговых инструментов для регулирования поведения хозяйствующих субъектов в России не имеет достаточного опыта, а сами инструменты, регулирующие антропогенное воздействие можно охарактеризовать как разрозненные элементы, не обеспечивающие значимого эффекта в области улучшения состояния окружающей среды. По нашему мнению к действующим инструментам экологической направленности можно отнести:

- Платежи за пользование природными ресурсами (налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, плата за пользование лесом; земельный налог; сборы за право пользования объектами животного мира);

- Платежи за загрязнение окружающей среды (в пределах установленных лимитов загрязнений и сверх установленных лимитов, в некоторой степени, транспортный налог и утилизационный сбор);

Кроме перечисленных двух групп фискальных инструментов используются встроенные в налоговую систему льготы, к которым в России можно отнести льготу по налогу на имущество, предоставляемую при введении в действие энергоэффективного оборудования.

В то же время первая группа платежей направлена лишь на сокращение объемов потребления ресурсов и производства продукции, а реализация принципа «загрязнитель платит» обеспечивается исключительно действием второй группы инструментов, а также природоохранными затратами, которые несет хозяйствующий субъект. Размер затрат на проведение природоохранных мероприятий определяет сам хозяйствующий субъект, руководствуясь принципами экономической эффективности и социальной ответственности бизнеса. Поскольку природоохранные затраты, как правило, не обеспечивают получение субъектом положительного финансового результата, а иногда осуществляются за счет чистой прибыли, то чаще всего их величина сведена к минимуму или вообще отсутствует. Применение установленных льгот снижает эффект от использования этого принципа.

Действующий размер платежей за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение твердых отходов, показывает несоответствие величины наносимого загрязнителем ущерба и суммы поступлений этих платежей. Расчет, проведенный авторами в [5] показал, что например, по загрязнению атмосферы обрабатывающими производствами Новгородской области соотношение платежей за загрязнение атмосферы и ущерба в среднем составляет 1: 45 (за период с 2005 по 2011 гг.). Природоохранные затраты, которые осуществляет загрязнитель как отмечалось выше могут вообще не осуществляться. Таким образом, основополагающий принцип экологического налогообложения реализуется в России не в полной мере.

По мнению автора, усиление реализации указанного принципа возможно за счет использования в конструкции существующих налогов штрафных санкций, размер которых будет зависеть от экологической ситуации в регионе и воздействия на окружающую природную среду данной отрасли. Штрафные санкции, учитывающие антропогенное воздействие в настоящее время практически не используются в современной системе российских налогов и других обязательных платежей, вместе с тем их использование ведет к усилению реализации принципа «загрязнитель платит».

Плата загрязнителя должна быть адекватной наносимому окружающей среде ущербу и покрывать возможные затраты субъектов экономики, находящихся под действием измененных факторов окружающей среды. В настоящее время существуют методики, позволяющие оценить эти затраты [6]. Итоговым расчетным показателем этих методик является дополнительная заболеваемость (смертность и инвалидность), вызванная загрязнителем окружающей среды. Использование этих методик позволяет определить прямой финансовый ущерб государства от ухудшения факторов окружающей среды.

Большая доля дополнительных затрат государства, связанных с повышенной антропогенной нагрузкой, представлена выплатами внебюджетных фондов РФ – затраты на оказание дополнительной медицинской помощи, оплата пособий по временной нетрудоспособности, обусловленной дополнительной заболеваемостью населения, подверженного воздействию вредных факторов окружающей среды, в меньшей степени – выплата пенсий по инвалидности, наступающей в связи с воздействием на человека измененных природных факторов. Очевидно, что при реализации принципа «загрязнитель платит» происходит переложение части «платы» с предприятия – загрязнителя на государство.

Можно выделить два направления совершенствования системы налогового инструментария, который государство использует для регулирования антропогенного воздействия: во-первых, реформирование системы платежей за загрязнение окружающей среды (главным образом, связанное с увеличением размера платы и ее доли в величине наносимого загрязнителем ущерба); во-вторых, реформирование отдельных элементов действующих в России налогов с учетом интенсивности антропогенного воздействия и имеющегося ассимиляционного потенциала территории.

Для реализации второго направления, на наш взгляд, может производиться корректировка ставок отдельных налогов на производство двух коэффициентов:

$$T = T_{\text{баз}} * K_1 * K_2,$$

где

$T$  – ставка налога, по которой осуществляется налогообложение на данной территории;

$T_{\text{баз}}$  – базовая ставка налога, установленная действующим законодательством;

$K_1$  – коэффициент, учитывающий экологическую ситуацию в регионе;

$K_2$  – коэффициент, учитывающий потенциальную экологическую опасность вида деятельности налогоплательщика.

Произведение коэффициентов увеличивает размер налоговой ставки, и представляет собой разновидность штрафных инструментов, которые с одной стороны учитывают возможность территории к самовосстановлению, а с другой – вклад хозяйствующего субъекта в общее загрязнение территории. Указанные коэффициенты могут применяться к любым действующим налогам и неналоговым платежам, корректируя размер уплаченных предприятиями сумм.

Расчетное значение коэффициента, учитывающего экологическую ситуацию в регионе ( $K_1$ ), может быть определено на основе ранжирования регионов, установленного Постановлением Правительства РФ от 12.06.2003 № 344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, в том числе через централизованные системы водоотведения, размещение отходов производства и потребления». Этот документ устанавливает коэффициенты, используемые при исчислении размера платы за загрязнение окружающей среды, учитывающие экологические условия региона по средам, на которые осуществляется воздействие (атмосфера ( $K_a$ ), почвы ( $K_n$ ) и бассейны рек ( $K_p$ )). Так, в качестве примера минимального воздействия выбросов в атмосферу можно привести Дальневосточный регион с экологическим коэффициентом по выбросам в атмосферу равным 1, максимальное значение этого коэффициента определено для Уральского региона и составляет 2.

Комплексный коэффициент экологической ситуации в регионе может быть представлен как среднее геометрическое установленных для региона коэффициентов:

$$K_1 = \sqrt[n]{K_a \cdot K_n \cdot K_p^i},$$

где  $n$  – количество коэффициентов установленных для региона

Поскольку сброс сточных вод на территории региона может осуществляться в бассейны разных рек, количество коэффициентов, характеризующих их загрязненность, может изменяться от 1 до  $i$ .

Величина комплексного коэффициента, характеризующего экологическую ситуацию в регионе, будет варьироваться от 1 до 2, увеличивая ставку страховых взносов по обязательному социальному страхованию. Для дальнейшей дифференциации регионов и учета реальной ситуации отдельной области рекомендуется подобные коэффициенты определить на уровне области, поскольку деление территории на 12 регионов позволяет лишь очень усреднено учитывать региональные экологические особенности.

Дополнительного исследования требует вопрос о значении предлагаемого коэффициента потенциальной экологической опасности отрасли (K2). Оно должно устанавливаться на основе классификации отраслей по степени их экологической опасности. Использование подобной классификации, а также разработка значений коэффициента экологической опасности отрасли, может быть полезным и при использовании других инструментов государственного регулирования антропогенного воздействия на факторы окружающей среды. Значение коэффициента K2 в отличие от коэффициента экологической ситуации в регионе должно изменяться от 1 до 0,5. Это позволит отраслям, наносящим наименьший вред окружающей среде избежать повышения тарифа страховых взносов, а следовательно и затрат на производство продукции. Обоснование размера этого коэффициента является одной из задач будущего исследования.

Принимая во внимание, что перекладываемые на государство расходы осуществляются в основном за счет внебюджетных фондов государства, наполнение которых происходит за счет средств работодателей, поступающих в виде страховых взносов, предполагается корректировать именно размер тарифа страховых взносов на обязательное социальное страхование.

В настоящее время тариф страховых взносов является унифицированным для большинства категорий плательщиков на всей территории РФ. На наш взгляд, тариф страховых взносов должен учитывать экологическую ситуацию территории, а также экологическую опасность отрасли – плательщика.

Сущность страховых взносов на обязательное социальное страхование в таком виде, в котором они существуют в настоящее время, мало чем отличается от налоговых инструментов, а предполагаемое увеличение тарифа будет дифференцировать ставку в соответствии с принципом «загрязнитель платит». Дифференциация тарифов страховых взносов позволит перераспределить нагрузку с отраслей и территорий с наименьшим уровнем воздействия на окружающую среду, на отрасли, которые являются наибольшими загрязнителями, либо на те – которые расположены на территориях с ослабленным ассимиляционным потенциалом.

Использование повышающих и понижающих коэффициентов к тарифам в других отраслях страхования является общепринятой практикой, а их использование позволяет учитывать больший или меньший риск, которому подвержен застрахованный объект (или лицо). Риски по обязательному социальному страхованию населения выше в условиях воздействия экологически неблагоприятных факторов: количество граждан, получающих пенсию по инвалидности, повышенный уровень заболеваемости (а значит – дополнительные выплаты по временной нетрудоспособности), расходы на предоставление дополнительных медицинских услуг населению, находящемуся под воздействием вредных факторов окружающей среды – все эти факторы будут определять более высокий уровень расходов внебюджетных фондов на территории регионов с неблагоприятными условиями окружающей среды.

Использование произведения коэффициентов могут рассматриваться как дополнительные санкции, направленные на стимулирование сокращения антропогенного воздействия, позволяющие более полно использовать содержание принципа «загрязнитель платит».

#### Библиографический список

1. Налоговые реформы. Теория и практика: монография / Под ред И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2010. 463 с.
2. Татаркин А.И., Хильченко Н.В. Экологическая безопасность региона: пути и методы реформирования экономического механизма // Научные ведомости Белго-

родского государственного университета. Серия: История. Политология. Экономика. Информатика. Выпуск № 1. Том 1. 2007 г., с. 157 – 168.

3. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография / Под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

4. Белик И.С., Леонтьева Ю.В., Майбунов И.А. Роль инструментов бюджетно-налогового регулирования в повышении качества окружающей среды // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2013. № 6. С. 80 – 89

5. Юзбеков М.А., Юзбеков А.К. Разработка экономических методов управления экологической безопасностью в регионе // Фундаментальные исследования. Экономические науки. 2013. № 4. С.233 – 237

6. Ревич Б.А., Сидоренко В.Н. Методика оценки экономического ущерба здоровью населения от загрязнения атмосферного воздуха. М., 2006.

### Ляпина Татьяна Михайловна

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры финансов, денежного обращения и кредита  
Тюменского государственного университета  
Россия, г. Тюмень  
E-mail: tlyapina1@yandex.ru

## Задолженность по уплате налогов и сборов как показатель оценки качества работы налоговых органов

*Аннотация: Исследовано современное положение дел по задолженности, связанной с уплатой налогов в целом по РФ и в разрезе субъектов РФ. Определены тенденции в динамике и структуре составляющих совокупной задолженности по уплате налогов и сборов, а также указаны факторы снижения задолженности по уплате налогов и сборов.*

*Ключевые слова: налоговый потенциал, структура задолженности по уплате налогов и сборов, оптимизация межведомственного взаимодействия, полномочия региональных властей.*

*Annotation: The article investigates the current status of tax debt in Russian Federation as a whole and in some regions in particular. The trends in the dynamics and structure of tax debt were defined and the factors of reduction of tax debts were proposed.*

*Keywords: the tax potential, the structure of tax debt, the optimization of interdepartmental interaction, the competence of regional authorities.*

Цель статьи – анализ современного состояния по сокращению задолженности по уплате налогов и сборов как одного из важных рычагов повышения налогового потенциала территории, а также определение возможных резервов повышения эффективности деятельности ФНС и его подразделений в данном направлении.

Как известно, одним из основных показателей оценки деятельности ФНС России на современном этапе является задолженность по уплате налогов и сборов. В спе-

циальной и научной литературе достаточно много публикаций по данной теме. Например, много внимания данному направлению уделяют такие известные ученые в области налогов как А.З. Дадашев, О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев и многие другие. Однако, несмотря на многочисленные научные публикации и исследования в данном направлении, считаем, что современная действительность вносит свои существенные коррективы по данной теме, что делает ее всегда актуальной.

Положительно, что на сайте ФНС России представлены базы данных, которые позволяют составить определенное мнение о состоянии дел в этой сфере. Проведенный автором анализ статистических данных формы №4-НМ сайта ФНС России показывает, что за последние годы имеет место рост задолженности по уплате налогов и сборов как на уровне РФ, так и в разрезе федеральных округов, что видно из табл.1.

Табл.1

**Темпы роста задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации по федеральным округам за 2010-13 гг по данным формы № 4-НМ сайта ФНС России (в % к предыдущему году)**

По федеральным округам	на 1.01.2011	на 1.01.2012	на 1.01.2013	на 1.01.2014
Российская Федерация	100	95,9	107,8	105,8
в том числе:				
Центральный	100	93,3	102,9	102,5
Северо-западный	100	101,6	108,5	104,7
Северо-кавказский	100	132,3	127,7	105,1
Южный	100	96,9	122,7	117,7
Приволжский	100	91,4	100,6	98,1
Уральский	100	93,4	99,3	116,2
Сибирский	100	96,3	120,7	110,5
Дальневосточный	100	94,3	116,6	114,7

Данные табл.1 свидетельствуют, что ситуация с темпами роста задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации в целом по стране коррелирует с соответствующей динамикой по федеральным округам. Выделяются как самые низкие по величине (кроме Северо-Кавказского округа) статистические данные по годам по состоянию на 1.01.2012г.

В разрезе федеральных округов самые лучшие результаты в Приволжском, для которого присуща большая стабильность величины задолженности по налогам и сборам по отношению к предыдущему году.

Рассмотрим подробнее ситуацию по данным Уральского федерального округа за 2010-13 гг. на основе данных табл.2

Табл.2

**Темпы роста задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации по субъектам федерации Уральского федерального округа за 2010-13 гг. по данным формы № 4- НМ сайта ФНС России (в % к предыдущему году)**

Субъекты федерации	на 1.01.2011	на 1.01.2012	на 1.01.2013	на 1.01.2014
Российская Федерация	100	95,9	107,8	105,8
в том числе:				
Уральский федеральный округ	100	93,4	99,3	116,2
Курганская область	100	93,1	127,8	118,7
Свердловская область	100	95,6	100,8	108,2
Тюменская область	100	103,7	70,2	191,9

Челябинская область	100	87,6	100,7	102,9
Ханты-Мансийский АО – Югра	100	85	100,5	108,6
Ямало-Ненецкий АО	100	108,9	115,2	126,1

Как видим, наиболее трудным для территорий УрФО годом оказался 2013 г., к концу которого увеличились темпы роста задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям практически у всех субъектов РФ, кроме Курганской области. Как негативный момент, следует указать, что по состоянию на 1.01.2014 г. темпы роста задолженности по субъектам УрФО выше, чем по РФ в целом, кроме Челябинской области.

Кроме того, нужно отметить, что данные табл.2 отражают характерную особенность налогового администрирования: показатели деятельности УФНС по субъекту, ИФНС могут резко измениться по независящим от налоговых органов причинам. Так произошло, например, в Тюменской области в 2013 г. вследствие миграции налогоплательщика со значительной задолженностью. В результате самые лучшие показатели УФНС по Тюменской области по динамике задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему на 1.01.2013 г. в размере 70,2% к предыдущему году сменились на самые худшие по состоянию на 1.01.2014 г. – 191,9% к размеру задолженности за 2013 г.

Анализ подобных ситуаций требует учитывать составляющие подобной задолженности. Дело в том, что задолженность до постановки на учет налогоплательщика-мигранта в Тюменскую область составляла меньше чем половина сложившейся суммы задолженности по уплате налогов и сборов по УФНС Тюменской области после его постановки на учет. При этом имело место снижение величины задолженности по уплате налогов до постановки на учет налогоплательщика-мигранта по сравнению с 2012 г. на 86 млн. руб.

Следует указать, что одновременно сумма доначисленных платежей на уровне УФНС по Тюменской области в 2013 г. по сравнению с 2012 г. увеличилась в два раза и составила почти 2 млрд. руб. Следовательно, деятельность налоговых органов Тюменской области по снижению задолженности можно считать налаженной, организованной [1].

Таким образом, для оценки деятельности налоговых органов, УФНС показателя только динамики задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации явно недостаточно. Необходимо учитывать и другие факторы. Например, имеет место большая трудоемкость в работе налоговых органов по снижению совокупной задолженности, так как каждая четвертая организация является фирмой-однодневкой. Среди других факторов, которые напрямую влияют на величину задолженности можно выделить, прежде всего, ее сложную структуру, что следует из данных табл.3.

Табл.3

**Структура совокупной задолженности в бюджетную систему  
РФ по состоянию на 1.10.2013 г. (по данным ФНС России)**

Задолженность	Удельный вес, в %
Взыскивается налоговыми органами	47
Приостановлено по банкротству	29
Взыскивается приставами	16
Приостановлено по суду	5
Отсроченная, реструктурированная	2
Невозможная к взысканию	1
Итого	100

Источник: [2].

Из данных табл.3 следует, что налоговыми органами проводится разнонаправленная работа по взысканию задолженности по уплате налогов, сборов. Причем, налицо большая зависимость конечных показателей деятельности ФНС и его подразделений от усилий других ведомств, а также от качества взаимодействия налоговых органов с другими ведомствами.

По состоянию на текущий период снижение задолженности по уплате налогов и сборов – серьезный резерв роста налогового потенциала, территорий, государства. В данном вопросе максимально сближаются интересы, а значит должно быть усилено взаимодействие УФНС по субъекту и соответствующих подразделений Минфина. Подтверждением может служить такой документ как Постановление Правительства РФ от 09.12.2013 № 1130 «О внесении изменений в Постановление Правительства РФ от 22 ноября 2004 г. № 670».

В нем указывается, что на ФНС России возложена обязанность по предоставлению в Минфин России сведений, характеризующих налоговый потенциал субъектов РФ. Данная информация будет использоваться для определения уровня расчетной бюджетной обеспеченности по субъектам РФ. Причем, на основе показателя налогового потенциала должен определяться объем дотаций на выравнивание уровня расчетной бюджетной обеспеченности субъектов РФ, определяемого по формуле: отношение индекса налогового потенциала и индекса бюджетных расходов субъекта РФ. В Постановлении Правительства № 1130 указано, что расчет индекса налогового потенциала субъекта РФ будет осуществляться с учетом начисленного к уплате налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ.

Таким образом, тема динамики величины налогов, поступающих в бюджетную систему РФ по конкретным территориям, приобретает значимость не только для администрации территории, субъекта, руководства налоговых органов.

Как положительный момент современного этапа, следует отметить повышенное внимание научного и бизнес-сообщества к вопросам повышения эффективности налогового администрирования.

Так, прежде всего речь идет о давно ожидаемых концептуальных изменениях в порядок принятия и утверждения налоговой политики на уровне проекта «Основных направлений налоговой политики на соответствующий период» через открытое общественное и экспертное обсуждение, а не только на парламентских слушаниях. При этом, окончательное рассмотрение документа – это прерогатива Правительства РФ [3].

Положительно, что в данный документ включены предложения более чем 200 экспертов. Весьма важна разбивка по таким тематическим блокам как налоговое администрирование, налоговое законодательство, поддержка отдельных отраслей, трансфертное ценообразование, акцизы и пошлины, международная налоговая конкуренция, налог на прибыль организаций, НДС, НДФЛ, транспортный налог, страховые взносы, комплексные решения для улучшения налоговой системы, совершенствование разграничения налоговых полномочий между уровнями власти. Учитывая, что в разработке предложений приняли участие члены Экспертного совета и участники разных дискуссионных площадок, представители бизнес-объединений, аудиторских компаний, министерств и ведомств, профильных научно-исследовательских организаций, можно предположить, что будут в значительной степени устранены недостатки предыдущих Основных направлений налоговой политики на соответствующий период.

Очевидно, в последующих проектах «Основных направлений налоговой политики» найдут отражение и проблема взимания задолженности по уплате налогов, которая весьма актуальна для современного этапа. Так, в частности, данные сайта ФНС России свидетельствуют, что совокупная эффективность мер принудительного взимания задолженности (на 1.10.2013 г.) составляет всего 57,7%, в том числе эффектив-



ность таких мер как арест имущества по ст. 77 НК РФ – 16,4%; по ст. 47 НК РФ – 20,5% [2]. Следует подчеркнуть, что последние изменения в налоговом законодательстве, в частности по досудебному урегулированию налоговых споров, создали благоприятные условия для вывода активов организацией должником, а значит избежания принудительного взымания задолженности.

Нужно указать, что понимание необходимости совершенствования налоговой политики обнаруживается и на региональном уровне. Например, депутаты областной Думы Тюменской области выступали с инициативой по повышению эффективности налоговой политики в отношении предпринимателей по страховым взносам, патентной системе налогообложения, в том числе с целью расширения полномочий региональных и местных органов, отмечая неэффективность налоговой политики [4].

Таким образом, вопросы налогового администрирования должны приобрести новую окраску и содержание, поскольку понятия налогового администрирования должны быть близки и понятны каждому главе администрации конкретной территории. Для этого считаем необходимым, нужно обратиться к опыту прошлых лет и возобновить переподготовку кадров аппарата управления муниципальных образований на местном уровне по вопросам налогообложения, что можно сделать используя потенциал и возможности вузов.

Реалии современной практики регионального развития, в частности, на примере Тюменской области высвечивают необходимость применения такого научного принципа построения налоговой политики как конкретность и сроки мероприятий. Показательно в этом отношении выступление с Бюджетным посланием губернатора Тюменской области в декабре 2013г, в котором определены фамилии ответственных и сроки проведения конкретных мероприятий, особо важных для развития Тюменской области [5]. В докладе было указано на необходимость тесного взаимодействия глав администраций с налоговыми органами для увеличения налоговой базы по имущественным налогам через совместные мероприятия местных органов власти и налоговых органов.

Положительно, что об этом же сказано в Плане деятельности ФНС России на 2014 год, в котором в качестве основополагающих мероприятий предусматривается совершенствование информационного и межведомственного взаимодействия, а также законодательства о налогах и сборах, в том числе специальных налоговых режимов, налогового администрирования, налогового контроля и т.д.

Таким образом, анализ практики взымания налоговой задолженности выводит на необходимость решения других важных проблем налоговой политики, как на федеральном уровне, так и на региональном. В первую очередь, это касается повышения полномочий региональных и местных органов власти по вопросам налогообложения. Во-вторых, необходимо информирование глав администраций по вопросам налогообложения и налоговой дисциплины предпринимателей, а значит повышение заинтересованности и ответственности местных органов власти в вопросах поступления и уплаты налогов на территории при усилении их взаимодействия с налоговыми органами.

### Литература.

1. Горелова А. Кто в регионе не хочет спать спокойно \ А.Горелова // Тюменские известия 14 ноября 2013. № 202 (5879) с.2
2. Официальный сайт ФНС России. [Электронный ресурс] Режим доступа: [http://www.nalog.ru/gn77/taxation/debt\\_bankruptcy/results/](http://www.nalog.ru/gn77/taxation/debt_bankruptcy/results/). Дата обращения 5 февраля 2013 г.
3. Эксперты разработали предложения по основным направлениям налоговой политики. [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://mail.yandex.ru/neo2/#message/2370000003315854258>.

4. Горбунова И. Трудности только закаляют \ И.Горбунова // Тюменский курьер от 31 января 2014 г. [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.tm-courier.ru/portal/portal/tk/default/CoreContentWindow?id=728821&cm=av&action=2>

5. Бюджетное послание Губернатора Тюменской области В.В. Якушева на 2014 г. [Электронный ресурс] Режим доступа: TyuMedia.Ru. Дата обращения 08.11.2013.

### Пансков Владимир Георгиевич

доктор экономических наук, профессор,  
заслуженный экономист Российской Федерации,  
государственный советник налоговой службы I ранга,  
профессор кафедры налогообложения Финансового университета  
при Правительстве РФ,  
Россия, г. Москва  
E-mail: 5868116@mail.ru

## О соблюдении основополагающих принципов при налогообложении физических лиц

Аннотация: Практика применения в российской налоговой системе плоской шкалы подоходного обложения населения вызывает повышенный научный и практический интерес со стороны налогоплательщиков, ученых, юристов. Автор показывает, что подобная практика не соответствует важнейшим принципам налогообложения, сформулированным еще А. Смитом: равенство и справедливость, а также способность налогоплательщика к уплате налога. В статье анализируются основные направления усиления действия данных принципов в налогообложении физических лиц. Показывается необходимость смещения прогрессивности налогообложения с имущественных налогов на налог на доходы, перехода на уплату НДФЛ по месту жительства налогоплательщика.

Ключевые слова: принципы налогообложения, налог на доходы физических лиц, прогрессивная шкала налогообложения, «серая » зарплата, налогообложение имущества, транспортный налог, земельный налог.

Annotation: The practice of a flat personal income taxation in the Russian tax system pique scientific and practical interest of taxpayers, scholars, and lawyers. The author shows that such practice does not comply with the essential taxation principles, formulated by Adam Smith: equality and fair, as well as the ability of the taxpayer to pay the tax. The article analyzes the main trends of enhancing the influence of these principles on the taxation of individuals. The article represents the necessity of tax scale progressivity shift from property taxes on personal income tax and transition to the payment of personal income tax at the taxpayer place of residence.

Keywords: principles of taxation, the tax on personal income, a progressive tax scale, incompletely reported wages, property taxation, transport tax, land tax.

Налоговые системы экономически развитых стран складывались столетиями под воздействием различных политических, экономических и социальных условий. Поэтому вполне естественно, что они в разных странах отличаются друг от друга: по видам и структуре налогов, налоговым ставкам, способам взимания, фискальны-

ми полномочиями органов власти разного уровня, уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков. Вместе с тем, построение оптимальной, справедливой и эффективной системы налогообложения в каждой стране требует соблюдения общих, единых для всех фундаментальных правил, сформированных на основе положений теории налогообложения. Совокупность указанных правил и положений образует основополагающие принципы налогообложения.

Потребность в выработке общих правил налогообложения появилась буквально с возникновением налогов, и фактически с этого момента данная проблема стала привлекать внимание теоретиков финансовой науки.

Как известно, в основу современной мировой налоговой системы положены принципы налогообложения, разработанные основоположником классической политической экономии шотландским экономистом А.Смитом, который еще в 1776 году в своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» впервые сформулировал четыре основных правила налогообложения. Разработанные А.Смитом и дополненные немецким экономистом А.Вагнером, принципы налогообложения были уточнены в 20-м веке с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики. В настоящее время принципы налогообложения сформированы в определенную систему, сочетающую в себе интересы как государства, так и налогоплательщиков.

Соблюдение основополагающих принципов налогообложения было провозглашено и в определенной мере подтверждено при разработке и принятии Налогового кодекса РФ. В статье третьей Кодекса прямо указывается, что налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными, а при их установлении должна учитываться фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. При этом ряд важнейших принципов налогообложения изложен в Кодексе достаточно четко. Между тем, в Налоговом кодексе РФ, провозгласившем необходимость соблюдения принципов налогообложения, в том числе и принципа равенства, отсутствует такой важнейший принцип, как справедливость в налогообложении. Но данное обстоятельство ни в коей мере не должно означать, что данный принцип не должен учитываться при формировании налоговой системы. Принципы налогообложения существуют объективно, и они не могут быть отменены или изменены по воле законодателей. Между тем, в строящейся и близкой к завершению российской налоговой системе делается попытка абстрагироваться от данной объективной реальности, игнорируя отдельные важнейшие принципы налогообложения. Это особенно красноречиво проявляется в действующих главах Налогового кодекса, посвященных налогам, взимаемым с физических лиц.

Как известно, одним из основополагающих принципов налогообложения, сформулированный А.Смитом, является принцип равенства и справедливости. Согласно этому принципу налогоплательщики должны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства. Иными словами, кто обладает большим богатством, тот и должен платить большую сумму налога. Но здесь возникает сразу два вопроса. Вопрос первый: должна ли эта большая сумма налога быть пропорциональной благосостоянию соответствующего лица или она должна возрастать по мере роста его доходов? И второй вопрос: должен ли распространяться принцип равенства и справедливости на налогообложение принадлежащего налогоплательщику имущество, или он может быть ограничен исключительно получаемым им доходом? Сторонники пропорционального изъятия считают, что в условиях плоской шкалы налогообложения принцип справедливости обеспечивается за счет того, что более богатые платят и соответственно большую сумму налога. Позиция сторонни-

ков прогрессии состоит в том, что при использовании пропорционального способа изъятия принцип справедливости нарушается.

На наш взгляд принцип равенства и справедливости может быть соблюден только при установлении прогрессивной шкалы налогообложения. И связано это с тем, что оставшиеся после уплаты налога средства должны обеспечивать возможность налогоплательщика осуществлять расходы, необходимые для поддержания минимального уровня жизни как для него самого, так и для членов его семьи, связанные с питанием, проживанием, образованием, культурой и здравоохранением. Поскольку эти затраты равны для всех налогоплательщиков, то в условиях плоской шкалы подоходного налогообложения удельный вес налоговых платежей в оставшейся сумме доходов низко обеспеченных слоев населения становится выше, чем у более обеспеченных граждан. Тем самым данный метод налогообложения становится по своей сути регрессивным. Регрессивность налогообложения доходов физических лиц в российской налоговой системе была усилена также в связи с отменой налога на наследство, который способствовал изъятию в бюджет налога именно от той части незаработанного получателем наследства дохода, который превышает установленные общественным сознанием пределы.

В налоговых системах большинства экономически развитых стран число налогов, уплачиваемых физическими лицами, ограничено определенными рамками. Самые массовые из них – это налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц, транспортный налог, налог на наследство и дарение, а также земельный налог. Эти налоги уплачиваются большинством населения, и поэтому к установлению их основных элементов следует подходить особенно взвешенно, не допуская чрезмерного налогового гнета и обеспечивая соблюдение важнейших принципов налогообложения, и в первую очередь принципов равенства и справедливости и способности налогоплательщика к уплате налога. Как же реализуется по данным налогам в российской налоговой системе указанные принципы?

Из пяти указанных выше налогов в России установлены только четыре: налог на наследство и дарение упразднен. При этом из четырех действующих налогов фактически по трем в определенной мере соблюдается принцип справедливости налогообложения: по ним установлена прогрессивная шкала ставок. По налогу на имущество физических лиц ставка налога колеблется от 0,1% до 2 процентов к суммарной инвентаризационной стоимости недвижимого имущества. При этом применяется самая жесткая, так называемая простая прогрессия: размер ставки увеличивается в зависимости от роста в целом объекта налогообложения. С введением в качестве налоговой базы рыночной стоимости имущества дифференциация в размерах уплачиваемого налога еще более возрастет.

В настоящее время разрабатывается новая глава Налогового кодекса, посвященная налогу на недвижимость. В части налогообложения физических лиц этот налог должен заменить два ныне действующих налога: на имущество и на землю. При этом, наряду с введением в качестве налоговой базы рыночной стоимости недвижимости, предполагается ввести повышенные на порядок ставки налогов для особо дорогого жилья, для обладателей более чем одного объекта недвижимости и т.д. и т.п. Логика разработчиков законопроекта опять же сводится к тому, что богатые должны платить больше. По-видимому, исходя из той логики, были установлены, и в настоящее время действуют прогрессивные, дифференцированные в зависимости от мощности двигателя, ставки транспортного налога. Здесь также, как и при налогообложении недвижимого имущества, применяется жесткая простая прогрессия: наиболее мощные, и соответственно более дорогие, марки легковых автомобилей облагаются по более высоким налоговым ставкам. При этом по данному налогу с 2014 года уже

введены повышающие коэффициенты к ставкам налога на престижные автомобили стоимостью свыше трех млн. рублей.

Исходя из установленных и действующих в настоящее время ставок и налоговой базы земельный налог также можно в определенной мере отнести к налогу, уплачиваемому по прогрессивной шкале налогообложения. Как известно, ставка по данному налогу установлена в зависимости от кадастровой оценки земли. Следовательно, чем выше качество земельного участка, тем большая сумма налога с него уплачивается и тем выше фактическая ставка налога с единицы земельного участка.

Таким образом, российская налоговая политика, направленная на дальнейшее усиление прогрессивности налогообложения движимого и недвижимого имущества физических лиц, по-видимому, таким образом стремится соответствовать принципу равенства и справедливости. Но на наш взгляд, данное положение не способствует соблюдению данного основополагающего принципа налогообложения, поскольку обладатель дорогого жилья или автомобиля не обязательно может стабильно получать высокий доход. В этих условиях может быть нарушен, и в российских условиях фактически нарушается, еще один из важных принципов налогообложения – способность платить налоги. Действительно, исключительно размер получаемого налогоплательщиком дохода, а не наличие дорогого жилья или автомобиля, характеризует степень его благосостояния и, соответственно, способность гражданина платить определенный уровень налога. При этом важно подчеркнуть, что пункт 1 статьи 3 Налогового кодекса РФ прямо указывает, что при установлении налога необходимо учитывать фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Из четырех массовых уплачиваемых российскими гражданами налогов, думается, что именно земельный налог, налог на имущество и транспортный налог менее всего согласовываются с соблюдением указанного принципа. Не подходят они и на роль перераспределителя доходов физических лиц в целях соблюдения принципа равенства и справедливости. Таким образом, установленная в России жесткая прогрессия в налогообложении движимого и недвижимого имущества с одновременной регрессией обложения доходов физических лиц является серьезным нарушением двух основополагающих принципов налогообложения: способность налогоплательщика платить налоги, а также равенство и справедливость.

Соблюдению указанных принципов более всего соответствуют налог на доходы физических лиц и налог на наследство и дарение. При этом НДФЛ занимает особое положение в ряду налогов, уплачиваемых гражданами. Он является, пожалуй, самым массовым налогом из всех известных в мировой практике налогов, и объектом его обложения является фактически полученный физическими лицами доход.

В ходе дискуссии о том, какой налог наиболее эффективно способствует соблюдению принципов равенства и справедливости, и способности к уплате налога, необходимо вспомнить историю возникновения подоходного налога. Тем более, это сравнительно «молодой» налог, и закрепился он в большинстве западных стран лишь с конца XIX- начала XX веков. Нельзя отрицать того факта, что введение подоходного налога было вызвано острой потребностью государств в дополнительных ресурсах, связанной с ростом задолженности, военными и другими расходами. Но не менее важной причиной стали набравшие силу социальные движения, требующие устранения несправедливости подушного и косвенного налогообложения, не учитывавших в доходах разных слоев населения. Именно идеи обеспечения равенства и справедливости налогообложения, а также способности к уплате налога на основе прямого определения доходов каждого налогоплательщика побудили европейские страны ввести подоходный налог.

Сохранение пропорциональной ставки налога на доходы физических лиц при одновременном резком увеличении прогрессии по налогу на движимое и недвижи-

мое имущество не только не решит имеющиеся в налогообложении физических лиц проблемы, но и еще более усугубляет их. Здесь возникает сразу несколько вопросов. В первую очередь – почему в системе налогов, уплачиваемых физическими лицами, российская налоговая система все более склоняется к усилению налогообложения имущества, а не доходов? Думается, что данное обстоятельство складывается в связи с опасением того, что в случае введения прогрессивной шкалы налогообложения доходов, поступления в бюджет НДФЛ могут сократиться в связи с возможным возращением укрывательства от налогообложения наиболее состоятельной части налогоплательщиков. Тем самым признается, что администрирование данного налога является делом сложным и налоговые органы не в силах противостоять действиям недобросовестных налогоплательщиков. Одновременно с этим государство расписывается в собственном бессилии навести порядок в установлении цивилизованных форм оплаты труда в экономике страны.

Между тем, разброс в уровне доходов населения в РФ настолько велик, что не идет ни в какое сравнение с экономически развитыми странами. Понимая, что через механизм плоской шкалы налогообложения доходов решить эту проблему невозможно, российские экономические ведомства в течение последних полутора лет пытались это сделать путем введения так называемого налога на роскошь. Предлагалось, в частности, ввести повышенные в разы налоговые ставки обложения элитных жилых помещений размером более 1000 кв. метров, или стоимостью свыше 300 млн. рублей. Обсуждение этой идеи в научном сообществе показало, что данный способ перераспределения доходов наиболее зажиточной части населения в пользу малообеспеченных слоев не может принести ожидаемого результата. Как показала дискуссия, затраты на администрирование налога на роскошь в таком виде могут оказаться выше доходов от их повышения. Многократное повышение ставки налога на элитное жилье сделает привлекательным выработку схем ухода от налога, чего не наблюдалось в условиях, когда сумма налога не была для наиболее зажиточной части населения обременительной с фискальной точки зрения. Усложнение администрирования налога на недвижимость в части налогообложения элитного жилья усложнится также в связи с вероятностью существенного роста числа судебных разбирательств из-за оспаривания налогоплательщиками кадастровой оценки стоимости недвижимости. Поэтому от данной идеи пришлось отказаться.

Практически ничем закончились и попытки введения налога на роскошь путем установления повышенных ставок налога на элитные автомобили. Как оказалось, в части автотранспорта определить критерии отнесения имущества к понятию «роскошь» достаточно сложно. Делались попытки отнесения автомобилей к роскоши по такому критерию, как «мощность двигателя». При этом выяснилось, что данный показатель страдает существенными недостатками. В частности, оказалось, что автомобилей, мощность двигателя которых превышает 410 лошадиных сил (а именно такой показатель был признан наиболее подходящим для отнесения автомобиля к категории «роскошь»), не так уж и много. Поэтому увеличение ставки транспортного налога на эти автомобили даже в 20 раз позволили бы пополнить доходы бюджетов только двух субъектов Федерации: гор. Москвы – на 1 млрд. рублей, и Московской области – на 150 млн. руб. Бюджеты же остальных субъектов Федерации увеличились бы в среднем менее чем на 20 млн. рублей в год. Под действие повышающих коэффициентов в этом случае подпали бы сверхмощные спортивные автомобили и мотоциклы, относительно дешевые, но мощные китайские и другие автомобили из развивающихся стран, а также мощные, но достаточно изношенные автомобили, большое число которых ввезено по низкой цене из Японии. Но при этом из-под повышенного налогообложения выпали бы дорогие, но маломощные раритетные автомобили. Поэтому критерием отнесения к роскоши определена стоимость автомобиля. Начиная

с 2014 года транспортный налог в части легковых автомобилей стоимостью более 3 млн. руб. исчисляется с применением повышающих коэффициентов. При этом величина коэффициента, увеличивающего налоговую ставку, дифференцирована в зависимости не только от стоимости автомобиля, но и срока, прошедшего с года его выпуска. В частности, самый низкий коэффициент 1,1 установлен в части автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн. руб., с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет. Самый высокий коэффициент, равный 3,0 применяется к автомобилям средней стоимостью от 15 млн. руб., с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Естественно, что введение повышающего коэффициента к ставке транспортного налога не может решить проблему равенства и справедливости в российской налоговой системе. В данном случае по дополнительное прогрессивное налогообложение попадают представители среднего класса, купившие подержанные автомобили с высокой первоначальной стоимостью. Особенно это относится к автомобилям стоимостью от 5 до 10 млн. руб. Достаточно сказать, что стоимость автомобиля, вне зависимости от того, эксплуатируется он или нет, снижается достаточно быстро. В частности, страховые компании уже через год снижают стоимость легковых автомобилей не менее чем на 20%. А что же говорить о дорогих автомобилях, попавших в ДТП и проданных менее чем за половину первоначальной стоимости? Кроме того, вводя налог на роскошь в подобной форме, законодатели забывают, что престижные автомобили не являются единственными предметами роскоши. К данной категории с полным правом следует отнести находящиеся в частной собственности также и элитное жилье, яхты, самолеты, вертолеты, произведения искусства известных мастеров, определенные виды ювелирных украшений. Исключение их из объектов налогообложения дискредитирует саму идею налога, создает условия для дискриминации одних налогоплательщиков по отношению к другим.

Вводя налог на роскошь, нельзя забывать, что в российской налоговой системе наибольший доход казне дает все же налог «на бедность», плательщиками которого является почти все трудоспособное население страны. При действующей системе вычетов и ставках НДФЛ данный налог взимается с доходов ниже прожиточного минимума. И никакие социальные и прочие вычеты этому не препятствуют в связи с как их незначительными размерами, так и выборочностью их предоставления. Наоборот, налоговые вычеты ставят основную, наименее обеспеченную, часть населения страны в неравные экономические условия по сравнению с наиболее обеспеченной частью налогоплательщиков. На наш взгляд, с социальной точки зрения было бы оправданным ввести однократный налог на роскошь, уплачиваемый при покупке предметов роскоши. Этот налог будет легко администрировать, от него практически невозможно уклониться. Если же введение налога на роскошь преследует цель ограничить приобретение и потребление роскоши, то в этом случае теория и практика налогообложения не придумали ничего иного, как изъятие в доход государства по повышенной налоговой ставке сверхдохода, могущего пойти на приобретение роскоши.

В качестве основного регулятора процессов перераспределения доходов физических лиц, отвечающему основополагающим принципам налогообложения с позиций социальной справедливости, могут служить, на наш взгляд, исключительно два налога: налог на наследство и дарение и налог на доходы физических лиц. Поэтому необходимо восстановить ранее действовавший в российской налоговой системе налог на наследство и дарение. При этом ставки этого налога должны быть прогрессивными, с установлением необлагаемой налогом суммы наследства. Распределительную функцию должен выполнять в первую очередь налог на доходы физических лиц, а не имущественные налоги. Единая ставка налога эту задачу не выполняет, так как не учитывает наличие у определенного контингента граждан крупных доходов

и не способствует повышенному налоговому изъятию с высоких личных доходов и их перераспределению.

В связи с этим, альтернативой так и не состоявшегося налога на роскошь должен стать возврат к прогрессивной шкале налогообложения доходов физических лиц, с введением повышенной в 2,5 – 3 раза ставки налога на ту часть доходов российских граждан, которая является источником приобретения этой самой роскоши. При этом, на наш взгляд, заработная плата и другие совокупные доходы в пределах до 15 тыс. руб. в месяц вообще не должны облагаться налогом на доходы. Для большинства же налогоплательщиков должна быть сохранена налоговая ставка в 13%. Что же касается совокупного дохода, превышающего, допустим, 10 млн. рублей в год, то эту часть дохода следует облагать по налоговой ставке в размере 40-45 процентов. Введение подобной повышенной ставки налога на ту часть дохода, которая по существу является источником приобретения роскоши, больше бы отвечало принципам равенства и справедливости в налогообложении, а также способности налогоплательщика к уплате налога.

Одновременно следовало бы ввести еще одну, промежуточную ставку налога в размере примерно 20%, можно было бы облагать совокупный годовой доход, превышающий, допустим, 2,0 млн. рублей в год. При этом в совокупный годовой доход должны включаться все получаемые населением доходы, включая дивиденды и проценты по вкладам в коммерческих банках, по акциям, от реализации имущества и ценных бумаг. Естественно, что при этом должны быть сохранены действующие в настоящее время налоговые льготы и преференции, касающиеся поддержки низкообеспеченных слоев населения. С введением подобной шкалы налогообложения у государства появится возможность установить социальные вычеты из налоговой базы по данному налогу, позволяющие существенно повысить необлагаемый подоходным налогом минимальный доход.

В условиях установления прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц в значительной степени облегчится решение задачи практической реализации принципа уплаты НДФЛ не по месту работы налогоплательщика, а по месту его регистрации. Проблема совершенствования порядка уплаты налога на доходы физических лиц назрела давно и ее следует переводить из области споров и дискуссий в плоскость практических мер. Сторонники сохранения действующего порядка в качестве основного аргумента выдвигают тезис о том, что в данном случае существенно усложнится администрирование этого налога. В первую очередь это произойдет в организациях – налоговых агентах. Их соответствующим службам необходимо будет вести дополнительный учет налогоплательщиков по месту их регистрации и рассылать соответствующие налоговые платежи в несколько адресов, поскольку контроль за правильностью исчисления и перечисления налогов одним налоговым агентом будет осуществлять несколько налоговых органов. Кроме того, увеличится объем контрольной и аналитической работы налоговых органов. На них придется возложить обязанности не только проверять правильность удержания налога (что сейчас делается), но и контролировать правильность зачисления доходов по этому налогу в тот или иной бюджет. С переходом на прогрессивную шкалу налогообложения НДФЛ эта проблема если не будет решена полностью, то в значительной мере упростится. Действительно, прогрессивная шкала налогообложения подразумевает применение прогрессии к годовому совокупному доходу налогоплательщика. Организации – налоговые агенты, взимая с налогоплательщика в течение года налог по основной ставке, обязаны будут высылать по истечении налогового периода сведения в налоговые органы по месту его регистрации данные о суммах полученного налогоплательщиком дохода и размере удержанных с него сумм налога. Налогоплательщик обязан по истечении налогового периода представить в налоговый орган



по месту своей регистрации налоговую декларацию, и доплатить, в случае необходимости, в соответствующий бюджет причитающуюся сумму налога. Таким образом, и налоговые агенты, и налоговые органы будут иметь все необходимые данные и вести соответствующий учет о месте жительства каждого налогоплательщика, его доходах и суммах налога, причитающихся перечислению в соответствующий бюджет. Примерно такой порядок налогового администрирования существовал в российской налоговой системе до 2001 года, когда в стране действовала прогрессивная шкала ставок по НДФЛ. И никаких сбоев эта система не давала: и в налоговых органах, и в организациях – налоговых агентах была налажена четкая работа. Единственное исключение, что все данные направлялись в налоговый орган по месту работы налогоплательщика – физического лица. В этих условиях можно говорить только об усложнении и увеличении работы в организациях – налоговых агентах, которые являются основным местом работы налогоплательщика. Если в «старых» условиях они такие сведения направляли в один налоговый орган, то теперь должны будут вести учет по каждому налогоплательщику и направлять указанные сведения в налоговые по месту их регистрации. В условиях современного развития информационных технологий этот довод не должен иметь решающего значения. Централизованная разработка соответствующих программ не займет много времени и не потребует огромных финансовых ресурсов. Речь может идти только об увеличении затрат организаций – налоговых агентов на почтовые расходы, связанные с пересылкой большого числа сведений в налоговые органы. Можно привести еще один довод, который приводят сторонники сохранения действующего порядка зачисления НДФЛ по месту работы налогоплательщика – снижение заинтересованности региональных и муниципальных органов власти, а также органов власти крупных городов по развитию производства и увеличению числа рабочих мест. Но данный минус вполне может быть нивелирован заинтересованностью этих органов развивать производство через получение дополнительных доходов по налогу на прибыль и по налогу на имущество организаций.

При этом следует особо подчеркнуть, что переход на уплату НДФЛ по месту регистрации налогоплательщика имеет и существенные преимущества по сравнению с действующим порядком.

В первую очередь следует отметить усиление зависимости между доходами и расходами соответствующих бюджетов, так как налог будет поступать в тот же бюджет, из которого налогоплательщики получают основные виды социальной поддержки и услуг. Это, на наш взгляд, без сомнения, главный плюс.

Во-вторых, переход на уплату НДФЛ по месту регистрации налогоплательщика станет важным шагом вперед на пути внедрения в России посемейного обложения налогом на доходы физическим лиц, которое в настоящее время применяется практически во всех экономически развитых странах.

В-третьих, будет достигнуто единообразие по зачислению данного налога, уплачиваемого физическими лицами ПБОЮЛ и работающими по найму. Сегодня, как известно, налогоплательщики – ПБОЮЛ уже платят налог в бюджет по месту жительства.

И, в-четвертых, упростится порядок и сократятся сроки получения налогоплательщиком предусмотренных законом налоговых вычетов, поскольку они будут производиться из того же бюджета, куда и поступили налоги.

Следовательно, можно сделать вывод, что, несмотря на определенные сложности, переход на новую форму уплаты налога по месту жительства налогоплательщиков является делом достаточно перспективным. Для этого необходимо сделать первый шаг – перейти на прогрессивную шкалу налогообложения НДФЛ.

Таким образом, реализация принципов равенства и справедливости, а также способности налогоплательщика к уплате налога возможна только при установлении прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц, восстановления налога на наследство с введением экономически обоснованного размера необлагаемого налогом дохода. В части имущественных налогов следовало бы установить более «мягкую» прогрессию в шкале налогообложения, введя повышенную ставку акциза при приобретении элитного движимого и недвижимого имущества.

**Список дополнительной литературы:**

1. Мощность – не роскошь, газета «Ведомости», // № 27 (3289), 19.02.2013.
2. Пансков В.Г., Каким быть налогу на роскошь в российской налоговой системе, // ж. Финансы, 2013, № 6,
3. Спор о роскоши, газета «Ведомости», // № 47 (3309), 20.03.2013.
4. Сверхналог на недвижимость, газета «Ведомости», // № 46 (3308), 19.03.2013.

**Папаика Александр Алексеевич**

доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой банковского дела  
Донецкого национального университета экономики и торговли  
имени Михаила Туган-Барановского  
Украина, г. Донецк  
E-mail: bank@kaf.donduet.edu.ua

**Козак Анна Александровна**

аспирант кафедры банковского дела  
Донецкого национального университета экономики и торговли  
имени Михаила Туган-Барановского  
Украина, г. Донецк  
E-mail: kozak-anna@rambler.ru

## **Сервисное обслуживание: инновационный подход к налоговому администрированию в банковской сфере**

*Аннотация: В статье освещены положения сервисного обслуживания банковского сектора как инновационного подхода к налоговому администрированию. Выделены критерии и направления практической реализации специального сервисного обслуживания банков в Украине. Исследован мировой опыт и определена сущность категории «электронный кабинет налогоплательщика». Авторами предлагаются функциональные направления усовершенствования работы новации «Электронный кабинет налогоплательщика». Подчеркивается необходимость обеспечения участия банковского сектора в программе горизонтального налогового мониторинга.*

**Ключевые слова:** налоговое администрирование, сервисное обслуживание банковского сектора, электронный кабинет налогоплательщика, горизонтальный налоговый мониторинг.

*Annotation: This article presents a position of servicing the banking sector as an innovative approach to tax administration. The authors identified the criteria and direction of practical implementation of special service banks in Ukraine. In the article, international experience was studied and the essence of the category «electronic office of the taxpayer» was defined. The authors emphasized the need to ensure the participation of the banking sector in the tax software horizontal monitoring.*

*Keywords: tax administration, special service of banking, electronic office of the taxpayer, service, electronic cabinet taxpayer, horizontal tax monitoring.*

**Постановка проблемы.** В ходе реформирования налоговой системы, ее адаптации к европейским стандартам существенно изменяются не только задачи налоговой политики государства, но и структура деятельности Государственной налоговой службы Украины (ГНС), и прежде всего поиск инновационных подходов к процессу налогового администрирования. Следует отметить, что с целью поиска наиболее эффективных механизмов улучшения взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, за годы независимости налоговая служба Украины реформировалась несколько раз: от Главной государственной налоговой инспекции, Государственной налоговой администрации Украины, Государственной налоговой службы Украины до Министерства доходов и сборов Украины. Свидетельством использования инновационных подходов к процессу администрирования налогов, стало создание в структуре Миндоходов Украины сервисных центров обслуживания плательщиков налогов, целью деятельности которых является предоставление качественно новых профессиональных административных услуг [1].

**Анализ исследований и публикаций по проблеме.** Как показывают научные исследования, проблема налогового администрирования приобретает общезначимое значение. Основным аспектам усовершенствования налогового администрирования значительное внимание уделено в научных работах Ю.Б. Иванова, И.А. Майбунова, В.А. Орловой и др. [2-3]. Вместе с тем результаты проведенного исследования свидетельствуют о необходимости поиска инновационных подходов к налоговому администрированию банковского сектора, что подчеркивает актуальность исследования.

**Целью статьи** является исследование положений сервисного обслуживания банковского сектора как инновационного подхода к налоговому администрированию, а также разработка рекомендаций по практической реализации специального сервисного обслуживания банков в Украине.

**Изложение основного материала.** Налоговое администрирование является катализатором налоговой политики, фундаментальным направлением управления налоговой нагрузкой налогоплательщиков, в том числе банковского сектора. На современном этапе усовершенствования налогового администрирования банковских учреждений нередко речь идет об их сервисном обслуживании.

Главной целью сервисного обслуживания банков, как плательщиков налогов, является наиболее быстрое и качественное предоставление административных, информационных, налоговых и других видов услуг, упрощение процедуры предоставления налоговой отчетности на основе использования современных технологий налогового сопровождения, обеспечения доступа банковских учреждений к публичной информации, а также создания в структуре Министерства доходов и сборов Украины сервисной службы высокого уровня.

Критериями сервисного обслуживания банков как инновационного подхода к налоговому администрированию, прежде всего, должны быть:

– создание условий для партнерских взаимоотношений налоговой службы и налогоплательщиков;

- повышение инвестиционной активности, качественное сервисное сопровождение, готовность адекватно реагировать на проблемы банков;
- создание более эффективной, рациональной и прозрачной системы администрирования налогов;
- повышение уровня налоговой культуры и информированности плательщиков, добровольной уплаты налогов и увеличение объемов поступлений в местные бюджеты;
- обеспечение налогоплательщиков качественными, своевременными административными, информационными и налоговыми услугами;
- обеспечение полной осведомленности о возможных изменениях в налоговом законодательстве (путем предоставления консультаций, разъяснений);
- обеспечение значительного снижения расходов налогоплательщиков, связанных с выполнением налоговых обязательств;
- улучшение механизма соблюдения требований налогового законодательства за счет обеспечения условий для повышения уровня добровольного выполнения плательщиками налогов своих обязательств.

В условиях действия Налогового кодекса Украины выделяют следующие направления сервисного обслуживания банков-плательщиков налогов:

- использование упрощенной схемы регистрации коммерческих банков-плательщиков налогов;
- использование индивидуального налогового консультирования банковских учреждений специализированными органами государственной налоговой службы;
- применение банками интернет-технологий с целью минимизации затрат на своевременное и полное предоставление налоговой отчетности в государственные налоговые органы;
- развитие информационно-аналитических составляющих деятельности банковских учреждений с целью сокращения транзакционных расходов на уплату налогов.
- эффективное использование внутреннего налогового контроля с целью сокращения финансовых и нефинансовых потерь банков в связи с усилением налогового контроля на государственном уровне [4].

В частности, своевременная регистрация банка – юридического лица или его обособленных подразделений по упрощенной схеме позволяет избегать дополнительных финансовых расходов на уплату штрафов связанных с нарушением норм действующего законодательства.

Выделение разъяснительной работы налоговых органов в направлениях сервисного обслуживания банков подкреплено тем фактом, что в структуре органов Миндоходов Украины выделено специальное подразделение, которое специализируется на предоставлении банкам налоговых консультаций. Вместе с тем, такие налоговые консультации носят индивидуальный характер и могут использоваться исключительно банком, которому предоставлена такая консультация, в свою очередь обеспечивает предупреждение нарушений банком налогового законодательства, и таким образом способствует снижению рисков налоговой нагрузки.

В условиях действия Налогового кодекса Украины п.4.ст.49 закреплено право коммерческих банков, подавать налоговую отчетность в органы Миндоходов Украины в электронной форме с помощью сети Интернет с соблюдением условия по регистрации электронной подписи подотчетных лиц [5]. Все это обеспечивает экономию времени налогового менеджера на составление налоговой отчетности, экономию транспортных расходов банка, в свою очередь создает благоприятные условия для организации работы по управлению налоговой нагрузкой в коммерческом банке. Вместе

с тем отметим, что сегодня отчетность в электронной форме предоставляют не все банки, а только банки, отнесенные к категории крупных налогоплательщиков.

В современных условиях актуальными задачами сервисного обслуживания банковского сектора является:

1. Создание электронного сервиса «Электронный кабинет налогоплательщика»;
2. Широкое введение в практику взаимодействия банков и налоговых органов горизонтального налогового мониторинга.

Мировой опыт свидетельствует, что сегодня на официальных сайтах налоговых служб уже нескольких стран мира существуют «электронные налоговые кабинеты», через которые предоставляется достаточно широкий набор услуг. Рассмотрим конкретные примеры.

*Великобритания.* В Великобритании в разделе «Электронные сервисы для физических лиц сайта Королевской налоговой и таможенной службы Великобритании» есть возможность воспользоваться тремя подсервисами: частная информация (проверить собственную налоговую декларацию), детская программа (заполнение формы для получения пособия на содержание ребенка) и налог на добавленную стоимость (регистрация плательщиков НДС, заполнение декларации по НДС).

*Ирландия.* В Ирландии раздел «Платы», размещенный на сайте Национальной налоговой администрации Ирландии, открывает плательщику налогов следующие возможности: пересмотреть свои налоговые данные, подать заявку на получение налогового кредита, оформление документов на возмещение налога (включая медицинские расходы), задекларировать дополнительный доход, получить информацию о налоговых обязательствах за предыдущие годы, распределить кредиты между супругами и следить за движением предоставленных личных данных в системе налогообложения.

*Российская Федерация.* В Российской Федерации на сайте Федеральной налоговой службы электронный сервис «Личный кабинет налогоплательщика» предоставляет пользователям возможность осуществлять поиск информации об имущественной задолженности по транспортному и земельному налогам, налогу на доходы физических лиц (только для физических лиц – граждан РФ), а также обеспечивает возможность составить и распечатать платежный документ. Вместе с тем, в России виртуальный кабинет, имеет следующий недостаток, а именно данные пользователя на сервере не сохраняются. Таким образом, налогоплательщик не может просмотреть историю декларирования, подачи налоговой отчетности и оплаты налоговых платежей.

Таким образом, проведенное исследование позволяет определить *электронный кабинет налогоплательщика* как персонифицированный и защищенный от несанкционированного доступа раздел на официальном сайте Государственной налоговой службы.

Следует отметить, что уже с весны 2012г. в Украине персонифицированность данных плательщика налогов, которые приняли решение подавать налоговую отчетность средствами электронной почты через информационный портал органов Миндоходов Украины, обеспечивается использованием электронной цифровой подписи и сертифицированных ключей.

*Электронная цифровая подпись (ЭЦП)* – это современный заменитель подписи, которой свидетельствуют официальные документы, созданные в электронном виде [6]. ЭЦП предназначена для идентификации личности – должностного лица, имеющего право подписи электронного документа, а также для сохранения и проверки целостности, созданного ею в определенный момент времени электронного документа. Электронная подпись имеет такую же юридическую силу, как и обычная подпись.

Так, в соответствие с Проектом «Модернизация государственной налоговой службы Украины – 1» [7] в рамках раздела «Администрирование налогов» Налогового

кодекса Украины был создан Центр сертификации ключей ГНС Украины, который предоставляет услуги по выдаче электронных цифровых подписей на безоплатной основе.

По данным Министерства доходов, по состоянию на 01.01.2014 г. выдано 508,8 тысяч электронных подписей, собственниками которых стали 350,4 тысяч плательщиков [8]. Самыми активными пользователями электронной цифровой подписью являются физические лица, а именно 276,1 тыс. предпринимателей-физических лиц получили 321,8 тысяч бесплатных сертификатов. Среди юридических лиц клиентами центра стали 74,3 тыс. лиц, которые заказали 186,7 тыс. ключей. В целом, на обслуживании в аккредитованном Центре сертификации ключей пребывает 768,6 тыс. электронных подписей (табл.1).

**Таблица 1. Данные о регистрации плательщиков налогов  
в аккредитованном Центре сертификации ключей**

Область	Количество зарегистрированных налогоплательщиков с момента введения услуги (30.05.2012 г.)		
	Юридические лица	Физические лица	Всего
АР Крым	2997	16289	19286
Винницкая	1673	6085	7758
Волынская	3049	4340	7389
Днепропетровская	1404	17414	18818
Донецкая	4980	18981	23961
Житомирская	2445	9180	11625
Закарпатская	1372	4687	6059
Запорожская	4760	9477	14237
Ивано-Франковская	1353	9873	11226
Киевская	1957	16708	18665
Кировоградская	1366	6019	7385
Луганская	3583	12308	15891
Львовская	3171	9374	12545
Николаевская	2679	9539	12218
Одесская	2833	11769	14602
Полтавская	1023	6793	7816
Ровенская	2045	9948	11993
Сумская	2975	8288	11263
Тернопольская	2002	4466	6468
Харьковская	3018	14575	17593
Херсонская	715	6131	6846
Хмельницкая	1816	5908	7724
Черкасская	2533	8581	11114
Черновецкая	847	7802	8649
Черниговская	2099	9391	11490
г.Севастополь	1973	11326	13299
г.Киев	13632	20848	34480
<b>Итого:</b>	<b>74300</b>	<b>276100</b>	<b>350400</b>

Следует отметить, что в условиях действия Налогового кодекса, а также в соответствии с программой Модернизации Государственной налоговой службы Украины подача налоговой отчетности в электронном виде является приоритетным направлением развития партнерских взаимоотношений органов Миндоходов с налогоплательщиками, в том числе с банковским сектором. Широкое внедрение автоматизированной системы предоставления налоговой отчетности в электронном виде имеет преимущества как для банков, так и для налоговых инспекций, в которых зарегистрированы налогоплательщики, что в свою очередь обеспечивает [3]:

– повышение своевременности и полноты уплаты налоговых платежей;

- оптимизировать электронный документооборот банковского учреждения;
- значительно сократить время на предоставление налоговой отчетности банка;
- сокращение транзакционных расходов;
- значительно сократить очереди в налоговых инспекциях в период предоставления налоговой отчетности.

На наш взгляд, широкое внедрение новации «Электронный кабинет налогоплательщика» позволит упростить проверку своего налогового счета, уплаты налогов и сборов, представления отчетности, поскольку с помощью собственного «виртуального кабинета» на официальном сайте Миндоходов Украины плательщик сможет увидеть суммы начисленных налогов, заполнять и подавать формы налоговой отчетности в электронном виде для дальнейшей обработки в налоговом органе и отчитываться об уплате налогов руководству и акционерам банка.

Проведенное исследование по обслуживанию банков – плательщиков налогов, позволяет рекомендовать выделение следующих функций виртуального налогового кабинета:

1. Просмотр персональных регистрационных данных налогоплательщика.
2. Подготовка и представление форм налоговой отчетности в электронном виде:
  - помощь при заполнении форм налоговой отчетности;
  - просмотр статусов обработки форм налоговой отчетности;
  - просмотр ранее представленных форм налоговой отчетности;
3. Получение информации о состоянии лицевого налогового счета:
  - просмотр персонального личного налогового счета;
  - получение выписки из личного налогового счета;
4. Получение электронных сообщений от налоговых органов о принятии налоговой отчетности:
  - зачисление или возврата ошибочно уплаченных средств.
5. Получение других сообщений от налогового органа:
  - получение информации об объектах налогообложения;
  - сообщение о налоговой проверке;
  - сообщение результаты налоговой проверки, наличие или отсутствие налоговой задолженности и т.п.

Вообще виртуальный налоговый кабинет банковскому учреждению предоставит возможность доступа к формам налоговой отчетности через Интернет, позволит получать информацию о текущем состоянии отправленных форм и обеспечивать доступ ко всем подготовленным формам налоговой отчетности.

В условиях всеобщей информатизации и применения современных it-технологий банк может применять новацию – горизонтальный налоговый мониторинг – прогрессивный проект, который внедряется органами Миндоходов Украины.

Горизонтальный мониторинг – это процесс осуществления органами Миндоходов процедур отслеживания и анализа налоговых рисков по финансово – хозяйственным операциям, которые уже проведены или запланированы налогоплательщиками. Основной целью горизонтального мониторинга является создание партнерских взаимоотношений органов Миндоходов Украины с налогоплательщиками, среди которых имеют место и банковские учреждения, которые на основе взаимной ответственности, путем своевременного реагирования и предупреждения совершения рискованных операций, могут привести к нарушению налогового, валютного и другого законодательства, контроль по которому осуществляется органами налоговой службы.

Впервые метод горизонтального мониторинга был использован в 2005 г. в Нидерландах. Позже этот опыт в сфере налогообложения применили такие европейские

страны как Германия, Австрия, Словения. Предусматривается внедрение данного проекта также в США.

В Украине эксперимент внедрения горизонтального мониторинга начался 28 апреля 2011, но согласие на участие в нем дали только 5 предприятий [9]. Считаем, что целесообразно банковским учреждениям поддерживать данный эксперимент, что в первую очередь будет способствовать повышению репутации банка в лице иностранных инвесторов, расширению клиентской базы, а соответственно повышению прибыльности и финансовой устойчивости банка.

Механизм осуществления горизонтального мониторинга предусматривает активное участие налогоплательщика в процессе проведения налогового контроля. Налогоплательщик перед осуществлением или налогообложением тех или иных хозяйственных операций, связанных с налоговыми рисками, предоставляет информацию о них налоговому органу. Налоговый орган обрабатывает соответствующую информацию и в режиме реального времени предоставляет налогоплательщику налоговую консультацию. Кроме того, при активном участии в проекте горизонтального мониторинга существует перспектива сокращения или даже вообще отказа от проведения документальных проверок налогоплательщиков, своевременного и автоматического бюджетное возмещение НДС [10].

На современном этапе развития банковской системы нужны инновационные подходы администрирования налогообложения банков. Изучение существующей практики государственного и корпоративного налогового менеджмента показало, что усовершенствованию налогового администрирования банковского сектора, будет способствовать поддержка и внедрение в налоговую практику банков горизонтального налогового мониторинга. Вместе с этим основной проблемой для успешного воплощения горизонтального мониторинга банками Украины является отсутствие соответствующего законодательства. Налоговым законодательством еще не предусмотрено права и обязанности налоговых органов на заключение с налогоплательщиками договоров по осуществлению горизонтального мониторинга, должны заключаться в соответствии с мировой практикой. С практической точки зрения, горизонтальный мониторинг может создавать дополнительные риски конфиденциальности информации банка и влияния налогового органа на выбор контрагентов банка. Это связано с тем, что во время проведения горизонтального мониторинга органы налоговой службы получают информацию только об операциях, которые банк планирует осуществить. В этих условиях представляется целесообразным разработка законопроекта с определением ответственности налогового органа и последующим внедрением его в практику.

**Выводы.** Учитывая выше изложенное необходимо отметить, что тенденции поиска инновационных подходов налогового администрирования банковского сектора формируются под влиянием налоговой гармонизации, мирового опыта осуществления налогового администрирования, а также координации государственной налоговой политики. Процесс усовершенствования налогового администрирования банковских учреждений с учетом основных тенденций отечественной и мировой практики налогообложения предполагает широкое использование органами Миндоходов сервисного обслуживания банков-налогоплательщиков, в частности:

- внедрение современных it-технологий, которые содействуют повышению эффективности налогового администрирования;
- с целью установления партнерских взаимоотношений между органами Миндоходов и плательщиками налогов не обходимо обеспечить участие банковского сектора в программе горизонтального налогового мониторинга;
- создание правовой базы осуществления горизонтального налогового мониторинга.



Таким образом, предложенные направления усовершенствования налогового администрирования содействуют развитию партнерских взаимоотношений между государством, в лице органов Миндоходов Украины и банковским сектором и на этой основе повышению объемов уплаченных налогов и сборов в Государственный бюджет.

#### Литература:

1. Тернушак М.М. Питання доцільності створення центрів обслуговування платників податків у податкових інспекціях / М.М. Тернушак // Наука і правоохорона. 2013. № 1(19). – С. 230.
2. Налоговые системы. Методология развития: [монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит»] / под ред. И. А. Майбутова, Ю. Б. Иванова ; [И.А. Майбутов и др.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 463 с. – (Серия «Magister»).
3. Орлова В.О. Малий бізнес в Україні: сучасний стан, тенденції та стратегічні вектори модернізації: [монографія] / В.О. Орлова. – Донецьк: ТОВ «Східний видавничий дім». 2013. 525 с. – С. 496.
4. Орлова В.А. Систематизация рисков налоговой нагрузки: теория и практика/ В.А. Орлова, А.А. Козак // Налоги и налоговое право. № 7/2012. – С.209-216.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу:< [http://www. rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)>
6. Електронний цифровий підпис. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <<http://minrd.gov.ua>>
7. Модернізація державної податкової служби України: Звіти наглядової ради з питань реалізації проекту. – Режим доступу: <<http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/naglyadova-rada-z-pitan-rea/>>.
8. Кількість платників, які отримують ЕЦП стає дедалі більшою. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <<http://minrd.gov.ua>>
9. Пелех С., Демків Т./ Горизонтальный мониторинг – новый сервис для добросовестных налогоплательщиков [Текст]/ С.Пелех, Т.Демків // Вісник податкової служби України. –2012. – № 8. – С.6-8/
10. Горизонтальный моніторинг по-українськи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://taxua.blogspot.com/2011/05/goryzontalny-monitring-po-ukrayinsky.html>>.

**Пинская Миляуша Рашитовна**

доктор экономических наук,  
директор Института налоговой политики и налогового  
администрирования Финансового университета,  
Россия, г. Москва  
E-mail: MPinskaya@yandex.ru

## **Земля как источник расширения налоговой базы органов местного самоуправления<sup>1</sup>**

*Аннотация: Затронута актуальная проблема поиска эффективных источников пополнения доходов местных бюджетов. Показаны преимущества земли как предмета налога. Предлагается расширить налоговую базу за счет земельной ренты путем установления и введения новых налогов, усовершенствования налоговых льгот, введения механизма налогового инкрементального финансирования.*

*Ключевые слова: земельный налог, земельная рента, местный бюджет, налоговое инкрементальное финансирование.*

*Annotation: The article touched the actual problem of finding effective sources of replenishment of local budget revenues. The advantages of the land as a matter of tax. It is proposed to broaden the tax base through land rents through the establishment and introduction of new taxes, improve tax incentives, the introduction of the mechanism of tax incremental financing.*

*Keywords: land tax, land rent, local budget, tax incremental financing.*

Финансовое обеспечение деятельности органов местного самоуправления. В Российской Федерации органы местного самоуправления обособлены от государственной власти. Причиной такого обособления служит стремление создать противовес государственной власти на субфедеральном уровне с целью недопущения угрозы полноте федеральной власти. Такая практика является традиционной для всех федеративных государств, именно поэтому принцип финансовой самостоятельности муниципальной власти закреплён в международных договорах.

Согласно ст. 132 Конституции Российской Федерации, органы местного самоуправления самостоятельно формируют, утверждают и исполняют местный бюджет. Право муниципального образования иметь собственный бюджет закреплено в ст. 15 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Тем не менее, проблемы финансового обеспечения деятельности органов местного самоуправления в России остаются нерешёнными на протяжении длительного времени и имеют долгую историю.

Ещё на заре Советской власти «в 1926 г. вопрос о реформе местных финансов был одним из главных предметов обсуждения на II сессии ЦИК и не сходил со страниц советской печати».<sup>2</sup> Связано это было с тем, что большинство местных налогов давали «совершенно ничтожные поступления». Большее значение в местном бюджете играли надбавки и отчисления.<sup>3</sup>

1 Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» 2014 г.

2 Твердохлебов В.В. Местные финансы: избранные статьи [науч.ред., авт. вступ. ст. и коммент. Н.Г. Королева] – М.: Российская политическая энциклопедия, 2012. с. 241.

3 Твердохлебов В.В. Местные финансы: избранные статьи. Указ. соч. с. 240.

Несмотря на то, что Российская Федерация ратифицировала Европейскую хартию местного самоуправления,<sup>1</sup> в которой констатируется, что органы местного самоуправления являются основой любого демократического строя, через них наиболее непосредственным образом реализуется право на участие граждан в управлении государственными делами, ситуация не изменилась и по сей день. В п. 3 ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления определено, что «по меньшей мере, часть финансовых средств органов местного самоуправления должна поступать за счет местных сборов и налогов, ставки которых органы местного самоуправления вправе устанавливать в пределах, определенных законом»<sup>2</sup> [курсив М. Пинской]. Другую часть финансовых ресурсов составляют трансферты (в форме дотаций, субсидий и субвенций) из бюджетов других уровней власти. При этом «предоставление субсидий не должно идти в ущерб основной свободе выбора политики органов местного самоуправления в области их собственной компетенции».<sup>3</sup>

В связи с этим представляется, что гарантией свободы выбора проводимой органами местного самоуправления политики должна быть зависимость местных бюджетов преимущественно от налоговых источников. Налоговые отношения между муниципальными властями и экономическими агентами способствуют, с одной стороны, созданию механизма обеспечения подотчетности и ответственности органов публичной власти перед своими избирателями за результаты своей деятельности, а, с другой стороны, усиливают значимость осознания гражданином себя как налогоплательщика и потребителя государственных услуг.

**Земля как предмет налога.** Крайне важным и перспективным источником налоговой базы местных бюджетов является, безусловно, земельная рента. Неслучайно идея о введении единого налога с землевладельцев высказывалась еще физиократами. Очевидно, что идея единственного налога на землю не может быть реализована в современной практике, но рациональные зёрна в этой идее имеются.

Земля имеет много преимуществ по сравнению с другими предметами налогов. В первую очередь, налогообложение земли исключает возможность вывоза капитала за пределы государства в офшорные зоны. Известно, что во многих странах проблема утечки налоговых поступлений государства в налоговые оазисы актуальна. Интеграция международных финансов и появление цифровой экономики заставили правительства разных стран переосмыслить механизмы получения государственных доходов. Для транснациональных корпораций перевод деятельности в страну с наилучшим налоговым климатом не представляет трудностей. Растет число людей, которые научились искусно обходить подоходный налог и налог на капитал. Международные холдинги, ведущие бизнес в разных странах, используют схемы размывания налоговой базы и переноса доходов, извлекая тем самым выгоду из различий в национальных налоговых законодательствах. О том, что «нам нужна целая система мер по деофшоризации нашей экономики», сказал в своем Послании Федеральному Собранию от 12.12.2012 г. Президент Российской Федерации В. Путин.<sup>4</sup>

Основные проблемы в рамках деофшоризации российской экономики связаны с налогом на прибыль организаций. Поскольку местные бюджеты пополняются за счет отчислений от налога на прибыль, то в определенной мере ставится под удар

1 Принята 15 октября 1985 г., подписана от имени Российской Федерации 28 февраля 1996 г. Ратифицирована Федеральным законом от 11.04.1998 г. № 55-ФЗ «О ратификации Европейской хартии местного самоуправления»; вступила в силу для Российской Федерации 1 сентября 1998 г.

2 Европейская хартия местного самоуправления ETS № 122 (Страсбург, 15 октября 1985 г.). URL: <http://base.garant.ru/2540485/> (дата обращения: 15.03.2014 г.)

3 Европейская хартия местного самоуправления ETS № 122 (Страсбург, 15 октября 1985 г.). Указ. соч., п. 7 ст. 9.

4 Послание Президента Владимира Путина Федеральному Собранию Российской Федерации от 12.12.2012 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

и доходная база органов местного самоуправления. Однако муниципальные власти лишены возможности управлять налогооблагаемой прибылью, поэтому вопрос о де-офшоризации для них является в определенной мере риторическим. В то же время, управление налоговой базой земельного налога – прерогатива органов местного самоуправления, поэтому их усилия по увеличению земельной ренты могут положительно сказаться на доходах местных бюджетов.

Следующее преимущество земли как предмета налога заключается в том, что с фискальной точки зрения, земля указывает на платежеспособность ее собственника, при этом стоимость эта постоянно повышается.

Кроме того, оценить доход от земельной собственности намного легче, чем от какого-либо другого объекта, поскольку невозможно скрыть объект налога. Выплата ежегодной рентной стоимости земельного участка призвана стимулировать более эффективное использование земли. Она препятствует «расползанию» городов и изъятию земли из пользования, снижая тем самым стоимость сооружений городской инфраструктуры.

Система использования земельной ренты в качестве источника государственных доходов, по сравнению с налогообложением труда и капитала, поощряет личную инициативу, предупреждает «уход» инвестиций в спекуляцию землей и изъятие земли из продуктивного использования. Она не допускает владение землей, ведущее к росту социального неравенства. И из всех механизмов получения налоговых доходов государства она вызывает наименьшую деформацию экономики.

Поэтому Россия, как страна, меняющая систему государственной собственности на землю на систему, при которой граждане могут получить землю в свое исключительное пользование при условии выплаты ежегодной ренты за это право, находится в более привилегированном положении. По сравнению с другими государствами, она имеет возможность извлечь уроки из ошибок западных стран, где переход к системе взимания ренты государством будет рассматриваться как подрыв частной собственности. Хотя в России решение вопроса о частной собственности на землю тоже вызывает определенные трудности.

**Эволюция земельного налога.** Несмотря на отмеченные преимущества, в Российской Федерации имеет место устойчивая тенденция к снижению роли земельной ренты в формировании доходов бюджетов. В СССР до 1981 г. владельцы земельных участков платили земельную ренту, позже она была переименована в земельный налог. Налог исчислялся со всей площади, входящей в пределы земельного участка, включая земли под садами, огородами, прудами, оврагами, строениями и сооружениями, хотя последние не облагались налогом с владельцев строений. Граждане, имеющие в пользовании земельные участки в сельской местности, платили сельскохозяйственный налог. А для населения, проживающего в городах и поселках городского типа и пользующегося земельными участками, были установлены: земельный налог, а также налог с владельцев строений и сбор (позднее – налог) с владельцев транспортных средств, которые в 1992 г. по существу были объединены в налог на имущество физических лиц.

В 1992 г. в результате налоговой реформы земельный налог наряду с арендной платой за землю и нормативной ценой земли вошел в состав платы за землю.<sup>1</sup> Собственники земли, землевладельцы и землепользователи облагались ежегодным земельным налогом. За земли, переданные в аренду, взималась арендная плата. Размер земельного налога не зависел от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливался в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год.

1 Закон РСФСР от 11.10.1991 г. № 1738-1 «О плате за землю». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Для целей налогообложения земли подразделялись на два вида: сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения. К последним относились земли городов, рабочих, курортных и дачных поселков. Средние размеры земельного налога на сельскохозяйственные угодья устанавливались с одного гектара пашни по субъектам Российской Федерации с учетом состава угодий, их качества, площади и местоположения. Минимальная ставка была в Мурманской области (550 руб. в год), максимальная – в Краснодарском крае (4950 руб. в год). Средние ставки налога за земли несельскохозяйственного назначения дифференцировались по местоположению и зонам различной градостроительной ценности территории органами местного самоуправления городов. При этом предусматривались коэффициенты увеличения средней ставки налога в курортных зонах и за счет статуса города, развития социально-культурного потенциала. Налог за земли городов, рабочих, курортных и дачных поселков взимался по ставкам, устанавливаемым для городских земель. Кроме того, предусматривались ставки налога за земли водного и лесного фонда. Налоговые льготы предоставлялись отдельным категориям граждан, занимающимся народными художественными промыслами и ремеслами в местах их традиционного бытования, вновь созданным крестьянским (фермерским) хозяйствам в течение первых 5 лет, многодетным, малообеспеченным семьям и др.

**Проблемы налогообложения земельным налогом.** С 2005 г. вступила в силу глава 31 Налогового кодекса Российской Федерации «Земельный налог»,<sup>1</sup> которая сузила налоговую базу муниципалитетов, поскольку оставила в их распоряжении только земельный налог. Современный земельный налог «основывается на кадастровой стоимости, увязанной с рыночными показателями стоимости».<sup>2</sup>

Наряду с этим, права органов местного самоуправления на самостоятельное установление ставки налога ограничены федеральным законодательством (п. 4 ст. 12 Налогового кодекса Российской Федерации). Так, по земельному налогу данная ставка не должна превышать налоговые ставки, закреплённые п. 1 ст. 394 Налогового кодекса. А это 0,3% в отношении земельных участков, отнесённых к землям сельскохозяйственного назначения, занятых жилищным фондом и т.д., приобретённых для личного подсобного хозяйства и 1,5% в отношении прочих земельных участков. Пунктом 2 той же статьи органам местного самоуправления даётся право устанавливать дифференцированные налоговые ставки, но получается, что изменять их они могут только в сторону уменьшения. В итоге можно поставить под сомнение наличие у органов местного самоуправления стимулов к сбору данного налога.

В отношении земельного налога существует ещё целый ряд проблем:

- у органов местного самоуправления отсутствует нормативно закреплённый механизм воздействия на тех, кто не хочет формировать (межевать) свой участок и ставить его на кадастровый учёт, а согласно законодательству объектом налогообложения может быть только тот участок, который отвечает двум приведённым требованиям (межеванию и постановке на учёт);

- формирование полного перечня местной земельной собственности требует больших финансовых затрат со стороны муниципальных образований;

- земельный участок – это недвижимое имущество, и оформлением прав собственности на него занимаются уже органы государственной регистрации. Более логично было бы предоставлять органам местного самоуправления полномочия не только по расширению налоговой базы, но и по её администрированию, поскольку такое рас-

1 Закон РФ от 29.11.2004 г. № 141-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2 Майбуров И.А., Дербенева В.В. Практика определения основных элементов налога на недвижимость: зарубежная палитра // *Налоги и финансовое право*. 2012. № 3. с. 137.

пределение выполняемых функций приводит к увеличению периода регистрации и урегулирования разногласий, что негативно отражается, в первую очередь, на развитии муниципальных образований.

Полагаем, что присутствующий в налоговой системе Российской Федерации земельный налог не решает проблему повышения роли налоговых источников в формировании местных бюджетов. И даже устранение перечисленных выше недостатков этого налога не позволит решить данную проблему. Необходимы дополнительные меры, позволяющие расширить налоговую базу местных бюджетов за счет земельной ренты путем установления и введения новых налогов. И резервы для этого имеются.

**Зарубежный опыт.** Обратимся к опыту Франции, в налоговой системе которой имеются: земельный налог на находящиеся в собственности застроенные участки и земельный налог на незастроенный участок. Земельный налог на находящиеся в собственности застроенные участки взимается с физических лиц – владельцев построенного здания или квартиры, и с юридических лиц, владеющих своими зданиями или помещениями. Земельный налог на незастроенный участок взимается с собственников земельных участков. По данному налогу предусмотрено значительное количество льготных категорий налогоплательщиков, поэтому он приносит менее 1% от общей суммы налоговых поступлений местных бюджетов.

Безусловно, введение новых налогов на землю – мера непопулярная. С учетом значительного количества земельных объектов, находящихся в федеральной собственности, следует принимать во внимание следующую специфику, присущую федеративным государствам.

К примеру, в Канаде действует принцип «неналогообложения короны», в соответствии с которым провинция не вправе устанавливать налог на земли, принадлежащие федерации. В России существует аналогичное правило: земли федерального значения выведены из-под налогообложения благодаря федеральным льготам по земельному налогу: в отношении земельных участков, используемых для нужд обороны, таможенных нужд, охраны правопорядка, естественных монополий. Можно заключить, что вышеуказанный принцип в Российской Федерации тоже действует: если земля находится в федеральной собственности, то она не облагается налогом. Данное обстоятельство обуславливает остроту вопроса сохранения или отмены федеральных льгот по местным налогам. Если земля находится в государственной собственности (как правило, это земли федерального значения), и с такой собственностью не платят налоги, то заинтересованность в инвентаризации данного имущества у собственников пропадает. Даже при минимальных ставках налогов работа по анализу огромного комплекса имущества будет активизирована.

**Налоговые льготы.** Вопрос о налоговых льготах может обостриться в случае перехода к налогу на недвижимость, поскольку возникнут не столько экономические, сколько социальные проблемы, решить которые нельзя будет без вмешательства федерального центра, только силами органов местного самоуправления.

Представляется, что при решении вопроса о сохранении или отмене льгот по земельному налогу должен быть достигнут своего рода компромисс между интересами федеральной центра и интересами муниципальной власти. Для этого необходимо соблюдать оптимум Парето, по которому невозможно улучшить благосостояние ни одной из сторон сделки, не ухудшая при этом благосостояние другой. Применительно к налоговым льготам это будет означать следующее: когда федеральное правительство предоставляет определенные налоговые преимущества по местным (в том числе земельному) налогам, то оно обязано компенсировать выпадающие налоговые доходы местных бюджетов.

По словам заместителя директора Юридического департамента ТПП РФ, зампреда налогового Совета ТПП РФ Д.Е. Фадеева, основными плательщиками земельного налога являются такие отрасли, как сельское хозяйство, транспорт, промышленное производство, полиграфия, энергетика, радиоэлектронная промышленность, СМИ. А среди получателей налоговых льгот особенно выделяются такие отрасли, как добыча и переработка полезных ископаемых, финансы и инвестиции, металлургия, машиностроение. При этом объем налоговых льгот по земельному налогу в организациях – получателях льгот является незначительным и составляет менее 1% от общего объема их дохода. Около трети высвободившихся денежных средств организации расходуют на расширение бизнеса, десятая часть идет на приобретение объектов основных средств, примерно по 1/5 – на техническое перевооружение, дополнительное социальное обеспечение, на содержание персонала (заработную плату, премии, повышение квалификации). Основными препятствиями для пользования налоговыми льготами по земельному налогу, по мнению опрошенных 118 организаций из различных регионов России, являются: закрытый перечень лиц, имеющих право на льготу (28%), сложности при сборе документов (21%), отсутствие необходимой нормативной базы (15%), сложная доказательная база (15%), отсутствие информации о льготах (14%), экономическая неэффективность применения налоговых льгот (7%).<sup>1</sup>

**Налоговое инкрементальное финансирование.** Перечень мероприятий, позволяющих расширить налоговую базу местных бюджетов за счет земельной ренты, может быть расширен также за счет разработки и внедрения механизма налогового инкрементального финансирования. Остановимся на нем более подробно.

В теории налогов существует описание «налога на прирост ценности земли», который представляет собой «один из видов обложения конъюнктурных прибылей, именно в сфере обложения прироста ценности земли, образующегося под влиянием стихийных экономических условий (увеличения спроса на землю, монопольного положения землевладельца и т.д.). Данный налог падает на «незаслуженный» доход, создающий высокую налоговоспособность плательщика, обогащающегося на конъюнктурных прибылях».<sup>2</sup>

Государство через финансовый рынок может стимулировать вложение бюджетных средств в инфраструктурные проекты путем выпуска долговых ценных бумаг, предусматривая их погашение за счет будущего прироста налоговых поступлений. Источниками этих вложений являются частные накопления. В результате повышается стоимость земельных участков и имущества, в том числе стоимость самой территории и близлежащих участков, и происходит наращивание налоговой базы по земельному налогу, что автоматически приводит к росту налоговых поступлений в местные бюджеты. На Западе такой вид сотрудничества получил широкое распространение.

В ряде стран данный налог лег в основу механизма долгового финансирования налоговых субсидий, суть которого заключается в следующем: для стимулирования экономического развития отдельных территорий и для осуществления текущих инвестиций в инфраструктуру местные власти выпускают долговые ценные бумаги, предусматривая их погашение за счет будущего прироста налоговых поступлений.

Как правило, ключевым условием перехода на такой порядок финансирования является самокупаемость: органы власти должны гарантировать, что экономическое развитие территории будет осуществляться исключительно за счет прироста

1 Фадеев Д.Е. Доклад о результатах мониторинга эффективности льгот по земельному налогу на заседании Экспертного налогового Совета ТПП РФ 5 марта 2014 г. URL: <http://nalogforum.ru/?p=392#more-392> (дата обращения: 15.03.2014 г.).

2 Гензель П.П. Налогообложение в России времен нэпа. – М.: Общество купцов и промышленников России, 2006. с. 367-368.

налоговой ценности земельного участка, в ином случае произойдет искажение стимулов и распределения бюджетных средств.

Таким образом, развитие государственного и частного сотрудничества через вложение в инфраструктурные проекты бюджетных средств (выпуск долговых ценных бумаг) способствует повышению стоимости земельных участков и имущества. Источниками этих вложений являются частные накопления. Возникающие при этом положительные экстерналии могут быть изъяты в местные бюджеты в виде «налога на прирост ценности земли».

Правительство России заканчивает разработку изменений в нормативную базу, чтобы запустить новую модель финансирования инфраструктурных объектов, сообщил в 2013 г. на Красноярском экономическом форуме председатель Правительства Российской Федерации Д. Медведев. По его словам, расходы частного инвестора, которые он вложил в инфраструктуру, будут компенсированы за счет налогов, полученных благодаря новым проектам.<sup>1</sup>

Для того, чтобы деятельность органов местного самоуправления была эффективной, необходимо наделение их реальными полномочиями по решению вопросов местного значения в финансовой сфере. Основным источником расширения налоговой базы территории на муниципальном уровне является земельная рента. Следует разработать и внедрить в практику формирования налоговых доходов местных бюджетов налоги, предметом которых является земля.

### Литература

1. Твердохлебов В.В. Местные финансы: избранные статьи [науч.ред., авт. вступ. ст. и коммент. Н.Г. Королева] – М.: Российская политическая энциклопедия, 2012. с. 241.
2. Закон РФ от 11.04.1998 г. № 55-ФЗ «О ратификации Европейской хартии местного самоуправления»
3. Европейская хартия местного самоуправления ETS № 122 (Страсбург, 15 октября 1985 г.). URL: <http://base.garant.ru/2540485/> (дата обращения: 15.03.2014 г.)
4. Послание Президента Владимира Путина Федеральному Собранию Российской Федерации от 12.12.2012 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Закон РСФСР от 11.10.1991 г. № 1738-1 «О плате за землю». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Закон РФ от 29.11.2004 г. № 141-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Майбуров И.А., Дербенева В.В. Практика определения основных элементов налога на недвижимость: зарубежная палитра // Налоги и финансовое право. 2012. № 3. с. 137.
8. Фадеев Д.Е. Доклад о результатах мониторинга эффективности льгот по земельному налогу на заседании Экспертного налогового Совета ТПП РФ 5 марта 2014 г. URL: <http://nalogforum.ru/?p=392#more-392> (дата обращения: 15.03.2014 г.)
9. Гензель П.П. Налогообложение в России времен нэпа. – М.: Общество купцов и промышленников России, 2006. с. 367-368.
10. Письменная Е. Правительство нашло источник финансирования инфраструктуры // Ведомости. 18.02.2013. URL: [http://www.vedomosti.ru/finance/news/9192701/nalogi\\_v\\_obmen\\_na\\_investicii](http://www.vedomosti.ru/finance/news/9192701/nalogi_v_obmen_na_investicii) (дата обращения: 15.03.2014)

---

1 Письменная Е. Правительство нашло источник финансирования инфраструктуры // Ведомости. 18.02.2013. URL: [http://www.vedomosti.ru/finance/news/9192701/nalogi\\_v\\_obmen\\_na\\_investicii](http://www.vedomosti.ru/finance/news/9192701/nalogi_v_obmen_na_investicii) (дата обращения: 15.03.2014).



**Рева Татьяна Михайловна**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры финансов и кредита,  
Академия таможенной службы Украины,  
Украина, г. Днепропетровск  
E-mail: reva@email.dp.ua

## Совершенствование механизма налогообложения внешнеторговых операций

Аннотация: Рассматриваются особенности применения НДС, акцизов и таможенных пошлин при осуществлении экспортно-импортных операций.

Ключевые слова: экспорт, импорт, таможенные платежи, льготы.

Annotation: The features of VAT, duties and customs applications under the export-import operations are reviewed.

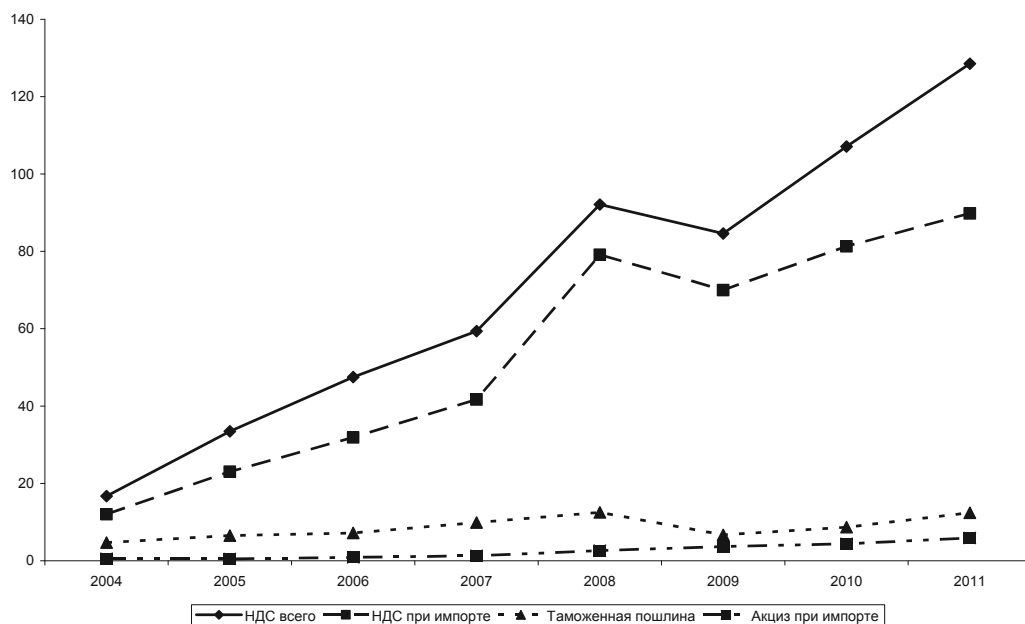
Keywords: export, import, customs payments, duties.

**Введение.** В условиях глобализации возрастает роль государственного регулирования внешнеэкономической деятельности субъектов хозяйствования. В системе инструментов государственной политики в сфере внешней торговли одно из ведущих мест принадлежит косвенным налогам, посредством которых осуществляется регулирование экспортно-импортных операций и наполнение бюджета.

**Анализ степени исследованности проблемы.** Теоретические аспекты налогового регулирования внешнеэкономической деятельности и его эффективности исследуют О. Барановский, В. Вишневский, О. Гребельник, О. Лукьяненко, Ю. Макогон, П. Пашко, А. Соколовская и др. В работах ученых анализируются инструменты и механизмы регулирования международной торговли. Однако трансформации налоговой системы предоставляют убедительные свидетельства тому, что процессы научного обоснования взвешенных концепций налогообложения на практике подменяются перетасовкой налогов или их отдельных элементов, нестабильностью правового регламентирования, сложностью администрирования.

**Цель статьи.** Целью статьи является анализ специфики и форм налогообложения экспортно-импортных операций, их позитивных и негативных экономических последствий, перспектив развития в условиях глобализации.

Как известно, товары, которые перемещаются через таможенную границу, облагаются налогами (таможенными платежами). К их числу относят налог на добавленную стоимость, акцизный налог, таможенные пошлины, которые контролируются в Украине органами Министерства доходов и сборов. Налоговая нагрузка «падает» на импортные операции, экспорт практически освобожден от налогообложения. Среди таможенных платежей наиболее весомым источником доходов государственного бюджета длительное время остается НДС по ввезенным товарам, который одновременно преобладает и в валовых поступлениях налога на добавленную стоимость (рис. 1).



**Рис. 1. Объемы поступлений валового НДС и таможенных платежей в государственный бюджет Украины [1], млрд. грн.**

С 2011 года для субъектов внешнеэкономической деятельности при импорте товаров в Украину частично возобновлена отсрочка платежа по НДС путем выдачи налогового векселя. Правила и ограничения вексельной формы расчетов по НДС подвергались многократным изменениям [2, 174-175].

Первоначально право на выдачу векселя предоставлялось тем субъектам ВЭД, которые задекларировали НДС к возмещению из бюджета. Позднее разрешалось оформлять векселя лишь по товарам, которые ввозятся для собственных производственных нужд. Существовали ограничения относительно суммы НДС, перечня операций и т.п. В 2008-2010 годах применение векселей по НДС при импорте товаров приостанавливалось законами о государственном бюджете. Причина – в проблемах, с которыми связана эта форма расчетов, прежде всего, в применении субъектами хозяйствования схем минимизации налоговых обязательств на основе векселей.

Вексельная форма уязвима и с позиций защиты интересов отечественного производителя. Несмотря на то, что налоговый вексель по НДС не признан разновидностью налоговых льгот, на практике он является беспроцентным бюджетным кредитом и создает конкурентные преимущества импортерам. Другие субъекты хозяйствования, которые приобретают основные средства, сырье, материалы у поставщиков на внутреннем рынке, не имеют права на подобную отсрочку платежа по НДС, и находятся в менее выгодных условиях по сравнению с импортерами.

В соответствии с международными нормами и налоговым законодательством Украины экспорт облагается НДС, но при этом применяется нулевая ставка налога. Порядок возмещения НДС при экспорте товаров по принципу места назначения отвечает общепризнанным правилам международной торговли и имеет большое значение для экономики Украины. Значительная часть национального дохода страны зависит от продажи продукции на экспорт, доля которого составляет около половины ВВП.

Одним из возможных способов снижения остроты проблемы бюджетного возмещения НДС является изменение правил налогового стимулирования экспортеров. Обложение нулевой ставкой НДС экспорта всей продукции обуславливает его сырьевую структуру, и, как следствие, ведет к экстенсивной модели экономического развития. Поэтому важно оставить нулевую ставку НДС лишь для экспорта товаров с высокой долей добавленной стоимости, и освободить от уплаты налога экспорт другой продукции.

С 1 июля 2011 года такой эксперимент проводится в Украине: к операциям по поставкам отходов и лома черных и цветных металлов, зерновых культур (кроме поставок сельскохозяйственных предприятий – производителей зерна и первых зернотрейдеров), необработанных шкур, дерева применяется льгота по НДС в виде освобождения от налога. При экспорте нулевая ставка не применяется, НДС не возмещается [3]. В последнем случае НДС, оплаченный в цене приобретенных ресурсов, будет отнесен на расходы деятельности, что исключит возможность возмещения НДС экспортерам товаров с низкой долей добавленной стоимости. Политика дифференцированного стимулирования экспорта направлена на содействие положительным изменениям в экономике.

Сегодняшние нормы акцизного налога разработаны на основе предыдущего законодательства об акцизном сборе, при этом расширен перечень плательщиков, уточнены объекты налогообложения, сроки уплаты и ставки на подакцизные товары. Некоторые нововведения распространяются и на экспортно-импортные операции. Откорректированный перечень льгот в виде освобождения от акцизного обложения включает такие операции в сфере внешнеэкономической деятельности:

- экспорт подакцизных товаров за границы Украины;
- ввоз подакцизных товаров в Украину, предназначенных для официального (служебного) пользования дипломатическими представительствами иностранных государств. В случае реализации на таможенной территории Украины таких подакцизных товаров, акциз должен быть внесен в бюджет продавцом одновременно с уплатой НДС;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Украины, если при этом согласно законодательству Украины не взыскивается налог на добавленную стоимость в связи с размещением товаров в таможенных режимах: транзита, магазина беспошлинной торговли, временного ввоза и др.;
- ввоз или реализация отечественных подакцизных товаров, которые используются как сырье для производства других подакцизных товаров и др.

Трансформации в таможенно-тарифном регулировании в последние годы обусловлены, прежде всего, членством в ВТО. Таможенный тариф Украины, регламентирующий ставки ввозной пошлины при импорте товаров, претерпел существенные изменения в сторону усиления его регулирующей функции:

- снижено свыше 2500 тарифных ставок;
- количество нулевых ставок среди льготных ставок выросло на 36,4% и превышает 4000;
- на 22% снижено количество ставок, которые имеют ограничительный и запретный уровень (тариф превышает 15%).

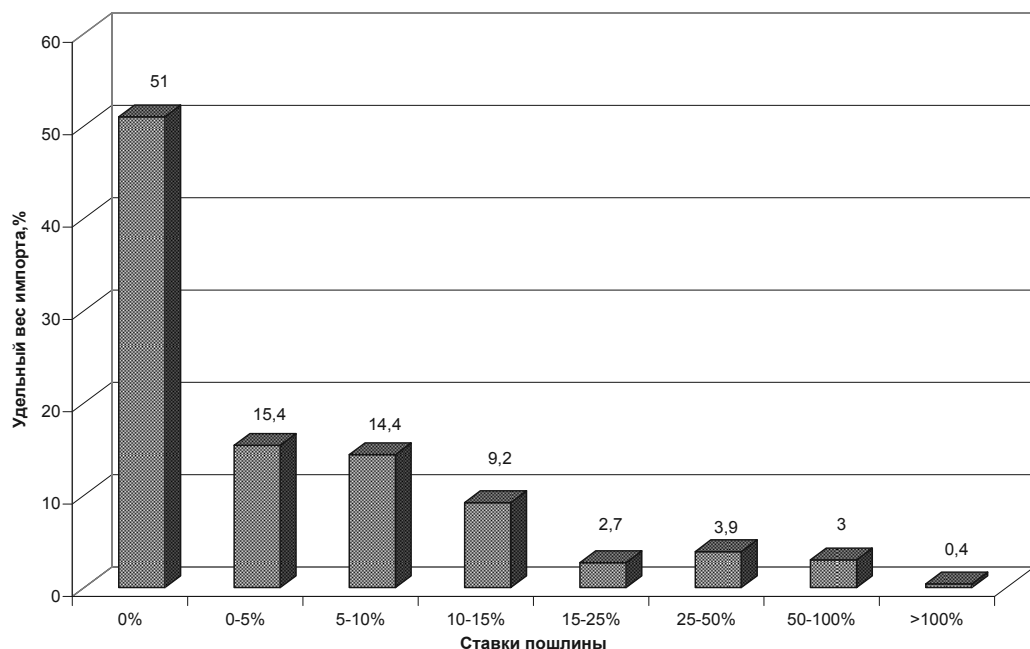
Снижение ставок пошлины произошло и по экспортным товарным позициям. В табл.1 представлены ставки ввозной (экспортной) пошлины до и после внесения изменений в законодательные акты в связи с членством в ВТО.

Таблица 1

**Некоторые ставки вывозной (экспортной) пошлины до и после внесения изменений в законодательные акты в связи с членством в ВТО, %**

Описание товара согласно УКТВЭД	До внесения изменений (на 1.09.05)	После внесения изменений (на 16.05.08)	Конечная ставка	Имплементация
120400 Семена лена	16	14	10	2012
120600 Семена подсолнечника	16	14	10	2012
010290100 Молодняк крупного рогатого скота	75	50	10	2016
010410 Живые овцы	50	50	10	2016
4101 Необработанные шкуры крупного рогатого скота	30	30	20	2018
7204 Отходы и лом черных металлов (ставка в евро за 1 т)	30	25	10	2015

В странах ЕС таможенная пошлина не применяется в фискальных целях и рассматривается как влиятельный фактор экономической интеграции. В частности, с середины 90-х лет средний таможенный тариф стран ЕС постепенно снижается. Однако уменьшение размера таможенных ставок не является целью проведения таможенной политики. Современная система защиты внутреннего рынка ЕС является примером умеренного протекционизма, который дает возможность направить защиту в те секторы экономики, которые в нем нуждаются. Снижение среднего уровня таможенных ставок может происходить за счет ставок на второстепенные товары, вместе с тем ставки на стратегические товары остаются высокими (рис. 2).



**Рис. 2. Распределение ставок пошлины в таможенном тарифе ЕС**

В таможенном тарифе ЕС используют адвалорные пошлины (95,2% от общего количества), специфические пошлины (4%), и 0,8% приходится на комбинированные пошлины. Товарные позиции, к которым более всего применяются неадвалорные тарифы, отвечают наиболее защищенным секторам экономики ЕС. Это – мясо и мясные субпродукты, молочные продукты, сахар, напитки, текстиль, изделия из хлебных злаков, муки, крахмала.

**Направления дальнейших исследований.** Опыт налогового регулирования в условиях членства Украины в ВТО свидетельствует, что внутренние экономические условия улучшаются для одних секторов экономики и ухудшаются для других. Вступление в ВТО обусловило снижение тарифных ограничений для ввоза импортных товаров на внутренний рынок, что усилило конкуренцию, которую не все отечественные предприятия способны выдержать. Однако, членство в ВТО не лишает страну определенных инструментов защиты внутреннего рынка. Можно выделить следующие направления реформирования таможенной политики Украины в контексте усиления дифференциации ставок и применения льгот по таможенным платежам:

- налоговое регулирование должно быть направлено как на либерализацию внешней торговли и легализацию “теневых” потоков импорта, так и на защиту национального товаропроизводителя. Украине необходимо ввести селективные тарифные ограничения для тех областей, которые могут понести наибольшие потери в процессе либерализации рынка. Прежде всего, к таким областям принадлежат сельское хозяйство и машиностроение;

- учитывая значительный потенциал экономики Украины, целесообразной является модель тарифного регулирования, которая предусматривает формирование оптимальных рыночных отношений на каждом отдельном сегменте внутреннего рынка с приоритетом присутствия на нем национального товара. При этом целесообразно определить критический уровень (например, 15-25%) присутствия импортных товаров в каждом сегменте внутреннего рынка;

- главным государственным приоритетом сегодня должна стать поддержка областей, которые применяют конкурентоспособные технологии, имеют высокую добавленную стоимость и являются перспективными на мировом технологическом рынке. Такая поддержка должна отвечать стратегии национального инновационного развития. Для ее эффективной реализации целесообразно применять весь спектр средств защиты внутреннего рынка, которые активно используются в ЕС. Это, прежде всего, таможенный контроль, квотирование и сертификация для ограничения импорта некачественной продукции;

- предоставление государственной поддержки предприятиям в приобретении иностранных лицензий и технологий, которое обеспечит возможность модернизации национального производства и получение технологических преимуществ на международных и внутренних рынках.

**Выводы.** Таким образом, вопрос либерализации внешней торговли следует рассматривать через призму повышения конкурентоспособности отечественной продукции и защиты интересов национальных товаропроизводителей. Механизм таможенного налогообложения нуждается в дальнейшем научном обосновании с учетом стандартов интеграционных процессов, накопленного исторического и зарубежного опыта, особенностей современного национального развития. Для их эффективной реализации необходима целенаправленная государственная политика, стратегическое видение преобразований экономики.

#### Библиографический список

1. Официальный сайт Министерства финансов Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

2. Рева Т.М., Ковальчук К.Ф. Механизм применения НДС: эффективность, проблемы и направления реформирования [Текст]. – Налоговые реформы. Теория и практика: монография для магистрантов / Под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – Г.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Электронный ресурс]. – Режим доступа: zakon.rada.gov.ua.

### **Соловьев Аркадий Константинович**

доктор экономических наук, профессор,  
заслуженный экономист Российской Федерации,  
Начальник Департамента актуарных расчетов и стратегического  
планирования Пенсионного фонда Российской Федерации,  
Россия, г. Москва  
E-mail: sol26@100.pfr.ru

### **Коржов Максим Андреевич**

кандидат экономических наук, доцент,  
Ведущий научный сотрудник Центра  
прикладных актуарных исследований НИУ ВШЭ,  
Россия, г. Москва  
E-mail: 2644@100.pfr.ru

## **Проблемы преодоления хронического дефицита пенсионной системы России в условиях реализации новой модели**

Аннотация: Пенсионная система Российской Федерации вступает в третье десятилетие в принципиально новом институциональном формате. За прошедший период окончательно утвердился курс на создание страховой пенсионной системы и ускоренное преодоление советских (солидарно-бюджетных) механизмов материального обеспечения граждан, утративших трудоспособность. Однако, несмотря на неоднократные эксперименты, направленные на институциональные и параметрические изменения пенсионной системы, до сих пор не решена ни одна проблема ее устойчивого долгосрочного развития.

Причиной этого является, прежде всего, отсутствие теоретических основ формирования новой пенсионной системы, адекватной рыночным механизмам социально-трудовых отношений. Принятые в целом ориентиры на создание в России страховой пенсионной системы, в целях повышения уровня пенсионного обеспечения всех категорий пенсионеров и обеспечения ее финансовой сбалансированности для стабильного функционирования в долгосрочной перспективе, сейчас не обеспечены ни правовыми, ни экономическими инструментами для последовательной реализации.

Ключевые слова: налоговая система, пенсионная система, тарифная политика, страховой взнос, Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР), бюджет ПФР.

*Annotation: The pension system of the Russian Federation enters the third decade in a fundamentally new institutional format. Over the past period finally established policy of creating insurance pension system and accelerated overcoming Soviet (solidarity budget) material security mechanisms citizens incapacitated. However, despite repeated experiments aimed at institutional and parametric changes to the pension system still has not been solved one problem of its long-term sustainable development.*

*The reason for this is, above all, the lack of theoretical basis for the formation of the new pension system, adequate mechanisms of social and labor relations. Generally accepted guidelines for the establishment of the Russian pension insurance system in order to increase pensions for all categories of pensioners and to ensure its financial balance for stable operation in the long term, this is not provided by either legal or economic instruments for consistent implementation.*

*Keywords: the tax system, pension system, tariff policy, insurance premium, Pension fund of the Russian Federation (PFR), budget PFR.*

Страховая пенсионная система любого цивилизованного государства должна базироваться на двух фундаментальных экономических механизмах: механизм формирования пенсионных прав, который отождествляется с тарифной политикой, и механизм определения пенсионных обязательств, который в практической жизни формализуется в пенсионной модели, точнее – в формуле исчисления размера пенсии.

Проблема дефицита пенсионной системы (Пенсионного фонда РФ), т.е. недостатка собственно страховых ресурсов на выполнение накопленных застрахованным лицом пенсионных обязательств, может быть решена только путем создания и выполнения необходимых (заданных пенсионной программой) условий для обеспечения эквивалентности пенсионных прав и пенсионных обязательств.

Главной целью пенсионной реформы, основанной на страховых механизмах, является обеспечение долгосрочной финансовой устойчивости при реализации всех накопленных государственных пенсионных обязательств. Под устойчивостью понимается отсутствие или минимизация дефицита ПФР в течение всего страхового периода (75-85 лет). Для того чтобы обеспечить долгосрочную финансовую устойчивость для каждой развитой пенсионной системы необходимо выявить факторы формирования современного дефицита бюджета ПФР и определить экономические механизмы его регулирования.

Исходной точкой отсчета следует считать сложившееся к настоящему моменту исходное финансовое положение отечественной страховой части пенсионной системы: текущий дефицит бюджета ПФР составляет 0,99 трлн. руб. (1,9% ВВП). В долгосрочной перспективе при сохранении норм пенсионного законодательства его доля в ВВП будет колебаться в пределах 1,8 – 2,0% ВВП.

Главными причинами и факторами формирования страхового дефицита ПФР, как показал всесторонний актуарный анализ, являются:

- отвлечение средств на формирование накопительной части трудовой пенсии,
- недостаток тарифа для финансирования фиксированного базового размера трудовой пенсии и
- расходы на выплату досрочных пенсий по условиям труда

Начиная с 2005 г. (ключевой этап налоговой реформы в России) пенсионная система становится все более зависимой от общеналоговых источников федерального бюджета.

Одной из причин разбалансированности бюджета Фонда и возникшей в связи с этим зависимости от федерального бюджета послужило резкое снижение базовой ставки единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет – на 8 процентных пунктов: до 20% против 28%, действовавших с момента образования Фонда (1991 – 2000 г. – тариф уплаты страховых взносов) и вплоть до 2005 года. Это было

направлено на «стимулирование сокращения теневой экономики», и должно было обеспечить эквивалентный рост легализованной зарплаты, который должен был перекрыть потери федерального и пенсионного бюджетов от снижения ставки страхового тарифа. Как известно, ничего подобного не произошло, и страховые потери бюджета ПФР полностью легли на законодательно установленную субсидиарную ответственность федерального бюджета страны.

Пенсионная реформа 2010 года благодаря восстановлению системы страхового (вместо налогового) механизма государственного пенсионного обеспечения создала все объективные экономические предпосылки для финансирования выплат по обязательному пенсионному страхованию из страховых источников. Однако, проблема компенсации потери страховых пенсионных прав нынешних пенсионеров по причине отвлечения значительной части страхового тарифа на формирование накопительной части трудовой пенсии будущих пенсионеров не была решена, и ежегодно на формирование прав будущих пенсионеров направляется все больший объем страховых взносов.

Недостаток тарифа на выплату фиксированного базового размера страховой части пенсии составляет 5,1% пунктов или 529 млрд. рублей

Расходы на выплату досрочных пенсий по старости поглощают 3,3% пунктов тарифа или 7,3% доходов ПФР по страховым взносам. Исходя из целевых ориентиров страховой пенсионной реформы проблему преодоления дефицита бюджета ПФР необходимо рассматривать не как самоцель, а лишь условие реализации всех накопленных страховых пенсионных обязательств государства перед гражданами. В таком контексте ликвидация пенсионного дефицита за счет секвестирования прав тех или иных категорий пенсионеров становится неуместной.

Помимо внутренних, собственно пенсионных причин, на рост дефицита бюджета ПФР оказывают влияние такие внешние факторы как:

- низкая заработная плата;
- низкая продолжительность стажа, обусловленная низкой продолжительностью жизни, с одной стороны, и значительным уровнем безработицы – с другой;

Если бы все пенсионеры имели бы возможность выработать стаж 34 года (сейчас их удельный вес составляет: для пенсий по старости чуть более 50%, по инвалидности – 12%, по СПК – 33%), и получать заработную плату не ниже средней в экономике, то проблем с финансовой устойчивостью и коэффициентом замещения у ПФР не могло быть даже в сложившихся условиях, так как каждый гражданин сможет полностью обеспечивать себе необходимый объем пенсионных прав не ниже среднестатистического уровня пенсии по стране.

Немаловажным фактором формирования и роста дефицита в современной отечественной реальности является высокий уровень инвалидизации населения (каждое восьмое назначение пенсии производится инвалидам) и высокая смертность в трудоспособных возрастах (каждая семнадцатая пенсия назначается лицам, потерявшим кормильца); а также продолжающаяся трудовая политика привлечения работников в неэффективные (сопряженные с вредными и опасными условиями труда) отрасли экономики путем предоставления права досрочного выхода на пенсию (каждая четвертая пенсия по старости назначается досрочно).

С учетом рассмотренных проблем финансовой обеспеченности пенсионной системы необходимо проанализировать достижение главного целевого ориентира развития пенсионной системы – повышение уровня материального обеспечения пенсионеров. Если сохранятся неизменными нормы действующего пенсионного законодательства (т.е. современной государственной пенсионной программы), то *соотношение среднего размера трудовой пенсии с прожиточным минимумом пенсионера (ПМП)* составит в 2020 году – 164%, в 2030 году – 168%, в 2050 году – 231% по сравнению с 2011 году 171%



Другой критериальный показатель – *солидарный коэффициент замещения* (для трудовой пенсии по старости) при сохранении современной пенсионной программы постепенно снижается с 37,8% в 2011 году до 29,2% в 2020 году, а в 2050 году составит 21,8% от средней зарплаты в экономике. Причина этого снижения заключается в негативных демографических тенденциях, развивающихся на фоне макроэкономической стагнации. Важно подчеркнуть, что дефицит бюджета ПФР в реальном выражении сохраняется в прежних пропорциях к ВВП, хотя в номинальном выражении увеличивается: в 2011 году он составит 990 млрд. руб., в 2020 году – 2,3 трлн. руб., в 2050 году – 20,9 трлн. руб. Несколько изменяется также и его объем в структуре бюджетных доходов: возрастает с 43% доходов по страховым взносам в 2011 г. до 50% – в 2050 г.

Для того чтобы повысить долгосрочную финансовую устойчивость бюджета ПФР, необходимо разработать комплекс мер по совершенствованию пенсионной системы, в первую очередь в области тарифной политики. Совершенствование тарифной политики не должно отождествляться с примитивным увеличением размера страхового тарифа или с т.н. ростом «нагрузки на бизнес/работодателя», как об этом часто говорят.

Сам по себе размер страхового тарифа призван выполнять функцию исключительно как экономический источник формирования пенсионных прав застрахованного лица в прямой жесткой взаимозависимости от размера заработка, направленного на текущее потребление. Иными словами, страховой тариф следует рассматривать с экономических позиций застрахованного лица: какую часть заработанных средств он может и должен отвлечь от текущего потребления для будущего – своего материального обеспечения в старости.

Принципиально другая проблема заключается в том, что тарифная политика является в переходный период не только фактором формирования пенсионных прав, но источником финансирования пенсионных обязательств перед пенсионерами прошлых периодов. Эти обязательства, объективно обусловленные солидарной ответственностью переходного периода, сопряжены с дополнительной нагрузкой как на работников, с одной стороны, так и на работодателей и государство, с другой. Однако эта дополнительная нагрузка на всех участников пенсионной системы должна быть экономически сбалансированной: здесь необходим компромисс экономических интересов: распределение нагрузки между страхователями и федеральным бюджетом. В странах с развитыми пенсионными системами это вопрос общественно-политический и выходит за рамки пенсионной системы.

Государственное регулирование тарифной политики может быть прямым, т.е. увеличение его ставки, или косвенным: путем пересмотра облагаемого страхуемого уровня границы дохода, на который начисляются страховые взносы, путем установления регрессивной или прогрессивной шкалы и т.п.

Особое место в государственном регулировании тарифной политики занимает проблема формального и неформального секторов рынка труда, и в первую очередь – самозанятых категорий населения (индивидуальных предпринимателей, адвокатов и т.п.), уплачивающих взносы исходя из стоимости (минимальной) страхового года, во вторую очередь – т.н. малого и среднего бизнеса, имеющих принципиальные различия в трудовых отношениях.

Численность самозанятого контингента застрахованных лиц – индивидуальных предпринимателей составляет в нашей стране 4,4 млн. человек или около 9% численности наемных работников. В то же время сумма взносов, уплачиваемая ими – менее 1,4% взносов, вносимых за граждан, работающих по найму. При этом численность лиц, фактически уплачивающих «фиксированный платеж», практически вдвое меньше. Если в 2010 г. сумма страховых взносов в ПФР, вносимая за наемного работника, составляла в среднем 3,3 тыс. руб. в месяц, то индивидуальный предприниматель уплачивал почти в 4 раза меньше – около 880 руб./мес.

Уплачиваемые самозанятыми категориями застрахованных лиц взносы не только не сопоставимы с вкладом наемных работников, но и не обеспечивают формирования сколько-нибудь приемлемого размера пенсии, не говоря об обеспечении 40%-ного коэффициента замещения или соотношения с ПМП, поэтому совершенствование тарифной политики должно расширять права самозанятого населения на материальное обеспечение в старости путем уплаты нормальных взносов для формирования трудовых пенсий застрахованных лиц.

Еще одним фактором современной государственной тарифной политики, влияющим на долгосрочную финансовую устойчивость и ведущим к повышению тарифа страховых взносов, являются недопустимо низкие требования по продолжительности страхового стажа, дающего право на получение трудовой пенсии по старости – 5 лет. В результате из 93 млн. человек, составляющих трудовые ресурсы Российской Федерации, заняты в экономике только 71% (67 млн.), а работают по найму значительно менее 50 млн. Таким образом, бюджет ПФР ежегодно недополучает более триллиона рублей доходов.

Актuarные расчеты показывают, что тариф должен уплачиваться застрахованным лицом не менее 30 лет. Лишь в этом случае объем пенсионных прав будет достаточен для страхового обеспечения выплаты пенсии в течение всего среднестатистического периода дожития. Очевидно, что в течение нормативных 5 лет невозможно сформировать пенсионные права даже на частичное финансирование фиксированный базовый размер, не говоря уже о всей страховой трудовой пенсии.

Проблема финансирования досрочных пенсий также должна получить отражение в новой тарифной политике. Получатели досрочных пенсий в страховой пенсионной системе могут находиться только на общих основаниях, т.е. с момента достижения общеустановленного пенсионного возраста.

Для досрочного периода (5-ти или 10-ти летнего) должен быть установлен эквивалентный страховой тариф, исходя из потребности в средствах на финансирование этих пенсий. Для работников, занятых на производствах по Списку-1 он составляет 0,68% со всех работодателей независимо от наличия рабочих мест, дающих право на досрочного выхода на пенсию, для Списка 2 – 1%, для пенсий за работу в РКС/МКС – 1,1%, для выслуги лет (медицинским и педагогическим работникам и др.) – 0,5%. В результате вывода досрочных пенсий из системы ОПС (или введении дополнительного тарифа на вредные и опасные рабочие места) дефицит бюджета ПФР сократится на 34%.

Последним по очереди, но не последним по значимости элементом тарифной политики государства должна быть актуализация накопительной составляющей пенсионной системы с учетом текущих и долгосрочных последствий глобального финансового кризиса. В первую очередь, как показал актуарный анализ и прогноз эффективности пенсионных накоплений, в обязательном накопительном компоненте нужно оставить только высокодоходные категории застрахованных лиц (они сосредоточены в госкорпорациях и естественных монополиях). Это позволит без потери пенсионных прав застрахованных лиц мобилизовать в распределительную систему доходы около трети трлн. рублей.

Увеличение пенсионного возраста с точки зрения повышения сбалансированности бюджета ПФР ощутимого эффекта не даст.

Эта мера эффективна только тогда, когда реализуется крупными шагами – не менее чем на полгода за год. Но даже в этом случае эффект будет краткосрочным, поскольку достаточно быстро проявится увеличение пенсионных обязательств (из-за большей продолжительности стажа и меньшего периода выплаты пенсий).

Все перечисленные мероприятия должны осуществляться на основе актуарных рекомендаций с учетом актуарной оценки последствий их реализации. При этом они могут и должны корректироваться экономическими и социальными ограничениями с обеспечением расходов дополнительными источниками финансирования в случае

неполной реализации актуарных рекомендаций. Регулирование расходной части бюджета ПФР для обеспечения его долгосрочной устойчивости должно заключаться в:

оптимизации пенсионной формулы и механизма индексации пенсионных прав и уже назначенных пенсий;

возможном ограничении пенсионных выплат работающим пенсионерам;

ликвидации досрочных пенсий, не обеспеченных источником финансирования.

### Сулейманов Магомед Магомедович

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры «Налоги и денежное обращение»  
Дагестанского государственного университета  
Россия, г. Махачкала  
E-mail: fefnews@mail.ru

## Региональная налоговая политика в условиях бюджетной децентрализации

*Аннотация: Статья посвящена исследованию проблем развития региональной налоговой политики в условиях бюджетной децентрализации. Показана современная практика исполнения бюджетов субъектов РФ. Исследованы положительные и отрицательные стороны бюджетной децентрализации. Аргументирован вывод о необходимости формирования адекватной модели налогового федерализма в целях учета финансовых интересов органов власти разных уровней.*

*Ключевые слова: региональная налоговая политика, бюджетная децентрализация, межбюджетные отношения, налоговый федерализм.*

*Annotation: The article is devoted to problems of development of regional tax policy in the conditions of the budget. Shows the current practice of execution of the budgets of subjects of the Russian Federation. Investigated the positive and negative aspects of fiscal decentralization. Justified conclusion about necessity of creation of an adequate model of tax sharing for the consideration of the interests of government bodies at different levels.*

*Keywords: regional tax policy, fiscal decentralization, intergovernmental relations, fiscal federalism.*

Важнейшим направлением современного этапа развития экономики России является процесс децентрализации бюджетно-налоговых отношений в целях обеспечения благоприятных условий устойчивого развития национального хозяйства страны и ее регионов. Данный процесс предусматривает необходимость и целесообразность поиска новых форм и методов бюджетно-налогового регулирования при расширении поля и повышении результативности взаимодействий с ключевыми субъектами бюджетно-налоговых отношений в системе федерализма. В этом контексте проблема формирования эффективной региональной налоговой политики, функционально ориентированной на обеспечение условий расширенного воспроизводства региональных экономик и децентрализацию федеративных отношений, становится одной из ключевых в финансовой науке и практике.

Региональная налоговая политика детерминирована процессом бюджетной децентрализации. Бюджетная децентрализация – это процесс, усиливающий самостоятельность территорий, поскольку региональные и местные налоги обеспечивают соответствующим органам власти надежную базу для долгосрочного бюджетного планирования и для самостоятельного управления, в частности, расходами. Бюджетная децентрализация способствует прозрачности проводимой региональной налоговой политики и облегчает контроль со стороны населения за обоснованностью расходов, финансируемых за счет собственных налоговых доходов. Степень эффективности децентрализации определяется возможностью органов местного самоуправления вырабатывать и проводить в рамках данных им полномочий политику, соответствующую пожеланиям местного населения.

Финансирование существенной части расходов за счет собственных налоговых поступлений способствует повышению прозрачности расходования средств, в этой связи налоговая децентрализация облегчает контроль общественности за обоснованностью расходов, финансируемых за счет налоговых поступлений. Достаточная самостоятельность в области установления региональных и местных налогов позволяет субнациональным властям регулировать объем и качество предоставляемых общественных услуг в соответствии с потребностями населения соответствующей территории, в то время как отсутствие такой самостоятельности может усиливать иждивенчество, вызывать неэффективное использование предоставленных трансфертов и попытки оправдания плохого качества услуг недостаточным финансированием федерального центра. Вместе с тем усиление бюджетной децентрализации должно исходить из принципов единства, стабильности и скоординированности бюджетно-налоговой системы, не увеличения общего налогового давления на налогоплательщиков, распределения налогового бремени в соответствии с налоговым потенциалом территорий. Сложная территориальная организация создает дополнительные трудности в распределении полномочий, определении задач, стоящих на том или ином уровне, учете существующих межтерриториальных различий и возможность возникновения налоговой конкуренции между территориями, что может снижать эффективность налоговой децентрализации.

Следует отметить, что эффективность налоговой (фискальной) децентрализации рассматривается исследователями в разных аспектах. Считается, что фискальная децентрализация создает конкуренцию между различными уровнями власти, а также между властными структурами одного уровня власти, формирующую институциональные ограничения на чрезмерное вмешательство государства в частный сектор экономики, способствует повышению эффективности общественного сектора, темпов экономического роста, снижению межтерриториального неравенства в уровне жизни.

Вместе с тем наряду с положительными эффектами фискальная децентрализация имеет и негативные последствия. К ним, в частности, относят:

- несбалансированность ресурсных возможностей, доступных нижестоящим властям, и закрепленных за ними расходных полномочий (вертикальный дисбаланс бюджетной системы);

- межрегиональную дифференциацию чистых фискальных выгод (несоответствие объемов результатов, получаемых от предоставления субнациональных общественных благ, и уровня осуществляемых налоговых платежей), ведущую к нарушению принципа социальной справедливости в территориальном разрезе, согласно которому экономических агентов должны иметь равный доступ к общественным благам вне зависимости от их территориальной локализации;

- наличие горизонтальных внешних фискальных эффектов, обусловленных, прежде всего, стремлением региональных и местных властей к достижению собствен-

ных целей за счет других территорий (недобросовестная налоговая конкуренция, экспорт налогового бремени и др.) [5].

Возможность таких последствий обусловлена противоречивостью сочетания достижения целей экономической эффективности, социальной справедливости и макроэкономической стабильности, которые применительно к вертикальному и горизонтальному дисбалансу бюджетной системы, образуют так называемую «дилемму треугольника» в бюджетной децентрализации [4]. В практическом плане это не исключает преимуществ бюджетной децентрализации, однако формирует систему ограничений, которые должны быть учтены в условиях развития бюджетного федерализма в контексте его влияния на процессы повышения способности региональных властей к производству локальных общественных благ и реагированию на изменение потребностей локального сообщества.

Следует отметить, что усиление бюджетной децентрализации является общей тенденцией во всем мире. В России децентрализация бюджетно-налоговой системы в период перехода к рыночным отношениям привела к серьезному перераспределению бюджетных ресурсов государства в пользу территориальных органов управления. В середине 90-х годов общий объем бюджетных средств распределялся между федеральным бюджетом и консолидированными бюджетами регионов примерно поровну, как по доходам, так и по расходам. Однако с начала 2000-х гг. начался процесс централизации доходов в федеральном бюджете (табл. 1), который сопровождался сокращением налоговых прав органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления при росте «нефинансируемых мандатов».

**Таблица 1 – Доли доходов федерального бюджета и консолидированных бюджетов субъектов РФ в доходах консолидированного бюджета РФ, %**

Бюджеты	1992	1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>Распределение доходов</b>										
Федеральный бюджет	55,9	51,8	51,5	63,1	62,3	61,7	59,9	55,3	56,0	59,8
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	44,1	48,2	48,5	36,9	37,7	38,3	40,1	44,7	44,0	40,2
<b>Распределение расходов</b>										
Федеральный бюджет	61,4	47,9	49,9	54,4	53,9	55,5	54,8	60,7	60,4	58,7
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	38,6	53,1	50,1	45,6	46,1	44,5	45,2	39,3	39,6	41,3

Источник: [6]

Нагрузка на расходы снижалась медленнее, чем доля доходов: в 2005 гг. удельный вес расходов консолидированных бюджетов регионов в расходах консолидированного бюджета страны был на 8,7% ниже соответствующего показателя по доходам. Это привело к ряду негативных последствий: росту дефицита региональных бюджетов и государственного долга субъектов РФ, недофинансированию объектов производственной инфраструктуры и социальной сферы. К 2005 г. доля консолидированных бюджетов субъектов РФ в доходах консолидированного бюджета РФ упала до 36,9%. С 2006 г. наметилась тенденция повышения этого показателя, которая, однако, прервалась в 2010 г. В 2011 гг. доля консолидированных бюджетов субъектов РФ в доходах консолидированного бюджета РФ составила 40,2% при соответствующем показателе расходов – 41,3%.

Децентрализация в использовании общественных средств целесообразна:

1) если выгоды от этого использования локализуются на соответствующей территории;

2) если население этой территории финансирует значительную часть потребностей в общественных или смешанных благах, и может оптимизировать через представительное участие в органах власти территории объем производства общественных благ, исходя из своих денежных оценок выгод и издержек;

3) если степень различия предпочтений населения внутри региона в отношении регулируемых благ ниже, чем степень различия предпочтений населения разных территорий.

В Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2011-2013 годах было указано, что отсутствие у региональных и местных органов власти законодательно установленной бюджетно-налоговой автономии не стимулирует их заинтересованности в эффективном управлении финансами, реструктуризации бюджетной сферы и создании благоприятных условий для экономического развития соответствующих территорий [1]. Важным положением последующих Бюджетных посланий Президента РФ стал тезис о необходимости обеспечения эффективной бюджетно-налоговой децентрализации [2].

Особенность отечественной налоговой системы состоит в том, что она ориентирована в основном на перераспределение федеральных регулирующих налогов. В значительной мере такая ситуация объясняется неравномерностью распределения налогового потенциала по территориям. Другой отличительной чертой российской налоговой системы является исключительная узость перечня собственных доходных источников регионов и муниципалитетов. Но парадокс заключается в том, что именно такая ориентация еще более усугубляет эту неравномерность, постепенно переводя в разряд дотационных все большее число регионов.

Из данных таблицы 2 видно, что современная практика исполнения бюджетов субъектов Российской Федерации на протяжении 2007-2011 гг. демонстрирует тенденцию к увеличению дефицита региональных бюджетов. Сохраняется значительная зависимость региональных бюджетов от федерального центра и федеральных трансфертов. Собственная доходная база бюджетов субъектов РФ обеспечивает лишь 40% их расходных обязательств. Бюджеты субъектов Федерации получают меньше половины налоговых платежей, формируемых на подведомственной им территории. В итоге снижается заинтересованность регионов в развитии налоговой базы и повышении эффективности реализации налогового потенциала. Решение этой проблемы требует совершенствования системы межбюджетных отношений и существующей модели налогового федерализма.

Таблица 2 – Показатели исполнения региональных бюджетов в 2007-2011 гг.

Наименование показателя		2007	2008	2009	2010	2011
Расходы, млрд. руб.		3 983,5	5 228,5	5 227,5	5 548,4	6 498,8
Доходы, млрд. руб.		4 008,3	5 184,5	4 950,7	5 460,8	6 478,9
Дефицит / профицит	млрд. руб.	24,9	-44,0	-276,9	-87,6	-19,9
	%	0,6	-0,8	-5,3	-1,6	-0,3
Количество регио- нальных бюджетов	с дефицитом	40	46	58	61	56
	с профицитом	43	37	25	22	27

Источник: [6]

Формирование эффективной региональной налоговой политики во многом определяет устойчивость и сбалансированность бюджетов регионов, что обеспечивается расширением самостоятельности органов власти субъектов РФ. В настоящее время региональные финансы перегружены решениями, принятыми на федеральном

уровне отдельными министерствами и ведомствами без анализа системных проблем региона. В результате регионы обращаются в Минфин за помощью, поскольку у них нет собственных средств для участия в софинансируемых из федерального бюджета мероприятиях. В условиях дополнительной нагрузки на бюджеты субъектов РФ в связи с повышением оплаты труда бюджетников необходимо ослабить требования по софинансированию непервоочередных направлений федеральной поддержки [3].

Необходимо коренным образом менять всю систему финансовой помощи регионам и муниципальным образованиям. Межбюджетные трансферты не привели к выравниванию уровней бюджетной обеспеченности регионов. Трансфертная политика усиливает зависимость субъектов Федерации от помощи федерального бюджета. Нуждаются в модернизации существующие подходы к оказанию финансовой помощи, направленные на повышение самостоятельности и ответственности субъектов Федерации, поощрение их собственных усилий в преодолении бюджетного кризиса, наращивании доходной базы региональных бюджетов. Финансовую поддержку регионов следует оказывать преимущественно с целью стимулирования их экономического развития, и в относительно меньшей степени – на пассивную помощь. Это предположительно приведет к улучшению бюджетной самообеспеченности регионов, сокращению числа получателей трансфертов из ФФПР и к увеличению инвестиционной составляющей расходов федерального бюджета.

Таким образом, подводя итог, можно отметить, что основой совершенствования региональной налоговой политики должно стать оптимальное разграничение как полномочий между уровнями власти, так и соответствующее перераспределение доходных источников по вертикали бюджетной системы в целях приведения их в соответствие с расходными обязательствами органов власти разных уровней. При этом важнейшее значение имеет также создание условий, обеспечивающих повышение заинтересованности региональных органов власти в наращивании собственных доходов и преодолении их дотационности.

#### **Библиографический список:**

1. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2011–2013 годах. URL: <http://www.minfin.ru>.
2. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2012–2014 годах; Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2013–2015 годах. URL: <http://www.minfin.ru>.
3. Приоритеты бюджетной и налоговой политики. / Материалы расширенного заседания коллегии Министерства финансов «Об итогах исполнения федерального бюджета за 2012 год и задачах органов финансовой системы Российской Федерации на 2013 год» // Финансы. – М., 2013. – № 4. С.9
4. Ларина С.Е. Теория, методология и направления бюджетной децентрализации. Автореферат дис. ... доктора экон. наук. М., 2010. С. 18.
5. Сулейманов М.М. Основы бюджетного и налогового федерализма: учебное пособие / под ред. д.э.н., проф. Б.Х. Алиева. – М. Издательство Перо, 2013. С. 99-100
6. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. Режим доступа: [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru).

**Теремецкий Владислав Иванович**

доктор юридических наук,  
доцент кафедры гражданского права и процесса,  
Харьковский национальный университет внутренних дел,  
Украина, г. Харьков  
E-mail: vladvokat@bk.ru

## **Теоретико-методологические основы администрирования налогов по законодательству Украины**

Аннотация: Предложено закрепить в Налоговом кодексе Украины принципы администрирования налогов. Охарактеризовано методы и формы администрирования налогов. Указано на необходимость изменения критериев оценки эффективности существующей системы администрирования налогов. Определены основные направления совершенствования процесса администрирования налогов.

Ключевые слова: администрирование налогов, принципы, методы, налоги, налоговая система.

Annotation: The author offered to settle principles in the field of taxes administration in the Tax Code of Ukraine. Methods and forms of tax administration are characterized. It is pointed out on the need to change the criteria for evaluating the effectiveness of the current system of tax administration. The main directions of improving the tax administration process are determined.

Keywords: tax management, principles, methods, taxes, tax system.

Успешное проведение налоговой реформы в Украине связано с необходимостью реформирования администрирования налогов как одного из основных элементов эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства в целом. Прежде всего, речь идет об обеспечении полноты, своевременности и добровольности уплаты налогов и сборов, необходимости минимизации административных расходов на содержание органов Министерства доходов и сборов (далее – Миндоходов) Украины, а также расходов налогоплательщиков на выполнение их налоговых обязательств.

Анализ проблематики в указанной сфере позволяет сделать вывод об отсутствии фундаментальных исследований теоретических и практических аспектов администрирования налогов в Украине, а также о необходимости выработки единых доктринальных подходов к совершенствованию указанного процесса. Поэтому целью этой статьи является выработка научно обоснованной позиции по отдельным концептуальным вопросам администрирования налогов и формулирование основных направлений дальнейшего совершенствования процесса их администрирования в Украине.

Администрирование налогов как вид исполнительно-распорядительной деятельности органов Миндоходов Украины основывается на соответствующих принципах. Принципами администрирования налогов следует считать базовые условия, определяющие эффективность организации работы по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему и исполнение налогового законодательства. С.Г. Пепеляев подчеркивает, что максимальная реализация основных принципов должна быть про-



возглашена целью деятельности этих органов, ведь именно принципы лежат в основе оценки законности конкретных действий и решений налоговой администрации [1, с. 46].

Следует отметить, что в сфере администрирования налогов не могут функционировать принципы аналогичные принципам налогообложения. Администрирование налогов представляет собой поиск адекватных путей решения управленческих проблем. В связи с отсутствием законодательно определенного перечня принципов администрирования налогов целесообразно дополнить раздел II «Администрирование налогов, сборов, платежей» Налогового кодекса Украины статьей, в которой закрепить такие принципы администрирования налогов:

1) законности – администрирование налогов должно осуществляться на основании, в пределах полномочий и способами, предусмотренными законом;

2) равенства всех налогоплательщиков перед законом – недопущение каких-либо проявлений налоговой дискриминации в отношении субъектов хозяйствования;

3) социальной справедливости при определении и взыскании налогов и сборов;

4) эффективности – обеспечение максимального поступления налогов и сборов в бюджет при минимальных административных расходах на взыскание налогов и осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства;

5) прозрачности, предусматривающей четкое распределение функций внутри органа Миндоходов Украины и простоту понимания налогоплательщиками методов его функционирования;

6) доступности и открытости информации по налогообложению;

7) организации работы по оперативному доведению до налогоплательщиков информации о действующем законодательстве и разъяснение порядка его применения;

8) презумпции правомерности решений налогоплательщика;

9) приоритетности интересов налогоплательщиков, основывающейся на предоставлении органами Миндоходов Украины сервисных услуг в сфере налогообложения;

10) правомочности – контролирующие органы осуществляют свою деятельность только на основании, в пределах полномочий и способом, предусмотренным налоговым законодательством Украины;

11) налогового этикета, который предусматривает необходимость определения и соблюдения правил взаимодействия органов Миндоходов Украины с налогоплательщиками;

12) неотвратимости наступления определенной законом ответственности в случае совершения налогового правонарушения;

13) соответствия – необходимость соблюдения соразмерности между тяжестью правонарушения, а также видом и мерой наказания, предусмотренного законодательством за его совершение;

14) процессуальной независимости – запрещается любое неправомерное влияние на контролирующие органы со стороны вышестоящих органов, решения контролирующих органов и действия их должностных лиц должны основываться на требованиях налогового законодательства, полном исследовании всех обстоятельств дела и т.д.

Администрирование налогов предусматривает две стадии: стадию добровольного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком или административно-принудительного исполнения и стадию привлечения к налоговой ответственности.

Анализ содержания понятия «администрирование налогов» как вида публично-правовой деятельности необходимо осуществлять путем исследования методов и форм его осуществления. Методы администрирования налогов – это способы и при-

емы целенаправленного воздействия на налоговые отношения. С методами администрирования налогов тесно связаны и формы администрирования налогов, представляющие собой типичные внешне выраженные организационные, функциональные направления деятельности органов Миндоходов Украины, которые осуществляются на основании и в пределах закона.

В научных кругах сложились различные мнения относительно классификации методов администрирования налогов (К.С. Бельский [2, с. 35], Ю.И. Петров [3, с. 23], О.А. Шарапова [4, с. 38] и др.).

В последнее время в отношениях между налогоплательщиками и налоговыми органами наибольшее распространение получает метод регулируемых альтернатив, который предоставляет налогоплательщикам свободу выбора вариантов юридической формы ведения их деятельности, определенной в законодательном порядке.

Анализируя международный опыт, следует отметить, что залогом эффективного администрирования налогов является постепенный переход от принудительных, силовых методов к отношениям сотрудничества, делового партнерства с налогоплательщиками. Однако такие методы администрирования налогов в Украине преимущественно декларируются на законодательном уровне и не имеют практического основания для эффективной реализации, представляя собой правовую фикцию.

Итак, главными методами администрирования налогов является налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Каждому из этих методов присущи свои формы реализации, призванные обеспечивать решение соответствующих задач администрирования налогов.

Налоговое планирование является совокупностью форм, используемых субъектами администрирования для выработки, принятия и оценки управленческих решений, направленных на обеспечение потребностей бюджета. Необходимость проведения налогового планирования обуславливается задачами государственной налоговой политики. В процессе налогового планирования проводится оценка налогового потенциала, прогнозируются объемы налоговых поступлений, определяется размер бюджетного дефицита, разрабатываются контрольные задания разных уровней и определяется распределение налоговых ставок и льгот.

Налоговое планирование в системе администрирования налогов может быть стратегическим или перспективным (налоговое прогнозирование) и тактическим (текущее планирование), которым присущи свои формы [5, с. 68]. Стратегическое планирование проявляется в таких формах, как прогнозирование объемов налоговых поступлений в консолидированный бюджет и распределение прогнозируемых объемов налоговых поступлений между бюджетами. Формами тактического планирования является разработка проектов налоговых поступлений за год в разрезе бюджетов всех уровней и контрольных заданий относительно порядка и сроков исполнения налоговой обязанности.

Важно отметить, что процесс налогового планирования как элемент администрирования налогов является не только механическим определением размера будущих поступлений в бюджет, но и процессом обеспечения эффективности функционирования администрирования налогов и принятых в этой сфере решений, направленных на урегулирование налоговых правоотношений.

Сложной конструкцией в системе администрирования налогов является налоговое регулирование, в котором сталкиваются экономические интересы субъектов налоговых правоотношений, особенно государства и налогоплательщиков. Налоговое регулирование – это форма целенаправленного управляющего воздействия на налоговые отношения, представляющая собой механизм, структурными элементами которого являются ряд взаимосвязанных процессов. В его основу положена система

мер оперативного вмешательства в ход исполнения налоговых обязательств, которые должны быть экономически обоснованными и взвешенными.

Налоговое регулирование реализуется в различных формах, направленных на сбалансирование доходов и расходов бюджетов всех уровней. Формы налогового регулирования обуславливаются задачами, стоящими перед определенным бюджетом, и свойствами конкретного налога. Учитывая цели и сферу применения, можно выделить такие формы налогового регулирования: система налогового стимулирования (изменение срока уплаты налога, предоставление налогового кредита, отсрочки или рассрочки по уплате налогов), система налоговых льгот (меры, направленные на уменьшение базы налогообложения к начислению налога и сбора, уменьшение налогового обязательства после начисления налога и сбора, снижение ставки налога и сбора, освобождение определенных категорий лиц от уплаты налогов и сборов), система санкций (финансовые, административные и уголовные).

Значение налогового регулирования постоянно возрастает, поскольку оно направлено на уравнивание личных, корпоративных и общественных экономических интересов участников налоговых правоотношений и пресечение налоговых правонарушений.

Налоговый контроль является важным условием эффективного администрирования налогов и отражением его содержания, поскольку представляет собой систему мер, применяемых уполномоченными органами в соответствии с законом и в пределах полномочий с целью обеспечения правильности начисления, своевременности и полноты уплаты налогов и сборов, соблюдения требований налогового и иного законодательства. Само осуществление налогового контроля позволяет государству учитывать и контролировать полноту и своевременность поступления налоговых платежей в бюджет, сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах, а, следовательно, является индикатором действительного состояния функционирования налоговой системы и указывает на необходимость ее реформирования, обеспечивает определение направлений совершенствования и способов реализации правового механизма относительно наиболее эффективного формирования, распределения и использования финансовых ресурсов государства.

Налоговый кодекс Украины не содержит понятия «формы администрирования налогов». В ст. 62 Налогового кодекса Украины законодатель применяет термин «способы» осуществления налогового контроля, а не формы. Следовательно, этот вопрос требует дальнейшего научного исследования и тщательного анализа, так как взгляды ученых и законодателя относительно содержания и сущности указанных понятий существенно отличаются.

Актуальным для исследования остается вопрос совершенствования законодательства, регламентирующего администрирование налогов таким образом, чтобы обеспечить увеличение количества налогоплательщиков, добровольно и своевременно исполняющих налоговые обязанности и соблюдающих налоговое законодательство. Этой цели можно достичь при условии построения такой модели администрирования налогов, которая была бы прозрачной и понятной для налогоплательщиков и основывалась на рационально управляемой системе аудита, эффективной системе сбора налогов (включая принудительное взыскание), бухгалтерского учета и регистрации всех неуплаченных платежей, комплексном обслуживании налогоплательщиков и программой обучения, которые помогут снизить расходы налогоплательщиков на соблюдение налогового законодательства.

Система администрирования налогов в Украине базируется на принципах тотального контроля. Поэтому её возможно исправить только путем изменения философии администрирования налогов. Один из возможных вариантов – внедрение системы контроля отклонений, согласно которой контролируются субъекты эко-

номики, уклоняющиеся от уплаты налогов. Благодаря электронной декларации появляется возможность без выездной проверки выявить неплательщиков налогов, финансово-хозяйственная деятельность которых должна быть объектом проверки органов Миндоходов Украины. Добросовестных налогоплательщиков следует освободить от проверок. Для этого необходимо изменить подходы и принципы деятельности органов Миндоходов Украины с целью предупреждения нарушений налогового законодательства.

Основными направлениями совершенствования процесса администрирования налогов должны стать:

1) совершенствование налогового законодательства путем устранения коллизий, пробелов, конкретизации прав обязанностей и ответственности налогоплательщиков, а также полномочий органов Миндоходов Украины и ответственности их должностных лиц;

2) упрощение налоговой отчетности, установление правила, которое существовало до принятия Налогового кодекса Украины, о том, что в случае отправки налоговой декларации по почте, эта декларация считается принятой в день ее получения отделением почтовой связи от налогоплательщика;

3) практическая реализация принципа приоритета и обеспечения защиты прав и законных интересов налогоплательщиков;

4) совершенствование регулирования вопросов административного ареста имущества, в том числе сокращение оснований для ареста имущества;

5) исключение нормы, предусматривающей, что налоговая социальная льгота не может быть применена к доходу самозанятого лица от осуществления предпринимательской деятельности, а также другой независимой профессиональной деятельности, как таковой, что дискриминирует предпринимателей и самозанятых лиц;

6) совершенствование налогового контроля, в том числе путем автоматизации отдельных процессов, вплоть до автоматизированного отбора налогоплательщиков для проверок и автоматического возмещения НДС;

7) постоянное повышение квалификационного уровня работников органов Миндоходов Украины;

8) проведение разъяснительной и предупредительно-профилактической работы с налогоплательщиками, формирование у граждан убеждения, что добросовестное выполнение налоговой обязанности является не только необходимым, а и полезным вкладом для общества;

9) широкое внедрение в практическую деятельность органов Миндоходов Украины новейших электронных информационных технологий (совершенствование передачи и приема налоговой информации, распространение электронной связи, автоматизация проверки и анализа налоговой информации, создание единого реестра всех справок и выписок, выданных органами Миндоходов Украины, и размещение этой информации на сайте);

10) модернизация структуры органов Миндоходов Украины путем передачи функции администрирования и контроля департаментам и главным управлениям Миндоходов Украины в областях с одновременным сокращением их сотрудников. На местах следует оставить только структурные подразделения, выполняющие функцию обслуживания налогоплательщиков. Этим путем пошли налоговые службы Эстонии, Латвии и Литвы;

11) изменение критериев оценки эффективности существующей системы администрирования налогов, главными показателем которой должны стать качество обслуживания налогоплательщиков и показатель функционирования хозяйствующих субъектов в налоговой среде;

12) создание и обеспечение эффективного функционирования надежной системы досудебного (административного) рассмотрения правовых споров с налогоплательщиками.

Постоянное совершенствование Налогового кодекса Украины в сочетании с эффективным администрированием со стороны органов Миндоходов Украины может послужить гарантией определенности, справедливости и недискриминации для налогоплательщиков, а это, в свою очередь, создаст благоприятный климат для притока прямых иностранных инвестиций в Украину.

Перспективным в дальнейшем является научное обоснование вопросов, связанных с доктринальным определением сущности и соотношения таких категорий, как «налоговое администрирование», «администрирование налогов», «налоговое производство», налоговый процесс», «налоговые процедуры».

#### Список литературы:

1. Пепеляев С.Г. Основы налогового права: учебник для вузов / С.Г. Пепеляев. – М.: Инфра-М., 2003. – 320 с.
2. Бельский К.С. Основы налогового права: цикл материалов по теории налогового права: из пяти частей : Ч. 1 : Понятие налога / К.С. Бельский // Гражданин и право. – 2006. – № 1. – С. 3–12.
3. Петров Ю.И. Теория и история налогообложения : метод. рекомендации по изучению дисциплины / Ю.И. Петров. – М.: Юридический институт МИИТа, 2010. – 40 с.
4. Шарапова О.А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления / О.А. Шарапова // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 4. – С. 37–39.
5. Миронова О.А. Налоговое администрирование: учебник для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев. – М.: Омега-Л, 2008. – 288 с.

#### Троянская Мария Александровна

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры финансов  
Оренбургский государственный университет,  
Россия, г. Оренбург  
E-mail: m\_troyanskaya@mail.ru

## Налоговая конкуренция и налоговая активность субъектов РФ: сущность, проявления, взаимосвязь

Аннотация: В статье раскрыта сущность явлений «налоговая конкуренция» и «налоговая активность». Проведены расчеты индексов налоговой конкуренции и налоговой активности. На основе индексов, рассчитанных по всем субъектам РФ, построена матрица, которая отражает их взаимосвязь.

Ключевые слова: налоговая конкуренция, налоговая активность, индекс налоговой конкуренции, индекс налоговой активности.

*Annotation: The article reveals the essence of phenomena «tax competition» and «tax the activity». Calculations of indices of tax competition and tax activity. Based on the calculated indices constructed matrix that reflects their relationship.*

*Keywords: tax competition, tax activity, indices of tax competition and activity.*

В современной экономической ситуации Российская Федерация строит отношения со своими субъектами, основываясь на принципе бюджетной децентрализации, которая обуславливает многие процессы в системе государственного правления. Региональные органы власти это основное звено социально-экономической политики осуществляемой государством. Регионам отводится значимая роль, поскольку, так или иначе, решения, принимаемые федеральным центром, исполняются региональными органами управления. В связи с чем возникает объективная необходимость в обеспечении стабильного и результативного социально-экономического развития территорий.

В последнее время в отечественной практике встречается видимая дифференциация субъектов РФ по степени обеспеченности финансовыми ресурсами. Уменьшение этого разрыва становится возможным с помощью налоговой конкуренции между субъектами Федерации. Вместе с тем, одним из способов увеличения налоговых доходов бюджетов субъектов РФ является рост налоговой активности региональных органов власти с целью обеспечения высокого уровня собираемости налогов.

Цель статьи состоит в выявлении взаимосвязи между налоговой конкуренцией и налоговой активностью субъектов РФ. Обзор литературы по аспектам исследования свидетельствует о существенном вкладе ученых в разработку этих проблем. Так, вопросы проявления налоговой конкуренции освещают в своих работах Иванов Ю.Б., Пинская М.Р., Погорлецкий А.И., Парфенова Л.Б., Федоровская М.А., и др., проблемы повышения налоговой активности затронуты в работах Ткачевой Т.Ю., Фокиной О.Г., Миронова А.А. и др. Но, вместе с тем, явления налоговой конкуренции и налоговой активности изучены недостаточно полно, в связи с чем необходима дополнительная разработка конкретных аспектов взаимосвязи налоговой конкуренции и налоговой активности применительно к сложившимся российским условиям.

Приведем позиции отечественных экономистов относительно природы налогового соперничества:

– Погорлецкий А.И. считает, что сущность налоговой конкуренции заключается в соперничестве многочисленных фискальных юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику «глобальных налогоплательщиков» для того чтобы претендовать на обложение их доходов как от операций внутри данной фискальной территории, так и за рубежом [1];

– Иванов Ю.Б. отмечает, что налоговая конкуренция – это процесс управления конкурентными преимуществами налоговой системы в борьбе за мобильные факторы производства и другие преимущества с целью достижения устойчивой конкурентоспособности экономики [2];

– Пинская М.Р. рассматривает налоговую конкуренцию как способ взаимодействия публично-правовых образований, нацеленный на реализацию налоговой политики государства на федеральном, региональном и местном уровнях в области распределения налоговой базы [3];

– Федоровская М.А. считает, что налоговая конкуренция – это конкуренция за источники формирования доходов бюджетов [4].

Одной из важных задач региональных органов власти является увеличение налоговых доходов бюджета, что, в свою очередь, достигается за счет активного налогового поведения, как органов управления, так и налогоплательщиков. Проявлению

налоговой активности на макроуровне в настоящее время уделено недостаточно внимания, но, тем не менее, приведем мнения авторов о данном явлении:

– Биянова Д.А. и Ткачева Т.Ю. обращают внимание на тот факт, что налоговая активность является показателем эффективности налогового регулирования в регионе, и определяют её как степень использования регионом своего налогового потенциала [5, 6].

– Тимофеева И.Ю. отмечает, что налоговая активность является индикатором, отражающим эффективность экономического поведения налогоплательщиков и общий уровень налоговой безопасности в регионах Российской Федерации [7].

Как известно, налоговые доходы являются своего рода гарантом сбалансированности и устойчивости бюджетно-налоговых отношений в регионе. Потенциальная величина налоговых доходов, которую может мобилизовать регион, представляет собой налоговый потенциал региона. Оценить использование налогового потенциала регионами можно с помощью индекса налоговой активности (ИНА) (формула 1) [6]:

$$\text{ИНА} = \frac{\text{Фактические налоговые доходы региона}}{\text{Потенциальные налоговые доходы региона}} \quad (1)$$

Для расчета потенциальных налоговых доходов (ПНД) региона используется формула 2:

$$\text{ПНД} = \text{ВРП} \times \text{Стандартная ставка налогообложения} \quad (2)$$

ВРП в данном случае рассматривается как потенциальная налоговая база обложения по всем взимаемым налогам. Стандартная ставка рассчитывается по формуле 3:

$$\text{Стандартная ставка} = \frac{\text{Налоговые доходы РФ}}{\text{ВВП}} \quad (3)$$

В качестве критерия налоговой конкурентоспособности региона использован так называемый индекс налоговой конкуренции (ИНК), рассчитываемый по формуле 4:

$$\text{ИНА} = \frac{\text{Среднедушевые выпадающие доходы региона}}{\text{Среднедушевые выпадающие доходы РФ}} \quad (4)$$

Данный индекс показывает долю фактических выпадающих доходов регионального бюджета, приходящихся на душу населения, в сумме среднедушевых выпадающих доходов по Российской Федерации. Для анализа в качестве выпадающих доходов выступили налоговые расходы по налогам (налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций, транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц и налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (объект «доходы – расходы»)). При этом для субъектов РФ в качестве выпадающих доходов были приняты доходы, не поступившие в их бюджеты в связи с предоставлением региональных льгот.

Используя официальную информацию Федеральной налоговой службы [8] и Федеральной службы государственной статистики [9], а также формулы 1 – 4, были рассчитаны ИНК и ИНА субъектов РФ за 2010 – 2012 гг. Полученные значения коэффициентов индекса налоговой конкуренции показали их относительную стабильность на протяжении трех лет, но не обошлось и без регионов-исключений, в которых значения ИНК (например, республики Адыгея и Алтай) резко снизились вследствие отмены льгот по налогу. Динамика индексов налоговой активности свидетельствует о том, что на протяжении исследуемого периода во многих регионах наблюдалась относительно невысокая налоговая активность, т.е. было мобилизовано менее половины потенциально возможных к получению налоговых доходов (республики Дагестан, Северная Осетия, Ингушетия, Тюменская область и др.). Следует обратить вни-

мание и на тот факт, что низкие показатели коэффициента налоговой активности без положительной динамики, свидетельствуют о снижении экономической активности налогоплательщиков и неэффективной мобилизации финансовых ресурсов экономических субъектов.

С целью установления взаимосвязи показателей ИНК и ИНА, а также определения динамики положения регионов, построена матрица, по оси X которой отражено значение индекса налоговой конкуренции (ИНК), а по оси Y – индекса налоговой активности (ИНА). Для построения матрицы регионы РФ были разделены по ИНК и ИНА на 5 групп (таблица 1) [10].

**Таблица 1 – Границы интервалов для распределения субъектов РФ по значению ИНА и ИНК**

Группа	Значение ИНА	Значение ИНК
Низкий	$\leq 0,48$	$\leq 0,28$
Ниже среднего	0,48-0,68	0,28-0,54
Средний	0,68-0,89	0,54-0,81
Выше среднего	0,89-1,09	0,81-1,08
Высокий	$\geq 1,09$	$\geq 1,08$

Результаты анализа, представленные в таблицах 2 – 4, свидетельствуют о том, что большая часть регионов в анализируемом периоде демонстрировала стабильную налоговую активность и налоговую конкуренцию (например, республики Дагестан, Северная Осетия, Сахалинская и Тюменская области, города Санкт-Петербург, Москва и др.). Также стоит обратить внимание на тот факт, что на протяжении трех лет большая часть регионов характеризовалась низкой налоговой конкуренцией и активностью на уровне средний – ниже среднего. Если же намечалась тенденция к росту индекса налоговой конкуренции, то это часто достигалось за счет снижения налоговой активности (например, Ханты-Мансийский АО в 2012 году), и наоборот – рост налоговой активности сопровождался снижением налоговой конкуренции (например, Самарская область в 2012 году).

**Таблица 2 – Матрица взаимосвязи индексов налоговой конкуренции и налоговой активности в 2010 году**

ИНК ИНА	Низкий	Ниже среднего	Средний	Выше среднего	Высокий
Низкий	Карачаево-Черкесская респ, респ. Дагестан, респ. Ингушетия, респ. Северная Осетия		Сахалинская обл.		Тюменская обл.
Ниже среднего	Алтайский край, Белгородская обл, Брянская обл, Владимирская обл, Воронежская обл, Еврейская АО, Кабардино-Балкарская респ, Костромская обл, Краснодарский край, Курганская обл, Курская обл, Пензенская	Липецкая обл, Новгородская обл, Оренбургская обл, Орловская обл, Псковская обл, респ. Мордовия, респ. Татарстан, Смоленская обл, Томская обл, Удмуртская респ, Ульяновская обл	респ. Коми	Ненецкий АО	Ханты-Мансийский АО



	обл, Приморский край, респ. Адыгея, респ. Калмыкия, респ. Марий Эл, респ. Тыва, Ростовская обл, Тамбовская обл, Чеченская респ, Чувашская респ				
Средний	Волгоградская обл, Вологодская обл, Забайкальский край, Ивановская обл, Иркутская обл, Калининградская обл, Кемеровская обл, Кировская обл, Московская обл, Новосибирская обл, респ. Бурятия, Саратовская обл, Ставропольский край, Тверская обл, Тульская обл, Хабаровский край, Челябинская обл	Амурская обл, Архангельская обл, Камчатский край, Нижегородская обл, респ. Башкортостан, респ. Хакасия, Самарская обл, Свердловская обл	Санкт-Петербург, Калужская обл, Ленинградская обл, Магаданская обл, респ. Карелия, респ. Саха	Красноярский край, Пермский край, респ. Алтай, Ямало-Ненецкий АО	Москва
Выше среднего	Астраханская обл	Омская обл	Мурманская обл		
Высокий	Ярославская обл	Рязанская обл	Чукотский АО		

Таблица 3 – Матрица взаимосвязи индексов налоговой конкуренции и налоговой активности в 2011 году

ИНК ИНА	Низкий	Ниже среднего	Средний	Выше среднего	Высокий
Низкий	респ. Дагестан, Карачаево-Черкесская респ, респ. Северная Осетия, Тамбовская обл		Ненецкий АО, Сахалинская обл		Тюменская обл
Ниже среднего	респ. Адыгея, респ. Алтай, Кабардино-Балкарская респ, респ. Калмыкия, респ. Марий-Эл, респ. Тыва, респ. Ингушетия, Чеченская респ, Чувашская респ, Еврейская АО, Алтайский край, Забайкальский край,	респ. Башкортостан, респ. Мордовия, Удмуртская респ, респ. Хакасия, Архангельская обл, Белгородская обл, Воронежская обл, Липецкая обл, Орловская обл, Свердловская обл,			

	Краснодарский край, Приморский край, Ставропольский край, Брянская обл, Владимирская обл, Волгоградская обл, Ивановская обл, Калининградская обл, Кировская обл, Костромская обл, Курганская обл, Курганская обл, Курская обл, Пензенская обл, Псковская обл, Ростовская обл, Саратовская обл, Челябинская обл	Тверская обл, Томская обл, Ульяновская обл	респ. Татарстан, Вологодская обл, Ленинградская обл, Новгородская обл, Оренбургская обл, Смоленская обл	респ. Коми	Ханты-Мансийский АО, Пермский край
Средний	респ. Бурятия, Хабаровский край, Астраханская обл, Иркутская обл, Кемеровская обл, Московская обл, Новосибирская обл, Омская обл, Тульская обл	респ. Карелия, Камчатский край, Красноярский край, Амурская обл, Нижегородская обл, Самарская обл	респ. Саха, Калужская обл, Санкт-Петербург, Магаданская обл		Ямало-Ненецкий АО, Москва
Выше среднего	Рязанская обл, Ярославская обл		Мурманская обл		
Высокий			Чукотский АО		

Таблица 4 – Матрица взаимосвязи индексов налоговой конкуренции и налоговой активности в 2012 году

ИНК ИНА	Низкий	Ниже среднего	Средний	Выше среднего	Высокий
Низкий	респ. Дагестан, респ. Ингушетия, Чеченская респ, Белгородская обл, Тамбовская обл		Сахалинская обл	Тюменская обл	Ханты-Мансийский АО
Ниже среднего	респ. Адыгея, респ. Башкортостан, респ. Алтай, Кабардино-Балкарская рес, Карачаево - Черкесская респ, респ. Марий-Эл, респ. Северная Осетия, респ. Тыва, Удмуртская респ, Чувашская респ, Еврейская АО,	респ. Коми, респ. Татарстан, респ. Хакасия, респ. Саха, Архангельская обл, Воронежская обл, Новгородская обл, Орловская обл, Смоленская обл, Томская обл	респ. Мордовия, Оренбургская обл, Свердловская обл	Ненецкий АО	Москва

	Алтайский край, Забайкальский край, Краснодарский край, Красноярский край, Приморский край, Ставропольский край, Амурская обл, Брянская обл, Владимирская обл, Волгоградская обл, Вологодская обл, Ивановская обл, Калининградская обл, Кемеровская обл, Кировская обл, Костромская обл, Курганская обл, Курская обл, Липецкая обл, Пензенская обл, Псковская обл, Ростовская обл, Тверская обл, Ульяновская обл, Челябинская обл				
Средний	респ. Карелия, Хабаровский край, Московская обл, Нижегородская обл, Новосибирская обл, Саратовская обл, Тульская обл	респ. Алтай, респ. Бурятия, Иркутская обл, Магаданская обл, Мурманская обл	Камчатский край, Пермский край, Ленинградская обл, Санкт-Петербург	Калужская обл	Ямало - Ненецкий АО
Выше среднего	Астраханская обл, Омская обл, Самарская обл				
Высокий	респ. Калмыкия, Чукотский АО, Рязанская обл, Ярославская обл				

Резюмируя вышеизложенное, можно сказать, что региональная налоговая конкуренция – это соперничество публично-правовых образований, нацеленное на привлечение источников формирования их налоговых доходов. Наряду с налоговой конкуренцией еще одним способом увеличения налоговых доходов территории является повышение налоговой активности. Результаты проведенного исследования доказали существование взаимосвязи между налоговой конкуренцией и налоговой активностью, что наглядно представлено с помощью матрицы, которая построена на основании их индексов.

**Библиографический список:**

1. Погорлецкий А.И. Налоговая конкурентоспособность России в контексте безопасного развития современного общества // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. – 2012. – № 3.
2. Иванов Ю.Б., Чумакова О.О. Щодо визначення видів податкової конкуренції // Економіка розвитку. – 2010. – № 1.
3. Пинская М.Р. Налоговая конкуренция: от теории к практике: Монография. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 136 с.
4. Федоровская М.А. Налоговая конкуренция в современной российской практике // Сборник научных трудов по итогам международной научной конференции. – Севастополь, 2011.
5. Биянова Д.А. Сравнительная оценка эффективности налоговых инструментов на уровне экономик регионов Южного федерального округа // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2011. – № 4.
6. Ткачева Т.Ю. Коэффициентный анализ сбалансированности и устойчивости бюджетно-налоговых отношений в регионе // Известия Юго-Западного государственного университета. – 2012. – № 3.
7. Тимофеева И.Ю. Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция и методология: дисс... доктора экон. наук. – М., 2011.
8. Официальный сайт ФНС России. URL: <http://www.nalog.ru>
9. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики России. URL: <http://www.gks.ru>
10. Пинская М.Р. Налоговая составляющая региональной политики в области привлечения инвестиций // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 6.

**Тюпакова Нина Николаевна**

доктор экономических наук, доцент,  
профессор кафедры налогов и налогообложения,  
Кубанский государственный аграрный университет,  
Россия, г. Краснодар  
E-mail: tupakova\_n@mail.ru

**Ефимова Екатерина Александровна**

старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения,  
Кубанский государственный аграрный университет,  
Россия, г. Краснодар  
E-mail: www.efimowa@mail.ru

## **Налоговый механизм решения социальных проблем сельского населения**

*Аннотация: В статье рассматриваются социально-экономические проблемы адаптации сельского населения к рыночным условиям. Определена социальная роль налогов в распределительном механизме доходов населения. Предложены направления развития налоговой системы для выравнивания социального положения сельского населения.*

*Ключевые слова: налоги, налоговый механизм, социальная функция, заработная плата, налог на доходы физических лиц, сельское хозяйство.*

*Annotation: In article social and economic problems of adaptation of country people to market conditions are considered. The social role of taxes in the distributive mechanism of the income of the population is defined. The directions of development of tax system for alignment of a social status of country people are offered.*

*Keywords: taxes, tax mechanism, social function, salary, tax on the income of individuals, agriculture.*

Налоги – важнейший инструмент участия государства в регулировании и обеспечении процессов социально-экономического развития аграрного производства и сельской территории.

Государство заинтересовано в повышении совокупной эффективности производства продовольствия, смягчении противоречий, порождаемых рынком. Специфика государственного регулирования обусловлена важными отличиями рынка сельскохозяйственной продукции от других товарных рынков. Сельское хозяйство отличается длительностью цикла производства значительной части продукции, что затрудняет процесс приспособления аграрных товаропроизводителей к рыночным условиям. Почвенно-климатические условия накладывают ограничение на размещение, специализацию и размеры хозяйств.

В условиях свободного ценообразования и отсутствия в переходный период государственной поддержки произошло банкротство большинства сельскохозяйственных предприятий, что привело к потере рабочих мест и снижению престижности труда в этом секторе экономики.

Рост цен и тарифов на топливо и электроэнергию, приближение их к мировому уровню на внутреннем рынке, отпускаемых для нужд населения и производствен-

ных отраслей, вызвали увеличение инфляции и отрицательно повлияли на темпы экономического роста. Высокие цены в энергетических отраслях, обслуживающих сельское хозяйство, низкая материально-техническая база способствовали спаду производства и увеличению импортной продовольственной продукции в России.

Одним из направлений антиинфляционной политики Правительством Российской Федерации рассматривалась налоговая политика. Реформа, проводимая с 2001 г. введением в действие 2 части Налогового кодекса изменила структуру налогов, действующих в налоговой системе РФ.

Анализируя динамику налоговых поступлений по Краснодарскому краю, можно отметить, что изменения в законодательной базе (отмена ряда налогов или введение новых) адекватно отражается на налоговых доходах. Отмена ряда местных налогов, уплачиваемых из прибыли юридических лиц, компенсирована введением специальных режимов, доля которых с 2, 6% в 2004 г. увеличилась до 6,5% в 2012 г.

Доля косвенных налогов в общей структуре налоговых платежей снизилась с 24,2% в 2004 г. до 13,2% в 2012 г., что связано со снижением основной ставки НДС в 2004 г. с 20% до 18% и переходом предприятий малого бизнеса (при доходах до 60.0 млн. руб.) на уплату налогов в специальных налоговых режимах, с освобождением от уплаты НДС.

В результате проводимой реформы основным источником финансовых ресурсов государства выступает прямое налогообложение прибыли организаций (увеличение с 14,1% в 2004 г. до 23,6% в 2012 г.) и личных доходов граждан (с 16,3% в 2004 г. до 30,9% в 2012 г.).

Существование налогов с населения, кроме фискальных потребностей, объясняется еще и необходимостью социального регулирования уровня дохода. Они непосредственно затрагивают не только экономические, но и социальные отношения в обществе независимо от процессов последующего перераспределения собранных налогов.

Социальная функция налогов выделяется большинством авторов, но часто называется ими распределительной. Распределительная (социальная) функция, заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и установленные законом внебюджетные социальные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную, осуществляет финансирование крупных межотраслевых целевых социальных программ, имеющих общегосударственное значение.

Подразумевая под социальной функцией налогов исключительно перераспределение национального дохода между различными группами населения, по мнению Г.Б. Поляка, у нас нет никаких оснований для ее выделения в качестве самостоятельной. Социальная (распределительная) функции налогов полностью поглощаются их фискальной и регулирующей функциями [1].

По мнению И.А. Майбунова распределительная (социальная) функция выражает социально-экономическую сущность налога как особого инструмента распределительных отношений, обеспечивает решение ряда социально-экономических задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования. Распределительная (социальная) функция не только обеспечивает регулирование фактической величины налоговой нагрузки исходя из уровня доходов различных слоев населения, но и позволяет в определенной мере компенсировать низкие доходы государственными трансфертами и услугами [2].

По нашему мнению, развитие социальной и экономической сфер общества находится в прямой зависимости от налогового регулирования, так как в процессе налогообложения происходит распределение средств хозяйствующих субъектов в государственный бюджет, а при перераспределении средств бюджета происходит

решение социальных проблем. Следовательно, налоговое регулирование осуществляется государством с учетом реально сложившейся обстановки в социальной и экономической сферах общества.

Как считает И.А. Макаров, используя прогрессивный метод налогообложения, устанавливая налоговые вычеты для малоимущих категорий населения или вводя специальный налог на предметы роскоши, можно несколько сгладить неравенство между различными слоями населения. Но видны будут результаты распределительной функции налога, с помощью которой происходит дифференциация доходов и изменяется экономическое положение населения. В данном случае правильно говорить о роли налогов, а не о социальной функции. Причем разные экономические субъекты по-разному оценивают для себя данную роль налога, т. к. характер и степень влияния налога на каждого из них значительно отличаются. Подобную роль налог будет играть до тех пор, пока не изменится закон (элементы налога) или политическая (экономическая) обстановка в обществе[3].

Мы согласны с И.А. Макаровым, что налог выполняет социальную роль, а не функцию, функция проявляет себя постоянно и однозначно. Если она прерывается во времени или не свойственна большей части налогов, то это не функция, а роль, которая может быть многообразна. Вводя налоги, государство, прежде всего, преследует фискальные цели, а не регулирование социально-экономических проблем.

По нашему мнению налогам присуща именно социальная роль, раскрываемая каждой функцией в определенном направлении.

Так фискальная функция налогов реализует социальную направленность путем аккумуляции финансовых ресурсов для государства, которые могут направляться на финансирование социально-экономических задач.

Регулирующая функция представлена социальным аспектом регулирования уровня доходов конкретных налогоплательщиков. Основными инструментами налогового регулирования являются установленные элементы налога, применение налоговых льгот.

Социальная функция – это функция самого государства и регулирование социально-экономической жизни общества возможно лишь на основе юридических норм общественного устройства при осуществлении социальной ориентации экономики.

В настоящее время для России социальная функция государства связана с решением наиболее узкой и острой социальной проблемы – устранение резкой дифференциации доходов, поддержка наиболее социально не защищенных слоев населения, развитие системы здравоохранения, образования и культуры.

Проблемы создания социально-справедливой и эффективной системы налогообложения физических лиц в Российской Федерации во многом обусловлены особенностями как федеративного устройства государства в целом, так и величиной экономических, трудовых, социальных потенциалов субъектов Российской Федерации, которые в свою очередь зависят от уровня доходности отраслей экономики, сложившегося уровня цен, а также от величины доходов населения в регионах.

Доходы физических лиц облагаются при получении дохода подоходным налогом (НДФЛ гл. 23 НК РФ), остальные налоги, практически уплачиваются через потребление (НДС, акцизы) или владение (земельный, транспортный, на имущество физических лиц) как расходы, но источником уплаты являются именно полученные доходы после уплаты НДФЛ. Следовательно, установить принцип справедливости в системе налогообложения физических лиц может только налог на доходы физических лиц.

За последние годы роль налога на доходы физических лиц и его влияние на уровень жизни населения в России изменились, встал острый вопрос о реформирова-

нии данного налога в целях соблюдения справедливости и равенства в налогообложении населения.

Основными принципами дифференциации налоговых обязательств являются два принципа: 1) получения выгод и 2) платежеспособности.

Принцип платежеспособности реализуется в мировой практике при обложении доходов физических лиц общими инструментами такими как: а) необлагаемый налогом минимум; б) скидки (вычеты), уменьшающие налогооблагаемый доход на суммы фактических расходов, произведенных налогоплательщиком на определенные в налоговом законодательстве цели; в) применяется прогрессивная шкала ставок для определенных частей полученного дохода.

Принцип платежеспособности определен в НК РФ как фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Данный принцип закреплен п. 1 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации, где указано, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

В настоящее время, можно говорить о том, что принцип справедливости налогообложения доходов граждан не соблюдается. Этому свидетельствует плоская ставка НДФЛ для всех плательщиков, отмена с 2012 г. стандартного налогового вычета размером в 400 рублей, расширение налоговой базы и ряд других факторов. Сохранение единой ставки налога и отсутствие необлагаемого минимума противоречат основному принципу – справедливости налогообложения.

Как отмечают А.О. Федоренко и О.В. Федоренко дискуссии о подоходном налоге, его конструкции, социальной справедливости продолжаются не один год. К его негативным моментам многие ученые и экономисты относят плоскую шкалу налогообложения, при которой к доходам, не зависимо от их величины, применяется одинаковая ставка – 13%. Пропорциональное налогообложение никак не способствует решению одной из самых важных социально-экономических проблем нашей страны – бедность населения [4].

В настоящее время объем поступлений налога на доходы физических лиц, облагаемых по ставке 13%, составляет 96,7% в общей сумме поступлений данного налога. Доля поступления налога с доходов, облагаемых по ставке 9%, составляет всего 2,3% в общей сумме поступлений данного налога, по ставке 30% цифра ещё меньше – 0,7%, по ставке 35% – 0,2% и по ставке 15% – 0,1% [5].

Таким образом, несмотря на то, что в НК РФ законодательно установлены по НДФЛ пять видов ставок, основной объем налоговых поступлений обеспечивается за счет базовой ставки 13% и лишь незначительная доля этого налога (3,3%) приходится на четыре оставшиеся ставки.

Основные показатели социально экономической дифференциации населения России и Краснодарского края можно характеризовать коэффициентом Джини, показывающим степень неравномерности распределения населения по уровню денежных доходов, который увеличился с 0,409 в 2005 г. до 0,420 в 2012 г., в Краснодарском крае – 0,418, то есть много выше, чем в европейских странах. Согласно критериям ООН, если этот коэффициент достигает 0,400 – это уже считается тревожным сигналом, а если превышает это значение, значит, расслоение в обществе подошло к такой степени, когда может возникнуть социальная нестабильность.

Таким образом, применение плоской шкалы подоходного налогообложения влечет за собой неуклонное возрастание разрыва в доходах самых богатых и бедных слоев населения, в то время как прогрессивная шкала способствует уменьшению такого разрыва и в целом приводит к снижению социального напряжения в обществе.



Наблюдается существенная дифференциация уровня средней номинальной численной заработной платы в Краснодарском крае по видам экономической деятельности. Наиболее высокая заработная плата за 2012 г., как и в целом по Российской Федерации, сложилась у работников организаций, занятых финансовой деятельностью, в газо-нефтедобывающей и перерабатывающей отраслях (в 2,2 – 1,8 раза выше среднероссийских и средне краевых показателей). Самая низкая заработная плата у работников сельского хозяйства. В целом по Российской Федерации за 2012 г. она составила 14 129 руб., это лишь 53% от среднероссийского показателя. По Краснодарскому краю заработная плата работников сельского хозяйства за 2012 г. составила 16 617 руб., вместе с тем наблюдается дифференциация по муниципальным районам края от 9 974 руб. в Крыловском районе до 20 348 руб. в Выселковском районе [6].

По рейтингу социально-экономического положения субъектов РФ [7] наблюдается также значительный уровень дифференциации субъектов РФ по уровню доходов и их покупательской способности. Отношение денежных доходов к стоимости фиксированного набора потребительских товаров и услуг колеблется от 0,98 до 3,94. Самый низкий показатель имеют агропромышленные регионы, в группу которых входит Краснодарский край, где край по данному показателю 2,07 занимает четвертое место из 36 регионов этой группы. Показатель ниже 2,0 в этой группе имеют 30 субъектов, а ниже 1,5 имеют 6 регионов, что подтверждает наши выводы о том, что уровень жизни сельского населения очень низкий. В целом материальное положение работников аграрной сферы требует принятия мер со стороны государства и, в первую очередь, защитить получаемые доходы через систему налогообложения.

Восстановить социальную справедливость для сельского населения России, имеющего высокий уровень дифференциации по регионам можно только восстановлением и увеличением стандартного налогового вычета до размера прожиточного минимума.

Второй мерой реформирования налога на доходы физических лиц должно стать усиление поддержки социально уязвимых групп населения (дети, пенсионеры). В сельской местности в большинстве регионов России сохранился традиционный семейный уклад – в одной большой семье проживает два-три поколения близких родственников. В настоящее время при уплате НДФЛ используются элементы семейного налогообложения в форме вычетов социальных расходов на лечение и приобретение медикаментов для членов семьи налогоплательщика, на содержание и обучение детей. В рамках эксперимента можно применить зарубежный опыт семейного налогообложения в добровольном порядке в муниципальных аграрных районах Южного федерального округа РФ.

Налогообложение дохода семьи как объекта налогообложения будет направлено на защиту семьи, обеспечит справедливое перераспределение налогового бремени между налогоплательщиками с детьми и пенсионерами, снизит затраты по администрированию данного налога.

В-третьих, для развития сельской социальной инфраструктуры увеличить имущественный вычет для застройщиков в сельской местности, применив повышающий коэффициент на состав семьи и осуществление деятельности в социальной сфере (медицинские работники, учителя).

В-четвертых, переход к прогрессивному налогообложению начать одновременно с применением семейного налогообложения, предоставив право выбора налогоплательщику объекта налогообложения: индивидуальный доход или семейный совокупный доход.

По имущественному налогообложению (земельный налог, налог на имущество физических лиц, транспортный налог) систему льгот необходимо так же увязать с льготными условиями для семейного налогообложения.

В мировой практике основные параметры налогового регулирования унифицированы по секторам экономики и по категориям налогоплательщиков. Ставки подоходного налога в большинстве стран установлены прогрессивные и в сельском хозяйстве почти не отличаются от среднего уровня в других отраслях. В большинстве стран преобладает индивидуально-семейная форма ведения сельского хозяйства, что и определяет основные исключения в форме льгот:

- упрощенный порядок расчета налога и ведения отчетности;
- возможность применения налогового периода в форме производственного цикла, не совпадающего с календарным годом;
- применение системы налоговых вычетов в размере необлагаемого (достаточно высокого минимума) и повышенного (до 2 раз) специального вычета для лиц, получающих доходы от сельского и лесного хозяйства;
- освобождение от уплаты корпоративного налога на ограниченный период и с учетом особых условий производства.

Сельское хозяйство пользуется льготным режимом обложения НДС, но не исключено из сферы его применения и предполагает:

- более низкую ставку НДС при реализации продовольственных товаров либо освобождение ряда товаров от обложения ставкой 0%.
- начисление НДС с общей суммы оборота по результатам года (фермеры с низким уровнем доходов);
- освобождение от НДС при покупке сырья, материалов, основных средств для сельского хозяйства или по более низкой ставке.

Таким образом, в развитых странах обеспечивается общественная справедливость налогообложения субъектов аграрной сферы, что по нашему мнению, целесообразно использовать для российских производителей.

#### **Библиографический список**

1. Поляк Г.Б. Налоги и налогообложение: Учеб.пособие для вузов / Г.Б. Поляк, А.Н. Романов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 399 с.
2. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учебник / И.А. Майбуров. – 4-е изд., перераб и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 559 с.
3. Макаров И.А. Функции налогов / А.И. Макаров [Электронный ресурс]. – М: Экономика, 2007. – Режим доступа: [http://sun.tsu.ru/mmminfo/000063105/304/image/304\\_163-166.pdf](http://sun.tsu.ru/mmminfo/000063105/304/image/304_163-166.pdf).
4. Федоренко А.О. Модернизация личного налогообложения / А.О. Федоренко, О.В. Федоренко // Налоги и финансовое право. – 2012. – №4. С 366-371.
5. Вылкова Е.С. Концептуальные основы реформирования налога на доходы физических лиц в России: монография / Е.С. Вылкова, А.Л. Тарасевич – СПб.: Изд-во СПбГУ-ЭФ, 2010. – 212 с.
6. Социальная сфера и уровень жизни населения Краснодарского края: Стат. сб. / Краснодарстат – Краснодар, 2013. – 196 с.
7. Рейтинг качества жизни в регионах РФ. [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL:<http://www.riarating.ru/>.

**Тюрина Юлия Габдрашитовна**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры финансов,  
Оренбургский государственный университет,  
Россия, г. Оренбург  
E-mail: u\_turina@mail.ru

## **Оценка влияния механизма налогообложения на развитие человеческого капитала в России**

*Аннотация: В условиях перехода России к инновационному развитию особую роль играет укрепление человеческого потенциала. Наращивание инвестиций в воспроизводство человеческого капитала определено как одно из приоритетных направлений государственной политики. В связи с этим возникает необходимость комплексного изучения факторов, оказывающих влияние на развитие человеческого капитала, одним из которых определен механизм налогообложения. В статье проанализированы теоретические и практические аспекты влияния механизма налогообложения на развитие человеческого капитала в России, предложены мероприятия по укреплению потенциала, обеспечивающие сочетание интересов государства и граждан.*

*Ключевые слова: налогообложение, налоговое бремя, налоговая политика, человеческий капитал, человеческий потенциал.*

*Annotation: In the conditions of Russia's transition to the innovative development plays a special role to strengthen the human potential. Increasing investment in the reproduction of human capital is defined as one of priority directions of the state policy. In this connection there is a need for a comprehensive study of the factors affecting the development of human capital, one of which determines the mechanism of taxation. The article analyzes the theoretical and practical aspects of the impact of taxation on human capital development in Russia, proposed capacity building activities to ensure the combination of the interests of the state and citizens.*

*Keywords: taxation, tax burden, tax policy, human capital, human potential.*

Налоговая политика является важнейшим механизмом аккумуляции и реализации государственных мер, направленных на обеспечение финансовых потребностей страны, укрепление национальной экономики, достижение оптимального уровня жизни населения и развитие человеческого капитала. Оценивая налоговый климат и величину давления налогов на благосостояние граждан, государство стремится оптимизировать уровень бремени и соблюсти баланс интересов государства и налогоплательщиков путем ежегодного утверждения направлений налоговой политики на текущий год и плановый период последующих годов.

Решая проблему развития человеческого капитала в России, необходимо уделить особое внимание сокращению расслоения общества по уровню доходов и повышению размера самих доходов, остающихся у населения после удовлетворения базовых потребностей. Наиболее эффективным средством регулирования доходов населения является налоговая политика, при этом арсенал методов ее осуществления многообразен. Особый интерес представляет собой манипулирование величиной налогового бремени на население, поскольку влияние налогов на инвестиционный и потребительский спрос граждан очевидно.

Целесообразно в дальнейшем для оценки влияния системы налогообложения на население использовать понятие «налоговое бремя», под которым предлагается

понимать часть получаемого налогоплательщиком дохода, подлежащего изъятию в бюджетную систему страны в виде налогов, сборов и иных обязательных платежей налогового характера [1].

Под человеческим потенциалом следует понимать все человеческие качества и свойства, определяющие его предельную продуктивность и развитие общества в целом. Наряду с понятием человеческого потенциала часто используется понятие человеческого капитала. В научном мире бытуют большие разногласия по поводу соотношения данных терминов. Ученые, к числу которых относятся Н.Н. Каданкова, И.А. Крутий, Е.Е. Румянцева, А.Б. Борисов, В.Н. Костюк и др., в своих работах не разграничивают понятия «человеческий потенциал» и «человеческий капитал», описывая их как запас производственных сил человека. Однако следует признать, что такой подход не раскрывает специфику рассматриваемых понятий и характеризует их лишь в узком смысле. Напротив, такие ученые, как С.Д. Бешелев, Ф.Г. Гурвич, Г.М. Добров и др., говорят о человеческом потенциале как об интегральном понятии, объединяющем концепции, характеризующие его, с одной стороны, как потребляемого (концепция человеческого ресурса, концепция человеческого капитала), с другой – как потребителя (концепция уровня жизни, концепция качества жизни). Таким образом, несмотря на определенные сходства, человеческий капитал и человеческий потенциал не тождественны. Понятие человеческого капитала можно представить как инвестиции в развитие важнейших качеств индивида, а человеческий потенциал – как возможности человека в его самореализации и максимальной продуктивности [2].

Наиболее распространенным показателем уровня развития человеческого потенциала является индекс человеческого развития (далее по тексту – ИЧР), разработанный группой ученых во главе с Махбубом-уль-Хаком в 1990 г. Совокупный ИЧР рассчитывается как среднее арифметическое трех измерений: ожидаемой продолжительности жизни, дохода, образования.

ИЧР в странах мира рассчитывается экспертами Программы Развития ООН, и по данным последнего доклада Россия занимает 55 место в мировом рейтинге и находится в середине списка высокоразвитых государств. В целом, на величину итогового показателя России оказали негативное влияние такие факторы как социальное неравенство, экологические проблемы, а также низкая продолжительность жизни.

Низкий уровень жизни населения обуславливает падение трудовых способностей граждан, отвлекая основные ресурсы домохозяйств на удовлетворение базовых потребностей физического выживания в ущерб обеспечения здорового образа жизни, восстановления физического человеческого потенциала, интеллектуального и образовательного развития [3]. Усугубляет положение также большая дифференциация доходов населения. Если в Европе региональный продукт на душу населения различается по территориям в 3–5 раз, то в России – более чем в 13 раз. Расчеты показывают, что треть населения РФ получает доходы в размере от 7000 до 15000 р. в месяц, при том, что средняя заработная плата (основной доход россиян) по стране составляет более 25000 р. в месяц. Значительно отличаются от среднероссийских показатели по Дальневосточному федеральному округу, где более 40% населения получают доходы свыше 15000 р. в месяц, а 22% – свыше 35000 р. в месяц. Чуть менее благоприятная ситуация наблюдается в Уральском и Северо-Западном федеральных округах.

Таким образом, в условиях российской действительности проблема дифференциации доходов населения актуальна: с каждым годом повышается стоимость социальных услуг населению, следствием чего является то, что качество этих услуг становится всё более отличным для разных категорий населения и зависящим от уровня их благосостояния.

Анализ ИЧР на территории России показал, что самыми благополучными регионами являются города федерального значения и регионы со специализацией на от-

раслях экспортной экономики – добыче топливных ресурсов и металлургии. Среди аутсайдеров в рейтинге человеческого развития – Чеченская республика, Республика Алтай и Республика Тыва. Если рассматривать ИЧР по его составляющим, то по величине ВРП на душу населения лидирующие позиции имеют экспортоориентированные регионы со специализацией на отраслях топливной энергетики. Так, в Тюменской и Сахалинской областях ВРП составляет 60363 и 51900 долл. США соответственно, в то время как в Оренбургской области размер ВРП достигает всего лишь 20020 долл. США, в Курской области – 13630 долл. США, в Калмыкии – 7185 долл. США, а в Ингушетии и Чеченской Республике – менее 5000 долл. США.

Региональная дифференциация по ИЧР практически не меняется и носит устойчивый характер. Почти одна вторая часть населения России живет в регионах с ИЧР ниже среднего уровня (0,786-0,822), 34% – в регионах со средним уровнем человеческого развития (0,822-0,854), 3% – в регионах-аутсайдерах, более 18% – в благополучных регионах (в том числе в Москве 8,12%). Отмеченная дифференциация отличается на территориях различных федеральных округов (рисунок 1).

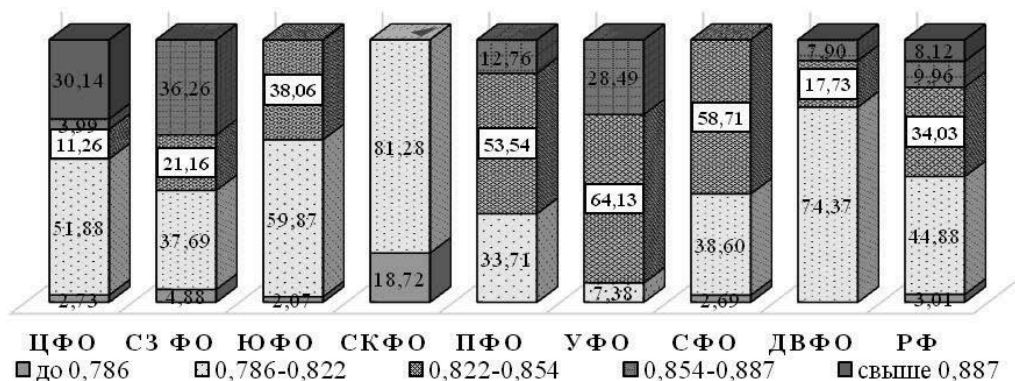


Рисунок 1- Дифференциация населения по федеральным округам РФ по значению ИЧР.

Вполне логично предположить, что описанная ситуация напрямую зависит от уровня доходов населения. В ходе исследования был проведен корреляционно-регрессионный анализ, результаты которого показали, что динамика ИЧР на 61% определяется динамикой изменения среднедушевых доходов населения. Аналогичная зависимость установлена между величиной ИЧР и долей населения в регионах с доходами ниже прожиточного минимума. Так, в подавляющем большинстве регионов России проживают 12-18% населения с уровнем доходов ниже прожиточного минимума.

В связи с этим, в рамках реализации налоговой политики в последние годы внимание государства должно быть обращено на стимулирование развития человеческого капитала через корректировку величины налогового бремени.

Данное понятие с разной глубиной и направлением рассматривается учеными-экономистами как синоним «налоговой нагрузки», «налоговой тяжести», «налогового давления» и как самостоятельное понятие, однако законодательно закрепленное определение отсутствует. Для расчета величин налогового бремени населения нами были выбраны методики, авторами которых являются С.В. Барулин [4] и В.Г. Пансков и В.Г. Князев [5], которые имеют принципиальную отличительную особенность – это величина включения в вычисление косвенных налогов.

Результаты проведенного анализа продемонстрировали обратную зависимость между величиной налогового бремени населения и ИЧР (рисунок 2), то есть чем

ниже налоговое бремя, тем выше ИЧР. Понижая налоговое бремя на население, государство фактически финансирует инвестиции на развитие человеческого капитала.

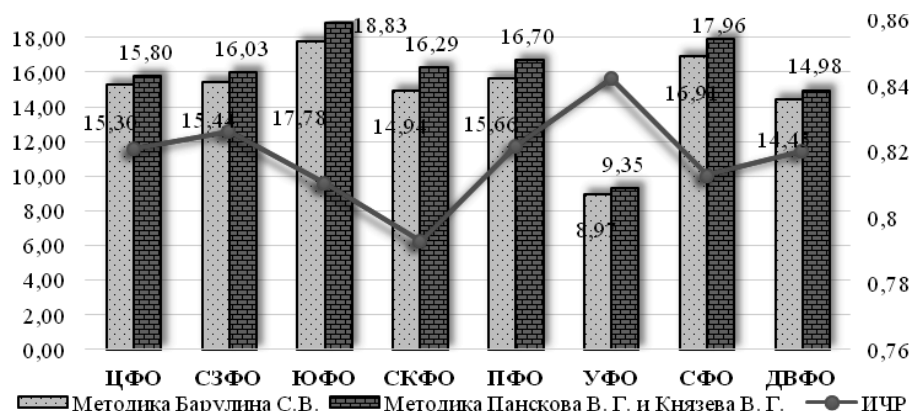


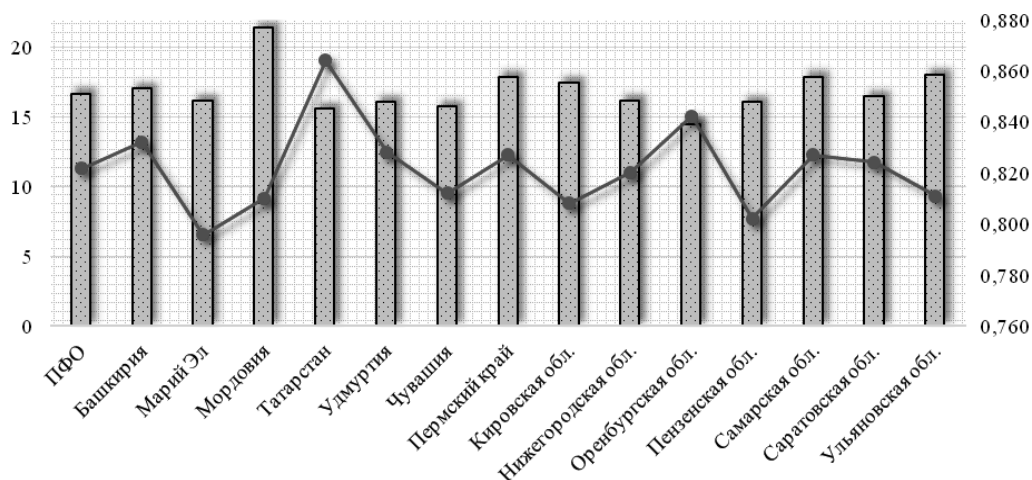
Рисунок 2 – Зависимость величины ИЧР от налогового бремени.

Территориальное распределение показателя налогового бремени в регионах РФ, исчисленного по методике В.Г. Панскова и В.Г. Князева, отражено на рисунке 3.



Рисунок 3 – Распределение налогового бремени в регионах России.

Результаты оценки налогового бремени населения в регионах Приволжского федерального округа показали, что наибольшие налоговые изъятия в отношении денежных доходов населения производятся в Республике Мордовия, Самарской и Ульяновской областях, а наименьшие – в Республиках Чувашия, Татарстан и в Оренбургской области. Вполне закономерно, что два последних региона занимают лидирующие позиции по развитию человеческого капитала (рисунок 4).



**Рисунок 4 – Зависимость величины налогового бремени и ИЧР в субъектах ПФО в 2012 г.**

Проведенный анализ показал взаимозависимость налогового бремени населения и человеческого капитала. В связи с этим необходима разработка предложений в части развития человеческого капитала через элементы налоговой политики. Целесообразно выделить таких направлений реформирования налогообложения населения как:

- а) введение прогрессивной налоговой шкалы, которая позволит сгладить социальное неравенство населения, достигнуть справедливого налогообложения граждан и увеличить доходы бюджета на 37,5%;
- б) закрепление необлагаемого минимума налогообложения с обязательной дифференциацией по регионам по причине весомой разницы в ИЧР;
- в) предоставление возможности перехода на семейный тип налогообложения, введение которого позволит перейти к справедливому перераспределению налоговой нагрузки между налогоплательщиками с различным составом семей;
- г) модификация предоставляемых налоговых вычетов, связанных с образованием и здравоохранением, которые оказывают прямое влияние на развитие человеческого капитала.

Современные тенденции в области налогообложения имущества граждан направлены на введение налога на недвижимость, плательщиками которого выступают физические лица. В целях апробации результатов введения налога нами был произведен расчет предполагаемого объема изъятий с населения в рамках будущего налога. Данный расчет позволил сделать выводы об изменении налогового бремени населения и выявить положительные стороны готовящего нововведения.

Таким образом, необходимо заметить, что полученные результаты расчетов говорят о необходимости реформирования в области налогообложения граждан, снижения налогового бремени. Поскольку, если в социальной сфере ситуация не будет изменена, то преимущество в человеческом потенциале окажется полностью утраченным. Именно здесь необходимо обращение к распределительной роли налогов в рамках социально-экономической направленности налоговой политики.

Определение стратегии социально-экономической, а значит и налоговой политики России невозможно без объективной качественной и количественной оценки налогового бремени населения. Только в этом случае социальные факторы, а, следо-

вательно, человеческий потенциал станут главной движущей силой экономических преобразований, интенсивного развития производства, роста налоговых поступлений. Предлагаемые меры по решению сложных вопросов в области налогообложения доходов и имущества граждан будут способствовать увеличению эффективности и социальной ориентированности налоговой политики. Налоги обладают большим потенциалом влияния на уровень доходов населения, тем самым и на величину инвестиций, направляемых на развитие человеческого капитала. Сокращая налоговое бремя на население, предоставляя налоговые льготы, государство стимулирует развитие семьи, доступность получения образования, медицинских услуг, и, в конечном счете, рост человеческого потенциала и формирование предпосылок для увеличения налоговых поступлений в бюджет. Разумеется, переход к предложенному налогообложению требует решения ряда административных, методических и технических проблем. Однако, с точки зрения интересов долгосрочного инвестирования в человеческий капитал, его развитие и воспроизводство, такое усложнение администрирования налогообложения представляется оправданным.

Таким образом, в современной России наблюдается крайне неравномерное территориальное развитие человеческого капитала. В связи с этим встает вопрос о сокращении дифференциации регионов по всем составляющим индекса развития человеческого потенциала: по величине доходов населения, уровню здравоохранения и образования. Государство имеет возможность прямого и косвенного регулирования этих составляющих через механизм налогообложения доходов физических лиц, и особое внимание в рамках развития человеческого капитала следует уделить социальной функции налогов с физических лиц.

#### **Библиографический список**

1. Тюрина Ю.Г. К вопросу о содержании понятия «налоговое бремя населения» и его роли // *Налоги и финансовое право*. – 2013. – № 4. – С. 205 – 209.
2. Василенко Т.А. Современные проблемы развития человеческого потенциала в России // *Вестник Московского государственного гуманитарного университета им. М.А. Шолохова. История и политология*. – 2011. – № 3. – С. 81- 87.
3. Быченко Ю.Г. Регулирование процессов развития человеческого потенциала в условиях перехода России на инновационный путь развития // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. – 2009. – № 4. – С. 87 – 91.
4. Барулин С.В. Теория и история налогообложения. – М.: Экономистъ, 2006. – 319 с.
5. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – М.: МЦФЭР, 2006. – 592 с.



**Чекина Виктория Денисовна**

кандидат экономических наук,  
старший научный сотрудник,  
Институт экономики промышленности НАН Украины,  
Украина, г. Донецк  
E-mail: victoria\_chekina@rambler.ru

## **Реализация принципа фискальной децентрализации в развивающихся странах: опыт для Украины**

*Аннотация: В статье рассмотрен опыт фискальной децентрализации в странах с успешно развивающейся экономикой – БРИКС (Бразилия, Российская Федерация, Индия, Китай, ЮАР). Выявлены преимущества и недостатки фискальной децентрализации в этих странах. На основе исследования зарубежного опыта обоснованы предложения по созданию «среднего уровня» налоговой системы областного или иного (более крупного) деления территорий, который возьмёт на себя функцию финансирования расходов регионального характера, связанных со спецификой развития территорий и их потребностями.*

*Ключевые слова: фискальная децентрализация, налоговая система, местные налоги, развивающиеся страны, реформирование.*

*Annotation: The article describes the experience of fiscal decentralization in countries with successful emerging economies – BRICS (Brazil, Russian Federation, India, China, South Africa). Advantages and disadvantages of fiscal decentralization in these countries were identified. Proposals to create a «mid-level» tax system of regional or other (larger) dividing territories, which will take over the function of financing regional issues related to the specifics of development of territories and their needs, which based on the study of foreign experience, were grounded.*

*Keywords: fiscal decentralization, tax system, local taxes, developing countries, reforming.*

Недавние резонансные события, начавшиеся с приостановки подписания соглашения об ассоциации Украины с ЕС и повлёкшие за собой массовые митинги и протестные акции, вскрыли и проблемы, лежащие в плоскости устройства системы государственных финансов Украины. В конце 2013 – начале 2014 гг. информационное поле телеканалов, газет и Интернета заняли материалы о том, какие регионы Украины действительно являются «кормильцами» страны, а какие – только пользуются предоставляемыми благами в виде дотаций и субвенций из госбюджета [1-3]. Таким образом внимание общественности вновь привлекли вопросы повышения эффективности местных бюджетов, соответствия действующей в стране бюджетной системы принципам справедливости и субсидиарности (как главного принципа фискальной децентрализации), а налоговой системы – принципам фискальной достаточности.

Последние публикации ведущих экономистов Украины также говорят о проблемах, существующих в системе налогообложения: высоком уровне централизации налоговых поступлений, недостатке собственных средств в местных бюджетах и, как следствие, постоянном увеличении объёмов межбюджетных трансфертов [4-8]. Нестабильность структуры доходов и расходов делает невозможным разработку стратегических приоритетов развития регионов и отдельных населённых пунктов. Внимание учёных акцентируется на исследованиях возможности практического применения инструментов фискальной децентрализации и связанных с этим рисков.

Например, предлагается для обеспечения финансовой самостоятельности местных органов власти закрепить за местными бюджетами налог на прибыль предприятий и отчислять из госбюджета определённую часть НДС (в зависимости от объёмов налога, который взимается на соответствующей территории) [9, с. 24]. В то же время высказывается мнение о том, что налоговая база большинства регионов Украины не достаточна для самостоятельного выполнения возложенных на местные органы власти функций, а основные налоговые поступления (налог на прибыль, НДС, акцизный сбор) взимаются неравномерно, что затрудняет получение выгод от фискальной децентрализации [6, с. 31]. Поэтому актуальным является исследование зарубежного опыта фискальной децентрализации<sup>1</sup> и выявление направлений по совершенствованию системы местного налогообложения в Украине.

В этой связи целью статьи является рассмотрение опыта фискальной децентрализации в странах БРИКС (Бразилия, Российская Федерация, Индия, Китай, ЮАР) и обоснование предложений по реформированию системы местного налогообложения в Украине. Выбор этих стран обоснован тем, что, во-первых, это крупные страны с территориальной дифференциацией природных и экономических условий, различными социокультурными особенностями, и, во-вторых, это страны с успешно развивающейся экономикой, в которых осуществляются определённые шаги по пути фискальной децентрализации, которые сейчас также актуальны и для Украины.

Впервые теоретические аспекты фискальной децентрализации были рассмотрены в работах Ч. Тибу (в рассуждениях о том, что местные расходы бывают значительными (иногда намного больше, чем общегосударственные) и поэтому лучшим вариантом может стать принятие решений о финансировании этих расходов и создании источников их покрытия на уровне муниципалитетов (местных общин) [11], Р. Масгрейва (в утверждении того, что бюджетная децентрализация способствует эффективному размещению ресурсов) [12, с. 60] и У. Оутса (в исследовании нормативной базы об исполнении функций на разных уровнях государственного управления и соответствующих налоговых инструментов для выполнения этих функций) [13].

В последующие годы было выполнено большое количество исследований, посвящённое теоретическим и прикладным аспектам фискальной децентрализации, выделены преимущества и недостатки, проведены оценка эффективности использования этого инструмента и анализ влияния фискальной децентрализации на принятие решений, собственный капитал, справедливое распределение средств и т.п. (см., например, [14; 15; 16]).

В последние два десятилетия фискальная децентрализация рассматривается развивающимися странами как важный инструмент более эффективного распределения ресурсов, ухода от высокой степени централизации и повышения демократического участия в процессе принятия решений.

Например, в Бразилии, которая является федеративной республикой и включает 26 штатов и один федеральный округ, формирование системы местных налогов по принципам фискальной децентрализации началось в 1988 г., существенно были расширены базы налогообложения на федеральном и местном уровнях. Как видно из табл. 1 доля поступлений в федеральный и местные бюджеты постепенно растёт, что говорит о положительных тенденциях развития системы местного налогообложения.

---

1 Фискальная децентрализация – углубление бюджетной и налоговой автономии и передача полномочий по регулированию региональных и местных налогов, а также формированию региональных и местных бюджетов самим региональным органам публичной власти и местному самоуправлению [10].

Таблица 1.

**Распределение налоговых поступлений по уровням правительства, %**

Уровень	2008	2009	2010	2011
Государственный	48,5	46,0	45,9	45,9
Федеральный	23,3	24,9	23,9	23,8
Местный	3,8	3,9	4,1	5,2
Фонд соцстрахования	24,4	26,6	26,0	25,2

Источник: OECD territorial reviews: Brazil. – OECD Publishing, 2013. – P. 216; Revenue statistics 1965-2011. – OECD Publishing, 2012. – P. 44; Revenue Statistics in Latin America 1990-2012. – OECD Publishing, 2014. – P. 30; Revenue Statistics in Latin America 1990-2010. – OECD Publishing, 2012. – P. 24.

В то же время отмечается несбалансированность состава налогов, высокая концентрация государственного налога на добавленную стоимость (ICMS), доля которого в 2010 г. в различных регионах занимала от 16% (в штате Амапа) до 68% (в штате Сан-Паулу) [17, с. 9]. Аналогичная ситуация наблюдается и в отношении объёмов поступлений на федеральном и местных уровнях. Крупными источниками налоговых поступлений муниципалитетов являются налог на услуги (ISS) и налог на городскую недвижимость (IPTU). Доходы муниципалитетов на севере и северо-востоке страны значительно зависят от трансфертов высших уровней власти. Причина заключается в различии штатов – размере, видах экономической деятельности, наличии крупных городов, близости к столице и т.п.

Экономические и конституционные реформы, прошедшие в Индии<sup>1</sup> в 1990-х гг., не способствовали более эффективному распределению ресурсов. Несмотря на то, что за местными органами самоуправления закреплены местные налоги (за сельсоветами «панчаятами» – 20 налогов, за органами городского самоуправления – 9, за остальными – 11 налогов), до сих пор в стране преобладает централизация налоговых поступлений и полномочий. Все налоги, имеющие широкую базу налогообложения (кроме налога с продаж) являются общегосударственными [18, с. 1512].

Идея фискальной децентрализации не получила широкой реализации вследствие многочисленных ограничений полномочий местных органов власти: необходимости обеспечения населения товарами первой необходимости, попытки переложения налогового бремени на нерезидентов, асимметрии в доходах и расходах, а также растущих объёмов бюджетного дефицита и отсутствия финансовой дисциплины [19]; среди прочих причин, повлёкших централизацию, указывают несостоятельность местных органов власти выполнять возложенные на них полномочия (исключением являются южные штаты Карнатака, Керала и Западная Бенгалия, в которых отмечаются более эффективные результаты фискальной децентрализации). В настоящее время эксперимент по передаче некоторых полномочий и финансового обеспечения штатов на места продолжается.

Фискальная децентрализация, начавшаяся в 1994 г. стала мощным двигателем экономического роста и продвижения Китая<sup>2</sup> к рыночной экономике. Доходная часть бюджета, обеспечивающая четырёхуровневую систему управления, формируется в стране за счёт трёх групп налогов – общегосударственных (100% поступлений в госбюджет), долевых (поступления делятся между административными органами разных уровней), местных (100% поступлений в местные бюджеты) и неналоговых

1 Индия является федеративной республикой и состоит из 28 штатов, 6 союзных территорий и Национального столичного округа Дели.

2 Китай (Китайская Народная Республика) – унитарное государство, состоит из «континентального Китая» (22 провинций, 5 автономных районов и 4 городов центрального подчинения), а также специальных административных районов Гонконга и Макао.

поступлений [20, с. 14]. Однако, как и в большинстве развивающихся стран, местные налоги пока не играют ключевую роль в доходной части местных бюджетов – основным источником поступлений являются долевы́е налоги, трансферты и заимствования. В настоящее время рассматриваются возможности для реформирования существующей системы местного налогообложения в направлении перераспределения бюджетных ресурсов в соответствии с функциями, возложенными на уровни управления и создания более эффективных механизмов для укрепления вертикали и горизонтали подотчётности.

Конституция ЮАР<sup>1</sup> 1996 г. определила полномочия и отношения между тремя уровнями власти, а фискальная децентрализация стала инструментом воссоединения и развития страны, поскольку с одной стороны произошло объединение региональных правительств, а с другой – реструктуризация девяти провинций с формированием системы налогов, направленной на усиление финансовой самостоятельности местных органов управления и развития регионов. В то же время удельный вес местных налогов в общем объёме налоговых поступлений составляет 4%, а провинциальных – около 1%, что делает местные органы самоуправления весьма зависимыми от государственных трансфертов (2011 г.) [21, с. 13]. Высказываются опасения о том, что увеличение фискальной централизации представляет угрозу для финансовой эффективности предоставления государственных услуг и развития демократии в Южной Африке и может привести к построению централизованного федеративного государства либо унитарного государства с делегированием полномочий на места [там же].

Принципы бюджетной системы Российской Федерации основываются на модели бюджетного федерализма – распределения полномочий в части планирования, осуществления и финансирования общественных расходов. Для обеспечения выполнения функций местные органы самоуправления располагают поступлениями от земельного налога, налога на имущество физических лиц, а также долями региональных и федеральных налогов. Для выравнивания сильной территориальной дифференциации природных, экономических, экологических условий, влекущей дифференциацию объёмов налоговых сборов, используется система трансфертов. Как показывает анализ [22; 23], несмотря на стойкое увеличение доходов местных бюджетов, 45% муниципальных образований имеют дефицит бюджета, а объём межбюджетных трансфертов возрастает, что говорит о всё ещё сильной финансовой зависимости муниципалитетов от центра.

Таким образом можно отметить, что для обеспечения эффективности, прозрачности и самостоятельности управления, снижения неэффективного распределения межбюджетных трансфертов в этих странах практически в одно время (начало 90-х гг.) встала задача децентрализации, которая была реализована посредством различных вариантов делегированных систем с разной степенью фискальных и административных полномочий местных органов самоуправления.

Особенностью этих стран является то, что при разном административном делении (федеративные республики – Бразилия, Россия, Индия и унитарные государства – Китай и ЮАР) налоговые системы Китая и ЮАР, формально имея два уровня, организованы таким образом, чтобы обеспечивать ресурсами многоступенчатые системы местного управления – по аналогии с федеративным устройством при помощи долевы́х налогов сформирован «средний уровень».

Ввиду существенных отличий от исторического и экономического развития европейских стран, а также культурных, социальных и религиозных особенностей принцип фискальной децентрализации в чистом виде (по Р. Масгрейву и У. Оутсу) не был реализован ни в одной из рассматриваемых стран. Первые шаги в этом направ-

1 Южная Африканская Республика – унитарное государство, состоящее из 9 провинций.

лении были быстрыми и бессистемными, что, в зависимости от однородности демографических, этнических, исторических, социокультурных и прочих особенностей территорий привело к различным степеням фискальной децентрализации. На фоне быстро развивающихся секторов экономики (промышленности, IT-технологий) у рассмотренных стран существуют серьёзные проблемы, связанные с централизацией налоговых доходов и несовершенством систем местного налогообложения, которые недостаточно учитывают возможности местных общин, потребностей органов местного самоуправления, экономического развития территорий.

Современная система государственного управления в Украине всё ещё значительно централизована, следствием чего является неэффективное и медленное развитие местного самоуправления. Государственные программы по развитию регионов не подкрепляются изменениями в системе государственных финансов. Действенным инструментом в этом направлении является децентрализация, направленная на расширение полномочий на местном уровне. Как утверждается в [24], децентрализация ведёт к большей эффективности публичного управления на нижнем уровне и большей заботе об интересах граждан. Однако, являясь самой большой страной в Европе, Украина имеет сложное административное деление (24 области, 2 города республиканского значения, АР Крым, 490 районов, 459 городов, 885 поселков городского типа и 28 450 сёл и прочих населённых пунктов), и поэтому фискальная децентрализация в виде передачи административных полномочий и финансового обеспечения на нижний уровень представляется неэффективной и достаточно сложной в реализации. Как заявлено в [25], не всегда существует связь между размером административно-территориальной единицы (АТО) и эффективностью предоставления общественных услуг и качеством местной демократии. Однако если для АТО низшего уровня критерием оптимальности является возможность выполнения функций по удовлетворению повседневных интересов населения, то в функции АТО среднего уровня должны входить функции, отражающие потребности комплексного развития территорий, их рационального управления и финансового обеспечения.

Для Украины выходом из сложившейся ситуации может стать создание «среднего уровня» налоговой системы, по аналогии с федеративным устройством – областно-го или иного (более крупного) деления территорий, объединённых по принципам исторически сложившегося уклада жизни (с учётом социальных и культурных ценностей), экономических особенностей развития регионов, и, как следствие, особенностей различных рынков экспорта и импорта, близости к морю или к границам государства и т.п., который возьмёт на себя функцию финансирования расходов регионального характера, связанных со спецификой развития территорий и их потребностями.

#### Литература.

1. Чи є в Україні регіони-«годувальники»? [Электронный ресурс]: Радіо Свобода. – Режим доступа: <http://www.radiosvoboda.org/content/article/24955265.html>.
2. Рейтинг «регіонів-годувальників» України. На першому місці – Полтавщина [Электронный ресурс]: Наші гроші, 2014. – Режим доступа: <http://nashigroshi.org/2014/01/21/rejtynh-rehioniv-hoduvalnykiv-ukrajiny-na-pershomu-misti-poltavschyna/>.
3. Закарпаття отримує найменшу частку бюджетних коштів в Україні (Інфографіка) [Электронный ресурс]: УкрЗахідІнформ, 2014. – Режим доступа: <http://uzinform.com.ua/news/2014/01/06/50387.html>
4. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів / [Луніна І.О., Кириленко О.П., Лучка А.В. та ін.]; за ред. д-ра екон. наук І.О. Луніної; НАН України; Ін-т екон. та прогноз. – К., 2010. – 320 с.

5. Слухай С.В. Інституційні передумови розвитку української економіки під кутом зору теорії фіскального федералізму другої генерації / С.В. Слухай // *Фінанси України*. – 2013. – № 5. – С. 50-57.
6. Пилипів В. До питання про федералізацію України: проблеми забезпечення бюджетної самодостатності регіонів / В. Пилипів // *Економіка України*. – 2011. – № 3. – С. 26–34.
7. Волохова І.С. Необхідність проведення фінансової децентралізації: економічна ефективність / І.С. Волохова // *Економіка та держава*. – 2013. – № 5. – С. 22-28.
8. Буковинський С.А. До питання здійснення бюджетної політики України / С.А. Буковинський // *Фінанси України*. – 2007. – № 11. – С. 3-30.
9. Буковинський С.А. До питання здійснення бюджетної політики України / С.А. Буковинський // *Фінанси України*. – 2007. – № 11. – С. 3-30.
10. Морозова Е.А. Реформа межбюджетных отношений: выбор России [Электронный ресурс]: Государственная классическая академия им. Маймонида. – Режим доступа: [http://nauka.gka.ru/index.php/component/docman/cat\\_view/4-issledovaniya-v-oblasti-matematiki-kompyuternykh-tehnologij-i-ekonomiki?Itemid=](http://nauka.gka.ru/index.php/component/docman/cat_view/4-issledovaniya-v-oblasti-matematiki-kompyuternykh-tehnologij-i-ekonomiki?Itemid=)
11. Tiebout C. A pure theory of local expenditures / C. M. Tiebout // *Journal of Political Economy*. – 1956. – № 64(5). – P. 416-424.
12. Musgrave R. A. The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy/ Richard A. Musgrave. – McGraw-Hill, Inc., New York, USA. – 1959. – 628 p.
13. Oates W.E. Fiscal Federalism / Wallace E. Oates. – NY: Harcourt Brace Jovanovich. – 1972. – 256 p.
14. Handbook of Fiscal Federalism / Ehtisham Ahmad, Giorgio Brosio (eds.). – Edward Elgar Pub, 2006. – 575 p.
15. Bahl R. Opportunities and risks of fiscal decentralization: A developing country perspective / R. Bahl // *Fiscal Decentralization and Land Policies* / Ingram GK and Y-H Hong (eds.). – Lincoln Institute of Land Policy, 2008. – P. 17-38.
16. Bird R. Subnational taxation in developing countries: a review of the literature / Richard M. Bird // *Journal of International Commerce, Economics and Policy*. – 2011. – Vol. 2, № 1. – P. 139-161.
17. Ter-Minassian T. Reform Priorities for Sub-national Revenues in Brazil / Teresa Ter-Minassian // *Inter-American Development Bank, Policy Brief* № IDB-PB-157. – 2012. – 47 p.
18. Kalirajan K. Fiscal Decentralization and Development Outcomes in India: An Exploratory Analysis / Kaliappa Kalirajan, Keiji Otsuka // *World Development*. – 2012. – Vol. 40, № 8. – P.1511-1521.
19. Rao M.G. Fiscal decentralization in Indian federalism / M. Govinda Rao. – Institute for Social and Economic Change, Nagarabhavi. – 2000. – 37 p.
20. Shen C. Fiscal Decentralization in China: History, Impact, Challenges and Next Steps / Chunli Shen, Jing Jin, Heng-fu Zou // *Annals of Economics and Finance*. – 2012. – Vol. 13(1). – P. 1-51.
21. Calitz E. Fiscal centralisation in a federal state: the South African case / Estian Calitz, Hassan Essop. – The Department of Economics and the Bureau for Economic Research at the University of Stellenbosch, Stellenbosch Economic Working Papers: 10/12. – 2012. – 24 p.
22. Денисенко Ю.Н. Актуальные аспекты фискального федерализма в системе налогообложения субъектов Российской Федерации / Ю.Н. Денисенко // *TERRA ECONOMICUS*. – 2010. – Том 8, № 4 (Часть 2). – С. 109-114.
23. Алёшин В.А. Бюджетный федерализм: проблемы и перспективы развития на современном этапе / В.А. Алёшин, В.Н. Овчинников, Э.А. Чельшева // *Вопросы регулирования экономики*. – 2013. – Том 4, № 1. – С. 115-123.

24. Циммерманн Х. Фіскальна децентралізація в Україні. Фіскальна система та потреба у її реформуванні / Хорст Циммерманн, Тарас Журавель [Электронный ресурс]: Economic Development and Employment Promotion – Режим доступа: [http://eep.org.ua/files/Doc%2018%20\\_%20Nr-21-ukrainisch-3.doc](http://eep.org.ua/files/Doc%2018%20_%20Nr-21-ukrainisch-3.doc)

25. Opinion 23 on the draft recommendation of the Committee of Ministers on processes of reform of boundaries and/or structure of local and regional authorities [Электронный ресурс]: Council of Europe. The Congress of Local and Regional Authorities. – Режим доступа: [https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=826271#P21\\_191](https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=826271#P21_191)

### Шелудько Наталья Михайловна

доктор экономических наук,  
зав. отделом денежно-кредитных отношений ГУ «Институт экономики  
и прогнозирования НАН Украины»  
Украина, г. Киев  
E-mail: [natalya\\_sheludko@ukr.net](mailto:natalya_sheludko@ukr.net)

## Акциз на внебиржевые операции с ценными бумагами в Украине: проблемы и перспективы

*Аннотация: В статье обобщён опыт введения акциза на операции с небиржевыми ценными бумагами в Украине. Дана оценка эффективности указанного нововведения. Сформулированы приоритеты политики налогового регулирования фондового рынка Украины.*

*Ключевые слова: ценные бумаги, акциз, фондовый рынок Украины.*

*Annotation: The article summarizes the experience of the introduction of the excise tax on transactions with OTC securities in Ukraine. Evaluate the effectiveness of the innovation. Formulated policy priorities of tax regulation of the stock market of Ukraine.*

*Keywords: securities, excise, stock market of Ukraine.*

Одним из наиболее одиозных новшеств на фондовом рынке Украины в 2013 г. стал акциз на операции с небиржевыми ценными бумагами. Вопреки задекларированным целям, эффективность введения ценнобумажного акциза оказалась весьма неоднозначной (что имело место и в ряде зарубежных стран, где в своё время применялся подобный налог).

Проведение взвешенной политики налогового регулирования фондового рынка Украины требует изучения опыта прежних действий в этой области, так как многие ошибки и просчёты стали видны только в настоящее время.

В рамках данной статьи автор поставил перед собой цель на основе критического изучения опыта введения акциза на операции с небиржевыми ценными бумагами в Украине, сформулировать возможные направления действий в этой области.

С 1 января 2013 г. в Украине вступили в силу изменения в Налоговый кодекс, согласно которым стал взиматься акциз при совершении сделок с ценными бумагами [1]: для внебиржевых операций его ставка составляет 1,5% от суммы сделки, при условии нахождения бумаг в листинге фондовой биржи – 0,1%, если же с ним

рассчитывается биржевой курс – 0%. Для производных инструментов размер акциза зависит от проведения операций: на фондовой площадке – 0%, за ее пределами – 5 необлагаемых налогом минимумов (85 грн). также была снижена ставка налога на прибыль по операциям с ценными бумагами была (с 21% до 10%).

Основные аргументы регуляторов (налоговой службы, Национальной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку (НКЦБФР)) сводились к тому, что законодательные новации будут способствовать развитию организованного рынка ценных бумаг, борьбе с налоговыми оптимизаторами. Примеры действительно впечатляли: по данным налоговой службы, в 2011 году из 2,2 трлн. грн. годового оборота торговцев ценными бумагами в госбюджет в виде налога на прибыль поступило лишь 152 млн. грн. (для сравнения: оборот десяти украинских бирж за этот период составил 235 млрд. грн.). Некоторые субъекты хозяйствования, которые по результатам торговли ценными бумагами в первом полугодии 2012 года получили убыток 1,8 млн. грн., при этом выплатили нерезиденту прибыль от торговли ценными бумагами 638 млн. грн.

Аргументируя необходимость внедрения налогообложения операций с ценными бумагами, представители НКЦБФР также отмечали, что с 1997 г. в Украине существуют различия в налоговом и финансовом (бухгалтерском) учёте операций с ценными бумагами и целый ряд компаний на фондовом рынке используют особенности налогового учёта для минимизации базы налогообложения, из года в год декларируя отрицательный финансовый результат (при этом согласно бухгалтерской отчетности эти компании вели прибыльную деятельность). Налоговые новшества, по мнению НКЦБФР, были направлены на то, чтобы экономическими методами завести внебиржевые сделки на организованные площадки.

Участники рынка полагают, что изменение системы налогообложения операций с ценными бумагами в Украине было политическим решением и продиктовано тем, что фондовый рынок продолжал прогрессирующе использоваться для оптимизации налогообложения [2].

Результаты от изменения системы налогообложения не заставили себя ждать: по данным Нацкомиссии по ценным бумагам и фондовому рынку, с сокращение объема внебиржевых операций в январе 2013 г. составило 16% (в сравнении с аналогичным периодом 2012 года, до 151,6 млрд.грн.), в феврале объемы упали сразу на 55%, до 63,6 млрд.грн. Отдельные участники рынка были вынуждены существенно снизить свою активность, многие клиенты компаний вообще отказались от операций с ценными бумагами. Больше всего сократились объемы сделок с векселями, поскольку торговать ими на бирже нельзя.

Часть объемов с внебиржевого рынка перетекла на фондовые биржи: по данным НКЦБФР, за два месяца 2013 г. объем сделок на биржах по сравнению с предыдущим годом вырос на 70%. После введения акциза крупные организаторы торгов не ощутили изменений, активность же на небольших биржах выросла: только за январь на Украинской фондовой бирже (УФБ) объем операций (405 млн.грн.) почти достиг годового показателя 2012 года (434 млн.грн.).

Ключевым и болезненным вопросом для субъектов фондового рынка бумаг оказалось определение биржевого курса для целей налогообложения. На момент вступления в силу изменений в Налоговый кодекс нормативного документа (Положения об определении биржевого курса ценных бумаг с целью налогообложения), администрирующего этот вопрос, не было. Биржевой курс определялся согласно правилам фондовых бирж, причём некоторые биржи (ПФТС, УБ) заявили, что определяемый ими курс полностью применим для целей налогообложения.

Процесс согласования проекта между ведомствами затянулся, что негативно повлияло на рынок: отсутствие легитимной и понятной процедуры расчёта биржевого



курса для целей налогообложения не способствовало активизации рынка в целом и биржевой торговли в частности.

Указанный документ рынок увидел только во второй половине года – 4 октября был опубликован и вступил в силу новый порядок определения биржевого курса ценных бумаг. Документ устанавливает четыре критерия для определения биржевого курса. При его расчете учитываются только биржевые контракты, заключенные на основании анонимных заявок с условием расчетов в день проведения операции (Т+0). При этом в день расчета должно быть заключено не менее трех таких контрактов на сумму не менее 1 тыс. необлагаемых минимумов (17 тыс.грн.), а лицо, осуществляющее клиринг, должно подтвердить факт расчета этих контрактов в течение дня. В случае совпадения всех указанных факторов определяется биржевой курс, значение которого можно использовать для целей налогообложения в течение 60 дней.

Порядок определения биржевого курса, который вступил в силу в октябре 2013 г., рынок воспринял в целом позитивно, поскольку параллельно с повышением требований к порядку расчета биржевого курса увеличился и временной интервал, в течение которого такой биржевой курс становится пригодным для налогоплательщиков (с 1 до 60 календарных дней).

Поскольку предполагалось, что новые правила налогообложения операций с ценными бумагами и деривативами позволят не только приблизить учёт общего финансового результата по указанным операциям к стандартам бухгалтерского учета, способствовать созданию в Украине прозрачного и инвестиционно привлекательного фондового рынка, но и предоставят налоговой службе эффективные инструменты для ликвидации схем минимизации налогообложения и детенизации рынка, в госбюджет 2013 г. был заложен очень оптимистичный уровень поступлений акциза (свыше 600 млн грн.). Однако, реальные поступления акцизного налога на ценные бумаги оказались на порядок ниже расчетных – за девять месяцев 2013 г. менее 50 млн грн.

Относительно небольшие поступления в госбюджет от налогообложения операций с ценными бумагами эксперты Ассоциации «Украинские фондовые торговцы» связывают с достаточно либеральными подходами к расчету биржевого курса, которые существовали до октября 2013 г., поскольку конкретных требований к количеству биржевых договоров, достаточного для формирования биржевого курса, не существовало. В Ассоциации «Фондовое Партнерство» акцентируют на том, что поступления от акциза не могли быть значительными, поскольку имели целью обложить тот сегмент рынка, который все время сужается (сделки с корпоративными бумагами на вторичном рынке). Акцизом не облагаются операции с государственными ценными бумагами, операции эмитентов т.п. Кроме того, сделки с ценными бумагами, которые могут торговаться на биржах, совершаются на биржах, где налог тоже не платится.

Оценивая последствия введения акциза для фондового рынка Украины в целом, необходимо обратить внимание, что в 2013 г. впервые сократились торги за всю историю фондового рынка: общий объем торгов ценными бумагами составил 1,69 трлн грн, что почти в два раза меньше, чем годом ранее (за предыдущие пять лет сумма сделок с ценными бумагами выросла почти в три раза: с 883 млрд грн в 2008 г. до своего исторического максимума – 2,53 трлн грн в 2012 г.). Основная причина сокращения торгов – двукратное падение внебиржевого рынка. Объем сделок в этом секторе в 2013 г., по данным НКЦБФР, составил 1,2 трлн грн, тогда как годом ранее – 2,3 трлн грн.

Основные инструменты внебиржевых сделок – это гособлигации и инвестиционные сертификаты. Они не облагаются акцизом, а расходы по их обслуживанию ниже, чем, к примеру, по акциям. При проведении внебиржевых сделок немало-

важную роль играет и себестоимость транзакций: участники торгов решают, что им выгоднее – заплатить акциз или биржевые комиссии. Некоторые участники рынка избегают сделок на фондовых биржах, поскольку в ряде случаев использование внебиржевых сделок в определённых целях их цены могут сильно отличаться от рыночных (акциз – всего лишь небольшое удорожание схемы).

Объём сделок на биржах, наоборот, вырос почти в два раза – до 474,63 млрд грн. (табл. 1). В результате доля организованного рынка в общем объёме торгов достигла 28,1% [3], тогда как годом ранее она составляла всего 10%. Лидером рынка остаётся биржа «Перспектива», которая увеличила объём торгов с 146 млрд грн до 319 млрд грн. (свыше 80% сделок с внебиржевого рынка перешли именно на эту площадку). Наибольший прирост относительно 2012 г. показала «Приднепровская фондовая биржа», объём торгов которой увеличился более чем в 20 раз и достиг 13 млрд грн. Также увеличился объём торгов на ПФТС (с 90 млрд грн до 113 млрд грн.).

Таблица 1

**Динамика торгов на фондовых биржах Украины (в разрезе финансовых инструментов), млрд. грн.**

Финансовые инструменты	2013	2012	динамика, %
Гособлигации	351,3	179,1	96
Корпоративные облигации	49,4	26,4	87
Акции	45,3	23,4	93
Деривативы	21,4	25,0	-14
Инвестиционные сертификаты	6,3	4,0	57
Муниципальные облигации	0,9	6,4	-86
<b>Всего</b>	<b>474,6</b>	<b>264,3</b>	<b>80</b>

Источник: составлено по данным НКЦБФР.

Основные инструменты торгов на фондовых биржах по итогам 2013 г. – гособлигации (74,02% общего объёма биржевых контрактов) и корпоративные облигации (10,41%).

Впрочем, такой перекося биржевых торгов в сторону гособлигаций имеет под собой несколько иную причину, чем акциз. Дело в том, что в Украине цивилизованного рынка акций, к сожалению, никогда не было (ни в плане ликвидности, ни прозрачности эмитентов торговлю акциями на фондовом рынке Украины seriously воспринимать не стоит); интересных инструментов для торговли на рынке не очень много в принципе. К тому же, накопленные в предыдущие годы масштабные дисбалансы в финансовой системе страны во многом поспособствовали активизации сегмента внутреннего госдолга.

Подводя итог сказанному, подчеркнём, что налоговые новации на развивающихся фондовых рынках требуют взвешенного подхода. Фондовый рынок Украины сегодня имеет характеристики, присущи большинству развивающихся рынков (доминирование внебиржевого сегмента, ограниченный перечень качественных инструментов для инвестирования, невысокая капитализация, высокая волатильность рынка), и во многом этот рынок действительно функционировал как инструмент оптимизации налогов и перераспределения активов.

Украина – страна с большим потенциалом, для реализации которого объективно необходим современный фондовый рынок с понятным регулированием и четкими правилами игры. Сейчас рынок претерпевает активные (хотя возможно, и несколько запоздалые) изменения – в части инфраструктуры, налогообложения, противодействия манипулированию, универсализации биржевых технологий, внедрения электронного документооборота, к тому же в сложных условиях функционирования мировой и национальной экономики.

Конечно, такой процесс не может проходить безболезненно, но он необходим, иначе эффективного рынка, ликвидных инструментов, прибыльного бизнеса участникам рынка «ждать» придётся еще долго. В такой ситуации важно понимание качества преобразований, в том числе и помощью инструментария налогового регулирования, ведь ключевая цель – построение в Украине эффективного биржевого рынка, его интеграции с международными рынками капитала и инфраструктурой клиринга и расчетов.

Несмотря на то, что в результате нововведений в налогообложении операций на фондовом рынке Украины (в части акциза на операции с небиржевыми ценными бумагами) полученный эффект оказался неадекватен ожиданиям, продвижение вперед неизбежно, поскольку если говорить о качественных трансформациях фондового рынка, то в этом заинтересованы все: и участники рынка, и регулятор.

Что касается перспективных направлений дальнейших исследований в данном вопросе, то на наш взгляд, требуют объективной научной основы как конкретные направления коррекции нововведений в налогообложении операций на фондовом рынке Украины, так и практические механизмы преодоления структурно-функциональных деформаций рынка, которые дали бы толчок росту инвестиций.

#### **Список литературы:**

1. Закон Украины № 5519 от 06.12.2012 года «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины».
2. Антонов С. Новый ценнобумажный завет // Эксперт Украина. – 2013. – № 35(402).
3. Информационная справка о развитии фондового рынка Украины в январе-декабре 2013 г. / НКЦБФР. – 2013. – 7 с.

**Шемякина Наталья Владимировна**

кандидат экономических наук, доцент,  
ведущий научный сотрудник,  
Институт экономики промышленности НАН Украины,  
Украина, г. Донецк  
E-mail: nshemiakina@mail.ru

**Пономаренко Алла Анатольевна**

ведущий экономист,  
Институт экономики промышленности НАН Украины,  
Украина, г. Донецк  
E-mail: ponomarenkoalla@mail.ru

## **Повышение инвестиционного потенциала промышленности с помощью налогового стимулирования**

*Аннотация: В статье обоснована необходимость применения налоговых инструментов с целью стимулирования инвестиционной деятельности в промышленности в условиях кризисной экономики. На основе исследования зарубежного опыта применения налоговых льгот для активизации инвестиционных процессов, определено основное стратегическое направление совершенствования налоговой политики. Разработаны предложения по усовершенствованию системы начисления амортизации в целях повышения инвестиционного потенциала промышленности.*

*Ключевые слова: налог, инвестиционный потенциал, промышленность, амортизация, налоговое стимулирование, налоговые льготы, инвестиционная деятельность.*

*Annotation: The need for application of the tax instruments to stimulate industrial investment in a crisis economy has been found. The article is determined the basic strategic direction of improving the tax policy based on an international experience study of tax remissions for activation of investment processes. It's proposed possible ways of improving the depreciation system to increase the investment potential of the industry.*

*Keywords: tax, investment potential, industry, depreciation, tax incentives, tax remissions, investment activity.*

Динамика и структура инвестиций в основной капитал промышленности Украины свидетельствует о том, что вопросы эффективности механизмов финансирования капитальных вложений, удовлетворения потребностей реального сектора в обновлении основных фондов остаются открытыми. Следует отметить, что проблематика повышения инвестиционной активности является многоаспектной. С одной стороны, это проблемы развития и функционирования финансово-инвестиционных механизмов, финансовой инфраструктуры и институциональные особенности экономики, которые рассматриваются сегодня в качестве основных ограничивающих факторов формирования и доступности инвестиционных ресурсов в промышленности Украины. С другой стороны, это проблема создания предпосылок повышения инвестиционной активности путем воздействия на структуру и элементы налогов, процедуры налогового администрирования и институты, непосредственно связанные с обеспечением функционирования налоговой системы.

Налоговая система, отвечающая современным требованиям, должна быть построена таким образом, чтобы налоги в наиболее полном объеме выполняли свои функции, т.е. обеспечивали мобилизацию средств в государственный бюджет с целью финансирования государственных затрат и регулировали доходы субъектов хозяйствования, стимулируя или де-стимулируя их деловую активность. Важно учитывать, что налоги являются не только стимулом прогресса, но также могут быть и его тормозом. Налоги являются инструментом перераспределения денежных средств, с помощью которого ограниченные ресурсы изымаются из сферы менее эффективного использования и направляются в ту область, где они могут найти более результативное применение. Только при этом условии налоги способствуют росту экономики [1].

В контексте вышеизложенного, актуальным является исследование инструментов проведения эффективной налоговой политики государства, направленной на стимулирование инвестиционного процесса в современных условиях.

Вопросы использования налоговых инструментов для стимулирования экономики являются дискуссионными в современных научных кругах. А. Никифоров, В. Дибя, В. Парнюк подтверждают, что налоговое стимулирование в мировой практике является одним из самых распространенных не прямых методов государственного управления хозяйственной деятельностью [2, с.79]. В. Мельник также обозначает, что государство через налоговую систему оказывает стимулирующее влияние на экономику и социальную сферу, в т.ч. на эффективность, объемы и структуру производства [3, с.92]. Точка зрения Д. Серебрянского относительно регулирующей и стимулирующей функции налогов основывается на том, что ученый рассматривает их как обособлено существующие. Такая позиция объясняется исходя из того, что две функции имеют разные объекты и методы воздействия, категории налогоплательщиков, цели и сроки использования [4, с.4].

Несмотря на то, что большинство ученых соглашались с тем, что «налоговые инструменты, как составляющая арсенала промышленной политики, предназначены для выполнения поставленных органами общественной власти задач в сфере промышленной политики» [5, с.102], они вынуждены констатировать, что украинская налоговая система недостаточно стимулирует экономическое и инвестиционное развитие промышленного потенциала [6, с.106].

Снижение инвестиционной активности является ключевой проблемой в условиях кризиса для большинства стран мира. В зарубежной практике разработан комплекс мер по антикризисному налоговому регулированию для каждой страны, которое осуществляется посредством изменений в механизме корпоративного налога. Сегодня к основным направлениям такого регулирования относятся: сокращение или отказ от повышения налоговых ставок; налоговые инвестиционные кредиты и скидки (например, канадский кредит для определенных видов научной деятельности); поддержка малого и среднего бизнеса; ускоренная амортизация и разовое списание на расходы амортизируемого имущества; скидки и кредиты для целевых инвестиций, для создания рабочих мест [7].

Все большее количество государств ОЭСР предлагают специальные налоговые льготы для бизнеса с целью увеличения расходов на исследования и разработки (R & D) ввиду того, что инвестиции и инновации рассматриваются сегодня как основа инвестиционного потенциала промышленности, производительности и эффективности роста. Если в начале 2000 гг. специальные фискальные стимулы в сфере R & D применяли 18 стран-членов ОЭСР, то в 2011 г. 27 из 34 стран-членов ОЭСР рассматривают использование налоговых льгот в качестве стимулирования и поддержки бизнес-расходов по осуществлению R & D. Кроме того, в настоящее время их внедрение рассматривается и другими государствами. Например, Бразилия, Китай, Индия, Сингапур также предлагают большие льготные налоговые условия для инве-

стиций в R&D. К 2011 году более трети всей государственной поддержки бизнеса в странах ОЭСР было получено посредством налоговых льгот. Как правило, налоговые стимулы для R & D принимают одну из трех форм: отсрочка по уплате налоговых обязательств во времени, например, амортизационные отчисления; налоговые льготы или дополнительные суммы текущих расходов бизнеса, вычитаемые из валового дохода в целях уменьшения базы налогообложения; налоговые кредиты или суммы, вычитаемые из налоговых обязательств [8].

В налоговом стимулировании инвестиционного развития и модернизации украинской экономики практически не используется такой мощный собственный инструмент финансирования развития основного капитала, как амортизационные отчисления, который по своей природе и предназначен для обновления промышленности. В ведущих странах мира, например, в США доля амортизационных отчислений в структуре использования финансовых средств достигает 67%, тогда как доля прибыли после налогообложения всего 7,8%, а использование внешних источников инвестирования 21,7%, в то же время в Украине доля амортизации составляет около 40% [9]. Это можно объяснить как пассивным характером самого механизма амортизационных отчислений, так и тем, что до сих пор понятие амортизации в Украине сводится всего лишь как к процессу восполнения износа основных фондов, а не как к источнику инвестирования развития и модернизации основного капитала, в котором учет износа является всего лишь элементом. Тогда как в зарубежной практике, все чаще финансовые средства после налогообложения, включая амортизационные отчисления и прибыль после налогообложения, проходят по одной строке «внутренние финансовые средства» (Cash flow).

Системы амортизации стран мира имеют различия, но в основной своей массе имеют стимулирующее влияние на инвестирование в промышленность, хотя и различными методами. Показательным является опыт широкомасштабного использования амортизационных налоговых инструментов в США, Германии, Австрии. В США активно применяется практика одnorазовых амортизационных вычетов, снижающих налог на прибыль предприятия, ускоряющих таким образом процесс обновления оборудования. Кроме того, сумма амортизационного вычета не унифицирована, ее размер может быть увеличен для хозяйствующих субъектов некоторых штатов (например, пострадавших от урагана Катрин), предприятия имеют право выбирать любой метод начисления амортизации и применять специальные коэффициенты к нормам амортизации [10]. В контексте дифференциации, в региональном аспекте опыт США интересен для Украины с учетом существенных отличий условий и эффективности промышленного производства регионов.

В Австрии, несмотря на применение исключительно линейного метода амортизации, с 01.01.2010 года широко используется аналог амортизационного вычета – так называемая «амортизационная премия» в виде списания 30% стоимости оборудования [11].

В Германии амортизационное стимулирование (ускоренная амортизация и повышающие коэффициенты) применялось в периоды кризиса 2008-2010 гг., сейчас разрешен лишь линейный метод, однако инвестирование в экологическое и энергоемкое оборудование по-прежнему льготировается, стоимость этого оборудования можно списывать за 2 года. Такая же практика применяется и в Швейцарии, где возможно 100% одnorазовое списание стоимости такого оборудования [12].

В России активно разрешено применение повышающих коэффициентов к нормам амортизации, или же предприятие имеет право выбрать нелинейный метод начисления ускоренной амортизации [13].

Необходимо отметить также, что количество групп основных средств в системе начисления амортизации ведущих стран мира может достигать 35, что дает возмож-

ность более точно устанавливать сроки службы основных средств и нормы амортизации. В нашей стране на сегодня групп основных фондов всего 16.

В Украине предпринимаются определенные попытки усовершенствования амортизационной политики в направлении стимулирования вложения средств в развитие производства, так, с принятием Налогового кодекса в 2011 году действуют определенные стимулы улучшения инвестиционного развития производства, например, предусматривается снижение ставок основных налогов, применение ускоренной амортизации, направление части прибыли на энергосбережение и модернизацию.

Однако принятые меры налогового стимулирования не принесли пока существенного экономического эффекта. Проблема в отсутствии комплексного характера современного налогового стимулирования в Украине, эти меры не являются единым механизмом и не выполняют своего предназначения – повышения инвестиционной активности в стране. В результате продолжается процесс устаревания основного капитала промышленности – степень износа основных фондов в промышленности достигает 64% [14].

Основные проблемы, вызывающие недостаточную эффективность амортизационной политики в развитии инвестиционно-инновационной деятельности, заключаются в первую же очередь в фактическом отсутствии использования амортизационных отчислений на инвестиции, укрупненная классификация групп основных средств, которая не позволяет дифференцировать амортизационные отчисления в разрезе объектов, заниженная балансовая стоимость основных средств, добровольность применения ускоренной амортизации, что приводит к фактическому ее отсутствию в практике хозяйствования.

Анализ сложившейся ситуации в промышленности Украины, а также исследование практики налогового регулирования в зарубежных странах дает возможность определить основные направления совершенствования налоговой амортизационной политики в целях повышения инвестиционного потенциала промышленности:

- увеличение норм амортизации основных средств, что освободит определенный ресурс для инвестирования за счет превышения фискальной амортизацией экономической;

- разработка расширенной классификации групп основных средств в зависимости от объектов, регионов и отраслей промышленности с учетом сроков амортизации, принятых в практике ведущих стран мира;

- накопление амортизационных отчислений на специальном счете и создание таким образом реального фонда реинвестирования предприятия или так называемого «Фонда капитальных инвестиций» [15];

- разработка возможности одноразовых списаний части стоимости приобретенного оборудования (до 100% при приобретении инновационного, энергосберегающего и т.д.);

- проведение переоценки стоимости основных средств с целью установления их реальной рыночной стоимости;

- в целях сокращения сроков обновления основных средств внедрение обязательной ускоренной амортизации для их активной части.

Таким образом, задача реформирования системы начисления амортизации заключается в том, чтобы с помощью амортизационных отчислений не арифметически увеличивать величину прибыли предприятия, а стимулировать его к реинвестированию в обновление производства и внедрение новых технологий. Это будет способствовать более эффективному использованию финансовых ресурсов в промышленности, повышению конкурентоспособности продукции, а также переходу как отдельных видов экономической деятельности, так и национальной экономики на новый технологический уровень.

Если же говорить о совершенствовании самой налоговой политики в направлении стимулирования инвестиционного развития промышленности, то стратегическим направлением в кризисный для экономики период должен стать переход от доминирования фискального принципа к более активной реализации ее регулирующего (стимулирующего) потенциала. Несмотря на это, вопрос выбора инвестиционных налоговых стимулирующих инструментов, которые уместно внедрить в отечественную практику налогообложения, пока остается открытым.

### Литература

1. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневого. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с;
2. Никифоров А.Є. Податкове стимулювання інноваційної діяльності / А.Є. Никифоров, В.М. Діба, В.О. Парнюк // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С.78-86;
3. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія / В. М. Мельник. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 278 с.;
4. Серебрянський Д.М., Мельничук Г.С. До питання запровадження інвестиційної податкової знижки в Україні // Фінанси України. – 2012. – № 3. – С.45-59;
5. Вишневський В.П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: моногр. / В.П. Вишневський; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2012. – 128 с.;
6. Ляшенко В.И. Финансово-регуляторные режимы стимулирования экономического развития: введение в экономическую режимологию: моногр. / В.И. Ляшенко; НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2012. – 370с.;
7. Main recent tax measures by country: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/.../taxation/.../tax.../ntl\\_release.pdf](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/.../taxation/.../tax.../ntl_release.pdf);
8. Tax Incentives for Investment – A Global Perspective:experiences in MENA and non-MENA countries[Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.oecd.org/mena/investment](http://www.oecd.org/mena/investment);
9. Соколов М.М. Эволюционные изменения в амортизационной политике как особой форме налогового воздействия на развитие экономики (начало). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sejchas.ru/bux/2601/>;
10. Coordinated Issue Utility Industry Excess Deferred Taxes and Section 1341 / USA. Internal Revenue Service. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=181906,00.html>;
11. Einkommensteuergesetz (EStG) / !sterreich. Bundesministeriums flr Finanzen. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/AbsetzbarkeitvonSpenden/\\_start.htm](http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/AbsetzbarkeitvonSpenden/_start.htm);
12. Einkommensteuergesetz (EStG) / Bundesrepublik Deutschland. Bundesministerium der Finanzen. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.gesetze-im-internet.de/estg/\\_7.html](http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_7.html);
13. Налоговый кодекс Российской Федерации / Россия. Государственная Дума [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>;
14. Государственный комитет статистики Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ukrstat.gov.ua>;
15. Довгопол Н., Нестеренко М. Амортизація:предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. –2010. –№12. –С.11.



**Ядренникова Елена Викторовна**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры финансового и налогового менеджмента  
ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени  
первого Президента России Б.Н. Ельцина»,  
Россия, г. Екатеринбург  
E-mail: elena.yadrennikova@mail.ru

## О необходимости применения дифференцированных ставок НДФЛ в Российской Федерации

*Аннотация: Рассмотрено значение налога на доходы физических лиц в системе налогов РФ, изучены возможные принципы дифференциации ставок НДФЛ и целесообразность их применения, предложены направления совершенствования налога на доходы физических лиц в Российской Федерации.*

*Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, налоговая база, дифференцированные ставки налога, справедливость налогообложения.*

*Annotation: The paper was studied importance tax on personal income in tax system in the Russian Federation, studied the possible principles of differentiation rates of PIT and expediency of their application, proposed ways of improving the tax on personal income in the Russian Federation.*

*Keywords: tax on personal income, tax base, differentiated tax rates, tax fairness.*

Целью написания статьи является рассмотрение значения налога на доходы физических лиц (НДФЛ) в системе налогов РФ, изучение признаков, по которым возможна дифференциация ставок НДФЛ, изучение аргументов «за» и «против» применения дифференцированных ставок при налогообложении доходов физических лиц, а также разработка направлений совершенствования данного налога.

Исследованием проблематики применения дифференцированных ставок по налогу на доходы физических лиц занимались многие ученые и практические работники, в частности, такие как И.А. Майбуров, А.В. Брызгалин, Ю.Б. Иванов, М.В. Симон, В.М. Пушкарева, И.В. Горский, А.М. Соколовская, Е.С. Вылкова и другие.

Налог на доходы физических лиц является одним из наиболее важных элементов налоговой системы любого государства. О роли и значении данного налога в системе налогов и доходов бюджета Российской Федерации можно судить по доле поступлений НДФЛ в общей сумме доходов консолидированного бюджета (табл. 1).

Таблица 1

### Роль НДФЛ в формировании доходов консолидированного бюджета РФ [1, 2]

Показатели	Годы	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1		2	3	4	5	6	7	8
<b>1. Доходы консолидированного бюджета РФ, млрд. руб.<sup>1</sup></b>		10625,8	13368,3	16003,4	13599,7	16031,9	20855,4	23435,1

<sup>1</sup> Доходы консолидированного бюджета РФ приведены с учетом доходов государственных внебюджетных фондов.

1.1. Темпы роста доходов консолидированного бюджета в % к предыдущему году	100,0	125,8	119,7	85,0	117,9	130,9	112,4
<b>2. Поступления НДС, млрд. руб.</b>	930,4	1266,6	1666,3	1665,8	1790,5	1995,8	2261,5
2.1. То же в % от доходов консолидированного бюджета	8,8	9,5	10,4	12,2	11,2	9,6	9,7
2.2. Темпы роста поступлений НДС в % к предыдущему году	100,0	136,1	131,6	99,97	107,5	111,5	113,3
<b>3. Поступления НДС, млрд. руб.</b>	1511,1	2261,7	2132,5	2050,3	2477,1	3250,8	3546,1
3.1. То же в % от доходов консолидированного бюджета	14,2	16,9	13,3	15,1	15,5	15,6	15,1
<b>4. Поступления налога на прибыль, млрд. руб.</b>	1670,6	2172,0	2513,2	1264,6	1774,6	2270,5	2355,7
4.1. То же в % от доходов консолидированного бюджета	15,7	16,2	10,4	9,3	11,1	10,9	10,1
<b>5. Поступления НДС, млрд. руб.</b>	1187,3	1235,1	1742,6	1080,9	1440,8	2085,0	2484,5
5.1. То же в % от доходов консолидированного бюджета	11,2	9,2	10,9	7,9	9,0	10,0	10,6

Как показывают данные табл. 1, за период 2007-2012 гг. в структуре поступлений в консолидированный бюджет РФ на долю НДС приходилось от 8,8% до 12,2%. Таким образом, по величине поступлений в консолидированный бюджет НДС находится на третьем месте после НДС и налога на прибыль, на долю которых в разные годы приходилось 13,3-16,9% и 9,3-15,7% поступлений соответственно. Еще один бюджеттообразующий налог – НДС – занимает 4 место, он формирует от 7,9% до 11,2% поступлений.

К числу достоинств НДС следует отнести то, что налоговая база по нему – доходы физических лиц, как правило, стабильно формируется, причем даже в период экономического кризиса (рост доходов населения может замедляться или останавливаться, но в совокупности практически не снижается), и это обеспечивает стабильность поступлений данного налога. Так, в 2009 году по сравнению с 2008 годом доходы консолидированного бюджета сократились на 15%, поступления НДС – на 4%, налога прибыль – почти на 50%, НДС – на 38%. При этом поступления НДС сократились всего на 0,5 млрд. руб. или на 0,03%. Все это привело к тому, что в период экономического кризиса 2008-2010 гг. НДС обеспечивал максимальный удельный вес поступлений в бюджет на уровне 10,4-12,2% (второе место после НДС).

Следует также отметить, что по данным табл. 1 за весь период 2006-2012 гг. наибольшие темпы роста поступлений среди всех рассматриваемых налогов наблюдаются именно по НДС. Так поступления НДС увеличились в 2,4 раза, доходы консолидированного бюджета – в 2,2 раза, а поступления по налогу на прибыль – всего на 41%.

Среди налогов, взимаемых с физических лиц в Российской Федерации, налог на доходы физических лиц занимает центральное место. Порядок исчисления и уплаты НДФЛ в Российской Федерации регулируется главой 23 Налогового Кодекса РФ (НК РФ) [3].

В мировой практике обложения доходов физических лиц широко применяются дифференцированные ставки. Дифференциация ставок подоходного налога осуществляется, как правило, по следующим основаниям:

- 1) в зависимости от величины (размера) получаемых доходов;
- 2) в зависимости от вида облагаемых доходов.

Говоря о первом основании, следует отметить, что в большинстве стран мира используется либо прогрессивная шкала налогообложения (ставка налога увеличивается при увеличении налоговой базы), либо плоская шкала (ставка налога не зависит от величины доходов – налоговой базы). В случае применения прогрессивной шкалы налоговая база делится на определенные «отрезки», для каждого из которых применяется своя налоговая ставка, при этом, чем больше сумма облагаемых доходов, тем больше размер ставки.

По второму основанию страна может применять либо модель шедулярного налога (предлагает, что доходы, полученные из разных источников (шедулы), облагаются по-разному; как правило, разграничивается налогообложение трудовых доходов и доходов от капитала (инвестиционных)), либо модель глобального налога (предусматривает единообразное налогообложение совокупного дохода, полученного из разных источников) [4].

С момента введения в действие главы 23 НК РФ (1 января 2001 г.) по налогу на доходы физических лиц в России используется плоская шкала налогообложения и установлены пять налоговых ставок, применяемых к различным видам доходов (табл. 2).

Таблица 2

## Ставки НДФЛ, применяемые в Российской Федерации

Размер ставки	Облагаемые доходы
13%	Основная (стандартная) ставка. Применяется для большинства доходов, получаемых физическими лицами – налоговыми резидентами РФ, и не зависит от размера доходов
35%	– стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4 тыс. руб.; – процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ + 5% по рублевым вкладам и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте; – суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств (определяется как разница между суммой процентов, рассчитанных исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ по займам в рублях (9% годовых по займам в валюте), и суммой процентов по договору займа (кредита))
30%	Применяется для большинства доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением: – дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций; – доходов от осуществления трудовой деятельности по найму у физических лиц иностранными гражданами на основании трудового или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) для

	личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с предпринимательской деятельностью (ставка 13%, но не меньше ежемесячного фиксированного платежа 1000 руб.); – от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста (ставка 13%)
15%	Дивиденды от долевого участия в деятельности российских организаций, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ
9%	Применяется к доходам: – от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами – налоговыми резидентами РФ; – в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.

Точка зрения о необходимости применения в РФ прогрессивной шкалы налогообложения достаточно подробно изложена в источниках [5, 6] А.В. Брызгалиным, М.В. Симоновым и И.А. Майбуровым. На данном этапе согласимся с этими авторами в том, что введение прогрессивной шкалы НДФЛ в России – вопрос среднесрочной перспективы, прогрессивную систему налогообложения необходимо применять в отношении действительно высоких доходов, и в том, что шаг прогрессии должен быть минимальным.

Более подробно остановимся на целесообразности использования дифференцированных ставок НДФЛ в зависимости от вида облагаемых доходов. Как справедливо отмечают И.А. Майбуров и А.М. Соколовская [4], причиной применения сдвинутого налогообложения в рамках системы обложения совокупного дохода является стремление обеспечить дифференцированное налогообложение доходов от труда и от капитала, что обусловлено следующими факторами:

- доходы от капитала (от инвестиций) должны быть достаточными для возмещения инвестору отказа от использования собственных средств на потребление в текущем периоде, обеспечения ему вознаграждения за риск и компенсации потерь инфляции в будущем;
- доходы от капитала в отличие от доходов от труда могут быть и отрицательными, или же активы с положительной отдачей до их налогообложения вследствие инфляции могут иметь отрицательную отдачу после налогообложения, что может дестимулировать инвестиции;
- в условиях обострения международной налоговой конкуренции за мобильные факторы производства чрезмерное обложение капитала может спровоцировать опасный для экономики отток капитала из страны, стать препятствием для экономического роста.

Таким образом, уменьшение налоговой нагрузки на доходы от капитала (дивиденды) с 13% до 9% позволяет снизить деформирующее влияние налога на инвестиционные решения налогоплательщика, предотвращает отток капитала из страны, повышает стимулы к осуществлению частных сбережений и инвестиций, что приносит несомненную пользу экономике страны.

Что касается остальных ставок, то применение более высоких ставок (15% и 30%) при налогообложении доходов нерезидентов является общераспространенной практикой в мировом сообществе. А применение повышенной ставки 35% в отношении нетрудовых доходов отвечает принципу справедливости.

Проведем анализ поступления НДФЛ в консолидированный бюджет Российской Федерации по различным ставкам за период 2008-2011 гг. (табл. 3).

Таблица 3

**Поступления НДФЛ в бюджет РФ в разрезе различных ставок за период 2008-2011 гг. [7]**

Показатели	Годы	2008			2009		2010		2011	
		Млрд. руб.	Млрд. руб.	Измен. в % (п.п.) к 2008 году	Млрд. руб.	Измен. в % (п.п.) к 2009 году	Млрд. руб.	Измен. в % (п.п.) к 2010 году	Млрд. руб.	Измен. в % (п.п.) к 2010 году
<b>1. Общая сумма поступлений НДФЛ</b>		1666,3	1665,8	99,97	1790,5	107,49	1995,8	111,47		
<b>2. Ставка 13%</b>										
2.1. Сумма НДФЛ		1614,3	1619,2	100,30	1735,7	107,19	1930,9	111,25		
2.2. То же в % от общей суммы НДФЛ		96,88	97,20	0,32	96,94	-0,26	96,75	-0,19		
<b>3. Ставка 9%</b>										
3.1. Сумма НДФЛ		33,8	31,5	93,20	37,4	118,73	47,9	128,07		
3.2. То же в % от общей суммы НДФЛ		2,03	1,89	-0,14	2,09	0,20	2,40	0,31		
<b>4. Ставка 30%</b>										
4.1. Сумма НДФЛ		13,7	11,5	83,94	11,6	100,87	12,6	108,62		
4.2. То же в % от общей суммы НДФЛ		0,82	0,69	-0,13	0,65	-0,04	0,63	-0,02		
<b>5. Ставка 35%</b>										
5.1. Сумма НДФЛ		4,3	3,3	76,74	5,4	163,64	4,0	74,0		
5.2. То же в % от общей суммы НДФЛ		0,26	0,20	-0,06	0,30	0,10	0,20	-0,10		
<b>6. Ставка 15%</b>										
6.1. Сумма НДФЛ		0,2	0,3	150,00	0,4	133,33	0,4	100,00		
6.2. То же в % от общей суммы НДФЛ		0,01	0,02	0,01	0,02	–	0,02	–		

Как показывают данные табл. 3, за анализируемый период 2008-2011 гг. подавляющий удельный вес поступлений НДФЛ ( $\approx 97\%$ ) формируется от доходов, облагаемых по ставке 13% (при этом величина налоговой базы, облагаемой по ставке 13% также максимальная – 96,2-96,9%). На втором месте находятся поступления от налогообложения дивидендов по ставке 9% (их доля колеблется от 1,9% до 2,4%). Далее следуют поступления от налогообложения нерезидентов по ставке 30% – их удельный вес от 0,63% до 0,82%. Поступления от доходов, облагаемых по иным ставкам незначительны (на их долю суммарно приходится 0,22-0,32%).

За период 2008-2011 гг. общая сумма поступлений НДФЛ увеличивалась на 19,8%, при этом темп роста поступлений по ставке 13% был аналогичным – 19,6%. Существенно возросли поступления от налогообложения дивидендов – на 41,7%.

Приведенные данные свидетельствуют о том, что, с одной стороны, с фискальной точки зрения применение повышенных ставок НДФЛ (в особенности, 15 и 35%) особой целесообразности не имеет, поскольку как величина налоговых баз по ним, так и суммы поступлений незначительны (суммарно составляют от 3,3 до 5,8 млрд. руб. в разные годы или 0,22-0,32%). С другой стороны, использование дифференцированных ставок НДФЛ не усложняет его налоговое администрирование, соответствует принципу справедливости (применение повышенных ставок для доходов нерезидентов и по нетрудовым доходам) и все же позволяет, хоть и незначительно, увеличить поступления налога в бюджет.

Налоговая база, облагаемая по ставке 9% (дивиденды, получаемые резидентами РФ) в разные годы колеблется от 350 до 532 млрд. руб. Применение в отношении данных доходов стандартной ставки 13% позволило бы увеличить доходы бюджета на 14-21,2 млрд. руб. Однако, как было сказано выше, существует большое количество факторов, вызывающих необходимость применения пониженной ставки в отношении доходов от капитала (инвестиционных доходов), значимость которых перекрывает возможность прироста поступлений НДФЛ в бюджет на 0,8-1,1%.

Все вышеизложенное позволяет сделать вывод, что существующая в РФ система дифференцированных ставок в зависимости от вида получаемых доходов оправдана и целесообразна.

Дальнейшие исследования рассматриваемой проблемы могут быть связаны с более детальным изучением необходимости применения в России прогрессивной шкалы обложения НДФЛ, а также совершенствованием системы администрирования данного налога.

#### **Библиографический список:**

1. Федеральная служба государственной статистики / Россия в цифрах [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b13\\_11/IssWWW.exe/Stg/d2/23-01.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b13_11/IssWWW.exe/Stg/d2/23-01.htm).
2. Российский статистический ежегодник. 2008: Стат.сб. / Росстат. – М., 2008. 847 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2. Екатеринбург: ООО «Издательский дом «Ажур», 2013. 400 с.
4. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. М.: ЮНИТИ-АНА, 2011. 591 с.
5. Налоговые реформы. Теория и практика: монография для магистрантов / И.А. Майбуров и др.; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 463 с.
6. Брызгалин А.В., Симонов М.В. К вопросу о прогрессивном налогообложении – «быть или не быть» // «Налоги и финансовое право», 2009, № 7.
7. Федеральная налоговая служба / Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.nalog.ru/rn66/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms](http://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms).