

Харьковский национальный
экономический университет

Управление развитием

*II Международная научно-практическая конференция
молодых ученых и студентов
"Актуальные проблемы налоговой политики"*

16 апреля 2010 года

*Секция 1
"Теоретические аспекты налогообложения"*

*Секция 2
"Налоговая политика: современное
состояние и перспективы развития"*

Сборник научных работ

*№ 4(80) 2010
издается 2 раза в год*

Харьков · ХНЭУ · 2010

Засновник і видавець ХНЕУ.

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації КВ № 5948 від 19.03.2002 р.

Затверджено на засіданні
вченої ради університету,
протокол № 5 від 29.03.2010 р.

Редакційна колегія

Пономаренко В. С. — докт. екон. наук, професор (головний редактор)

Афанасьєв М. В. — канд. екон. наук, проф.

Внукова Н. М. — докт. екон. наук, проф.

Грігорян Г. М. — докт. екон. наук, проф.

Гриньова В. М. — докт. екон. наук, проф.

Дікань Л. В. — канд. екон. наук, проф.

Дороніна М. С. — докт. екон. наук, проф.

Іванов Ю. Б. — докт. екон. наук, проф.

Кизим М. О. — докт. екон. наук, проф.

Клебанова Т. С. — докт. екон. наук, проф.

Левикін В. М. — докт. техн. наук, проф.

Малярєвський Ю. Д. — канд. екон. наук, доц.

Назарова Г. В. — докт. екон. наук, проф.

Орлов П. А. — докт. екон. наук, проф.

Пушкар О. І. — докт. екон. наук, проф.

Сєдова Л. М. — відповідальний секретар

Тридід О. М. — докт. екон. наук, проф.

Українська Л. О. — докт. екон. наук, проф.

Хохлов М. П. — докт. екон. наук, проф.

Ястремська О. М. — докт. екон. наук, проф.
(заступник головного редактора)

Поштова адреса

засновника і видавця:

61001, Україна, м. Харків, пр. Леніна, 9а

Головний редактор **Пономаренко В. С.**

Конт. телефон: (057)702-03-04

Поштова адреса редакції:

61001, Україна, м. Харків,
пров. Інженерний, 1а, 1 під'їзд

Зав. редакції **Сєдова Л. М.** (057)758-77-05

Редакція (057)758-77-04

Редактори: **Грицай І. М.**
Голінська О. Г.
Дуднік О. М.
Лященко Т. О.
Муштай Т. О.
Носач О. С.

Комп'ютерна верстка **Сосненко Л. С.**

E-mail: vydav@ksue.edu.ua

Відповідальність за достовірність фактів, дат, назв, імен, прізвищ, цифрових даних, які наводяться, несуть автори статей.

Рішення про публікацію статті приймає редакційна колегія. У текст статті без узгодження з автором можуть бути внесені редакційні виправлення або скорочення.

Редакція залишає за собою право їх опублікування у вигляді коротких повідомлень і рефератів.

При передрукуванні матеріалів посилання на збірник обов'язкове.

Підписано до друку 7.04.2010 р.

Формат 84×108 1/16. Папір MultiCopy.

Ум.-друк. арк. 26,5. Обл.-вид. арк. 33,39. Тираж 500 прим. Зам. № 225.

Ціна договірна.

Видавець і виготівник — видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9а.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи

© Харківський національний економічний університет, 2010

© Видавництво ХНЕУ,
дизайн, оформлення обкладинки, 2010

Приветственное слово

Уважаемые участники конференции!

Разрешите поздравить и выразить слова благодарности всем участникам конференции, которые принимают активное участие в обсуждении проблем современного налогообложения.

Вторая Международная научно-практическая конференция молодых ученых и студентов "Актуальные проблемы налоговой политики" – очередной конструктивный международный диалог, посвященный поиску решения наиболее острых проблем и вопросов налогового регулирования.

Налоги являются неотъемлемым элементом экономики современного государства, основным источником доходов бюджета страны. Но в то же время налоги – эффективный инструмент, регулирующий социально-экономические процессы как на макро-, так и на микроуровне. Именно поэтому на современном этапе основной задачей налоговой политики является усовершенствование налоговой системы, которая должна обеспечивать экономический рост, стабильное увеличение государственных доходов и социальное развитие.

Особую актуальность регулирующее воздействие налогообложения на экономические и социальные процессы приобретает в период мирового финансово-экономического кризиса, который ставит новые задачи перед налоговой политикой. Опыт развитых стран свидетельствует о достаточно широком применении мероприятий налоговой политики в качестве стабилизационных. Антикризисные налоговые меры должны обеспечивать наилучшие условия для функционирования и развития бизнеса, а значит должна быть снижена налоговая нагрузка и предоставлены налоговые льготы, имеющие целью активизацию стратегических и базовых производств. Именно поэтому необходимым становится активное международное сотрудничество по вопросам налоговой политики и ее влияния на экономику и социальную сферу. Одним из видов такого сотрудничества по праву можно назвать и научно-практическую конференцию "Актуальные проблемы налоговой политики", которая хотя и не имеет целью предложение наиболее рационального пути применения налоговых механизмов для стабилизации экономической ситуации, но все же инициирует собственное научно-профессиональное видение проблем, существующих в налогообложении, и направлений их разрешения, а также способов обеспечения положительной экономической динамики при помощи средств налогообложения.

Конференция подготовлена совместными усилиями налоговых кафедр трех вузов: кафедры финансового и налогового менеджмента Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина, кафедрой налогов и налогообложения Финансовой академии при Правительстве РФ и кафедрой налогообложения Харьковского национального экономического университета.

Конференция продолжает цикл мероприятий по развитию двустороннего сотрудничества в налоговой сфере, результатом которого является проведение в г. Харьков в мае 2009 г. Первого и в г. Екатеринбург в июле 2010 г. Второго Україно-Российского симпозиумов "Теория и практика налоговых реформ", выпуск совместных монографий и учебных пособий, в частности учебника для магистрантов "Налоговая политика. Теория и практика", изданного в г. Москва в 2010 г., а также усиление и совершенствование научно-исследовательской работы с молодежью.

Обсуждение вопросов, вынесенных на конференцию, а именно: направлений и инструментария налогового регулирования, системы мер антикризисного налогового воздействия, совершенствование механизма отдельных налогов и т. д., является существенным вкладом молодежи в решение проблемных вопросов налоговой политики, совершенствование налогового законодательства и построение современной и эффективной налоговой системы.

Всем участникам конференции желаю плодотворной работы, творческих, научных и профессиональных достижений! Выражаю уверенность в том, что идеи и решения, вынесенные на обсуждение конференции, послужат укреплению экономики наших государств, повышению научного потенциала, разрешению актуальных социально-экономических вопросов, достижению баланса интересов налогоплательщиков и контролирующих органов и формированию системы мощных антикризисных мероприятий.

С уважением
ректор ХНЭУ, докт. экон. наук, профессор,
заслуженный деятель
науки и техники Украины



Пономаренко В. С.

Вітальне слово

Шановні учасники конференції !

Дозвольте привітати і висловити слова подяки всім учасникам конференції, які беруть активну участь в обговоренні проблем сучасного оподаткування.

Друга Міжнародна науково-практична конференція молодих учених та студентів "Актуальні проблеми податкової політики" – черговий конструктивний міжнародний діалог, присвячений пошуку вирішення найбільш гострих проблем і питань податкового регулювання.

Податки є невід'ємним елементом економіки сучасної держави, основним джерелом доходів бюджету країни. Але в той же час податки – ефективний інструмент, що регулює соціально-економічні процеси як на макро-, так і на мікрорівні. Саме тому на сучасному етапі основним завданням податкової політики є вдосконалення податкової системи, яка повинна забезпечувати економічне зростання, стабільне збільшення державних доходів і соціальний розвиток.

Особливу актуальність регулюючий вплив оподаткування на економічні та соціальні процеси набуває в період світової фінансово-економічної кризи, яка ставить нові завдання перед податковою політикою. Досвід розвинутих країн свідчить про досить широке застосування заходів податкової політики як стабілізаційних. Антикризові податкові заходи повинні забезпечувати найкращі умови для функціонування і розвитку бізнесу, а значить має бути знижене податкове навантаження і надані податкові пільги, які мають на меті активізацію стратегічних і базових виробництв. Саме тому необхідним стає активне міжнародне співробітництво з питань податкової політики та її впливу на економіку і соціальну сферу. Одним із видів такої співпраці по праву можна назвати і науково-практичну конференцію "Актуальні проблеми податкової політики", яка хоч і не має на меті обґрунтування найбільш раціонального шляху застосування податкових механізмів задля стабілізації економічної ситуації, але все ж таки ініціює власне науково-професійне бачення проблем, які існують в оподаткуванні, та напрямів їх вирішення, а також способів забезпечення позитивної економічної динаміки за допомогою засобів оподаткування.

Конференція підготовлена спільними зусиллями податкових кафедр трьох ВНЗ: кафедрою фінансового та податкового менеджменту Уральського державного технічного університету – УПІ імені першого Президента Росії Б. М. Єльцина, кафедрою податків і оподаткування Фінансової академії при Уряді РФ і кафедрою оподаткування Харківського національного економічного університету.

Конференція продовжує цикл заходів з розвитку двостороннього співробітництва в податковій сфері, результатом якого є проведення в м. Харків у травні 2009 р. Першого і в м. Єкатеринбург у липні 2010 р. Другого Україно-Російського симпозіумів "Теорія і практика податкових реформ", видання спільних монографій і навчальних посібників, зокрема підручника для підготовки магістрів "Податкова політика. Теорія та практика", який вийшов у світ у м. Москва в 2010 р., а також посилення і вдосконалення науково-дослідної роботи з молоддю.

Обговорення питань, що винесені на конференцію, а саме: напрямків та інструментарію податкового регулювання, системи заходів антикризового податкового впливу, удосконалення механізму окремих податків тощо, є істотним внеском молоді у вирішення проблемних питань податкової політики, удосконалення податкового законодавства і побудову сучасної та ефективної податкової системи.

Усім учасникам конференції бажаю плідної роботи, творчих, наукових та професійних досягнень! Висловлюю впевненість у тому, що ідеї та рішення, винесені на обговорення на конференції, сприятимуть зміцненню економіки наших держав, підвищенню наукового потенціалу, вирішенню актуальних соціально-економічних питань, досягненню балансу інтересів платників податків і контролюючих органів та формуванню системи потужних антикризових заходів.

З повагою
ректор ХНЕУ, докт. екон. наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України



Пономаренко В. С.

Содержание

Секция 1

“Теоретические аспекты налогообложения”

Амбрик Л. П. Психологічні аспекти ставлення до фіску	9
Манохина И. В. Проблемы оценки налоговой нагрузки.....	10
Майбуров И. А. Методический подход к определению эффективных ставок налоговой нагрузки на труд, прибыль и потребление.....	12
Гуменщикова В. С., Долгих Ю. А. Эффективная налоговая система как важный фактор экономического роста.....	15
Липатова И. В. Налоговая система как элемент формирования социально ориентированной экономики.....	16
Андросенко Н. Я. Основні аспекти реформування податкової системи України.....	18
Максимов С. А., Мулькина В. П. Роль налоговой политики в системе государственного регулирования экономики на основе анализа налоговой системы в России и за рубежом.....	20
Маршалок Т. Я. Роль макроекономічних показників при визначенні податкового впливу на економіку.....	23
Пономарьова І. В. Розгляд окремих проблем розвитку податкової системи в Україні та напрями їх вирішення.....	26
Пинская М. Р. Тенденции становления и развития налоговых отношений в государстве.....	28
Мельникова Н. П. Теоретические основы построения налоговой политики РФ в посткризисный период развития.....	30
Ревуцька Л. В. Напрями оптимізації системи податкових стимулів в Україні.....	32
Михасёва Н. В. Теоретические аспекты организации бюджетирования налогов на предприятии.....	34
Сыдорович Е. Ю. Философско-методологические предпосылки исследования налогообложения как общественного феномена.....	37
Чумакова О. А. Сравнительный анализ налоговой нагрузки на труд в Украине и странах ЕС.....	39
Татаркин Д. А. Оптимизация налогового федерализма как фактор развития финансового потенциала территорий.....	42

Секция 2

“Налоговая политика: современное состояние и перспективы развития”

Абрамова М. С., Мигашкина Е. С. К вопросу о замене ЕСН страховыми взносами.....	45
---	----



Блохина Е. Н., Зозуля В. В. Проблемы платности за пользование природными ресурсами.....	47
Винокурова В. А., Загвоздина В. Н. Оценка возможных последствий реформы единого социального налога.....	51
Белосвет А. В. Анализ влияния изменения налоговых ставок на развитие самолетостроения в Украине.....	54
Горбунова Н. В., Попов А. Ю. Особенности выявления уклонений от уплаты НДС и их отражение в бухгалтерском и налоговом учете организациями.....	57
Вяткина А. А., Федоренко О. В. Критерии налогового контроля в условиях экономического кризиса.....	59
Куликова Е. С., Нечухина Н. С. Актуальные проблемы оптимизации налоговой нагрузки в посткризисный период.....	62
Курогло А. Ю., Зозуля В. В. Налогообложение пользования возобновляемыми природными ресурсами: проблемы и перспективы.....	64
Маренич М. Ю., Долгих Ю. А. Меры поддержания налоговой политики в период экономического кризиса.....	67
Осинова М. Г., Самохвалова О. С., Гварлиани Т. Е. Налоговый риск: сущность, причины возникновения и его проявления.....	69
Матуленко Н. В., Смирнова Е. Е. Переход России на инновационный путь развития: налоговый аспект.....	71
Коновалов А. А., Леонтьева Ю. В. Обязательное социальное страхование: реалии и перспективы.....	73
Истомина Н. А. О проблемах налогового планирования в системе мер налоговой политики государства и территорий.....	75
Костяная О. В. Мероприятия антикризисного налогового регулирования в Украине и Российской Федерации.....	77
Журавлева И. А. Зарубежный опыт внедрения электронных счетов-фактур и возможности применения его в России.....	80
Єніна-Березовська А. О. Державна політика щодо попередження ухилення від сплати податків.....	83
Заклекта-Берестовенко О. С. Податкове стимулювання інноваційної діяльності.....	85
Афаунова М. Р., Вариева Л. Х., Пинская М. Р. Проблема сжигания попутного нефтяного газа: налоговый аспект.....	88
Исакова Е. Л., Марчук Ю. В. Концептуальное моделирование администрирования налога на добавленную стоимость.....	90
Домбровский Е. А., Пинская М. Р. Налоговое стимулирование привлечения инвесторов в регионы России.....	92
Коляева И. В., Лаане Г. М. Налогообложение специальных льгот: опыт Эстонии.....	94
Ревенко Е. В. Менеджмент в органах ГНС как основа обеспечения налоговой политики государства.....	97
Енакий С. Г., Рожнева Л. С. Экономические основы налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России.....	99
Игнатьев Д. В. Проблемы квалификации получения дохода в целях исчисления налогооблагаемой прибыли.....	101
Найдёнов А. С., Куклин А. А. Совершенствование налоговой системы как метод противодействия негативному влиянию теневой экономики в условиях экономического кризиса.....	104
Моисеева Е. А., Майбуров И. А. Проблема моногородов и налоговые инструменты оздоровления их экономики.....	106

Левичкин Е. А., Погорлецкий А. И. Роль Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в налоговых вопросах.....	108
Медведев С. О., Степень Р. А. Налогообложение лесоперерабатывающих предприятий в современных условиях.....	110
Зенкова Е. В., Майбуров И. А. Обоснование необходимости усиления регулирующей функции налога на прибыль.....	112
Ерёмина М. В., Загвоздина В. Н. Проблемы исчисления суммовых разниц по хозяйственным договорам в условных денежных единицах.....	116
Бережная Ю. В. Определение уровня налоговой нагрузки на экономику Украины в рамках бюджетно-налоговой политики государства.....	118
Голякова Е. В. Бюджетно-налоговые проблемы регулирования уровня жизни населения.....	121
Винникова О. С. Оценка инструментов государственного налогового регулирования энергорациональности.....	123
Клековкина А. В., Мишина Е. Б. Проблемы налогообложения игорного бизнеса в России и перспективы их решения.....	126
Найденко А. Е. Социальные последствия налогового контроля.....	128
Готишан Е. К., Тюпакова Н. Н. Особенности учета и администрирования специальных налоговых режимов в Российской Федерации.....	131
Воробей Е. К., Волкова-Гончарова Т. А. Тенденции развития малого предпринимательства Краснодарского края в условиях действующего налогового законодательства.....	133
Морозова Ю. Ю., Федосеева Е. Н., Левченко Т. П. Основные направления оптимизации налогового бремени организаций туристско-рекреационного комплекса.....	136
Лабутина О. А., Бутакова Н. М. К вопросу учета налоговых рисков.....	139
Жернаков С. А. Корпоративное налоговое планирование сегодня: сущность и грани.....	141
Муксунова О. И., Пельмская И. С. Изменения в налоговом законодательстве РФ с 2010 года.....	143
Линовицкий Ю. А., Черник Д. Г. Актуальные вопросы налоговых отношений.....	146
Катрук Н. О. Организационные основы государственного налогового менеджмента.....	148
Комарова А. В. Благополучие населения как объект налогового регулирования.....	150
Ефимова Е. А., Тюпакова Н. Н. Влияние налогообложения на уровень и качество жизни сельского населения России.....	152
Бармин П. А., Степанова Н. Р. Налоговое стимулирование инновационной деятельности.....	155
Турова О. В., Ядренникова Е. В. Проблемы и перспективы введения в России налога на недвижимость.....	157
Смердов В. Ю. Сущность и оценка налогового потенциала.....	159
Шмыр И. П. Доминирующие аспекты относительно налогообложения доходов от капитала.....	161
Сорокина Ю. А., Степанова Н. Р. Об упрощенной системе налогообложения, действующей в настоящее время.....	163
Сивкова С. В. Система методов налогового стимулирования инновационной деятельности.....	165
Готаидзе Д. Н., Швецова Е. А. Проблемы повышения эффективности выездных налоговых проверок на уровне межрайонной налоговой инспекции и подходы к их решению.....	167



Черная О. А., Бочарова О. Ф. Налоговый механизм в государственном регулировании деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей.....	171
Трефилова М. А. Анализ социальных показателей налоговой политики государства.....	173
Антоненко С. В. Экологический аспект в налогообложении европейских стран.....	176
Сидляр В. В. К вопросу адекватности льготных налоговых режимов целям создания свободных экономических зон в Украине.....	178
Щепаняк В. Ю. Альтернативи податку на додану вартість: аналіз та проблеми	180
Тимушева Н. Ю. Объективная необходимость дифференциации ставки налога на добавленную стоимость в Украине.....	183
Волков Д. Б., Архипцева Л. М. О способах экономического обоснования мер налогового стимулирования.....	186
Хайруллина Э. Д., Дышаева Л. Ф. Взаимосвязь налоговой и промышленной политик современной России: проблемы и перспективы.....	188
Дидух В. В. Инновационная деятельность малых предприятий в контексте налогообложения.....	189
Кетова Е. А., Бутакова Н. М. Последствия отмены ЕСН для малого бизнеса.....	192
Савина Т. О., Шиндина С. В., Николаева Н. В. Альтернатива плоской и прогрессивной шкал налогообложения доходов физических лиц в процессе совершенствования налоговой системы Российской Федерации.....	194
Смирнова Е. Е. Перспективы введения прогрессии при исчислении налога на доходы физических лиц	196
Тетерина Ю. И., Степанова Н. Р. К вопросу введения единого налога на недвижимость.....	199
Трынов А. В., Сидорова Е. Н. Роль налогообложения в формировании саморазвивающихся территорий.....	200
Федоренко А. О., Майбуров И. А. Пути преодоления проблем пенсионной системы РФ	202
Михалицына Ю. В., Рябков В. А. Кто стоит за фирмой-однодневкой?.....	205

Секція 1

"Теоретические аспекты налогообложения"

УДК 336.225

Амбрик Л. П.

ПСИХОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СТАВЛЕННЯ ДО ФІСКУ

Анотация. Розглянуто психологічні особливості сприйняття сплати податків та можливі шляхи подолання конфлікту інтересів між державою і платником податків за рахунок гармонізації фіскальної політики.

Аннотация. Рассмотрены психологические особенности восприятия уплаты налогов и возможные пути преодоления конфликта интересов между государством и налогоплательщиком за счет гармонизации фискальной политики.

Annotation. The psychological features of the discharge of tax's sense and the eventual tracks of the negotiation of the conflict of interests between the state and the taxpayer by harmonization the fiscal policy is studied.

Ключові слова: фіскальна політика, ухилення від оподаткування, конфлікт інтересів.

Незаперечним є той факт, що поведінка конкретних суб'єктів зумовлена їх мотивами, а точніше інтересами. Й. Шумпетер у праці "Капіталізм, соціалізм і демократія" проаналізував сферу політики як ринок, на якому "політичні підприємці" цікавляться голосами виборців, а не їхніми доларами". З подібних трактувань почала формуватися економічна теорія політики, а також теорія суспільного вибору, на основі яких державних діячів, політиків, навіть простих виборців уподібнюють господарюючим суб'єктам, які переслідують власні інтереси [1, с. 17].

Оскільки фіскальна політика є реалізацією фіскальних інтересів держави як суспільного інституту, то вона має задовольняти вказані інтереси на двох рівнях: необхідному та достатньому. Перший передбачає забезпечення функцій держави як такої, тобто апарату управління. Другий – використання ресурсів та інструментів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства. Державу репрезентують владні структури.

Фіскальна, зокрема податкова, політика формується на політичній арені, що дуже ускладнює ефективність та дієвість її використання для стабілізації економіки. Як це не парадоксально, але дефіцити бюджетів мають властивість бути політично привабливими, а надлишки сприймаються в політичному плані болісно. Зниження податків є політично привабливим, як і збільшення урядових видатків [2, с. 61].

Модель "політичного капіталізму" передбачає нагромадження капіталу шляхом отримання доступу до політичних і адміністративних ресурсів. У цій системі основне місце належить новому класу ренто орієнтованих підприємців, які досягають економічних цілей через "політичні інвестиції" у вищі державні посади, силові структури, політичні партії, депутатський і чиновницький корпуси. У відповідь вони одержують політично обумовлені пільги та привілеї, доступ до бюджету і державної власності, імунітет до закону тощо. Вирішальна роль у структуруванні політико-економічного процесу, а також простору реальної політичної боротьби належить клієнтарно-патронатним відносинам і зв'язкам [3, с. 64].

Іншим психологічним аспектом, що характеризує інтереси платників податків і громадян-виборців, є ставлення до обов'язку сплати податків. Примусовий характер сплати обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага називають податком за Пігу. Як стверджував Е. Сакс, "послух і примус є необхідними елементами податкової теорії" [4, с. 17]. Існує й інше трактування сутності податків. Податок, що сплачується на основі свідомого індивідуального вибору і власної оцінки характеру державної діяльності виборцем – платником податку, дістав назву "податок Кларка".

Фіскальний обмін "податки – блага" передбачає й існування такої проблеми, як "проблема безбілетного пасажирів" (free rider problem). Користуючись вигодами суспільних благ, громадяни прагнуть не оплачувати їх. Оскільки демократичне суспільство – сукупність іманентно недосконалих громадян, то free rider постає як проблема, що випливає із самої людської природи.

Наслідком виходу державних видатків і податків за межі функціонування суспільно необхідних функцій стає зростання опору платників фіскальній експансії держави, який набуває як легальних, так і нелегальних форм [5, с. 25].



Фіскальна практика розмежує такі поняття, як легальні методи зниження податкових зобов'язань (tax avoidance), від англійського слова to avoid – уникати, тобто уникнення сплати податків, та незаконне ухилення від оподаткування (tax evasion).

Уникнення податків – це легальний обхід оподаткування, що передбачає зменшення податкових зобов'язань, при чому засобом досягнення виступає законодавча база.

Ухилення від оподаткування – спроби платників податків не платити обов'язкові платежі шляхом порушення податкового законодавства; невиконання громадянами свого конституційного обов'язку.

Ухилення від сплати податків розглядається з точки зору таких проблем:

індивідуальна поведінка споживача чи фірми в умовах можливого покарання за ухилення від сплати податків. При цьому суб'єкт господарювання, що ухиляється від сплати податків, може витратити різні ресурси для того, щоб або зменшити податкову базу, або корумпувати податкові органи;

поведінка податкових органів, призначених контролювати справляння податків в умовах можливої корумпованості та діючих при цьому обмеженнях. Ці обмеження включають частоту податкових перевірок, їх ефективність, затрати на проведення перевірок тощо;

поведінка держави, яка заінтересована у справлянні податків як джерела доходів і затрачає відповідні ресурси на їх збір та боротьбу з ухиленням від оподаткування [6].

Як зазначає відомий французький теоретик фінансового права Поль Марі Годме, "законне" і "незаконне" ухилення від оподаткування може також чинитися з міркувань морального порядку: "Для багатьох громадян усвідомлення податкових обов'язків значно слабше, ніж моральних. Для багатьох украсти в казні не означає вкрасти взагалі..." [7, с. 71].

Морально-психологічне задоволення від матеріальної вигоди, джерелом якої стає зкономлений на податках особистий дохід, посилюється за геометричною прогресією, тоді як настрої невпевненості в успіху, побоювання розкриття зростають у арифметичній прогресії. Жадоба збагачення затьмарює громадянський обов'язок законності; передчуття вигоди, авантюрний азарт присвоєння випереджають страх покарання, чим і пояснюють поведінку платників податків [7, с. 72].

Отже, психологічні аспекти ставлення до фіску відображають конфлікт інтересів між державою, яку уособлює депутатський і чиновницький апарат, платниками податків та громадянами-виборцями. Подолання такого конфлікту можливе за рахунок гармонізації у ході реалізації фіскальної політики таких її критеріїв, як фіскальна достатність, економічна ефективність та соціальна справедливість; оптимізації бюрократичного апарату; відповідальності учасників фіскальних відносин за свої дії чи бездіяльність; підвищення податкової культури населення; прийняття непопулярних рішень, які у перспективі забезпечать економічне зростання й підвищення добробуту громадян та за рахунок досягнення рівноваги між вигодами і тягарем оподаткування.

Наук. керівн. Крисоватий А. І.

Література: 1. Кізима Т. О. Демократія і державні фінанси: двоєдинство проблем і можливостей / Т. О. Кізима // Світ фінансів. – 2004. – Вип. 1. – С. 15–21. 2. Крисоватий А. І. Податки та інфляція: філософія залежності / А. І. Крисоватий // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 4. – С. 56–66. 3. Мошенець О. В. Необхідність і шляхи подолання бюрократичної складової економічного розвитку України / О. В. Мошенець // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 7. – С. 63–70. 4. Іванов Ю. Б. Податкова система: підручник / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. – К.: Атіка, 2006. – 920 с. 5. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с. 6. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: навч. посібн. / О. М. Десятнюк: – Тернопіль: Воля, 2005. – 216 с. 7. Кізима Т. О. Державні фінанси в умовах демократії: навчальний посібник / Т. О. Кізима, А. Я. Кізима, С. В. Савчук. – Тернопіль: ТНЕУ, 2006. – 134 с.

Манохина И. В.

УДК 336.221.264

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

Анотация. Рассмотрены проблемные аспекты оценки налоговой нагрузки, проанализированы методики определения налоговой нагрузки.

Анотація. Розглянуто проблемні аспекти оцінки податкового навантаження, проаналізовано методики визначення податкового навантаження.

Annotation. The problem dimensions of the estimation of the tax burden are considered the techniques of the estimation of the tax burden are explored.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, методика определения налоговой нагрузки, НДС.

Налоговая нагрузка на конкретный хозяйствующий субъект отражает ту часть произведенного данным субъектом общественного продукта, которая перераспределяется посредством нало-

© Манохина И. В., 2010

гообложения в пользу государства. Данный показатель – важнейшая интегральная характеристика воздействия налогообложения на результат деятельности хозяйствующего субъекта.

Исторически налоги (в зависимости от способа обложения) подразделялись на прямые и косвенные. В состав косвенных налогов включаются налоги на потребление (таможенная пошлина, НДС, акцизы). Прямые налоги – налоги на доходы, прибыль, имущество.

Кроме того, на организацию-налогоплательщика законодательно возложена обязанность налогового агента – исчислять, удерживать и перечислять в бюджетную систему налог у источника доходов – налог на доходы физических лиц. По мнению многих экономистов НДС не должен учитываться при расчете налоговой нагрузки, так как хозяйствующий субъект лишь учитывает, удерживает и перечисляет эти средства в бюджет. Хотя не всегда абсолютно справедливо его исключение из расчетов, в данном случае эластичностью предложения на рынке труда можно пренебречь.

Хозяйствующий субъект в большинстве случаев является налоговым агентом по НДС. Однако состав уплачиваемых им самим налогов зависит от отраслевой принадлежности, вида экономической деятельности. Так, кроме взносов на социальное страхование и налога на прибыль (при ее наличии), НДС, транспортного и земельного налогов недропользователи уплачивают налог на добычу полезных ископаемых, предприятия гидроэнергетики и лесоперерабатывающей промышленности – водный налог, производители подакцизных товаров – акцизы.

Суммы всех исчисленных организацией налогов (за исключением НДС) включаются в расходы, связанные с производством и реализацией, которые, в свою очередь, в соответствии с гл. 25 НК РФ [1] подразделяются на материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы.

К расходам на оплату труда относятся и суммы платежей (взносов) на обязательное страхование. Все остальные платежи по налогам и сборам включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, а суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком при реализации подакцизных товаров и предъявленные покупателю, – в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль.

Состав себестоимости, выручки от реализации товаров (работ, услуг), а также цены представлен на рисунке.

Выручка от реализации (без НДС)						
Себестоимость				Прибыль		НДС
Материальные затраты	Амортизация основных средств	Затраты на оплату труда (в том числе отчисления на соц. страхование)	Прочие затраты	Налог на прибыль	Чистая прибыль	
						Добавленная стоимость
Цена покупателя						

Рис. Система экономических категорий

НДС необходимо выделить особо. Этот налог взимается на каждой стадии движения сырья вплоть до получения готового продукта, который можно потреблять в качестве инвестиционного товара и (или) товара потребительского назначения. При этом конечный доход государства по НДС не зависит от числа промежуточных участников в сфере производства и реализации товаров.

Порядок исчисления НДС коротко можно представить следующим образом. При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан выставить покупателю соответствующую сумму НДС, исчисляемую отдельно по каждому виду этих товаров (работ, услуг). Одновременно продавец обязан выставить покупателю соответствующие счета-фактуры, которые служат основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом сумм НДС к вычету или возмещению.

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении им товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе (импорте) товаров на таможенную территорию РФ после принятия на учет указанных товаров.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода (квартала) как "уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг)". Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, разница подлежит возмещению или зачету в счет предстоящих платежей. Такие ситуации характерны для организаций, у которых значительная часть товаров вывозится на экспорт.

В научной литературе встречаются разные методики определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Различие их проявляется в использовании таких ключевых моментов, как перечень налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов. При разработке методик основная идея состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным показателем, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в разных отраслях народного хозяйства.



При этом часто возникает необходимость определить, как изменение числа налогов, налоговых ставок и льгот повлияет на деятельность хозяйствующего субъекта. Только в этом случае показатель налоговой нагрузки приобретает практическую ценность.

На сегодняшний день в научной литературе в отношении методик расчета налоговой нагрузки обсуждаются следующие вопросы:

учитывать ли при расчете налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта налог на доходы физических лиц;

включать ли в расчет косвенные налоги, учитывая тот факт, что они уплачиваются конечным потребителем;

при учете в расчетах косвенных налогов, использовать ли налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость;

насколько корректно сравнивать общую сумму налогов экономического субъекта с финансовым результатом, добавленной стоимостью, выручкой;

какую выручку необходимо использовать в расчетах налоговой нагрузки: только выручку от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, или же прибавить к ней и прочие доходы субъекта.

Ни одна из существующих на сегодняшний день методик определения налоговой нагрузки не отвечает в полной мере на эти вопросы. Поэтому для более точного расчета налоговой нагрузки нельзя пользоваться только одной методикой. Целесообразно использовать несколько методик так, чтобы полученные результаты наиболее полно отображали налоговую ситуацию хозяйствующего субъекта.

Литература: 1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>.

Майбуров И. А.

УДК 336.225.5

МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ЭФФЕКТИВНЫХ СТАВОК НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ТРУД, ПРИБЫЛЬ И ПОТРЕБЛЕНИЕ

Аннотация. Рассмотрен методический подход к определению ставок налоговой нагрузки на элементы валового внутреннего продукта.

Анотація. Розглянуто методичний підхід до визначення ставок податкового навантаження на елементи валового внутрішнього продукту.

Annotation. The methodical approach to the determination of rates of the tax loading on the elements of gross internal product is considered.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, эффективность налоговых ставок, методический подход.

В англоязычной специальной литературе встречается понятие "налоговая нагрузка на основные факторы производства (труд и капитал) и потребление". При этом оценка уровня налоговой нагрузки на труд, капитал и потребление осуществляется с помощью показателя эффективных (имплицитных) налоговых ставок. Такие оценки проводятся во всех странах – членах ЕС – и используются в процессе анализа их налоговых систем [1]. К сожалению, в России такие показатели не получили должного распространения, а потому не используются в практике анализа и не рассчитываются. Не в последнюю очередь это обусловлено отсутствием методик расчета данных показателей.

Эффективные налоговые ставки представляют собой ставки по группам налогов с единой налоговой базой, рассчитываемые как отношение налоговых поступлений к налоговым базам, определяемым по информации системы национальных счетов (СНС). Данные показатели очень важны, поскольку позволяют выявить и оценить средний уровень налоговой нагрузки на трудовые доходы, доходы от капитала, а также конечные потребительские расходы.

© Майбуров И. А., 2010

Вместе с тем необходимо реально оценивать точность эффективных налоговых ставок, которая лимитируется игнорированием эффекта переложения налогов с одних плательщиков на других. Как справедливо замечает А. М. Соколовская, следует учитывать, что эффективные ставки налогов на труд, капитал и потребление не являются точным показателем налоговой нагрузки на соответствующие факторы производства и потребление, поскольку они не учитывают эффект переложения налогов. Кроме того, неточность возникает вследствие отличий между базой групп налогов, рассчитанной на основе показателей СНС, и действительной базой, с которой удерживаются налоги той или иной группы, рассчитанной в соответствии с действующим законодательством [2].

Предложим методический подход к определению эффективных ставок налоговой нагрузки на отдельные элементы ВВП и ВДС в системе национальных счетов: на оплату труда (с учетом страховых взносов или единого социального налога), на валовую прибыль в экономике, на фактическое конечное потребление. Использование в качестве базы сравнения валовой прибыли вместо капитала, как это практикуется Евростатом, продиктовано особенностями национального счетоводства, поддерживающего именно такой показатель. Главное требование предлагаемого подхода – в числителе должны отражаться только те начисленные налоги, сборы и обязательные платежи, источником уплаты которых выступает соответствующий базовый показатель.

Подобные расчеты хороши тем, что ценовые показатели вскрывают эффективную совокупную налоговую ставку, применяемую к тому или иному элементу ВВП. Используя рекомендации Евростата [3], предложим формулы для расчета трех ценовых показателей (эффективных налоговых ставок на труд, потребление и прибыль) и представим соответствующие расчеты.

Эффективную налоговую ставку *на труд* ($НБ_{труд}$) предлагается рассчитывать по следующей формуле:

$$НБ_{труд} = \frac{НДФЛ_{факт} + ЕСН_{факт} + НИ_{факт} + НДФЛ_{задол.} + ЕСН_{задол.} + НИ_{задол.}}{ОТ_{офиц.}} \cdot 100 \%, \quad (1)$$

где $НДФЛ_{факт}$, $ЕСН_{факт}$, $НИ_{факт}$ – фактические поступления НДФЛ, ЕСН (взносов на обязательное страхование) и имущественных налогов физических лиц;

$НДФЛ_{задол.}$, $ЕСН_{задол.}$, $НИ_{задол.}$ – задолженность по этим налогам (взносам);

$ОТ_{офиц.}$ – официальная оплата труда наемных работников (без скрытой оплаты труда).

Демонстрационные расчеты представлены в табл. 1.

Таблица 1

Расчеты эффективной налоговой ставки на труд в России

№	Показатель/год	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
1	НДФЛ, млрд руб.	256	358	456	575	707	930	1267
2	ЕСН и взносы в пенсионный фонд, млрд руб.	603	820	961	1167	1178	1441	1981
3	Налоги на имущество, млрд руб.	90	121	138	147	253	311	411
4	Задолженность по этим налогам, млрд руб.	258	323	351	372	355	309	266
5	Официальная оплата труда, млрд руб.	2855	3816	4735	5845	6923	8634	11128
6	Эффективная ставка налогов на труд, %	42,3	42,5	40,3	38,7	36,0	34,6	35,3

Эффективную налоговую ставку *на потребление* ($НБ_{потр}$) будем рассчитывать по следующей формуле:

$$НБ_{потр} = \frac{Ак_{факт} + НДС_{факт} + НДПИ_{факт} + ИП_{факт} + Ак_{задол.} + НДС_{задол.} + НДПИ_{задол.} + ИП_{задол.}}{ФКП_{дом.}} \cdot 100 \%, \quad (2)$$

где $Ак_{факт}$, $НДС_{факт}$, $НДПИ_{факт}$, $ИП_{факт}$ – фактические поступления акцизов, НДС, НДПИ и иные платежи по природным ресурсам, реализуемым на территории страны, импортных пошлин;

$Ак_{задол.}$, $НДС_{задол.}$, $НДПИ_{задол.}$ – задолженность по этим налогам и пошлинам;

$ФКП_{дом.}$ – фактическое конечное потребление домохозяйств (как рекомендует Евростат).

Демонстрационные расчеты представлены в табл. 2.

Таблица 2

Расчеты эффективной налоговой ставки на потребление в России

№	Показатель/год	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
1	НДС, млрд руб.	639	753	882	1070	1472	1511	2262
2	Акцизы, млрд руб.	243	364	348	247	254	271	314
3	НДПИ и платежи за пользование природными ресурсами, млрд руб.	136	331	396	581	1002	1282	1318
4	Задолженность по этим налогам, млрд руб.	286	282	291	496	391	415	312
5	Фактическое конечное потребление, млрд руб.	5897	7443	9025	11401	14319	17616	21811
5.1	В том числе фактическое конечное потребление домашних хозяйств, млрд руб.	5025	6390	7710	9814	12391	15147	18644
6	Эффективная ставка налогов на потребление, %	26,0	27,1	24,9	24,4	25,2	22,3	22,6

Примечание. В расчете не учитываются импортные таможенные пошлины, поскольку официальная статистика не разделяет их с экспортными пошлинами. В связи с чем, показатели эффективной ставки налогов на потребление являются заниженными на несколько процентных пунктов.

Эффективную налоговую ставку на валовую прибыль ($НБ_{приб}$) предлагается рассчитывать по следующей формуле:

$$НБ_{приб} = \frac{НПр_{факт} + НДС_{факт} + НПр_{задол.} + НДС_{задол.}}{ВПр} \cdot 100 \%, \quad (3)$$

где $НПр_{факт}$, $НДС_{факт}$ – фактические поступления налога на прибыль и налогов на совокупный доход;

$НПр_{задол.}$, $НДС_{задол.}$ – задолженность по этим налогам;

$ВПр$ – валовая прибыль экономики и валовые смешанные доходы.

Демонстрационные расчеты представлены в табл. 3.

Таблица 3

Расчеты эффективной налоговой ставки на валовую прибыль в России

№	Показатель/год	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
1	Налог на прибыль, млрд руб.	514	463	527	868	1333	1671	2172
2	Налоги на совокупный доход, млрд руб.	33	34	34	56	82	110	142
3	Задолженность по этим налогам, млрд руб.	90	91	75	238	189	181	113
4	Валовая прибыль экономики, млрд руб.	3693	3920	4902	6330	7907	9659	11702
5	Эффективная ставка налогов на валовую прибыль, %	17,2	15,0	13,0	18,4	20,3	20,3	20,7

Проведенные расчеты демонстрируют, что наиболее фискально нагруженным элементом ВВП является труд. Нагрузка на него почти в 2 раза выше, чем на потребление и валовую прибыль. Что касается динамики этих показателей, то в анализируемый период она различна: нагрузка на труд уменьшилась на 7 %, на потребление она уменьшилась на 3 %, а на прибыль она, наоборот, увеличилась на 3 %.

Методический подход, на взгляд автора, реально оценивает налоговую нагрузки на анализируемые элементы ВВП и может быть рекомендован для практического использования.

Литература: 1. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. – 2007. 2. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 65–76. 3. Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995 – 2002 // European commission. – 2004. – Pp. 55–129.

ЭФФЕКТИВНАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА КАК ВАЖНЫЙ ФАКТОР ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА

Аннотация. Рассмотрены показатели эффективности налогообложения на микроуровне, которые дифференцируются в зависимости от сфер влияния.

Анотація. Розглянуто показники ефективності оподаткування на макрорівні, які диференціюються залежно від сфер впливу.

Annotation. The taxation effectiveness principles on the microlevel, that differentiate according to the sphere of influence, are described.

Ключевые слова: налоговая политика, показатели эффективности налогообложения на микроуровне, налоговая система, налоговые платежи.

Одним из важных факторов экономического роста страны является эффективная налоговая система.

Баланс государственных и предпринимательских интересов очень актуален сегодня, так как в настоящее время остро встал вопрос об уклонении от уплаты налогов, а так же распространении схем ухода от налогов. Механизм взимания налогов играет важную роль в расчетах налоговой нагрузки, значит, необходима разработка мероприятий, которые будут способствовать укреплению налоговых ответственности и дисциплины, определению наиболее эффективных способов контроля и методов взыскания.

Государство благодаря налогам осуществляет воздействие на экономическую систему страны, получая определенную сумму платежей, и обеспечивает эффекты, обусловленные влиянием налогов.

Налоговая политика – это определенный комплекс мер в налоговом регулировании, которые направлены на определение оптимального уровня налогов.

Научный подход к налоговой политике предполагает соответствие правилам и закономерностям общественного развития, а так же учет выводов финансовой теории.

Воздействие налоговой системы на экономику определяется в сложных взаимоотношениях с другими инструментами государственного регулирования.

К показателям эффективности налогообложения на микроуровне, дифференцируемым в зависимости от сфер влияния, можно отнести:

1) в отраслевом масштабе – темп роста производства, размер прибыли, рентабельность предприятий различных отраслей;

2) в территориальном масштабе – состояние доходной базы региональных и местных бюджетов, долю поступлений от различных видов налогов;

3) на уровне хозяйствующих субъектов – научно обоснованное соотношение распределения прибыли между бюджетами и предприятиями (доля налоговых отчислений в валовом доходе; доля чистой прибыли предприятия, остающейся в его распоряжении, динамика роста фонда потребления и доля инвестиций в производстве);

4) для населения – доходы физических лиц, доля налоговых выплат в доходах, расслоение населения по доходным группам и др.

Налоговая система – это совокупность налогов, которые взимаются в государстве, методы и формы построения, методы начисления налогов и контроль. Российское законодательство дает краткое понятие налоговой системы: "Налоговая система – совокупность налогов, пошлин и сборов".

Система современной России формировалась в не простых условиях.

Основную часть налогового бремени в России устойчиво несут предприниматели.

Важным фактором, определяющим состояние расчетов налогоплательщика с государством, является уровень налогового изъятия. Большинство экономистов считают, что существует предел налоговой нагрузки, после которого осуществление предпринимательской деятельности становится невыгодным, экономически нецелесообразным.

Снижение доли налоговых платежей в величине доходов предприятий создает предпосылки для начала экономического роста.

При разработке экономической политики государству необходимо учитывать следующие случаи:

1. Уклонение от налога. Переложение налога не следует смешивать с уклонением от налога и с амортизацией, или с погашением налога. Уклонение от налога бывает легальным и нелегальным.

2. Амортизация (или погашение), поглощение и капитализация налога.

3. Лицо, обязанное уплачивать налог по закону, фактически несет бремя налога, то есть является не только плательщиком, но и носителем налога. Увеличение налога может побудить произ-



водителя добиться уменьшения затрат (например, используя новые приемы и технические усовершенствования в производстве) и за счет этого покрыть налог.

Плательщик, законно обложенный налогом, перекладывает тяжесть налога на другого. Если последнему также удастся переложить налог на третье лицо, то он является лишь плательщиком-посредником. Если же он окончательно несет тяжесть налога, тогда он – носитель налога.

В условиях современной экономики Российской Федерации возрастает значение регулирующей функции налогов, влияния государственной налоговой политики на развитие предпринимательства и повышение деловой активности в России.

Липатова И. В.

УДК 336.221.4

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА КАК ЭЛЕМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОЙ ЭКОНОМИКИ

Аннотация. Рассматривается необходимость формирования социально ориентированной экономики при помощи налоговой системы, которая должна иметь современные принципы налогообложения и благотворно воздействовать на социальные процессы. Выделены направления механизма влияния налоговой системы на социальное и материальное положение граждан РФ, а также проблемные аспекты в области формирования социально ориентированной налоговой системы.

Анотація. Розглядається необхідність формування соціально орієнтованої економіки за допомогою податкової системи, яка повинна мати сучасні принципи оподаткування та сприятливо впливати на соціальні процеси. Виділені напрямки механізму впливу податкової системи на соціальне та матеріальне становище громадян РФ, а також проблемні аспекти галузі формування соціально орієнтованої податкової системи.

Annotation. The necessity of forming of the socially oriented economy is examined through the tax system which must have modern principles of taxation and beneficially to affect the social processes. The mechanism of influence of the tax system on social and financial position of citizens of Russian Federation, and also problem aspects in area of forming of the socially oriented tax system are selected.

Ключевые слова: налоговая система, социально ориентированная экономика, принцип налогообложения, налоги, социальная защита населения, социальная среда.

Стратегическая цель России – обеспечение достойной жизни и свободное развитие человека. В Конституции РФ Россия провозглашена как социальное государство. Одной из тактических задач современного российского общества выступает ускоренный рост социально-экономической эффективности общественного производства – базовой основы формирования условий устойчивого повышения уровня и качества жизни населения и ликвидации бедности. Рассматривая социальную сферу, можно отметить, что она является многогранной. В этой связи можно говорить, с одной стороны, о стратегическом развитии социальной сферы как единого комплекса, обеспечивающего удовлетворение потребностей населения, с другой – каждая структурная составляющая имеет свою специфику, которую необходимо учитывать при разработке конкретных мероприятий и механизмов реализации в целях как стратегических, так и тактических направлений. Определяя комплекс мер, направленных на повышение эффективности функционирования социальной сферы, возникает необходимость, в первую очередь, выявить отличительные особенности социально-экономического развития национальной экономики, возможности развития социальной сферы в зависимости от темпов роста экономики и ее финансового обеспечения. Здесь приоритетным объектом для определения такого комплекса мер выступает, во-первых, налоговая политика и ее влияние на социальную составляющую экономики, во-вторых, важнейшим административным и экономическим рычагом воздействия на социальные процессы в стране является налоговая система. При помощи налоговой системы государство может создать благоприятные предпосылки и условия для развития субъектов хозяйствования и решения социальных проблем общества. Совокупность налогов, сборов и пошлин, взимаемых на территории государства в соответствии с налоговым кодексом, а также совокупность норм и правил, определяющих правомочия и систему ответственности сторон, участвующих в налоговых правоотношениях, в построении и методах исчисления которых реализуются определенные принципы, образуют налоговую систему страны.

Национальные налоговые системы формируются в соответствии с определенными принципами. Для современной России важное значение имеет определение и реализация принципов по-

строения налоговой системы применительно к особенностям развития государства федеративного типа в условиях социально ориентированного рынка. Специфика перехода экономики к рынку и решение проблем взаимодействия федерального центра и регионов определяют и особенности состава, и структуры системы налогообложения.

Современные принципы налогообложения таковы:

1. Уровень налоговой ставки должен устанавливаться с учетом возможностей налогоплательщика, то есть уровня доходов.
2. Налогообложение должно носить однократный характер.
3. Обязательность уплаты налогов.
4. Система и процедура выплаты налогов должны быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков и экономичными для учреждений, собирающих налоги.
5. Налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к меняющимся общественно-политическим потребностям.
6. Разумное сочетание прямых и косвенных налогов.
7. Использование системы налоговых льгот.
8. Четкое разделение налогов по уровням государственного правления: федеральные, региональные и местные [1].

Основой для экономического и социального развития субъектов Российской Федерации и страны в целом являются бюджеты и внебюджетные фонды различного уровня.

В условиях рыночной экономики государство не занимается вопросами администрирования в социальной сфере. Функции управления этими процессами в большинстве случаев заменены функциями регулирования. Налоги в этих условиях выступают как экономическая категория, с помощью которой можно воздействовать на экономические интересы хозяйствующих субъектов и граждан. С помощью налогов для хозяйствующих субъектов (организаций, индивидуальных предпринимателей) создаются условия, при которых они оказываются заинтересованными в деятельности в нужных для государства направлениях. Контрольная функция налогов обеспечивает принятие обоснованных решений по регулированию социальных процессов. По мнению крупного английского экономиста Дж. Кейнса, налоги существуют в обществе исключительно для регулирования экономических отношений. Регулирующая функция направлена на достижение посредством налоговых механизмов тех или иных задач налоговой политики государства. Эта функция имеет три подфункции: стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную.

При необременительной налоговой системе у хозяйствующих субъектов появляются дополнительные источники для финансирования инвестиций и наоборот. Бюджет также является важнейшим источником финансирования инвестиций, и чем больше его наполняемость, тем больше возможностей для финансирования инвестиций. А как известно, инвестиции являются основой для развития национальной экономики и решения социальных проблем.

Налоговая система влияет не только на экономические и социальные процессы на макро- и микроуровне, но и на материальное и социальное положение граждан страны. Здесь можно выделить, что механизм этого влияния определяется в двух направлениях: позитивное и негативное.

Негативное направление складывается из двух частей: налоговые платежи, уплачиваемые физическими лицами, отрицательно влияют на материальное положение граждан страны; из-за того, что все коммерческие организации уплачивают налоговые платежи, у них снижаются возможности для выплаты своим работникам более высокой заработной платы.

Позитивное направление налоговой системы заключается в том, что все налоги и сборы, уплачиваемые юридическими и физическими лицами, аккумулируются в бюджетах и внебюджетных фондах различных уровней, а затем, путем их распределения, довольно значительная часть идет на выплаты пособий определенной категории граждан страны (пенсионерам, инвалидам, одиноким матерям) и на развитие социальной сферы. Чем в большей мере уравновешены позитивное и негативное влияние налогообложения, тем более благотворно налоговая система воздействует на социальные процессы.

В современных условиях, когда происходит переход на новую пенсионную систему накопительного характера, размер средней заработной платы приобретает особо важное социальное значение, так как от нее будет зависеть величина будущей пенсии работников организаций. Таким образом, от величины средней заработной платы зависит социальное положение работника в данный момент и косвенно при наступлении пенсионного возраста.

Налоговая система влияет и на масштабы деятельности организации, а следовательно и на численность работающих. Успешно работающая организация способна на инвестиции, что ведет к росту объемов деятельности, увеличению численности персонала. При снижении эффективности функционирования организации сокращается численность работников, что естественно ведет к повышению уровня безработицы. Рентабельные организации имеют возможность не только создавать благоприятные условия для работы, но и осуществлять всевозможные социальные мероприятия для своих работников, в том числе и при уходе на пенсию.

Нельзя не упомянуть о действующей системе социальной защиты населения, она представляет совокупность институтов: государственная социальная помощь, государственное социальное обеспечение, обязательное социальное страхование, добровольное дополнительное социальное страхование, добровольное личное страхование. Состояние системы социальной защиты в России, несмотря на ряд позитивных и конструктивных моментов ее реформирования, свидетельствует о серьезных, присущих ей недостатках. Социально-экономические показатели, характеризующие ее неэффективность (уровень, продолжительность жизни и состояние здоровья населения, масштабы и состав бедности), как в статике, так и динамике позволяют большинству отечественных и зарубежных исследователей делать вывод о том, что система все меньше справляется со



стоящими перед ней задачами. Все это говорит не только о необходимости реформирования системы социальной защиты, но и о возрастающей роли социальной защищенности именно трудового населения.

В связи с этим социальная защита на микроуровне чрезвычайно актуальна в современных российских условиях и имеет жизненно важное значение как для производственной сферы, так и для сферы услуг. Не отрицая значимости государственных мер, направленных на развитие программ социального страхования и социального обеспечения, следует все же признать, что, как показывает практика рыночных реформ, государственные меры пока реализуются не в полном объеме и в ближайшей перспективе, в силу ряда объективных и субъективных причин, не смогут решить обострившихся проблем социальной защиты населения. Уровень материального обеспечения подавляющего большинства населения, прежде всего социально наименее защищенных слоев и групп, является крайне низким, особенно по сравнению со стандартами социальной защищенности в развитых странах Запада.

Следует также отметить, что основываясь на опыте стран, которые в свое время находились в ситуации схожей с той, в которой оказалась Россия, перераспределение налогового бремени, совершенствование налоговой системы являются механизмами решения назревших проблем в области социально-экономического развития страны в целом.

Для формирования социально ориентированной налоговой системы первоочередными должны стать преобразования в ее базисе, то есть в теории налогов. Основными же проблемами в этой области следует признать:

отсутствие цели социальной ориентации налоговой системы;

отсутствие полного спектра элементов теории налогов и их детальной проработки в Налоговом кодексе РФ;

отсутствие единства мнений и законодательного регулирования по вопросу классификации налогов и принципов налогообложения, а также слабая проработанность принципов классификации;

отставание России от экономически развитых стран в развитии теории налогов по причине прямой политизации теории в годы советской власти;

направленность разработок отечественных авторов на прикладные вопросы налогообложения в ущерб концептуальным.

Основной целевой установкой на современном этапе развития национальной экономики и ее трансформации на режим устойчиво-воспроизводственного развития должно стать построение социально ориентированной налоговой системы на основе полностью сформированной теории налогов.

Литература: 1. Налоги и налогообложение : учебное пособие / под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М., 2004. – С. 4–5.

Андросенко Н. Я.

УДК 336.225

ОСНОВНІ АСПЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Анотація. Проаналізовано вплив податкових факторів на конкурентоспроможність держави. Розглянуто основні напрямки реформування податкової системи України в сучасних умовах.

Анотация. Проанализировано влияние налоговых факторов на конкурентоспособность государства. Рассмотрены основные направления реформирования налоговой системы Украины в современных условиях.

Annotation. The impact of the tax factors on the state's competitive ability is considered. The main directions of the Ukrainian tax system's change in modern conditions are explored.

Ключові слова: податкова система, конкурентоспроможність держави, податкові реформи.

Прагнення України бути конкурентоспроможною державою та повноправним членом світової економічної спільноти нерозривно пов'язане із проведенням модернізації економіки, зокрема, удосконаленням та адаптацією вітчизняної податкової системи до європейських і світових стандартів.

© Андросенко Н. Я., 2010

Сьогодні численні недоліки системи оподаткування в Україні негативно впливають на економічний розвиток, функціонування приватного сектору, рівень доходів та добробут громадян. Незбалансована податкова політика, громіздка система адміністрування податків погіршують соціально-економічний стан країни, негативно впливають на фінансове забезпечення підвищення конкурентоспроможності України та знижують рівень привабливості української економіки для іноземних інвесторів, що значною мірою є однією із причин низького рівня інтегрованості України у глобальні економічні процеси.

Серед вітчизняних вчених, які присвятили свої праці питанню вдосконалення та реформування податкової системи України, слід виділити: В. Андрущенко, В. Вишневецького, В. Геєця, Ю. Іванова, Т. Єфименко, А. Крисоватого, І. Луніну, І. Лютого, В. Мельника, А. Соколовську, Н. Фролову, Л. Шаблисту.

Згідно з дослідженнями, проведеними компанією PricewaterhouseCoopers та Світовим банком, за легкістю сплати податків у рейтингу серед 181 країни у 2008 році Україна посідала передостаннє місце – 180 [1, с. 17]. Складна та витратна система адміністрування, значна за обсягом законодавча база, велика кількість податків та зборів, високі ставки податків – усі ці чинники зумовили такий низький рейтинг України, що негативно впливає на конкурентоспроможність податкової системи та вітчизняної економіки.

У рейтингу за легкістю ведення бізнесу в період з другого півріччя 2008 року до травня 2009 року серед 183 країн Україна займала 142 місце [2]. Така ситуація за висновками міжнародних експертів значною мірою зумовлена численними недоліками в податковій системі, які перешкоджають ефективному функціонуванню приватного сектору. Для порівняння зазначимо, що три країни СНД, які мають схожі умови економічного розвитку з Україною – Азербайджан, Білорусія та Киргизька Республіка, увійшли у 2008 році до першої десятки країн-реформаторів у світі за показником простоти ведення бізнесу.

В Україні протягом другого півріччя 2007 року – першого півріччя 2008 року також було проведено ряд реформ у податковій системі: зменшення рівня податкового тягаря на підприємства, введення електронної системи податкової звітності, за рахунок чого час, який витрачався на сплату податків, скоротився на 1 237 годин на рік. Але ці позитивні зрушення не дали можливості Україні подолати розрив між нею і країнами, які провели більш радикальні реформи. За словами директора Світового банку по Україні, Білорусії та Молдові: "...в Україні проводяться реформи, але не тими темпами, що могли б дозволити їй просунути вперед порівняно з іншими економіками, з якими Україна конкурує за інвестиції та ринки" [3]. В Україні податкова система залишається досить складною та обтяженою великою кількістю податків та зборів. Податки і збори, які повинні сплатити юридичні особи, часто складають близько 58 % їх прибутку, у той час як світовий показник становить 40 %.

Головна мета реформування податкової системи полягає у створенні сприятливого податкового клімату для підприємницької діяльності та для економічного зростання в державі. Досвід податкових реформ, проведених на Заході, свідчить, що головна увага при реформуванні податкових систем приділяється не підвищенню фіскальної функції податків, а соціально-економічним результатам реформи, її впливу на мотивацію економічної поведінки [4, с. 54].

Останнім часом, у зв'язку з розвитком широкомасштабних інтеграційних процесів у світовій економіці, що набули значного поширення у кінці XX століття та сприяли вільному переміщенню капіталів і робочої сили, погляди на ефективну структуру податкової системи змінилися. Сьогодні сприятливою вважається така податкова система, у якій переважають податки на споживання, а низькі податки на доходи від праці та капіталу значною мірою забезпечують зростання рівня конкурентоспроможності економіки.

Україні як державі, що обрала курс інтеграції у Європейське співтовариство та прагне підвищення рівня конкурентоспроможності економіки, необхідно провести комплекс заходів щодо реформування діючої податкової системи. На погляд авторів, основними напрямками цього повинні бути:

зменшення податкового тягаря на капітал і працю за рахунок зменшення ставки податку на прибуток, узгодження та наближення податкового і бухгалтерського обліку, звуження податкової бази податку на прибуток, ліквідації неефективних податків та зборів, запровадження єдиного соціального внеску;

зростання ролі податків на споживання за рахунок підвищення ставок акцизного збору та розширення податкової бази даного податку, урегулювання питання організації відшкодування ПДВ, удосконалення процедури його адміністрування;

розвиток екологічних податків за рахунок розширення бази оподаткування плати за використання природних ресурсів, реформування рентних платежів для перетворення їх у вагоме джерело бюджетних доходів, законодавче закріплення зміни "збору за забруднення навколишнього природного середовища" на "екологічний податок" відповідно до міжнародної практики, розширення бази оподаткування екологічним податком;

внесення змін у спрощену систему оподаткування та запровадження інших методів податкового стимулювання суб'єктів малого бізнесу (зменшення ставки податку на прибуток та додану вартість для малого бізнесу, запровадження спеціальних режимів ПДВ для сільськогосподарських підприємств, запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності для деяких видів підприємств, створення рівних умов оподаткування підприємств різних організаційно-правових



форм, забезпечення податкового нейтралітету в разі зміни організаційно-правової форми підприємства та ін. [5, с. 84–88]);

спрощення системи адміністрування податків, посилення контролю за повнотою та своєчасністю сплати податків.

Наук. керівн. Крисоватий А. І.

Література: 1. Paying Taxes 2009: the global picture [Electronic resource]. – Access mode : http://www.doingbusiness.org/documents/Paying_Taxes_2009.pdf. 2. Doing Business 2010. Economy rankings [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doingbusiness/economyrankings/>. 3. Doing Business 2009 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doingbusiness.org/doingbusiness2009/>. 4. Суторміна В. М. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К. : Либідь, 1992. – 328 с. 5. Бюджетна політика в контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : у 6 т. Т. 3 : Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів / Азаров М. Я. (голова), Ярошенко Ф. О., Єфименко Т. І. та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 308 с.

Максимов С. А.

УДК 336.221.4

Мулькіна В. П.

РОЛЬ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ НА ОСНОВЕ АНАЛИЗА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ

Анотация. Рассмотрены особенности в системе государственного регулирования экономики, связанные с выделением структуры налоговых органов, отвечающих за сбор и управление налогами; особенностями структуры налоговой системы; видами налогов в бюджете стран; удельного веса налоговых поступлений в бюджеты разных стран.

Анотація. Розглянуто особливості в системі державного регулювання економіки, пов'язані з виділенням структури податкових органів, що відповідають за збір та управління податками; особливостями структури податкової системи; видами податків у бюджеті країн; питомої ваги податкових надходжень до бюджетів різних країн.

Annotation. The features of the system of economy state regulation, associated with the release of the structure of the tax authorities responsible for collecting and managing taxes, the structural features of the tax system, types of taxes in the country's budget, the share of tax revenues to budgets of different countries are studied.

Ключевые слова: налоговые органы, виды налогов, показатели эффективности, уровни оптимальности, критерии эффективности.

Основным инструментом государственного регулирования является налоговая политика и финансовое воздействие на частное предпринимательство [1, с. 32]. Осуществляя это воздействие, государство, как правило, ставит следующие главные цели:

достижение постоянного устойчивого экономического роста;
обеспечение стабильности цен на основные товары и услуги;
равновесие во внешнеэкономической деятельности и т. д.

Достичь этих целей одновременно практически невозможно. Так, если начинают расти цены, то необходимо проводить меры по их ограничению и регулированию. Но ограничение цен почти наверняка приведет к замедлению экономического роста и снижению занятости.

Естественно полностью объективно сравнивать различные налоговые системы невозможно в связи с рядом причин [2, с. 194]:

различный уровень развития экономики;
сложившаяся политическая система;
исторически сложившиеся культурные традиции и т. д.

© Максимов С. А., Мулькіна В. П., 2010

В основе проведения анализа лежат несколько критериев: налоговые органы, отвечающие за сбор и управление налогами, классификация налогов по уровням бюджета и виды налогов, имеющие наибольший удельный вес в доходной части бюджетов стран, то есть тем самым можно ответить на вопросы: какое "место" отнесено налоговым органам, каким образом происходит разделение налогов по бюджетам, какую налоговую политику избирает государство, определяя ставки налогов (табл. 1 – 4) [3, с. 76].

Таблица 1

Налоговые органы, отвечающие за сбор и управление налогами

Россия	США	Франция	Великобритания
Федеральная налоговая служба, входящая в состав Министерства финансов	Налоговые управления штатов, графств, муниципалитетов, тауншипов, специальных дистриктов	Главное управление, функционирующее в составе Министерства экономики, финансов и бюджета	Управление внутренними доходами (УВД) и Управление пошлин и акцизов, подчиненных казначейству

Как можно видеть, структура налоговых органов довольно разнообразна. Наиболее схожими являются структуры РФ и Франции, так как в обоих случаях налоговые службы входят в состав министерств экономики [4, с. 44]. Что касается США и Великобритании, это две противоположности, потому как структура налоговых органов США, так и налоговая система в целом направлены на максимальную децентрализацию. В противоположность ей выступает структура Великобритании, где происходит четкое разделение налоговых функций по видам налогов, подчиненных казначейству [5, с. 29].

Таблица 2

Классификация налогов по уровням бюджета

Россия	США	Франция	Великобритания
федеральные	федеральные	федеральные	общегосударственные
региональные	налоги, собираемые штатами		
местные	местные	местные	местные

Из табл. 2 можно констатировать, что трехуровневая система разделения налогов имеет место только в России и США, что говорит о более развитой системе, о большей самостоятельности регионов и местных органов власти. Но здесь хотелось бы отметить, что в США наблюдается наименьшее вмешательство государства в регионы.

На основе рассмотренного выше материала, можно с уверенностью констатировать тот факт, что при всей схожести моделей построения налоговых систем в России и за рубежом можно выделить те элементы, которые радикально отличают процесс налогообложения [2, с. 196].

Так, например, налоги, закрепленные в РФ как федеральные, в США относятся к налогам штатов (налог с продаж, подоходный налог с населения, налог на прибыль с корпораций), что же касается Франции и Великобритании, то с Россией наблюдается очень тесное сходство. Говоря о местных налогах, то перечень их в зарубежных странах более велик, что говорит о значительной централизации налоговой системы в нашей стране [3, с. 209].

Таблица 3

Виды налогов по отношению к уровням бюджетов в различных странах

Уровень бюджета	Рассматриваемая страна			
	Россия	США	Франция	Великобритания
1	2	3	4	5
Федеральные	– НДС; – налог на прибыль; – акцизы; – ЕСН; – НДФЛ; – гос. пошлина и др.	– федеральный подоходный налог; – налог на прибыль корпораций; – отчисления на соц. страхование; – фед. акцизные сборы	– НДС; – налог на прибыль; – акцизы; – НДФЛ; – пошлины на нефтепродукты и др.	– НДФЛ; – корпоративный налог; – налог на добычу нефти; – НДС; – налог на прибыль; – пошлины и акцизы; – гербовые сборы; – налог на наследство

1	2	3	4	5
Региональные	– налог на имущество; – налог на игровой бизнес; – транспортный налог	– налог с продаж; – подоходный налог с населения; – налог на прибыль корпораций; – налог на имущество	–	–
Местные	– земельный; – налог на имущество физ. лиц	– налоги на транспорт, зрелища, гостиницы, коммунальные сборы; – экологические налоги	– туристский сбор; – налог на семью; – налог на продажу зданий и т. д.	– налог на имущество; – налог на закапывание мусора

Исходя из табл. 4, можно судить о социальной направленности сборов налогов США и Великобритании, потому как основная доля доходной части бюджетов этих стран состоит из статей, направленных на обложение населения [4, с. 154].

Таблица 4

Виды налогов, имеющих наибольший удельный вес доходной части бюджета

Россия	США	Франция	Великобритания
НДС – 28 %	Подоходный налог с физ. лиц – 41 %	НДС – 41,4 %	Подоходный налог, налог на капитал, на наследство – 45,9 %
НДФЛ – 12 %	Отчисления на соц. страхование – 34 %	Подоходный налог на физ. лиц – 18,1 %	НДС – 31,4 %
Налог на прибыль – 22 %	Налог на доходы корпораций – 10 %	Налог на предприятия – 10,6 %	Налоги на недвижимость – 9,6 %
Таможенные пошлины – 8 %	Акцизные сборы – 3 %	Пошлины на нефтепродукты – 7,3 %	Налоги на деловую активность – 7,4 %

Таким образом, в рамках российской налоговой системы доминируют косвенные налоги (12,2 % ВВП). Доля прямых налогов ощутимо ниже – 8,9 % ВВП. При этом Федеральный бюджет в значительно большей степени, чем бюджеты субъектов РФ, зиждется на косвенных налогах (почти 80 % его налоговых доходов).

Бюджеты же субъектов Федерации в значительной степени ориентированы на прямые налоги. Доля последних в их налоговых доходах составляет почти 59 % [3, с. 76].

Анализ эффективности налоговой системы. Представляется, что при рассмотрении данной проблемы необходимо разграничить вопросы оптимизации налоговой системы и эффективности, то есть действенности применяемых для этого методов. При этом построение оптимального варианта налоговой системы должно быть достигнуто наиболее простыми и доступными способами.

При оценке эффективности методов, оптимизирующих налоговую систему, следует учитывать время ее формирования; затраты на ее создание; обеспечение наиболее плавного, мягкого перехода от действующей налоговой системы к оптимальной, учитывая произошедшие изменения в экономических отношениях в стране [6, с. 32]. Анализ уровня оптимальности налоговой системы можно проводить по следующей схеме комплексной оценки налоговой системы (табл. 5).

Таблица 5

Анализ уровня оптимальности налоговой системы

Показатели, характеризующие налоговую систему на основе четких количественных измерителей	Показатели, характеризующие налоговую систему не на основе четких количественных измерителей
Уровень реализации фискальной функции налоговой системы. Уровень реализации экономической функции налоговой системы. Уровень реализации контрольной функции налоговой системы	Целостность бюджетно-налоговой системы раскрывают, по мнению авторов, следующие показатели: Уровень организации структуры налоговых органов. Соответствие уровня налогового потенциала уровню его реализации
· Количество уровней налоговой системы	· Характеристика качества связей между уровнями налоговой системы

При решении вопроса об уровне оптимальности налоговой системы необходимо учитывать, в первую очередь, то, что налоговая система призвана осуществлять следующие функции: фискальную, экономическую (являющуюся одновременно распределительной и регулирующей) и конт-

рольную. Полученная в результате реформ налоговая система должна оптимальным образом реализовывать каждую из своих функций, а критерии эффективности и их количественные измерители должны отражать уровень реализации каждой из них, что приводит к необходимому использованию математических методов [6, с. 47].

Далее необходимо разработать совокупность финансово-экономических показателей, характеризующих налоговую систему и раскрывающих каждую из ее функций, а затем для каждого из показателей определить систему его количественных характеристик. Совокупность показателей, характеризующих налоговую систему, должна удовлетворять следующим требованиям: достоверности и объективности отображения процессов, происходящих в налоговой системе; всесторонне характеризовать состояние налоговой системы [7, с. 38].

Литература: 1. Дернаберг Р. Л. Международное налогообложение / Р. Л. Дернаберг. – М. : ЮНИТИ ; Будапешт : COLPI, 1997. – 456 с. 2. Исследование теории налогообложения и тенденций ее развития / Т. Е. Гварлиани, Д. Готаидзе, С. Максимов и др. – Сочи : РИО СГУТиКД, 2009. – 198 с. 3. Налоги с населения и компаний в развитых странах / И. Б. Рис, Н. А. Попонова и др.). – М. : НИФИ, 1993. – 152 с. 4. Шлехт О. Благополучие для всей Европы на основе рыночного хозяйства / О. Шлехт. – М. : "Вла-Дар", 1996. – 96 с. 5. Великобритания. – М. : Международные отношения, 1990. – 160 с. 6. Коробов П. Н. Математическое программирование и моделирование экономических процессов / П. Н. Коробов. – СПб. : ООО "Издательство ДНК", 2006. – 375 с. 7. Малыгин В. И. Экономико-математическое моделирование налогообложения : учебн. пособ. / В. И. Малыгин. – М. : Высшая школа, 2006. – 103 с. 8. Булатов А. С. Экономика / А. С. Булатов. – М. : Юристъ, 2001. – 364 с. 9. Кравченко И. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономический аспект / И. Кравченко. – М. : НИФИ, 1989. – 284 с. 10. Мещерякова О. Налоговые системы развитых стран мира : справочник / О. Мещерякова. – М. : Фонд "Правовая культура", 1995. – 240 с. 11. Налоговые системы Японии, Германии и Китая // Информационный бюллетень "Экономика и управление в зарубежных странах". – М. : НИФИ, 1993. – 94 с. 12. Познер Я. А. Япония: экономика, общество и научно-технический прогресс / Я. А. Познер, В. Зайцева. – М. : Наука, 1998. – 148 с. 13. Теория и история налогообложения : учебное пособие / О. В. Улезько, И. С. Щедрин, М. В. Пыльцина и др. ; под ред. А. К. Камалаяна. – Воронеж : ФГОУ ВПО ВГАУ, 2007. – 364 с.

УДК 336.228

Маршалок М. Я.

РОЛЬ МАКРОЕКОНОМІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ПОДАТКОВОГО ВПЛИВУ НА ЕКОНОМІКУ

Анотація. Присвячено аналізу впливу ВВП, валової доданої вартості, податкових платежів та внесків до державних цільових фондів на формування показника податкового навантаження. Обґрунтовано використання показника податкомісткості при розрахунку впливу податків на економіку.

Аннотация. Посвящено анализу влияния ВВП, валовой добавленной стоимости, налоговых платежей и взносов в государственные целевые фонды на формирование показателя налоговой нагрузки. Обосновано использование показателя налоговой емкости при определении влияния налогов на экономику.

Annotation. The article is devoted to the analysis of GDP's, gross add value's, taxes' and contributions to the state destination funds' influence on generation the measure of tax burden. The application of tax measure related to determination the taxes' influence on economy is justified.

Ключові слова: ВВП, податкомісткість, додана вартість.

З розвитком та становленням досконалих економічних відносин виникає потреба оптимізації та структуризації макроекономічних показників, які є своєрідними індикаторами економічних процесів. Такі показники повинні відображати стан економіки, її зміни.

На сьогодні в економіці використовується ряд макроекономічних показників, які увійшли в теорію та практику економічної науки і посідають у ній важливе місце. Такими є валовий внутрішній продукт, валовий національний продукт, торгівельний баланс, валова додана вартість, рівень ін-



фляції та інші, за якими закріпилася роль індикаторів економічного, соціального та фінансового становища країни.

Найвагомішим показником, який використовується в економіці, є валовий внутрішній продукт (ВВП). Його застосовують при дослідженні стану багатьох макроекономічних процесів: монетарних, фінансових, та безпосередньо в оподаткуванні (розрахунку податкового коефіцієнта). Але нечітка структура ВВП не дозволяє ефективно розрахувати вплив податків на економіку, через що є потреба оптимізації та додаткового вивчення цих процесів.

У теорії та практиці використовують такі способи розрахунку валового внутрішнього продукту [1 – 3]:

- виробничий метод (метод доданої вартості);
- розподільчий метод (метод за доходами);
- витратний метод (метод кінцевого використання).

Що стосується розрахунку ВВП за виробничим методом, то дана методика передбачає сумування валової доданої вартості та непрямих чистих податків (T_{nc}).

Отже, за цим методом:

$$ВВП = \sum ДВ + T_{nc}, \quad (1)$$

де $\sum ДВ$ – сума доданих вартостей (VA);

T_{nc} – чисті непрямі податки.

Розраховуючи валовий внутрішній продукт за виробничим методом, отримуємо таку схему його формування (рисунок):

1			2			3
ВВП**			ВВП			ВВП*
Додана вартість	+	Податки за виключенням субсидій на споживання	+	Додана вартість	+	Податки за виключенням субсидій на споживання

Умовні позначення:

ВВП – валовий внутрішній продукт;

ВВП** – валовий внутрішній продукт, сформований за рахунок приросту доданої вартості;

ВВП* – валовий внутрішній продукт, сформований за рахунок приросту податків.

Рис. Схема формування ВВП в Україні

Показник ВВП може змінюватися за рахунок приросту чи утрату доданої вартості (зростання виробництва, видобуток корисних копалин, розширення сфери послуг та ін.), також через зростання чи зниження надходжень податкових платежів, які формують валовий внутрішній продукт. Тому приходимо до висновку про два можливих напрямки формування валового внутрішнього продукту: в результаті зростання доданої вартості – раціональний сценарій зростання ВВП (1 частина схеми), а також за рахунок зростання податкових платежів – нераціональний сценарій зростання ВВП (3 частина схеми).

Зазначимо, що через різні можливості формування ВВП розрахунок податкового коефіцієнта може бути неточним. Через це вважаємо за доцільне дослідити вплив ВВП, валової доданої вартості, податкових надходжень та внесків до державних цільових фондів на формування показника податкового навантаження (табл. 1 – 3).

Таблиця 1

Динаміка податкових надходжень та внесків до державних цільових фондів в Україні відносно валового внутрішнього продукту, %*

Показники	Роки						Середнє значення
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
Податкові надходження	20,3	18,3	22,2	23,1	22,4	23,9	21,7
Внески до державних цільових фондів	11,9	13,5	14,7	13,9	13,2	-	13,44
Разом	32,2	31,8	36,9	37,04	35,6	-	34,708

*розраховано на основі [4; 5].

Як засвідчують дані, наведені в табл. 1, показник податкового навантаження (податкові надходження та внески до державних цільових фондів відносно ВВП) у 2003 – 2008 роках не є однаковою та знаходиться в діапазоні від 31,8 % – 37,4 %. За аналізований період найвищий показник податкового навантаження становив 37,04 % у 2006 році, найнижчий – 31,8 % у 2004 році, середнє значення – 34,7 %.

Значну частку у сукупному податковому навантаженні становлять внески до державних цільових фондів, зокрема у 2005 році частка внесків у ВВП становила 14,7 %, найменшим показник був у 2003 р. – 11,9 %, середній – 13,44 %.

Відносно податкових платежів, частка останніх коливається від 18,3 % у 2004 до 23,9 % у 2008 р.

Важливо при дослідженні показника податкового навантаження розрахувати величину, яка відображає відношення валової доданої вартості до податкових платежів, а також внесків до державних цільових фондів, мобілізованих в Україні за певний період часу (табл. 2).

Таблиця 2

Динаміка податкових надходжень та внесків до державних цільових фондів в Україні відносно валової доданої вартості, %*

Показники	Роки						Середнє значення
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
Податкові надходження	22,6	20,2	25,2	26,5	25,4	27,5	24,5
Внески до державних цільових фондів	13,2	14,9	16,7	15,99	15,04	—	15,1
Разом	35,87	35,1	41,9	42,5	40,4	—	39,16

*розраховано на основі [4; 5].

Аналізуючи подані в табл. 2 дані, відмітимо про значну розбалансованість показників. Найвище значення зафіксовано у 2008 році на рівні 27,5 %, найменше у 2004 р. – 20,2 %. Середнє значення в межах аналізованого періоду становило 24,5 %. Значним є показник, який вказує на частку внесків до фондів соціального страхування. У 2005 році значення було максимальним і становило 16,7 %, найменшим – 13,2 % у 2004 році, середнє – 15,1 %. Найвищим є відношення податкових платежів та внесків у фонди соціального страхування до валової доданої вартості. Цей показник коливається в діапазоні від 41,9 % у 2005 р. до 35,1 % у 2004 році. Середнє значення за визначений період становило 39,16 %. Аналізуючи динаміку, відмітимо про її нерівномірність, яка спостерігається за весь аналізований період (див. табл. 2).

Відношення податкових платежів та внесків у цільові державні фонди до податків, які є частиною валового внутрішнього продукту, виступають важливою складовою дослідження. За аналізований період таке співвідношення не було однорідним і часто змінювалося (табл. 3).

Таблиця 3

Динаміка податків за виключенням субсидій на споживання в Україні відносно податкових надходжень та внесків до державних цільових фондів, %*

Показники	Роки						Середнє значення
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
Податкові надходження	49,9	55,7	57,18	58,4	54,5	52,1	54,6
Внески до державних цільових фондів	85,18	75,5	86,5	96,9	92,0	-	87,2
Разом	31,48	32,0	34,4	36,4	34,2	-	33,7

*розраховано на основі [4; 5].

Характеризуючи показники, наведені в табл. 3, відмітимо значну частку податків, які включені у ВВП відносно податкових платежів та внесків у державні цільові фонди, така величина коливається від 36,4 % у 2006 р. до 31,48 % у 2003 р. Деяко іншими є дані, що характеризують відношення податків у структурі ВВП та податків мобілізованих до зведеного бюджету України, найвищий показник зафіксовано у 2006 р. – 58,4 %, найменший у 2003 р. – 49,9 %, частка податків за мінусом субсидій на споживання та внесків до державних цільових фондів коливалася від 96,9 % у 2006 р. до 75,5 % у 2004 р., середні значення – 54,6 %, 87,2 % та 33,7 % відповідно.

Аналізуючи проведені розрахунки, спробуємо обґрунтувати доцільність використання валового внутрішнього продукту та валової доданої вартості при дослідженні показника податкового навантаження.

Найбільша різниця між податкомісткістю (частки податків у валовій доданій вартості) та показником податкового навантаження була у 2006 р. і становила 5,46 %, у цьому ж році податки за мінусом субсидій на споживання мали своє максимальне значення як частка у платежах, мобілізованих державою – 36,4 %, саме вони мали найбільший вплив на показник податкового навантаження. Варто відмітити значне податкове навантаження у 2006 році – 37,04 %, показник податкомісткості становив 42,5 %, що вказує на високий рівень перерозподілу податкових платежів через додану вартість, вироблену в Україні, а саме 42,5 % доданої вартості в результаті перерозподілу надійшли до бюджетів та державних цільових фондів. Найбільшою мірою на показник податкомісткості впли-



нули податки мобілізовані – 26,5 %, а також немалу частку в сукупному показнику займають внески до цільових фондів країни – 15,99 %. Деяко іншими є показники 2005 р., зокрема різниця податкового навантаження та частки обов'язкових платежів у доданій вартості країни становила 5 %, хоча податкове навантаження склало 36,9 %, рівень податкомісткості – 41,9 %, найбільшою мірою на показник впливали податкові платежі – 25,2 %, внески до фондів державного страхування – 16,7 % доданої вартості, що є найвищим показником зі всіх аналізованих періодів. Це свідчить про значне підвищення навантаження соціальними платежами порівняно з іншими роками. Найменша різниця між податкомісткістю та податковим навантаженням була у 2004 р. – 3,3 %, відношення податків, включених у ВВП та мобілізованих державою, становило 31,8 %. Відмітимо незначну різницю між податковим навантаженням та податкомісткістю, причиною якої є незначна, порівняно із попередніми роками, частка податкових платежів у структурі доданої вартості – 35,1 % при середньому показнику 39,16 %. Також низький рівень перерозподілу податкових платежів через валовий внутрішній продукт зафіксовано у 2004 р. порівняно з іншими роками – 31,8 %.

Провівши дослідження, можна зробити висновок, що при розрахунку впливу податків та податкових платежів на економіку раціональніше використовувати показник податкомісткості (частка податкових платежів, мобілізованих у державні цільові фонди та бюджети, відносно валової доданої вартості, створеної у країні), адже додана вартість є джерелом сплати всіх податків. Використання доданої вартості є більш об'єктивним, аніж використання валового внутрішнього продукту. Структура ВВП включає додану вартість та податки за мінусом субсидій на споживання, а автором зазначалося, що податки, включені у валовий внутрішній продукт, деформують реальний показник податкового навантаження, що було доведено реальними розрахунками. Також додана вартість, будучи джерелом сплати податків, більшою мірою відповідає ролі індикатора впливу податків на суспільно-економічні процеси країни.

Наук. керівн. Крисоватий А. І.

Література: 1. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник / відп. ред. Г. Н. Климо. – 4-те вид., перероб. і доп. – К. : Знання-Прес, 2002. – 615 с. 2. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В. Д. Базилевича. – 7-ме вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2008. – 719 с. 3. Курс экономической теории. Общие основы экономической теории, микроэкономика, макроэкономика, переходная экономика : учебное пособие / рук. авт. колл. и научн. ред. проф. А. В. Сидорович. – М. : МГУ им. М. В. Ломоносова, Изд. "ДИС", 1997. – 736 с. 4. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 5. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

Пономарьова І. В.

УДК 336.221.4(477)

РОЗГЛЯД ОКРЕМИХ ПРОБЛЕМ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Анотація. Розглянуто три проблеми розвитку податкової системи України: питання пільг, преференцій та інших стимулів щодо оподаткування; відміна ПДВ або заміна його на податок з обороту; забезпечення автономії податкових надходжень до місцевих бюджетів.

Анотация. Рассмотрены три проблемы развития налоговой системы Украины: вопросы льгот, преференций и других стимулов по налогообложению; отмена НДС или замена его на налог с оборота; обеспечение автономии налоговых поступлений в местные бюджеты.

Annotation. Among the problems of development of the tax system of Ukraine three are considered: a question of privileges, preferences and other stimulus in taxation; abolition of VAT or its replacement by a tax on turn; the providing of autonomy of entering of taxes to the local budgets.

Ключові слова: реформа податкової системи, пільги, преференції, непрямі податки, місцеві бюджети, джерела доходів.

В умовах глобалізації й розвитку євроінтеграційних процесів об'єктивною потребою є вдосконалення податкової системи з метою підвищення якості життя населення, вирішення проблем виживання найбільш нужденних груп населення, боротьби з бідністю в цілому.

© Пономарьова І. В., 2010

Реформуванню соціальних відносин як вирішальному фактору розвитку суспільства приділяється багато уваги в наукових роботах Т. В. Кошука, А. І. Крисоватого, В. В. Лашак, В. Б. Тропіної [1 – 3] та ін. Ці автори зробили вагомий внесок у формування теоретико-методологічного підґрунтя побудови соціальної держави в Україні.

Разом з тим, питанням дослідження проблем розвитку податкової системи як певного важеля розвитку соціальних процесів, а тем паче пошуку їх вирішення все ще не приділяється належної уваги.

Аналіз чинної нормативно-правової бази України, а також дослідження економічної та соціальної ситуації в державі на основі основних макроекономічних показників і рівня життя населення дозволяють зробити висновок про наявність певних проблем і, в першу чергу, у податковій сфері.

Необхідно зазначити, що реформування будь-якої галузі економіки, у тому числі й податкової системи, потребує наукового обґрунтування з використанням встановлених методик, розрахунку "песимістичного" й "оптимістичного" сценаріїв розвитку подій за умови прийняття тих чи інших нормативно-правових документів.

Однією з проблем, що вимагає вирішення, була і залишається проблема дієвості системи оподаткування через надання стимулів (пільг, преференцій тощо) окремим суб'єктам підприємницької діяльності, галузям чи регіонам. Така ситуація через перетікання капіталу і робочої сили може призвести до деформації соціально-економічного стану тих регіонів, які досягли позитивних економічних результатів не через систему отримання пільг і преференцій, а внаслідок вираженої соціально-економічної політики місцевих органів влади.

На думку автора, при здійсненні реформи податкової системи потрібно створити нормальні умови для функціонування бізнесу. Суб'єкти господарювання потребують не додаткових пільг і стимулів, а стабільного та прогнозованого економічного середовища. Якщо влада не буде втручатися в їхню фінансово-господарську діяльність понад встановлені законодавством норми, він буде розвиватися та розміщуватися в тих регіонах, де ці умови забезпечуються у повному обсязі.

Другою, не менш важливою, проблемою є дискусія щодо відміни одного із непрямих податків – ПДВ – або заміни його на податок з обороту. Автори таких пропозицій не враховують, що саме непрямі податки є автоматичними стабілізаторами економіки.

Як переконує досвід реформ систем оподаткування в країнах Вишеградської групи (Польща, Словаччина, Угорщина, Чехія), найбільш ефективним є переміщення основної частини бюджетних надходжень з прямих податків, в основному податку на прибуток, до непрямих – ПДВ та акцизів. Це пояснюється як зменшенням ризику різких коливань бюджетних доходів протягом економічного циклу, так і забезпеченням більшої економічної ефективності системи оподаткування. Одночасно це виступило в ролі додаткового стимулу для припливу іноземних інвестицій.

Але варто зробити застереження: за сучасних умов недопустимим є введення диференціації ставок податків, оскільки це може призвести до зростання витрат на їх адміністрування та може зумовити здійснення псевдооперацій з метою ухилення від сплати більш високих податків.

Третьою проблемою, на якій слід зосередити увагу у процесі здійснення реформи податкової системи, є забезпечення автономії місцевих бюджетів, для чого, перш за все, необхідно закріпити за місцевими бюджетами постійні джерела доходів. Реалізація цього положення вимагає визначення розміру гарантованого рівня витрат на соціально-економічний розвиток адміністративно-територіальних одиниць. Забезпечення такого рівня повинно здійснюватись з урахуванням сукупності відносин з розподілу і використання фінансових ресурсів, створюваних на відповідній території, та перерозподільчих регіональних процесів.

Звернення до світового досвіду свідчить, що, наприклад, в Данії за місцевими бюджетами закріплено прибутковий податок, надходження від якого складають 2/3, а у Норвегії – 93 % усіх місцевих податкових надходжень. У Канаді основні доходи бюджетів провінцій і територій забезпечуються за рахунок надходжень від прибуткового податку з фізичних осіб (30 %) та податку на нерухомість [4]. Це ще раз переконує в необхідності не лише запровадження в Україні податку на нерухомість, але й у необхідності віднесення податку з доходів фізичних осіб до категорії місцевих податків.

Таким чином, звичайно, проблеми розвитку податкової системи України не вичерпуються лише цими трьома окресленими аспектами, але у процесі здійснення податкової реформи необхідно врахувати, яким чином будуть вирішені фіскальні проблеми країни на початковому етапі впровадження реформ, адже відомо, що за умов зміни ставок податків бюджет зазнає значних втрат, а розширення податкової бази та зростання податкоспроможності платників відбувається лише з певним часовим лагом. Це зумовлює потребу пошуку та залучення альтернативних, додаткових джерел доходів бюджету, які потребують окремого наукового дослідження.

Наук. керівн. Калінеску М. В.

Література: 1. Тропіна В. Б. Податки в реалізації соціальної стратегії України / В. Б. Тропіна // Соціально-економічні аспекти промислової політики. Управление человеческими ресурсами: государство, регион, предприятие : сб. науч. тр. : в 3-х т. Т. 1. – К. : НАН Украины, Ин-т экономики промышленности, 2006. – С. 197–205. 2. Лашак В. В. Удосконалення системи прямого оподаткування в Україні / В. В. Лашак // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С. 26–32. 3. Крисоватий А. І. Гармонізація оподаткування у парадигмі загальнодержавних інтересів / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2004. – № 2. – С. 23–25. 4. Fiscal Federalism: Quantitative Studies / ed. by H. Rosen. – Chicago : The University of Chicago Press, 2008. – Рр. 133–134.

ТЕНДЕНЦИИ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В ГОСУДАРСТВЕ

Аннотация. Рассмотрены базовые положения налоговых теорий, предложена новая концептуальная трактовка понятия "налог" и подход к трактовке понятия "налоговые отношения", а также исследованы особенности развития налоговых отношений в современных условиях.

Анотація. Розглянуто базові положення податкових теорій, запропоновано нове концептуальне трактування поняття "податок" і підхід до трактування поняття "податкові відносини", а також досліджені особливості розвитку податкових відносин у сучасних умовах.

Annotation. Base positions of tax theories are considered, new conceptual interpretation of concept "tax" and going near interpretation of concept "tax relations" are offered, and also the features of development of tax relations are investigated in modern terms.

Ключевые слова: налог, налоговые отношения, частные налоговые теории, общие налоговые теории.

Современное состояние экономики России предполагает создание институциональных условий, способствующих выходу из кризиса. В первую очередь, существенно возрастает роль государства в области преобразования традиционных институтов и выработки принципиально новых.

Исследование категории "налог" можно проводить как в рамках частных, так и общих налоговых теорий.

Частные налоговые теории являлись теоретическим обоснованием установления налогового режима в отношении отдельных налогов или соотношении различных видов налогов, количестве налогов, их качественном составе, ставке налога. Общие налоговые теории – это теоретические обоснования необходимости и предназначения налога, исследования об особенностях отношений, складывающихся между экономическими агентами и государством в процессе формирования, распределения и перераспределения общественных благ.

Идея о налоге как цене за услуги государства легла в основу всех направлений и течений классической политической экономии, даже тех, которые оппозиционны друг другу. Методологические основы классической политэкономии базировались на концепции "естественных прав" и "общественного договора", которая была абстракцией, идеальным образом рыночного хозяйства, где все люди – простые товаропроизводители, действующие в условиях совершенной конкуренции. Публичная власть возникает только в результате соглашения индивидов, и только индивиды могут определить разумные и справедливые границы этой власти. Равенство понимается как создание равных возможностей (а не как равенство результатов); при этом акцентируется внимание на равной защите прав, установленных конституцией. Суд должен осуществлять защиту прав в соответствии с конституцией и наказывать тех, кто нарушает права других. Свобода – ключевая категория либеральной доктрины – трактуется как отсутствие принуждения, как синоним автономности и независимости.

Несмотря на то, что представители неоклассической теории провели глубокие исследования социально-экономической природы налогов, принципов налогообложения, их оппозиционеры – сторонники институциональной экономики – считают ограниченным понимание ими рациональности.

Сравнение методологий неоклассики и кейнсианства с методологией институциональной экономики показало преимущества последней, поскольку она позволяет учитывать различия между научной абстракцией и реальностью, в центре внимания оказываются значение системы ценностей, проблемы отчуждения, традиции и культуры.

На основе осмысления теоретических взглядов известных отечественных и зарубежных ученых можно предложить новую концептуальную трактовку, актуализирующую содержание понятия "налог". Ее идейная основа сформирована на представлении о том, что налог как институциональная категория выражает законодательно регламентированные отношения, возникающие между государством и экономическими агентами в процессе создания общественных благ, основанные на принципах обязательности и индивидуальной безвозмездности.

Исходя из этого, налоговые отношения представляют собой организованную на определенных принципах систему общественных отношений по поводу перераспределения созданных обществом ресурсов (валового национального продукта и национального дохода) при помощи налогов с целью создания общественных благ (public goods). Эти ресурсы концентрируются в централизованных фондах и используются государством для выполнения им своих функций.

Ни одно общество не придумало никакой более достойной альтернативы налоговым отношениям между государством и его экономическими субъектами, объективный характер налогов ни

в какой теории не подвергается сомнениям. В дальнейших исследованиях во главу угла было поставлено исследование справедливости (рациональности) налогообложения, и основные теоретические дискуссии велись вокруг следующих вопросов: может ли государство для достижения общественных целей использовать силу и каким образом? Каково влияние государственного вмешательства в экономику? Как достичь справедливого распределения общественных благ? Какова должна быть плата за услуги, предоставляемые государством своим гражданам?

Применение методологии институциональной экономики, как наиболее перспективной и объективной при оценке экономической реальности с учетом фактора неопределенности и непредсказуемости в поведении государства и экономических агентов, позволило выдвинуть и обосновать гипотезу о том, что в условиях сокращения общественных финансовых ресурсов побудительным мотивом государства при реализации своих властных полномочий должно стать достижение справедливости (рациональности) при перераспределении финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ (public goods). Соблюдение налоговой справедливости при перераспределении финансовых ресурсов означает, что государство должно нести ответственность перед налогоплательщиками за результаты своей социально-экономической деятельности.

В зависимости от формы государственного устройства выстраиваются разные сценарии перераспределения финансовых ресурсов между уровнями власти. Налоговые интересы различных иерархических уровней в процессе перераспределения финансовых ресурсов могут не совпадать. Соответствующая управленческая структура должна иметь возможность воздействовать на величину источников финансовых ресурсов, необходимых ей для выполнения своих функций. Поэтому необходимо установление таких "правил игры", которые позволяли бы создавать условия для согласования интересов налогоплательщиков и возможностей представителей власти предоставлять общественные блага в обмен на уплату налогов, для сокращения транзакционных издержек и максимальной отдачи от находящихся в их распоряжении ресурсов.

В российских условиях в качестве методологической базы исследования целесообразно принять утилитарный подход и отождествлять справедливость с рациональностью. То, что рационально для отдельных групп (как правило, сюда входят только те, кто допущен к перераспределению ресурсов), можно охарактеризовать как "групповая справедливость". То, что рационально для всех пользователей общественных благ: и тех, кто их производит, и тех, кто их распределяет и перераспределяет, можно охарактеризовать категорией "универсальная справедливость". Справедливым считается такое перераспределение финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ, которое зафиксировано в законодательстве и достигается благодаря правильно функционирующему механизму реализации законов. Если же данный механизм не совершенен, то налоговая справедливость достигается за счет предоставления вышестоящим исполнительным органам права на изменение закона о бюджете государства, руководствуясь не только экономическими, но и моральными критериями.

Для нахождения компромисса между экономическими и этическими мотивами необходимо соблюдать оптимум Парето. Экономическая эффективность достигается тогда, когда ресурсы достаются тем, кто может их наилучшим образом использовать (уплатив, соответственно, наибольшую плату). Результатом является Парето-эффективность (по имени итальянского экономиста и социолога Вильфредо Парето (1848 – 1923)) – ситуация, в которой ни один человек не может улучшить свое благосостояние, не ухудшая тем самым положение других людей. Николас Калдор (1908 – 1986) и лауреат Нобелевской премии 1972 г. по экономике Джон Ричард Хикс (1904 – 1989) проделали модификацию принципа оптимальности по Парето и выработали критерий Калдора – Хикса, согласно которому переход от одного состояния экономической системы к другому повышает общее благосостояние, если те члены общества, которые выигрывают при этом переходе, потенциально способны компенсировать проигрыш тем, чье положение ухудшается.

Рассмотрим теперь причины и мотивы, влияющие на поведение управленцев в процессе перераспределения финансовых ресурсов для создания общественных благ. Будем исходить из того, что в реальных условиях поведение группы людей, находящихся в данный момент у власти и определяющих политику в области налогообложения, зависит от располагаемого ими потенциала насилия. Группа, контролирующая государство, использует принуждение как условие согласия налогоплательщиков с действующей системой перераспределения ресурсов и выполнения ими законов. Законы превращаются не более чем в инструмент для достижения узкогрупповых целей [1]. Иными словами, насаждение или воспитание уважения к закону не являются сами по себе гарантиями установления правового государства, в котором все граждане, в том числе и представители государства, подчиняются одним и тем же универсальным законам [2]. Ассоциации, которые возникают у российских предпринимателей со словом "закон", убеждают, что многие его по-прежнему воспринимают как инструмент для достижения групповых целей [3].

Примечательно, что в поиске компромисса между различными подходами к пониманию справедливости определенную роль играет значимость принуждения. В период финансовых кризисов складываются наиболее благоприятные условия для пересмотра баланса государственных и личных интересов. Как отмечает А. Олейник, "стимулы к достижению идеала справедливого государства в кризисные периоды сильнее, чем обычно. С этим тезисом согласились бы и Карл Маркс, утверждавший, что снижение ставки процента стимулирует рост социального творчества, и последователи Йозефа Шумпетера" [3].

В связи с этим можно предположить, что в условиях современного финансового кризиса, когда многие государства испытывают дефицит бюджета, следует ожидать пересмотра налоговых



отношений в сторону их либерализации, причем не только между государством и отдельными хозяйствующими субъектами (например, субъектами малого и среднего предпринимательства) по поводу величины налоговой нагрузки, но и между центром и отдельными территориями по поводу разграничения их налоговых полномочий.

Литература: 1. Turk Austin T. Law as Weapon in Social Conflict / Turk Austin T. // Social Problems. – 1976. – Vol. 23 ; n. 3. – Pp. 276–291. 2. Solomon Peter H. Jr. Soviet Criminal Justice under Stalin / Solomon Peter H. Jr. – Cambridge : Cambridge University Press, 1996. – P. 154; 173. 3. Институциональная экономика : учебник / под общ. ред. А. Олейника. – М. : ИНФРА-М, 2009. – С. 568; 587–588.

Мельникова Н. П.

УДК 336.221.4(470+571)

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РФ В ПОСТКРИЗИСНЫЙ ПЕРИОД РАЗВИТИЯ

Аннотация. Анализируются возможные концептуальные подходы к построению налоговой политики государства в посткризисный период. Дается оценка целесообразности применения дискреционной налоговой политики в посткризисный период.

Анотація. Аналізуються можливі концептуальні підходи до побудови податкової політики держави в посткризовий період. Дається оцінка доцільності застосування дискреційної податкової політики в посткризовий період.

Annotation. The possible conceptual approaches to the construction of the tax policy of the state in post-crisis period are analyzed. An assessment to the appropriateness of discretionary fiscal policy in the post-crisis period is given.

Ключевые слова: налоговая политика, дискреционная налоговая политика, автоматическая налоговая политика, фискальная функция налогов, регулирующая функция налогов.

Налоговая политика является составной частью как фискальной, так и общей экономической политики государства. Вместе с тем, налоговая политика характеризуется определенной самостоятельностью, что проявляется в выборе конкретных целей для каждого этапа экономического развития общества. Совокупность целей и задач, решаемых посредством налоговой политики, в настоящее время фиксируется в документе "Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов" [1].

Развернувшийся осенью 2008 г. глобальный экономический кризис доказал необходимость и важность активного воздействия государства на экономические процессы. Проблема, на взгляд автора, заключается в разработке и обеспечении качественного государственного мониторинга состояния ключевых сегментов современного рынка, своевременной идентификации назревающих диспропорций и негативных явлений и разработке на этой основе необходимых эффективных мер государственного регулирования. Другая не менее важная проблема состоит в необходимости разграничения государством национальных интересов и интересов крупнейшего бизнеса. В условиях активно развивающейся в последнее десятилетие системы партнерства государства и крупного бизнеса встает со всей остротой проблема обеспечения государством защиты национальных интересов, интересов мелкого и среднего бизнеса, интересов граждан в новых условиях глобализации экономики и сложившегося отрыва финансовых потоков от реального сектора экономики.

Экономические процессы, развернувшиеся в начале нынешнего столетия, продемонстрировали объективную необходимость активного присутствия государства на рынке. Данной объективной реалии в большей мере соответствует дискреционный тип налоговой политики в противовес автоматической налоговой политики. Налоги, представляя изъятие части дохода хозяйствующего субъекта, могут рассматриваться как один из встроенных экономических стабилизаторов. Следуя формальной экономической логике, сам факт существования налогов безотносительно их величины и механизма изъятия приводит к сокращению собственных финансовых ресурсов частного хозяйства, что сказывается на объемах личного и производительного потребления, объемах сбережений и инвестиций. Однако отсутствует прямая линейная зависимость между объемами налоговых поступлений в бюджетную систему и эффектом увеличения темпов экономичес-

© Мельникова Н. П., 2010

кого роста, опосредованного осуществлением государственных расходов на экономическое развитие национальной экономики. Позитивное воздействие налогов на социально-экономические процессы в развитии современного общества возможно лишь при проведении государством активной, то есть дискреционной налоговой политики.

Эффективность дискреционной налоговой политики зависит от ряда факторов: 1) выбор концептуального подхода к проведению налоговой политики; 2) определение системы целей для каждого конкретного этапа развития национальной экономики; 3) разработка комплекса задач по достижению каждой из поставленных целей; 4) разработка комплекса инструментов (налогового механизма) реализации поставленных задач.

Со второй половины 20-го века промышленно развитые страны проводят дискреционный тип налоговой политики. Посредством активной налоговой политики государство стремится создать стимулы к предпринимательской активности бизнеса и населения, росту сбережений населения, что должно привести к увеличению объемов инвестиций и обеспечить стабильность экономического роста. По формальной экономической логике такие шаги должны привести с учетом некоторого временного лага к расширению налоговой базы и увеличению налоговых поступлений в бюджет. Достижению подобных целей способствует радикальное снижение ставок налогов. Низкие налоговые ставки, преобладание регулирующей роли налогов должны положительно отразиться на стимулах к труду и предпринимательской активности, что, в свою очередь, приведет к росту производства, увеличению потребительского спроса. Данный концептуальный подход был положен и в основу налоговой политики Российской Федерации, проводимой с 1998 года, пришедшей на смену политике максимальных налогов (период 1992 – 1998 гг.).

Стремительное начало финансового кризиса и развитие глобального экономического кризиса потребовало от государства быстрого реагирования. Важное место в государственных антикризисных программах заняли налоговые меры. Анализ принятых различными странами антикризисных мер показал следующее:

современное государство оказалось неготовым к противодействию кризису качественно нового типа. Учеными и политиками признан системный характер кризиса, который развернулся в условиях глобализации экономики и значительного отрыва финансовых потоков от объемов реального производства;

в условиях системного кризиса все страны принимали разрозненные меры по выходу из кризиса. Разрозненные меры были характерны практически для всех направлений противодействия кризису. С системным кризисом пытались бороться несистемными мерами;

принятые государством меры в основном носили "пожарный" характер. Меры стратегического характера представляли собой лишь ускоренную реализацию ранее разработанных программ. Экономическая мысль оказалась не готова предложить качественно новые подходы по выходу из кризиса нового качества. В экономической теории не появилось нового Кейнса.

Обобщая опыт принятых антикризисных мер в области налоговой политики, можно сделать вывод о том, что в их основе лежат постулаты теории экономики предложения [2]. Правительства различных стран пошли по пути снижения номинального налогового бремени с целью стимулирования активности бизнеса и увеличения внутреннего спроса [3]. При этом формальная экономическая логика о прямой линейной зависимости понижения налогового бремени и экономического роста не учитывала ряд специфических особенностей, в том числе особенностей кризисного периода. Так, например, снижение номинальной ставки налога на прибыль организаций в условиях глубокого кризиса вряд ли является действенным стимулом к росту предпринимательской активности. В условиях отсутствия прибыли или ее незначительных объемов размер налоговой ставки перестает играть существенную роль. Повышение порогового значения необлагаемого минимума в подоходном налогообложении граждан, снижение ставок подоходного налога либо увеличение размеров различного рода налоговых вычетов с позиций формальной экономической логики должны способствовать росту потребительского спроса. Однако стимулирующий потенциал данного фактора значительно уменьшается в условиях массовой безработицы и сопровождающего ее усиления фактора негативного ожидания.

При разработке концептуальных основ новой архитектуры налоговой политики в посткризисный период и, прежде всего, выработки цели налоговой политики с особой остротой встает вопрос выбора приоритета в реализации двух основополагающих функций налогов: фискальной и регулирующей.

Данная проблема выходит на первое место в связи с тем, что в кризисных условиях происходит существенное сокращение доходной части бюджета за счет резкого снижения налоговых поступлений. В то же время активная государственная политика по выводу экономики из кризиса и восстановлению макроэкономических показателей развития национальной экономики в посткризисный период требует увеличения объемов государственных расходов. Существует три направления решения данной проблемы:

обеспечение необходимых объемов государственных расходов без увеличения налогового бремени за счет увеличения объема бюджетного дефицита. В этом случае встает вопрос о допустимых границах бюджетного дефицита в условиях современного кризиса применительно к отдельной национальной экономике;

разработка специальных мер по увеличению доходов бюджета, в том числе налоговых доходов в условиях кризиса. Данное направление помогает минимизировать остроту проблемы бюджетного дефицита. Однако данное направление трудно реализуемо в сложившихся масштабах падения объемов производства и спроса. Рост доли неналоговых доходов бюджета в условиях кризиса проблематичен. Увеличение доходов бюджета за счет налоговых поступлений является



крайне непопулярним в соціальному плані, що не може не учитувати держава. Непопулярність політики збільшення податкових надходжень в посткризовий період обумовлено крім звичайних причин і тим, що сучасний глобальний економічний кризис був спровокований, в тому числі нестерпимим прагненням представників вищих ешелонів управління фінансовими ринками до непомерного збагачення. В цих умовах перекидання тягару виходу з кризи і заходів по відновленню макроекономічних показників в посткризовий період з винуватців кризи на плечі населення призведе до масового соціального невдоволення, а в умовах Росії – до потенційної можливості масових хвилювань населення (соціальному вибуху); оптимальне поєднання пошуку резервів збільшення податкових надходжень в бюджет і визначення розумного обсягу державних витрат по забезпеченню посткризового розвитку економіки і вирішення соціальних проблем, що виникають на даному етапі розвитку національної економіки.

Представляється, що в умовах посткризового розвитку Росії цілеспрямованим є третій підхід до вирішення проблеми. Основною родовою функцією податків є фінансова функція. Її роль і значення з особливою силою зростають в період посткризового розвитку. Задача полягає в тому, щоб знайти нові, можливо нетрадиційні підходи до повної реалізації даної функції в умовах посткризового періоду розвитку економіки. Регулююча функція податків є похідною від фінансової функції. Правильно організований підхід до розробки механізму реалізації фінансової функції податків є гарантією успішної реалізації регулюючої функції. Посткризовий період розвитку з особливою силою висвітлює дану проблему і посилює значимість розробки дійсно інноваційних підходів не стільки до побудови податкової політики в цілому, скільки до розробки нового податкового механізму вирішення соціально-економічних проблем.

Література: 1. Основні напрями податкової політики на 2009 рік і на плановий період 2010 і 2011 років [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uba.ru/legislation/?pk=3838>. 2. Фінансовий кризис в Росії і світі / під ред. Е. І. Гайдара. – М. : Проспект, 2009. – 256 с. 3. Податкова політика і шляхи виходу з кризи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tppchr.ru/inolex.php?mode=New&s=46&Y=2009&M=12&ID=5240>.

Ревуцька Л. В.

УДК 336.225

НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ПОДАТКОВИХ СТИМУЛІВ В УКРАЇНІ

Анотація. Розглянуто ймовірність позитивних результатів щодо зменшення шкоди від недосконалої розробки і впровадження податкових стимулів. Запропоновано процедури запровадження податкових стимулів.

Анотация. Рассмотрена вероятность положительных результатов относительно уменьшения вреда от несовершенной разработки и внедрения налоговых стимулов. Предложены процедуры внедрения налоговых стимулов.

Annotation. The probability of positive results relative to harm's reduction because of the defective implementation and deployment of the tax incentives are considered. The procedures of the deployment of the tax incentives are requested.

Ключові слова: податкові стимули, податковий пільги, податкова звітність.

Науковці в галузі оподаткування, як правило, негативно ставляться до податкових стимулів, і мають для цього достатньо підстав. Податкові стимули, зазвичай, є або непотрібними і неефективними та призводять до податкових витрат бюджету та ускладнення системи оподаткування, не сприяючи накопиченню капіталу, або ж вони є деформуючими та неефективними і спрямовують інвестиції каналами, які не належать до оптимальних. З огляду на складність оцінки ефективності податкових пільг і легкість, з якою вони можуть використовуватись в інтересах окремих груп, як правило, навіть найкращим чином задумані податкові стимули стають корисним інструментом державної політики лише в тому випадку, коли країна має не лише стабільне макроекономічне середовище, а й стабільну політичну та адміністративну систему. Проте чимало таких країн, як Україна,

© Ревуцька Л. В., 2010

які, з усією очевидністю, не задовольняють зазначених умов, продовжують звертатися до податкових стимулів для заохочення інвестицій. Щоб максимізувати ймовірність позитивних результатів і зменшити шкоду, якої можуть завдати за наявних умов погано розроблені та впроваджені податкові стимули, на думку автора, дуже важливо виконувати такі три прості правила:

1. Забезпечити простоту податкових стимулів. Складні фіскальні стимули навряд чи дадуть бажані результати, оскільки вони сприяють ухиленню від сплати податків та корупції. Тому податкові стимули повинні бути нечисленними та простими за своєю структурою. Зокрема, на переконання автора, дуже важливо, щоб податкові стимули не використовувались при визначенні податкових баз, оскільки більш оптимально надавати їх у формі податкових кредитів, які при потребі можна було б сплатити.

2. Вести облік. Незалежно від того, які стимули створено, необхідно вести чіткий облік того, кому вони надаються, на який термін, за рахунок якого зменшення передбачуваних податкових надходжень, як вони впливають на інвестиції, зайнятість тощо. Необхідно встановити чіткі процедури для відстеження наслідків будь-яких податкових стимулів.

3. Оцінювати результати. Через встановлені проміжки часу – скажімо, щороку або у крайньому разі, що три чи п'ять років – аналізувати дані, щоб визначити, чи впроваджені податкові стимули виправдовує себе, і якщо ні, то скасувати його. У результаті проведеного оцінювання від стимулів, що вочевидь не забезпечують ефективного та дієвого досягнення бажаних цілей, потрібно відмовитись.

Схоже, що нині багато хто в Україні розглядає функціонування податкових стимулів, як безкоштовне. Справді, вони щедро законодавчо впроваджувались майже випадковим чином, без подальшої обов'язкової оцінки. Дуже важливим завданням є встановлення на законодавчому рівні окремої фіскальної оцінки втрат за наслідками впровадження кожного з видів податкових стимулів і оформлення усіх цих втрат як складової частини рішення про розподіл коштів річного бюджету. Таку оцінку можна зробити на підставі зменшення очікуваних податкових надходжень до бюджету. В ідеальному випадку, кошти, які не надійшли до бюджету через впроваджені податкові стимули, повинні розподілятися таким самим чином, як і прями втрати, а саме, призначатись на певну статтю бюджетних витрат і реєструватись та розглядатись так само, які будь-які інші витрати. Результатом, безперечно, буде зменшення кількості наданих податкових стимулів.

Крім того, уряд має визначити пріоритети та виділити кошти, як і необхідні для впровадження заходів, спрямованих на підтримку цих пріоритетів. Виходячи із визначених пріоритетів, уряд повинен розробити бюджет втрат від введення податкових стимулів, який потрібно розглядати у процесі затвердження державного бюджету. Обговорення бюджету втрат від введення податкових стимулів слід проводити у рамках бюджетного процесу до затвердження сукупних надходжень та сукупних витрат. Під час такого обговорення уряд повинен чітко роз'яснити депутатам Верховної Ради, з якою метою запроваджується кожний податковий стимул, та які перспективи його запровадження на майбутнє. Усі повинні розуміти, що податковий стимул запроваджується лише на обмежений проміжок часу.

Після того як бюджет втрат від введення податкових стимулів узгоджено, він має стати складовою Закону України про Державний бюджет і будь-які нові податкові стимули мають запроваджуватись лише шляхом внесення змін до Закону України про Державний бюджет.

Іншим способом встановлення обмежень може бути встановлення граничного значення для запровадження податкових стимулів. Наприклад, усі податкові стимули не можуть зменшити податкові надходження більш ніж на x %. Такий підхід – фактично встановлення мінімальної суми податку – є досить поширеним у розвинутих країнах. В Україні потрібно буде вдосконалити систему обліку податкових пільг і зазначити граничні значення у бланках податкової декларації.

Усі особи, що мають пільги в оподаткуванні, на думку автора, повинні подавати звичайні податкові декларації. Усі податкові пільги повинні явно вклучатись як складова частина податкової звітності, навіть якщо вони призводять до її ускладнення. Не має сенсу приховувати справжню складність, явно не враховуючи цих пільг у розрахунках, наведених у податкових деклараціях. На додаток до форм, у яких декларується податкове зобов'язання, повинні бути обов'язковими форми, у яких ідентифікуватимуться наслідки податкових пільг на рівні платника податків.

Ці форми можна буде використати для полегшення електронного визначення перевірок бенефіціарів, які повідомлятимуть про податкові пільги, на відмінну від більш звичайного адміністративного підходу, який ігнорує платників податків із значними податковими пільгами, внаслідок хибної думки, що від таких платників податків не можна отримати жодних додаткових надходжень.

Спотворення показників, зумовлені невідображеними податковими пільгами, призводить до розбіжностей між результатами податкової звітності та фінансового обліку, а також перешкоджають належному сприйняттю платника податків податковими органами. Так, у результаті вибору платника податків для перевірки, який на основі задекларованих ним даних сплачує надто малі податки, під час перевірки може виявитись, що він користується податковими пільгами. Як наслідок, така перевірка веде до марнування ресурсів держави. Податкові стимули можуть фактично стримати податкових інспекторів перед проведенням ретельніших перевірок або вибором найбільш перспективніших перевірок, що призведе до поширення податкових пільг за межі, передбачені законодавством. До того ж, наявність податкових стимулів підвищує дискреційність податкових аудиторів і створює ситуації, сприятливі для домовленостей з ними, що породжує небезпеку корупції. Таке послаблення адміністрування податків є серйозною, хоча і прихованою ціною податкових стимулів.

Наук. керівн. Крисоватий А. І.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НАЛОГОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Аннотация. Посвящено комплексу вопросов, связанных с развитием организационных аспектов бюджетирования налогов на предприятиях.

Анотація. Присвячено комплексу питань, які стосуються розвитку організаційних аспектів бюджетування податків на підприємствах.

Annotation. The article is devoted to the complex of the questions related to the development of the organizational approach to tax budgeting of enterprises.

Ключевые слова: бюджет налогов, налоговый менеджер, технология бюджетирования налогов, регламент бюджетирования налогов.

В условиях финансовой нестабильности особенную актуальность приобретают вопросы, связанные с управлением денежными ресурсами и налогообложением. Так, для предприятия в условиях кризиса очень важным является рациональное распределение финансовых ресурсов, необходимых для своевременного и полного погашения налоговых обязательств и избежания возникновения нежелательных финансовых санкций, связанных с неуплатой или задержкой уплаты налоговых платежей. Одним из инструментов такого распределения на предприятии выступает бюджетирование налогов.

Бюджетирование налогов как форма налоговой политики предприятия представляет собой процесс разработки, выполнения и контроля системы налоговых бюджетов предприятия, направленный на оперативное корректирование управленческой деятельности по формированию налоговых обязательств предприятия с учетом изменений во внутренней и внешней среде [1].

При формировании системы налоговых бюджетов предприятия очень многое зависит от качества организации работы по составлению бюджетов налогов субъекта хозяйствования. Вопросами, касающимися организации бюджетирования на предприятии, занимались многие отечественные и зарубежные ученые: И. Ансофф, И. О. Бланк, К. Брейли, В. П. Вишневецкий, В. С. Загорский, А. И. Крысоватый, О. Е. Кузьмин, В. Е. Хруцкий, Д. Г. Сигел, Ч. Хорнгрен и другие, но отдельные аспекты организации бюджетирования налогов рассмотрены не были.

В связи с чем целью данной статьи является определение теоретических и практических аспектов формирования комплекса организационных мероприятий по созданию и функционированию системы бюджетирования налогов на современном предприятии.

Прежде всего у предприятия при внедрении новой управленческой технологии возникает необходимость оценки эффективности такой технологии и получаемого результата. Поэтому, при внедрении бюджетирования налогов следует определиться с затратами (финансовыми, материальными, временными и т. д.), которые будут варьироваться в зависимости от наличия или отсутствия технологии бюджетирования вообще в управленческой структуре предприятия.

Комплекс мероприятий по организации бюджетирования налогов на предприятии может быть представлен следующим образом (рис. 1).

Поскольку при внедрении бюджетирования на предприятии свойственно выделять центры финансовой ответственности (ЦФО) в разрезе видов деятельности, то возникает необходимость определения структурного подразделения, ответственного за формирование налогов бюджетов в финансовой структуре предприятия. При этом следует отметить, что формирование отдельных налоговых бюджетов субъекта хозяйствования может происходить по разным ЦФО, но целесообразнее рассчитывать большинство бюджетов налогов в целом по предприятию, таких, как НДС, плату за землю, налог на прибыль.

Для этого необходимо определиться относительно прямых исполнителей бюджетирования налогов на предприятии. Анализ подходов специалистов к данной проблеме позволил выделить следующие особенности этого процесса: делегирование полномочий по формированию налоговых бюджетов главному бухгалтеру или финансовому директору не может быть оправданным шагом, поскольку это, во-первых, не предусмотрено их должностными инструкциями, а во-вторых, требует наличия большого количества знаний в сферах финансово-хозяйственной деятельности (в различных областях права, планирования, бухгалтерского и налогового учета, организации производства и т. д.) [2]. А возможность создания обособленного отдела или группы по бюджетированию налогов, которые предлагаются различными специалистами [3 – 7] может привести к появлению разногласий во взглядах среди группы и невозможности осуществления контрольных мероприятий, связанных с формированием и выполнением налоговых бюджетов. С учетом этого предлагается назначить налогового менеджера, в функции которого будет входить обобщение и анализ информации о налоговых

платежах предприятия на основе полученных по информационным каналам данным, составление, согласование и выполнение налоговых бюджетов под руководством финансового директора предприятия.

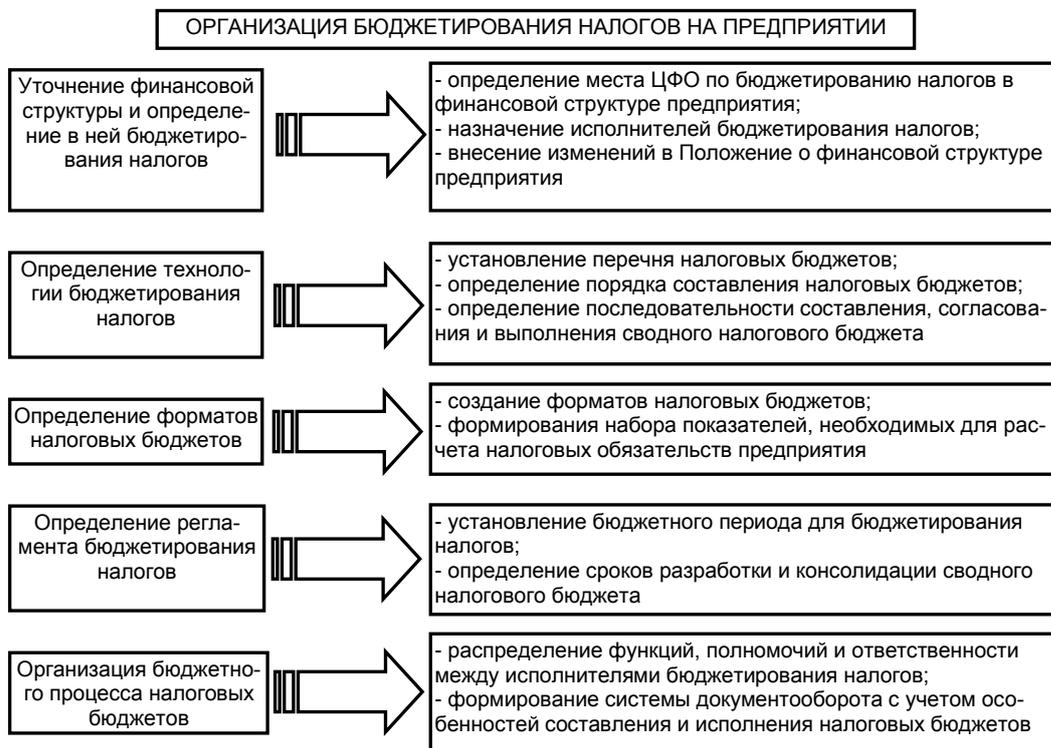


Рис. 1. Комплекс организационных мероприятий по функционированию бюджетирования налогов на предприятии

Функции налогового менеджера, а также его полномочия и ответственность могут быть охарактеризованы таким образом (рис. 2).

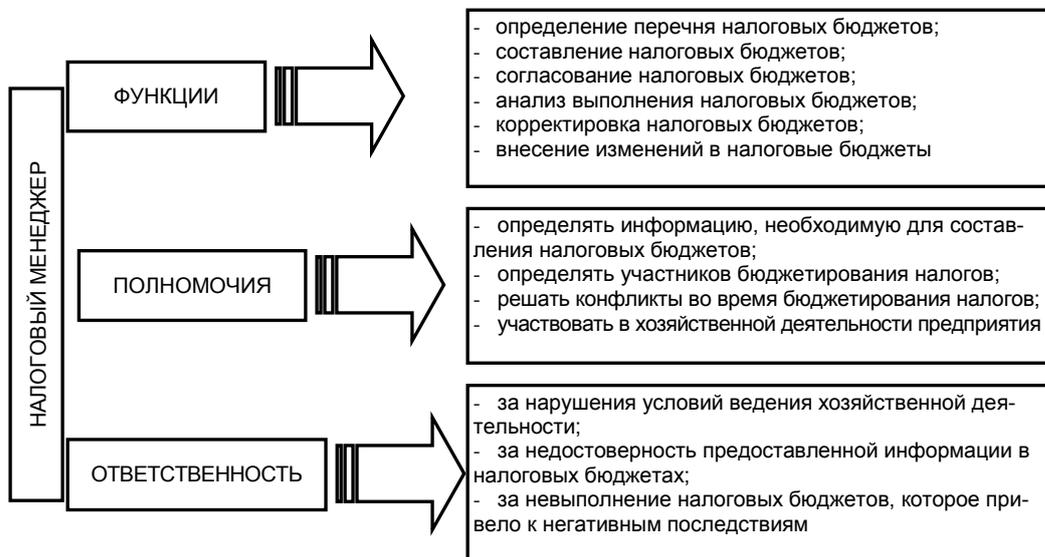


Рис. 2. Функции, полномочия и ответственность налогового менеджера

Информация о полномочиях, задачах, функциях и ответственности налогового менеджера в сфере планирования и выполнения налоговых бюджетов вносится в Положение о финансовой структуре.

Следующим шагом в организации бюджетирования налогов на предприятии является определение технологии бюджетирования налогов. Налоговый менеджер формирует перечень налоговых бюджетов предприятия (с учетом особенностей деятельности и налогообложения такой



деятельности предприятия) и устанавливает взаимосвязь с соответствующими операционными бюджетами. Происходит это на основе группировки налоговых бюджетов по структурным подразделениям, обеспечивающим налогового менеджера информацией о базах налогообложения по отдельным налогам и сборам, которая постоянно обновляется. После этого налоговый менеджер разрабатывает порядок составления налоговых бюджетов с учетом особенностей расчета отдельных налоговых платежей и последовательности составления налоговых бюджетов, а также порядка отображения информации в бюджетных формах по отдельным ЦФО и по предприятию в целом. На основании этого возможно определение последовательности составления, согласования и выполнения (консолидации) сводного налогового бюджета. При этом данные о перечне налоговых бюджетов необходимо внести в Положение о бюджетной структуре на предприятии.

Следующим организационным этапом выступает определение форматов налоговых бюджетов, которое происходит на основе формирования набора статей по бюджетам налогов в соответствии с базой налогообложения конкретного налога или сбора. После этого устанавливаются финансовые коэффициенты, позволяющие оценить влияние налогообложения на финансовый результат деятельности предприятия, и определяется круг мероприятий по устранению дефицита денежных средств, необходимых для уплаты налоговых обязательств.

В результате проведения данных мероприятий необходимо внести сведения о форматах налоговых бюджетов вместе со сведениями о других бюджетных формах предприятия в Положение о бюджетных формах, что позволит добиться единого подхода в отражении информации в бюджетах ЦФО и сводных бюджетах.

При определении регламента бюджетирования налогов также существует ряд особенностей, которые необходимо учесть. Прежде всего следует отметить, что установление регламента по налоговым бюджетам происходит с учетом общего регламента бюджетирования на предприятии. Очень важным моментом при этом является определение минимального бюджетного периода. Поскольку для большинства налогов и сборов действующим законодательством установлен отчетный период месяц, то целесообразным будет выбрать именно месячный бюджетный период. Однако с учетом особенностей проведения взаиморасчетов с контрагентами за продукцию, работы, услуги возможно установление минимального бюджетного периода в одну декаду по таким налогам, как НДС и налог на прибыль. На основании этого происходит определение порядка разработки, предоставления начальных бюджетных форм налоговых бюджетов и их консолидации в сводный бюджет налогов. Устанавливается процедура оценки выполнения налогового бюджета, анализ отклонений фактических данных от плановых, составление отчетов о выполнении бюджетов налогов и их корректировки. После чего определяется порядок консолидации скорректированных налоговых бюджетов с учетом сроков на разработку новых бюджетов по налогам и внесении в них необходимых изменений и сведение сводного налогового бюджета. С учетом этого в Положение о бюджетном регламенте вносится информация о порядке предоставления, согласования, утверждения налоговых бюджетов и подготовки сводного бюджета налогов.

На основании изложенных выше организационных мероприятий по формированию системы бюджетирования налогов на предприятии происходит непосредственно организация бюджетного процесса налоговых бюджетов, а именно: 1) субъекты бюджетирования налогов являются ответственными: финансовый директор и налоговый менеджер – за формирование сводного налогового бюджета, а за предоставление информации об определенных параметрах базы налогообложения – подразделения, которые отвечают за такие показатели налоговых бюджетов; 2) распределяются полномочия, функции и ответственность между всеми участниками, задействованными в процессе бюджетирования налогов предприятия; 3) определяется порядок взаимодействия участников бюджетирования налогов между собой и другими подразделениями относительно предоставления информации, связанной с объектами налогообложения субъекта хозяйствования; 4) во все документы, регламентирующие процесс бюджетирования на предприятии, вносится информация о кнтурах и организации бюджетирования налогов.

Предложенный комплекс организационных мероприятий позволяет упорядочить процесс планирования налоговых платежей на предприятии и добиться таким образом снижения негативного влияния налогообложения, связанного с невозможностью в срок выполнять налоговые обязательства, на финансово-экономические результаты деятельности предприятия.

Литература: 1. Михасёва Н. В. Проблематика определения терминологического аппарата бюджетирования налогов на предприятии / Н. В. Михасёва // Бизнес Информ. – 2007. – № 1–2 – С. 107–109. 2. Карпова В. В. Налоговое планирование как форма реализации налоговой политики предприятия / В. В. Карпова // Вестник Национального технического университета "ХПИ". – 2004. – № 8. – С. 109–114. 3. Кобенко А. Формирование бюджета налогов [Электронный ресурс] / А. Кобенко. – Режим доступа : www.fd.ru. 4. Козенкова Т. А. Теория и методология финансового менеджмента интегрированных предпринимательских структур : монография / Т. А. Козенкова. – М. : Статистика, 2008. – 314 с. 5. Замасло О. Т. Проблеми організації податкового планування на підприємствах України у сучасних умовах / О. Т. Замасло // Проблеми ефективного функціонування підприємств в сучасних умовах : матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих учених, 20–25 квітня 2003 г. – Севастополь : Изд. СевНТУ, 2003. – С. 209–210. 6. Муравьев В. В. Организация налогового планирования на предприятии / В. В. Муравьев // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 2. – С. 3–102. 7. Сухарева Л. О. Організація податкового планування корпоративних структур / Л. О. Сухарева, Я. І. Глушенко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка : зб. наук. пр. – 2004. – Вип. 4 (28). – Ч. II. – С. 239–247.

ФИЛОСОФСКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ИССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК ОБЩЕСТВЕННОГО ФЕНОМЕНА

Аннотация. Рассмотрены философско-методологические предпосылки исследования налогообложения как общественного феномена, проанализирован общественный феномен налогообложения с семантической, онтологической и эпистемологической позиций.

Анотація. Розглянуто філософсько-методологічні передумови дослідження оподаткування як суспільного феномену, проаналізований суспільний феномен оподаткування з семантичної, онтологічної й епістемологічної позицій.

Annotation. The philosophical and methodological background investigation of taxation as a social phenomenon is described, the social phenomenon of taxation with semantic, ontological and epistemological position is analyzed.

Ключевые слова: налогообложение, общественный феномен, семантика, онтология, эпистемология.

Налогообложение, будучи предметом исследования ученых с древних времен до настоящего, выступает, с одной стороны, как объективное явление, с другой – как важный социально-политический и общественный феномен.

Феноменология налогообложения (с древнегреческого "phenomenon" – явление и "logos" – учение) как философское направление изучения явлений, которые касаются сферы проявления сознания восприятия и соответствующего человеческого поведения по реализации процессов налогообложения, предусматривает необходимость выяснения его философского базиса и методологических принципов исследования.

Ретроспективный обзор становления налогообложения на основе историко-философского подхода позволяет сделать вывод, что процедуры налогообложения возникли в результате длительной эволюции от простых, зародышевых, переходящих к более зрелым и совершенным формам. Возникновение процедур налогообложения обусловлено наличием соответствующих объективных и субъективных предпосылок экономического, политического характера, появлением государственных институтов, в том числе фискальных. Первоначально, формы налогообложения носили вид нерегулярных выплат, однако с развитием общественных формаций стали весомым инструментом регулирования общественного развития.

Исследование налогообложения на основе системного подхода основывается на его осознании как системе элементов, включает в себя совокупность общественных институтов, нормы реализации налоговых отношений, действующую нормативно-правовую базу.

Использование институционального подхода при исследовании налогообложения определяют его как социальный и общественный институт, наличие которого позволяет соответствующим образом функционировать социальному организму страны путем организации общественной деятельности в финансовой и фискальной сфере общества, противостоящей спонтанной, стихийной активности, структурируя и схематизируя ее. Налогообложение как общественный феномен можно анализировать с нескольких позиций, в частности:

1. Семантической ((от гр. semanticos – означающий) – раздел семиотики, изучающий единицы языка и знаковых систем в человеческом языке) и этимологической (от греч. etimon – истина, истинное значение слова и logia – происхождение слова или морфемы).

По мнению проф. Ф. А. Менькова, разнообразие названия налога, под которыми в разные исторические эпохи и у разных народов он назывался, красноречиво говорит о том, какая идея вкладывалась в понятие налога. В средние века налоги стягивались лишь с согласия представительных органов, и объяснялось самим названием donum, benevolentiae – дары и дароприношения. В дальнейшем, когда правительство обращалось с просьбой введения налогов, последний получил название Bede (от beden – просить). Позже, в понятие налога входит идея об обязательности содержания правительства и налог начинает носить название aid, subsidy, contribution, steuer (помощь). Следующая эпоха вкладывает в понятие налога обязанность платить налог и последний носит название duty, droit. В дальнейшем, с обретением принудительности налогообложения налог носит название impot, impostauflag. Введение одностороннего налога без согласия налогоплательщиков находит дальнейшее выражение в названиях налога: ratetax, tassa, taxe, schatzung.

Украинский термин "оподаткування", происходит от слова "подати", которым в России до середины 19 века назывались налоги с феодально-зависимого населения, которое считалось "по-



датным сословие". В основу данной группы входили крестьяне и мещане, которые платили "подушную подать", подлежали рекрутским и натуральным повинностям, были ограничены в свободе передвижения. Во второй половине 19 века "подати" были заменены системой обязательных платежей, которая охватила все население Российской империи. В Украине термин "подати", в отличие от России, трансформировался и нашел дальнейшее распространение в понятии "оподаткування", то есть процессе уплаты обязательных платежей в пользу государства [1].

2. Онтологической (от греч. *on* – род, *ontos* – сущность и *logia*) – раздел философии, учение о бытии, в котором исследуются общие основы, принципы, структура и закономерности развития явлений и процессов. В этом ракурсе налогообложения – это:

процесс, включающий в себя следующие стадии: установление ставок налогообложения и нормативно-правовых рамок, определяющих условия налогообложения в каждой конкретной стране, непосредственно процедуры взыскания обязательных платежей в пользу государства и механизмы контроля за соблюдением полноты отображения объектов налогообложения в учете, достоверности начисления и своевременности уплаты;

явление установления и взимания платежей индивидов и фирм для трансферта финансовых ресурсов из частного сектора в государственный;

средство финансовой политики для воздействия на аллокацию ресурсов, распределение богатства и общественный выбор;

инструмент фискальной политики, осуществляемой в целях финансирования общественных, правительственных нужд;

отношения, которые возникают между государством, налогоплательщиками и получателями общественных благ по поводу принудительного отчуждения части доходов с целью пополнения бюджета, необходимых для покрытия государственных и общественных расходов.

Цель налогообложения – улучшение благосостояния и социального благополучия членов общества, что достигается с соблюдением принципов: нейтральности, обязательности, равнозначности и пропорциональности, социальной справедливости, стабильности, экономической обоснованности, доступности, равномерности уплаты, единства подходов.

Налогообложение по своей сути – это категория: экономическая, общественно-социальная, морально-этическая, правовая, эволюционная, политическая.

Определение налогов как экономической категории не вызывает сомнений. В ряде зарубежных изданий, посвященных вопросам государственного сектора [2] или публичных финансов, налоги рассматриваются как обязательный трансферт (денежный платеж) с целью обеспечения финансирования государственных услуг. Российский теоретик Л. И. Якобсон отмечает, что "налоги включают все виды доходов, аккумулируемых государством на регулярной основе с помощью принадлежащего ему права принуждения. Изучение специфики налоговых поступлений, их видов и способов формирования, влияние налогов на хозяйство и пути оптимизации налоговой системы относится к числу важнейших задач экономики государственного сектора" [3]. Значение налогов как политического инструмента довольно часто связывают с феноменом государственной власти и проблемой государственного суверенитета. Указанные подходы были достаточно подробно разработаны в французской налоговой доктрине. Так, французские теоретики Г. Жест и Ж. Тиксье отмечают, что "власть облагать и политическая власть взаимосвязаны". Налог всегда был неотъемлемым элементом и проявлением государственного суверенитета, поскольку "обладать властью и устанавливать налоги" значило "управлять государством" [4].

Л. Тротаба и Ж.-М. Котрэ при рассмотрении налогов отмечают способ существования налога как фактора, который оказывает влияние на формирование политического режима, поскольку любая концепция налога приводит к определенным политическим шагам и выработке определенной тактики в политической и социальной сферах. Безусловно, налог непосредственно влияет на политический строй общества, однако и на него самого влияет политическая среда, поскольку налоговая система и налоговая политика на любом этапе установления находится с ней в тесной взаимосвязи.

Приобретение налогом общественно-социальных признаков связано с приобретением государством опекунских функций, и что, по мнению французского теоретика Б. де Жувенеля [5], было начато более чем 100 лет назад, когда в Великобритании был принят бюджет Ллойда Джорджа в 1909 – 1910 гг., которым устанавливалось повышение налогов на предметы роскоши, доходы и пустующие земли лендлордов.

Социальные черты налога, по мнению американского социолога Р. Нисбета, являются эволюционным достижением обществ, поскольку, по мнению ученого, "когда-то целью налогообложения было накопление денег, достаточное для обеспечения государственных расходов, то сегодня оно направлено на реконструкцию экономических и социальных условий. Перераспределение дохода, собственности и других вещей с помощью налоговой системы стало одной из главных задач" [6].

С конца второй половины 20 века одним из центральных вопросов, что вызвал интерес представителей зарубежных научных школ по вопросам государственной политики, стал вопрос определения психологических, морально-этических аспектов налогообложения в рамках фискальной социологии [7 – 10]. Однако проявление налогов как экономической, общественно-социальной, морально-этической, эволюционной и политической категории в жизни общества обусловлено прежде всего его правовой природой. Независимо от сферы проявления налогов в жизни общества, он представляют собой правовой феномен. Легитимность, качество этого "общественного института", его правовая форма реализации, надлежащее юридическое основание его установления и существования являются неотъемлемыми признаками и критериями эффективности налоговой системы.

3. Гносеологической (от гр. gnosis – познания) – раздел философии, в котором изучаются закономерности и возможности познания, отношения знания (понятий) к объективной реальности, исследуются пути и формы процесса познания, условия и критерии его достоверности и истинности.

Известный российский теоретик прошлого века Ф. А. Меньков к главным элементам понятия налога относил следующие: 1) налог – это сбор в денежной или натуральной форме, но не личная повинность; 2) налог не является платой за предоставленную услугу, и этим он отличается от пошлины, цены, платы и вознаграждения за реквизируемые и экспроприированные вещи и предметы; 3) налог – это юридически принудительный сбор, при котором сумма налога устанавливается односторонне агентами государства и, в случае необходимости, взимается силой; 4) налог взимается для общеобщественных потребностей, с целью покрытия расходов общего интереса, и в этом его отличие от его прототипов; 5) налог взимается законным способом на основе установленных правил, а не на рассмотрение и по желанию агентов государства; 6) налог уплачивается разово в силу участия в организованном политическом союзе, поэтому налоги должны уплачиваться не только подданными государства, но и иностранцами, прибывающими на территорию данного государства или пользующимися его услугами; 7) налог является не только фискальным средством, но и служит также орудием для экономических и социальных целей [11].

Подытоживая обозначенное выше, следует отметить, что налогообложение находится на стыке всех социально-политических и экономических интересов общества, от него зависит успех осуществления индивидуального и корпоративного бизнеса, а значит и богатство нации в целом.

Литература: 1. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. – М.: Сов. энциклопедия, 1989. – С. 345. 2. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц; пер. с англ. – М.: МГУ: ИНФРА-М, 1997. – С. 364–386. 3. Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов / Л. И. Якобсон – М.: Аспект-пресс, 1996. – С. 119. 4. Tixier G. Manuel de droit fiscal / G. Tixier, G. Gest. – Paris, 1986. – Pp. 30–32. 5. Жувенель Б. де. Этика перераспределения / Б. де Жувенель. – М.: Институт национальной модели экономики, 1995. – С. 25–26. 6. Белых В. С. Налоговое право России: краткий учебный курс / В. С. Белых, Д. В. Винницкий. – М.: Изд. НОРМА, 2004. – 270 с. 7. Duberge J. La psychologie sociale de l'impôt dans la d'aujourd'hui / J. Duberge. – Paris, 1961. 8. Duberge J. Les Français face à l'impôt: essai de psychologie fiscale / J. Duberge. – Paris, 1990. 9. Lewis A. The psychology of taxation: Oxford / A. Lewis. – New York: St Martin's Press, 1982. – 257 p. 10. Schmolders G. Psychologie des finances et de l'impôt (traduit de l'allemand). – Paris, 1973. 11. Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки / Ф. А. Меньков. – М.: Финансово-экономическое бюро Н.К.Ф. С.С.С.С., 1924. – Вып. 1. – С. 47.

УДК 336.221.26(477+4)

Чумакова О. А.

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ТРУД В УКРАИНЕ И СТРАНАХ ЕС

Аннотация. Рассчитаны имплицитные налоговые ставки на труд в Украине с применением методики Европейской комиссии и осуществлен их сравнительный анализ с соответствующими показателями в странах ЕС.

Анотація. Розраховано імпліцитні податкові ставки на працю в Україні із застосуванням методики Європейської комісії і здійснено їх порівняльний аналіз з відповідними показниками у країнах ЄС.

Annotation. The implicit tax rates on labour in Ukraine using the methodology of the European Commission are estimated and their comparative analysis with the corresponding figures in the EU is implemented.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, имплицитная (эффективная) ставка налогов на труд, налоговая система.

Эффективная налоговая система является одним из важнейших факторов динамического развития национальной экономики. Основной характеристикой налоговой системы, которая играет важную роль именно с точки зрения влияния налогообложения на темпы экономического роста, является уровень налоговой нагрузки. В силу своей значимости, проблема налоговой нагрузки постоянно находится в поле зрения отечественных и зарубежных ученых.

© Чумакова О. А.,



Изучению налоговой нагрузки посвящены работы Ю. Иванова, А. Соколовской, О. Тищенко, Н. Фроловой, Т. Юткиной и др. В то же время большинство наработок ученых-экономистов посвящены определению налоговой нагрузки на макроэкономическом уровне, а вопросы расчета распределения налоговой нагрузки между факторами производства (трудом и капиталом) и потреблением исследованы недостаточно.

Традиционно понятие налоговой нагрузки используется при сравнении налоговых систем разных стран или этапов развития налоговой системы отдельного государства. С целью сопоставления налоговой нагрузки на труд в Украине и странах ЕС применим методика Еврокомиссии относительно расчета имплицитных (эффективных) налоговых ставок. Эффективная ставка налогов на труд (TL) определяется по формуле [1]:

$$TL = \alpha \cdot \text{налоги на труд} / (\text{оплата труда наемных работников} + \text{налоги на фонд заработной платы}),$$

где α – налоговый коэффициент, который отражает долю доходов от трудовой деятельности в совокупном доходе домохозяйств [2]:

$$\alpha = [TAX / (OSPUE + PEI + W)] \cdot 100,$$

где TAX – налог с доходов физических лиц;

W – величина заработной платы наемных работников;

$OSPUE$ – некорпоративный чистый доход от предпринимательской деятельности;

PEI – проценты, дивиденды и инвестиционный доход.

С 2003 г. при расчете имплицитных ставок на труд в странах ЕС учитываются взносы в фонды социального страхования на том основании, что в международной статистике они рассматриваются как налоги на труд, а не как обычные страховые взносы. В то же время, ввиду того, что по своей сущности взносы в фонды социального страхования не являются налоговыми платежами, но составляют значительную долю поступлений от налогообложения труда, специалисты Мирового банка предлагают как синоним термина "налоги на труд" использовать понятие "налоги и взносы на труд". Автор считает, что так как среди трех плательщиков социальных взносов – работодателей, работников и самозанятых лиц – наибольшая их часть приходится на работодателей (в постсоциалистических странах она колеблется от 63,5 % до 97 % [3, с. 314]), то сумму взносов работодателей стоит рассматривать не только как составляющую налоговой нагрузки на труд, но и как фактор нагрузки на капитал, ведь их уплата отвлекает оборотные средства предприятий (за счет отнесения данных платежей к валовым расходам предприятий компенсируется лишь 25 % их объема).

Исходные данные для вычисления имплицитной налоговой ставки на труд в Украине за 2007 г. представлены в табл. 1.

Таблица 1

Исходные данные для вычисления эффективной ставки налогообложения труда в Украине за 2007 г.

№	Показатель		млн грн
1	Вид налога на труд	Налог с доходов физических лиц (наемных работников)	34782,1
		Взносы работодателей и наемных работников в фонды обязательного социального страхования:	110617,27
		1. Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины.	3005,165
		2. Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы.	3594,793
		3. Фонд социального страхования на случай временной потери трудоспособности.	4907,278
		4. Пенсионный фонд Украины	99110,03
		Коммунальный налог	167,87769
2	База налогов на труд	Статья национальных счетов "Оплата труда наемных работников"	363041,0
		Налоги на фонд заработной платы (коммунальный налог)	167,87769

На основе рассмотренного методического подхода с учетом специфики национальной налоговой системы автором рассчитана эффективная ставка налогообложения доходов от труда в Украине и осуществлен ее сравнительный анализ с соответствующими ставками в странах ЕС (табл. 2) [4]. Эффективная ставка налогообложения доходов от труда в Украине достаточно высокая (40,1 %). В целом, в Украине налоговая нагрузка на труд выше, чем ее средний уровень в странах ЕС (34,45 %), и более низкая лишь по сравнению с такими странами, как Австрия (41,0 %), Бельгия (42,3 %), Италия (44 %), Венгрия (41,2 %), Финляндия (41,4 %), Франция (41,3 %), Чехия (41,4 %), Швеция (43,1 %). Наибольший уровень налоговой нагрузки на труд среди развитых стран ЕС имеет Швеция (43,1 %), среди "новых" членов ЕС – Чехия (41,4 %).

Таблица 2

Эффективные ставки налогообложения труда и индекс развития человеческого потенциала в Украине и странах ЕС в 2007 г.

Страна	Эффективные налоговые ставки на труд, %	ИРЧП	Страна	Эффективные налоговые ставки на труд, %	ИРЧП
Украина	40,1	0,796	Мальта	20,1	0,902
Страны ЕС					
Австрия	41,0	0,955	Нидерланды	34,3	0,964
Бельгия	42,3	0,953	Польша	35,0	0,880
Болгария	29,9	0,840	Португалия	30,0	0,909
Великобритания	26,1	0,947	Румыния	30,1	0,837
Венгрия	41,2	0,879	Словакия	30,9	0,880
Германия	39,0	0,947	Словения	36,9	0,929
Греция	35,5	0,942	Финляндия	41,4	0,959
Дания	37,0	0,955	Франция	41,3	0,961
Италия	44,0	0,951	Чехия	41,4	0,903
Испания	31,6	0,955	Швеция	43,1	0,963
Ирландия	25,7	0,965	Эстония	33,8	0,883
Кипр	24,0	0,914	В среднем по странам		
Латвия	31,0	0,866	ЕС-10	32,66	
Литва	32,3	0,870	ЕС-12	32,22	
Люксембург	31,2	0,960	ЕС-15	36,23	
			ЕС-27	34,45	

Стоит отметить, что в ЕС наблюдаются значительные колебания среди уровней налоговой нагрузки на труд: от 20,1 % на Мальте и до 43,1 % в Швеции ($\Delta = 23$ %). Однако при этом средние показатели имплицитных ставок по "старым" и "новым" странам ЕС значительно не отличаются.

Статистические исследования [3, с. 319–320] свидетельствуют о наличии корреляции между уровнем общей налоговой нагрузки и налоговой нагрузкой на труд. Страны с относительно высоким значением налогового коэффициента демонстрируют достаточно высокий уровень налогообложения рабочей силы и наоборот. Эта тенденция заметнее среди "старых" членов ЕС и менее выразительна среди "новых".

Средние номинальные ставки налога с доходов физических лиц в странах ЕС (от 17,3 % до 39,7 %) являются значительно выше, чем в Украине (15 %). К тому же, практически для всех стран ЕС характерной чертой является то, что налог с доходов физических лиц с точки зрения наполнения бюджета имеет более весомое значение, чем налог с прибыли предприятий, который ни в одной из стран ЕС не является главным источником налоговых доходов. Однако, невзирая на это, как свидетельствует табл. 2, в Украине, по сравнению с большинством стран ЕС (особенно "новых" стран-членов ЕС), наблюдается значительная налоговая нагрузка на труд. Для понимания причин такого положения необходим анализ других важных показателей социально-экономического развития страны. Так, для Украины характерным является невысокий удельный вес оплаты труда наемных рабочих в ВВП (в Украине – 48,8 % [5], в других развитых странах – 65 – 75 % [4]) и более низкий уровень качества услуг со стороны государства: индекс человеческого развития (ИРЧП) в Украине на 0,169 – 0,041 пунктов ниже, чем в странах ЕС [6]. При этом производительность труда в Украине составляет лишь 25 % от производительности в странах ЕС, этот же показатель по отношению к Польше и Чехии составляет 44 % [7]. На рисунке представлена группировка стран по уровню имплицитных ставок на труд и ИРЧП.

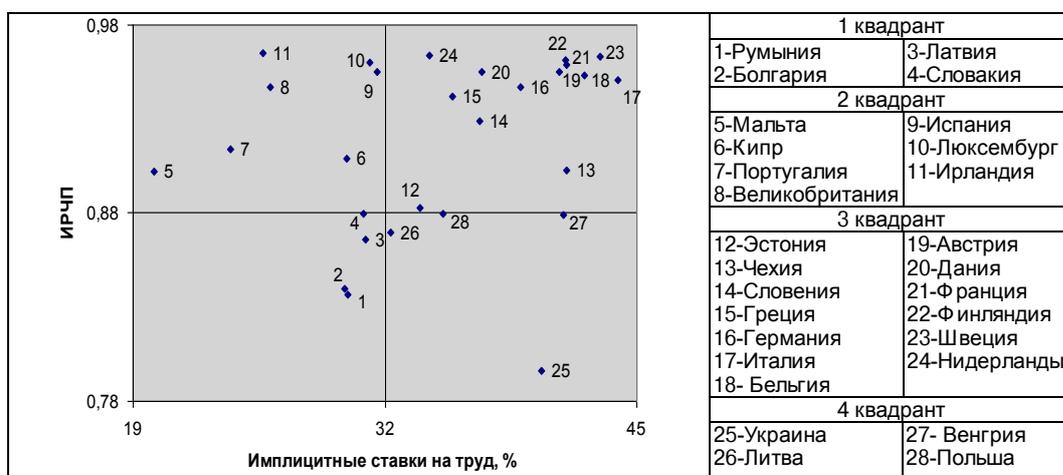


Рис. Группировка стран по уровню эффективных ставок на труд и ИРЧП



На основании полученных данных возможно выделение групп стран ЕС с однородным уровнем налоговой нагрузки на труд и сходным ИРЧП:

страны с небольшой налоговой нагрузкой на труд и низким ИРЧП ($TL \leq 32\%$, $ИРЧП \leq 0,88$): Румыния, Болгария, Латвия, Словакия;

страны с небольшой налоговой нагрузкой на труд и высоким показателем ИРЧП ($TL \leq 32\%$, $ИРЧП > 0,88$): Мальта, Кипр, Португалия, Великобритания, Испания, Люксембург, Ирландия;

страны со значительной налоговой нагрузкой на труд и высоким показателем ИРЧП ($TL > 32\%$, $ИРЧП > 0,88$): Эстония, Чехия, Словения, Греция, Германия, Италия, Австрия, Бельгия, Дания, Финляндия, Франция, Нидерланды, Швеция;

страны со значительной налоговой нагрузкой на труд и низким показателем ИРЧП ($TL > 32\%$, $ИРЧП \leq 0,88$): Литва, Польша, Венгрия.

Украину можно отнести к странам со значительной налоговой нагрузкой на труд и низким показателем ИРЧП ($TL = 40,1\%$, $ИРЧП = 0,796$), при этом уровень ее имплицитных ставок на труд в данной группе превышает лишь Венгрия, а по индексу развития человеческого потенциала Украина занимает наиболее неблагоприятную позицию в группе.

Таким образом, несмотря на сравнительно низкую номинальную ставку налога с доходов физических лиц в Украине, "реальный" уровень налоговой нагрузки на труд, который определяется с помощью сопоставления налоговых поступлений с соответствующей налоговой базой, значительный. Высокие эффективные ставки налогообложения трудовых доходов негативно влияют как на предложение рабочей силы (в результате снижения чистого размера заработной платы после уплаты налогов), так и на спрос на нее (в результате роста расходов на рабочую силу). Поэтому определение оптимального размера налогового груза – центральная макроэкономическая проблема любого государства. От уровня налоговой нагрузки зависит сбалансированность интересов государства, с одной стороны, и налогоплательщиков – с другой. Для комплексного сравнения распределения налоговой нагрузки в Украине со странами ЕС необходимым является расчет имплицитных ставок на капитал и потребление, что является предметом последующих исследований.

Научн. рук. Иванов Ю. Б.

Литература: 1. Бенч Н. Податкове навантаження на фактори виробництва і споживання / Н. Бенч // Світ фінансів. – 2008. – № 4(17). – С. 35–44. 2. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 65–76. 3. Педь І. В. Податкова конкуренція : монографія / І. В. Педь. – К. : Експерт–Консалтинг, 2009. – 416 с. 4. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway [Electronic resource]. – Access mode : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF. 5. Структура валового внутрішнього продукту за категоріями доходу [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>. 6. Список стран по ИРЧП [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ru.wikipedia.org/>. 7. Філатов Я. І. Підвищення продуктивності праці на підприємстві [Електронний ресурс] / Я. І. Філатов. – Режим доступу : <http://masters.donntu.edu.ua/2009/fem/filatov/diss/indexu.htm>.

Матаркин Д. А.

УДК 336.221

ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ФЕДЕРАЛИЗМА КАК ФАКТОР РАЗВИТИЯ ФИНАНСОВОГО ПОТЕНЦИАЛА ТЕРРИТОРИЙ¹

Анотация. Рассмотрены проблемы налогового федерализма и предложены правила распределения налоговых полномочий.

Анотація. Розглянуті проблеми податкового федералізму і запропоновано правила розподілу податкових повноважень.

Annotation. The problems of tax federalism are considered and the rules of division of plenary powers of taxes are offered.

Ключевые слова: налоговый федерализм, налоговые полномочия, финансовый потенциал территорий, инвестиционная льгота.

Развитие кризисных экономических процессов предопределяет необходимость повышения финансовой устойчивости страны на основе наращивания экономического потенциала ее регионов и стимулирования территориальных органов власти проводить эффективную экономическую поли-

¹ Статья подготовлена при финансовой поддержке РГНФ. Грант № 09-02-00433а.

тику. В связи с этим на текущий момент в Российской Федерации стоит важная задача достижения оптимального сочетания принципов централизации и децентрализации при распределении налоговых доходов и разграничении налоговых полномочий.

Прежде всего, представляется важным обратить внимание на проблему недостаточного учета федеральными органами власти взаимосвязи налоговых баз различных налогов при оптимизации межбюджетных отношений. Данный фактор может существенно влиять на баланс взаимоотношений "федерация – регионы – муниципалитеты", предопределяя возможности властей формировать привлекательный предпринимательский и инвестиционный климат на подведомственной территории.

Представляется, что взаимовлияние налоговых баз имеет как прямой, так и косвенный характер. В первом случае, внесение изменений в расчет налогов (налогооблагаемой базы, льгот, вычетов, ставок), зачисляемых в федеральный бюджет, может приводить к прямому снижению налогооблагаемой базы по налогам, зачисляемым в территориальные бюджеты. Например, увеличение таможенных пошлин, которые поступают исключительно в федеральный бюджет, фактически приводит к снижению налоговой базы по налогу на прибыль предприятий, значительная доля которого сегодня зачисляется в бюджеты субъектов Федерации. Снижение ставок по НДС, зачисляемого в федеральный бюджет, при определенных условиях может повлиять на рост фонда оплаты труда и увеличение поступлений в территориальные бюджеты налога на прибыль предприятий или подоходного налога с физических лиц. Регулирование амортизационной политики федеральным законодательством напрямую влияет на расчет облагаемой базы налога на имущество предприятий, зачисляемого в субфедеральные бюджеты.

Изменение на федеральном уровне порядка налогового регулирования трансфертного ценообразования в вертикально-интегрированных и транснациональных компаниях, определения места уплаты налога (например, по принципу места регистрации компании или по месту возникновения дохода, распределение налоговых обязательств среди обособленных подразделений налогоплательщика на основе формулы, учитывающей доли численности работников, фонда оплаты труда, основных фондов, объема продаж и др.) неизбежно скажется на поступлениях в субфедеральные бюджеты налога на прибыль предприятий.

Под косвенным взаимовлиянием налогов понимается процесс, при котором изменение условий налогообложения по одним налогам создает негативные стимулы занижать налоговую базу или минимизировать платежи по другим налогам. Примером косвенного взаимовлияния может служить взаимосвязь порядка расчета НДС при капитальном строительстве и регистрации объектов налогообложения (недвижимости) по налогу на имущество предприятий. В частности, введенный несколько лет назад порядок принятия к зачету НДС по капитальному строительству в режиме реального времени стал дестимулировать предприятия к скорейшему вводу и регистрации в органах БТИ строящихся объектов недвижимости, что негативно сказалось на поступлениях по налогу на имущество предприятий, зачисляемого в территориальные бюджеты.

Другим ярким примером является взаимосвязь поступлений платежей в государственные социальные внебюджетные фонды (бывший единый социальный налог) и подоходного налога с физических лиц, имеющих одинаковую базу налогообложения – заработную плату работников. Опыт показал, что реформирование системы отчислений в государственные внебюджетные фонды в начале 2000-х годов положительно повлияло на повышение налоговых доходов субфедеральных бюджетов. Фактически, снижение налогового бремени единого социального налога позволило предприятиям направить высвободившиеся средства на увеличение заработной платы, выплаты дивидендов и развитие хозяйственной деятельности. Соответственно, это положительно сказалось на поступлениях подоходного налога и налога на прибыль предприятий.

Таким образом, при изменении в целом налогового законодательства важно разработать и внедрить четкую процедуру согласования интересов между различными уровнями власти, поскольку большинство налоговых баз тесно взаимосвязано друг с другом.

Совершенствование налогового федерализма в Российской Федерации, по мнению автора, должно проходить в направлении поэтапного расширения полномочий органов власти субъектов Федерации и местного самоуправления при одновременном пресечении недобросовестной налоговой конкуренции и повышении эффективности налогового администрирования. При этом по сравнению с практикой 90-х годов прошлого столетия расширение полномочий будет осуществляться в принципиально иной федеративной обстановке, когда в стране существенно усилена вертикаль власти, ликвидирована тенденция к демонстрации независимости регионов от федерального центра и минимизированы риски потери единого экономического пространства. В этих условиях, автор считает, что дополнительные налоговые полномочия не приведут к кризису государственности, а послужат исключительно повышению бюджетной самостоятельности территорий.

Предлагается два основных институциональных правила распределения налоговых полномочий, на которые следует ориентироваться при принятии решений:

1. Субфедеральные органы власти в интересах обеспечения стабильности налоговых доходов и реализации эффективной бюджетной политики должны обладать достаточными полномочиями по регулированию основных бюджетоформирующих налогов.
2. Субфедеральные органы власти должны обладать возможностью влиять на объем налоговых поступлений путем принятия собственных решений в области налоговой политики в пределах,



установленных федеральным законодательством (например, через изменение региональной налоговой ставки, предоставление региональных налоговых льгот).

С учетом данных правил представляется целесообразным предоставить субфедеральным властям право регулировать дополнительную ставку подоходного налога с физических лиц в установленных на федеральном уровне пределах, а также вводить адаптированные к территориальным условиям налоговые льготы и вычеты. Это повысит социальную справедливость налогообложения доходов населения в разрезе территорий.

При распределении полномочий по налогу на прибыль предприятий, на взгляд автора, вполне оправдано наделение правом субфедеральных властей предоставлять предприятиям инвестиционную льготу (помимо снижения налоговой ставки в пределах 4 процентных пунктов). Это могло бы способствовать не только повышению степени свободы и ответственности регионов за проводимую на своих территориях налоговую политику, но и уменьшению уклонения от уплаты налога, оттока финансовых средств зарубеж и созданию здоровой конкуренции между регионами за привлечение инвестиций. Применение инвестиционной льготы, на взгляд автора, более экономически оправдано по сравнению с недавно установленным в Налоговом кодексе РФ [1] механизмом принятия к зачету суммы НДС по капитальным вложениям в "режиме реального времени".

Альтернативой инвестиционной льготы может стать федеральный налоговый трансферт в виде предоставления субфедеральным властям права дополнительно регулировать ставку по налогу на прибыль (еще плюсом к 4 пп., установленным в Налоговом кодексе РФ [1]).

В сфере налогообложения общераспространенных полезных ископаемых (песка, щебня, торфа и др.) необходимо внести изменения в разграничение полномочий между федеральными и региональными органами власти. На текущий момент Бюджетный кодекс РФ [2] установил, что 100 % поступлений налога на добычу общераспространенных полезных ископаемых направляются в субфедеральные бюджеты, частично создавая тем самым финансовую основу для решения сопутствующих социальных и экологических проблем.

Однако согласно Налоговому кодексу РФ [1] и федеральному Закону "О недрах" субфедеральные власти практически не обладают полномочиями по регулированию налогообложения добычи общераспространенных полезных ископаемых. В их компетенцию входит только установление перечня природных ресурсов, относящихся к категории общераспространенных. На взгляд автора, следует расширить полномочия территорий в этом вопросе, поскольку субфедеральные власти должны иметь возможность при реализации налоговой политики учитывать региональную специфику добычи общераспространенных полезных ископаемых. Так, например, затраты на обеспечение производственного процесса добычи зависят от климатических и природно-географических условий, что предопределяет межрегиональные различия рентабельности добывающих предприятий. Сюда же относится и фактор развитости транспортной инфраструктуры. Наконец, не надо забывать, что общераспространенные полезные ископаемые используются в строительной промышленности и дорожном хозяйстве, следовательно, их стоимость будет предопределять ценообразование в данных отраслях. Иными словами, регулирование условий налогообложения добычи общераспространенных полезных ископаемых является стратегическим интересом субфедеральных властей, поскольку существенно влияет на социально-экономическое развитие регионов.

Предлагаемые меры по оптимизации разграничения налоговых полномочий между федеральными и территориальными органами власти способны создать важные институциональные стимулы для развития налогового потенциала регионов, расширить возможности регионов по преодолению экономического кризиса и выхода на траекторию устойчивого роста.

Литература: 1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks-phtml?kodeks=4>. 2. Бюджетный кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://bk-rf.ru>.

Секция 2

"Налоговая политика: современное состояние и перспективы развития"

УДК 336.225.5

Абрамова М. С.

Мигашкина Е. С.

К ВОПРОСУ О ЗАМЕНЕ ЕСН СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ

Аннотация. Рассмотрены преимущества и недостатки замены в Российской Федерации единого социального налога взносами на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование и обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Анотація. Розглянуто переваги та недоліки заміни в Російській Федерації єдиного соціального податку внесками на обов'язкове пенсійне страхування, обов'язкове медичне страхування та обов'язкове соціальне страхування на випадок тимчасової непрацездатності та у зв'язку з материнством.

Annotation. The advantages and lacks of replacement of the united social tax by payments on obligatory pension insurance, obligatory medical insurance and obligatory social security in case of temporal disability and in connection with maternity in Russian Federation are considered.

Ключевые слова: единый социальный налог, страховые взносы, налоговая нагрузка.

С 1 января 2010 единый социальный налог был заменен взносами на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование и обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. В связи с этим 24 глава Налогового кодекса утратила силу, вместо нее вступил в силу Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" [1].

Возникает очевидный вопрос, с какой целью было сделано данное преобразование и как оно отразится на налогоплательщиках.

Конечная величина страховых взносов на 2010 год составляет 26 %, а начиная с 2011 года будет равняться 34 %. Очевидно, что 2010 год является переходным этапом между двумя системами уплаты данных платежей. Распределение страховых взносов на все виды социального страхования представлено в табл. 1.

Таблица 1

Распределение взносов на социальное страхование в 2010 – 2011 гг.

Наименование фонда	2010 год	2011 год
ПФР	20 %	26 %
ФСС РФ	2,9 %	2,9 %
ФФОМС РФ	1,1 %	2,1 %
ТФОМС	2,0 %	3 %

Применение регрессивных ставок отменено. Однако с сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы взиматься не будут. Согласно п. 5 ст. 8 данного Закона предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит с 1 января соответствующего года ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в Российской Федерации. Размер индексации определяется Правительством РФ.

Сравним налоговые ставки ЕСН, действовавшие до 2010 года, и страховых взносов 2010 и 2011 годов соответственно. Данные представим в виде таблицы (табл. 2).

© Абрамова М. С., Мигашкина Е. С., 2010

Очевидно, что нововведение выгодно работодателям, которые выплачивают своим работникам 34 585 руб. в месяц. Взносы они уплатят лишь с 415 000 руб.

Из табл. 2 видно, что, когда Закон о страховых взносах заработает в полную силу, налоговая нагрузка на налогоплательщиков увеличится. Только для физических лиц, у которых доход за год составит более 2 415 000 руб. или 201 250 руб. в месяц, она будет снижена. Очевидно, что таких случаев будет не так уж много.

Расчет предельной величины доходов произведен следующим образом:

$104\ 800\ \text{руб.} + (x - 600\ 000\ \text{руб.}) \times 2\ \% = 141\ 100\ \text{руб.}$, где x – максимальный доход, при котором ЕСН и страховые взносы равны.

Таблица 2

Сравнение ставок ЕСН и страховых взносов

База на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года, руб.	Налоговая нагрузка по ЕСН			Налоговая нагрузка по страховым взносам			Налоговая нагрузка по страховым взносам		
	Ставки ЕСН (п. 1 ст. 241 НК РФ)	Ставки ЕСН, переведенные в проценты к общей базе (расчетно)	Сумма налога в руб.	Страховые тарифы (п. 2 ст. 12 Закона о страховых взносах)	Страховые тарифы, переведенные в проценты к общей базе (расчетно)	Сумма взносов в руб.	Страховые тарифы (п. 2 ст. 12 Закона о страховых взносах)	Страховые тарифы, переведенные в проценты к общей базе (расчетно)	Сумма взносов в руб.
1	2	3	4 = 1 × 3	5	6	7 = 5 × 6	8	9	10 = 8 × 9
До 280 000	26 %	26 %	0 – 72 800	26 %	26 %	0 – 72 800	34 %	34 %	0 – 95 200
280 001 – 415 000	72 800 руб. + 10 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	26 % – 20,80 %	72 800 – 86 300	26 %	26 %	72 800 – 107 900	34 %	34 %	95 200 – 141 100
415 001 – 600 000	72 800 руб. + 10 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	20,795 % – 17,47 %	86 300 – 104 800	0 %	26 % – 17,98 %	107 900	0 %	34,12 % – 23,52 %	141 100
600 000 – 2 415 000	104 800 руб. + 2 % с суммы, превышающей 600 000 руб.	17,47 % – 5,84 %	От 104 800 до 141 100	0 %	17,98 % – 4,47 %	107 900	0 %	23,52 % – 5,84 %	141 100

На рисунке показана налоговая нагрузка по ЕСН и страховым взносам.

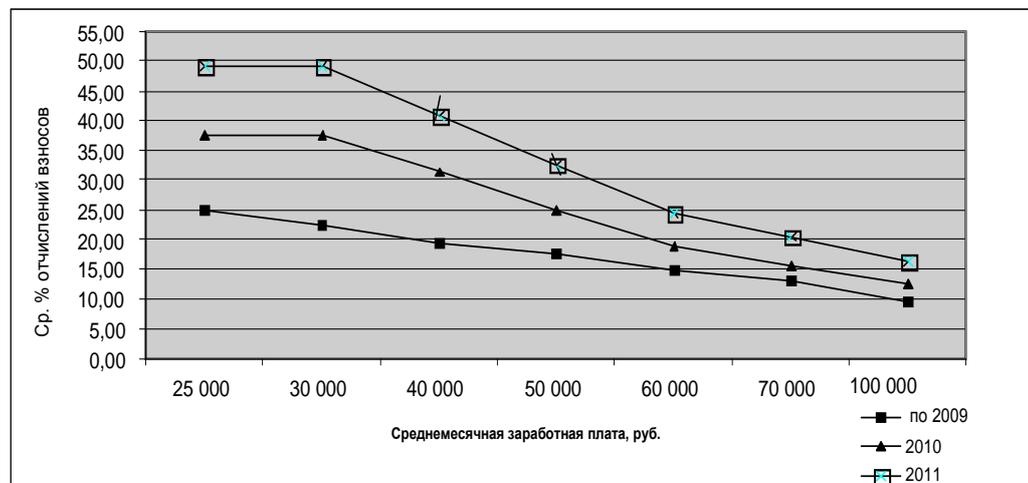


Рис. 3 Зависимость среднегодового процента отчислений ЕСН (взносов) от заработной платы

Сравним плюсы и минусы новой системы страховых взносов. Начнем с минусов:

1. Отменена регрессивная шкала ставок, и с 2011 г. повышаются тарифы страховых взносов по сравнению со ставками ЕСН.
2. Взносы не будут считаться уплаченными, если в платежке указан неверный КБК, соответственно, пеней в такой ситуации не избежать. Отметим, что сейчас ошибка в КБК по ЕСН фактически не влечет начисления пеней.
3. С 2010 г. все, у кого среднесписочная численность работников за предшествующий год составит более 100 человек, а с 2011 г. – более 50 человек, будут обязаны подавать отчетность в ПФР и ФСС в электронной форме с электронной цифровой подписью.

Теперь отметим плюсы:

1. Объем отчетности для работодателей на общем режиме налогообложения уменьшится, а штрафы за ее непредставление изменятся.
2. В перечень не облагаемых взносами сумм добавились следующие выплаты: суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения работника. Таким образом, снимется давний спор о необходимости уплаты ЕСН с этих сумм; материальная помощь работникам при рождении (усыновлении) ими ребенка, выплаченная в течение года после такого события в сумме, не превышающей 50 000 руб.; любая другая материальная помощь, не превышающая 4000 руб. в год; платежи по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее года с медучреждениями, имеющими лицензии.
3. ПФР и ФСС не смогут в отличие от налоговых органов блокировать расчетные счета страхователей.

Итак, подводя итог, стоит отметить, что в новом законе минусов все же больше чем плюсов, и самый существенный из первых – налоговая нагрузка, которая повысится для работодателей.

Литература: 1. Федеральный закон № 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2009/07/28/zakon-dok.html>.

УДК 336.226.4

Блохина Е. Н.

Зозуля В. В.

ПРОБЛЕМЫ ПЛАТНОСТИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

Аннотация. Рассмотрены проблемы платности за пользование природными ресурсами и предложены пути их решения.

Анотація. Розглянуто проблеми платності за користування природними ресурсами і запропоновано шляхи їх вирішення.

Annotation. The problems of requiring payment for using natural resources are considered and the ways of their decision are offered.

Ключевые слова: природные ресурсы, налог на добычу полезных ископаемых, плата за пользование недрами, договоры аренды.

На современном этапе развития налоговая система Российской Федерации является одним из важнейших экономических регуляторов государственного финансово-кредитного механизма. Поэтому проводимая налоговая политика государства должна быть направлена на совершенствование налоговых платежей с целью увеличения доходов бюджета, с одной стороны, и снижения налогового бремени – с другой.

© Блохина Е. Н., Зозуля В. В., 2010



Российская налоговая система основана на принятых в современной мировой практике принципах налогообложения, организационных основах устройства налоговой системы и состава ведущих налогов.

Проводимые реформы, безусловно, во многом способствуют ежегодному росту налоговых доходов бюджета (рис. 1). В 2008 году доля налоговых доходов в общем объеме поступлений составила более 70 %. Налоговые доходы за последние шесть лет возросли до 11 196 млрд руб. [1].

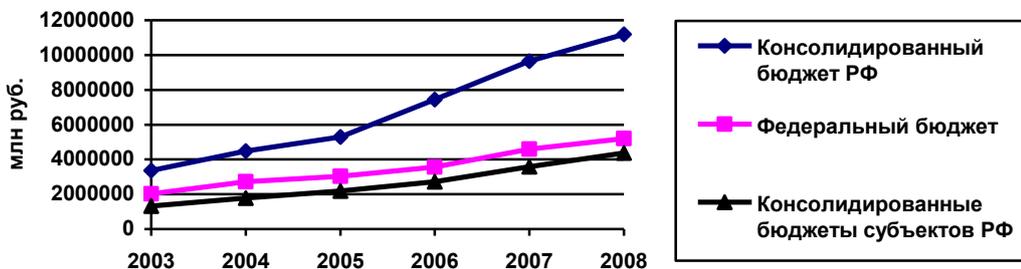


Рис. 1. Динамика поступления доходов в бюджетную систему Российской Федерации

Несмотря на заметные улучшения действующих механизмов регулирования налоговых правоотношений, именно налоговая система на сегодняшний день оказалась главным предметом дискуссий о путях и методах реформирования, равно как и острой критики.

На взгляд авторов, приоритетным направлением развития государства должны стать, прежде всего, сохранение природных богатств страны, и ужесточение контроля за их использованием.

Природные ресурсы – основа жизнедеятельности человеческого общества, источник производства материальных благ и развития экономики. Существует множество подходов к рассмотрению природных ресурсов, к группировке их по критериальным признакам (неисчерпаемые, исчерпаемые возобновимые, исчерпаемые возобновимые и т. д.).

Ряд авторов подразделяет природные ресурсы на фактические, или реальные, то есть разведанные и используемые, и потенциальные, то есть прогнозируемые, но точно не установленные (рис. 2) [2, с. 14].

Большая часть природных ресурсов свою экономическую сущность реализует в виде доходов при использовании ресурсов для промышленного производства, через прямые и косвенные налоги, а также различные системы платежей.

Наибольший удельный вес в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РФ занимает налог на добычу полезных ископаемых (88 %) (рис. 3). В 2008 году поступления по данному налогу составили 1 708 млрд руб., что выше показателя 2007 года на 511 млрд руб. [1].

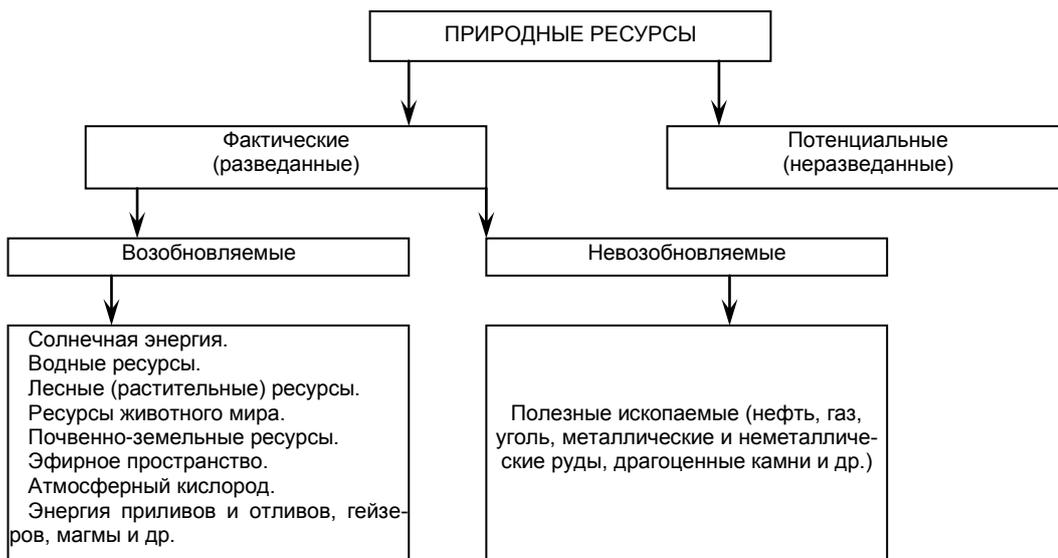


Рис. 2. Классификация природных ресурсов

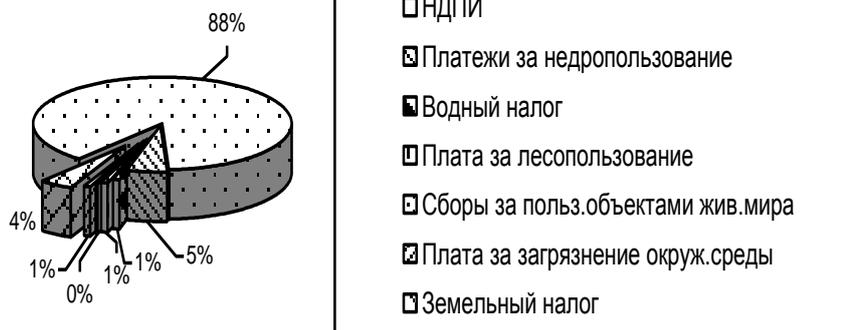


Рис. 3. Структура налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 2009 году

Изначально налог был разработан в рамках проводимой в России налоговой реформы для соблюдения интересов государства и недропользователей. НДС был закреплен в главе 26 Налогового кодекса РФ "Налог на добычу полезных ископаемых", которая вступила в силу 1 января 2002 года на основании Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ взамен трех действующих ранее налогов (плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акциз на нефть и стабильный газовый конденсат). Тем самым за небольшой период времени объем отчислений налога стал оказывать существенное влияние на налоговые доходы государства.

Вторым по объему поступающих налоговых доходов в консолидированный бюджет РФ является доход в виде системы платежей за пользование недрами. В 2008 году общий объем поступивших средств составил 96 397 млн руб., что составляет 5 % в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РФ (см. рис. 1).

В соответствии с Федеральным законом "О недрах" [3], система платежей включает (таблица).

Таблица

Система платежей за пользование недрами

№ п/п	Вид платежа	Цель взимания
1	Разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии	Определяются с учетом вида полезного ископаемого, количества и качества его запасов и/или ресурсов, полезных свойств участка недр, природно-географических, горно-геологических и экономических условий освоения и разработки участка недр, а также степени риска
2	Регулярные платежи за пользование недрами	
3	Плата за геологическую информацию о недрах	Отражает расходы государственных средств на их получение
4	Сбор за участие в конкурсе (аукционе)	Взимается с целью обеспечения организационных мероприятий для проведения конкурса (аукциона)
5	Сбор за выдачу лицензий	Взимается государством как собственником недр с целью передачи другим лицам права пользования недрами, компенсации расходов органа, выдавшего лицензию, на подготовку, оформление и регистрацию таких прав (лицензий)

Часть платежей за пользование природными ресурсами носит неналоговый характер, что приводит к потере возможности осуществлять независимый налоговый контроль за процессом пользования природными ресурсами со стороны государства.

Порядок регулирования отдельных видов ресурсных платежей неналоговым законодательством приводит к невозможности применения в полной мере соответствующих налоговых механизмов, а также применения по ним предусмотренных законодательством налоговых санкций за нарушения платежной дисциплины.



Значимость платежей за пользование природными ресурсами несомненна и проявляется посредством как фискальной, так и регулирующей и воспроизводственной функций. Наименьшую роль в Российской Федерации играет воспроизводственная функция платежей. На взгляд авторов, в данной экономической ситуации нужно стремиться не только к регулированию порядка использования природных ресурсов, обеспечению собираемости платежей, но, в первую очередь, к восстановлению ранее использованных природных запасов.

Наиболее остро данная проблема проявляется в лесном секторе экономики. Россия – богатейшая страна мира по запасам древесины, однако контроль за рациональным использованием лесных ресурсов до сих пор находится на низком уровне. Платежи за пользование лесными ресурсами в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 2008 году составили всего 17 808 млн руб. или 1 %. По мнению авторов, в сравнении с НДСПИ платежи за лесопользование нуждаются в коренном преобразовании, более жестком контроле со стороны государства.

Ряд авторов утверждает, что ранее действовавшая система законодательных актов, регулирующих платежи за пользование лесным фондом, была крайне неэффективна. Это выражается в попытке придать этим платежам статуса налогов [4]. Но в данном случае следует отметить, что основной проблемой все же оставалась неясность действующей системы контроля за своевременным поступлением дохода государства от предоставления в пользование лесных ресурсов. Действовавшая до 2007 года система платежей за пользование природными ресурсами устанавливалась не Налоговым кодексом, а значит, эти платежи носили статус неналоговых, а, соответственно, и контроля со стороны налоговых органов не было. Тем не менее, до вступления в силу Лесного кодекса от 04.12.2006 г. существовал платеж, признаваемый налоговым – лесная подать. Об этом свидетельствует решение Верховного Суда Российской Федерации от 27.02.2002 г. № ГКПИ 2001-1827. Таким образом, за несколько лет государство недополучило большой объем дохода только из-за коллизии в действовавшем тогда законодательстве.

В настоящее же время необходимость реформирования платежей стоит наиболее остро из-за отсутствия контроля за процессом изъятия и восстановления лесных ресурсов. Ситуация обострилась с принятием Лесного кодекса, вступившего в силу с 1 января 2007 года.

Наиболее заметным изменением, подвергшимся жесткой критике, стала отмена лесных податей как одной из форм платы за лесопользование.

Существующий в настоящее время порядок предоставления лесных ресурсов в пользование независимо от видов использования лесов – заключение договора аренды. При этом установленная процедура достаточно усложнила деятельность, связанную с побочным лесопользованием, что способствует развитию незаконного изъятия ресурсов и, соответственно, уклонению от уплаты платежей в бюджет.

Необходимо отметить, что согласно Конституции Российской Федерации лес, как и другие природные ресурсы, является национальным достоянием. И для того чтобы сохранить эти природные богатства, стоит понять, в чем же действительная причина нерационального использования леса. Многие политические деятели сетуют на "русский менталитет", ссылаясь на то, что современное воспитание поколения не закладывает в него чувства бережливости к природе и всему, что нас окружает. Однако напомним очень правильное, на взгляд авторов, изречение: "Реформу нравов следует начинать с реформы законов" (К. Гальвеций) [5]. Таким образом, для сохранения природных богатств необходимо выстроить единую слаженную систему норм права по регулированию вопросов лесопользования, которая бы, с одной стороны, способствовала пополнению бюджета, а с другой – не ущемляла права пользователей лесными ресурсами.

Значение природных ресурсов, как возобновляемых, так и невозобновляемых, велико во всех отраслях национальной экономики, поэтому так важна правовая регламентация отношений в этой сфере деятельности. Фундаментом регулирования таких отношений выступают законодательные и нормативно-правовые акты органов государственной власти Российской Федерации, как на уровне федерации, так и на уровне субъектов. От качества этих документов, их дееспособности в реальной экономике зависит развитие России.

Литература: 1. Официальный сайт Федерального казначейства. – Режим доступа : www.goskazna.ru 2. Барулин С. В. Налогообложение природопользования : учебное пособие / С. В. Барулин, Ю. Н. Солнышкова. – М. : Экономика, 2008. – 288 с. 3. Федеральный закон от 21.02.1992 г. № 2395-1 (ред. от 27.12.2009) "О недрах" [Электронный ресурс]. – РГ. – 15.03.1995. – № 52. – Режим доступа : <http://www.consultant.net.ru/popular/nedr/>. 4. Разработка методики определения платежей за установленные виды лесопользования : Научный отчет ВР-05-100K(SFPP/SBCQ-19). – М. : Некоммерческая организация Научно-благотворительный фонд "Экспертный институт", 2005. – С. 58. 5. Афоризмы и пословицы на тему "Закон" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gveatmind.info/list.php?p=18themid=s>.

ОЦЕНКА ВОЗМОЖНЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ РЕФОРМЫ ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА

Аннотація. Дана оцінка наслідків відмови від єдиного соціального податку та введення обов'язкових страхових внесків; проведено аналіз зміни розмірів тарифів страхових внесків на краткосрочну перспективу.

Анотація. Надано оцінку наслідків відмови від єдиного соціального податку та впровадження обов'язкових страхових внесків; проведено аналіз зміни розмірів тарифів страхових внесків на краткосрочну перспективу.

Annotation. An estimation of the consequences of the single social tax's failure and the mandatory social dues' implementation are given; the analysis of change the actuarial dues' rates on the near-term is suggested.

Ключевые слова: единый социальный налог, обязательные страховые взносы, размер тарифов страховых взносов.

История существования единого социального налога (далее – ЕСН) насчитывает порядка девяти лет, что является достаточно длительным сроком для нестабильной отечественной налоговой системы. Введение в практику ЕСН, состоявшееся в 2001 году, имело целью заменить взносы организаций в различные внебюджетные социальные фонды единым налогом, что существенно облегчало порядок расчета и уплаты взносов. Однако положительные результаты за счет нововведения достигнуты не были, так как:

тарифы отчислений по видам страхования (ставки ЕСН) не увязывались с коэффициентами замещения заработка страховыми выплатами;

происходила дестабилизация финансового состояния системы обязательного социального страхования, возрастал дефицит бюджетов внебюджетных фондов на выполнение установленных обязательств и их зависимость от федерального бюджета;

углублялся разрыв между заработной платой и размерами ее замещения пенсиями и социальными выплатами;

были введены ограничения на выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам;

прекращено финансирование диетпитания, программ оздоровления и профилактического санаторно-курортного лечения;

обязательное медицинское страхование не обеспечивало в полной мере реализацию прав застрахованных лиц на медицинскую помощь (около 50 % медицинских услуг предоставляется на платной основе);

ликвидирован Фонд занятости населения (страхование от безработицы), сократились бюджетные ассигнования на выплаты пособий по безработице, снизились их размеры.

Это привело к тому, что осенью 2008 года Правительством РФ было принято принципиальное решение о реформировании системы социального страхования, переводе системы социальной защиты работника на страховые принципы, отмене ЕСН и возврате к страховым взносам. Данное решение реализовано в виде подписанных Президентом РФ 24 июля 2009 года федеральных законов: № 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования" [1] и № 213-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием ФЗ "О страховых взносах в ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС" [2], в соответствии с которыми с 1 января 2010 года продекларирован переход к страховым принципам финансирования социального страхования, отказ от ЕСН и введение обязательных страховых взносов.

Экономические расчеты различных исследовательских групп свидетельствуют о том, что предлагаемый вариант реформы ЕСН будет оказывать разнонаправленное влияние на экономику страны. С тем чтобы подтвердить или опровергнуть положительный экономический эффект указанной меры, необходимо обозначить основные последствия замены ЕСН страховыми взносами.

Как известно, единый социальный налог с организаций и предпринимателей, находящихся на общем режиме налогообложения, уже давно стал предметом острых дискуссий о его целесообразности, величинах налоговых ставок, перераспределении ставок между фондами и бюджетом в ту или иную сторону. Взимание данного налога привело к распространению практики аутсорсинга,



к применению нелегальных форм оплаты труда и иным методам снижения налоговой базы. Существенное снижение ставок ЕСН с 35,6 % до 26 % не привело к отказу от использования подобных схем, так как массовой легализации "серых" зарплат не произошло. В доказательство сказанному Счетной палатой РФ был приведен доклад, в котором анализируются последствия реформы ЕСН на примере Волгоградской области. Так, "снижение ставки ЕСН не привело к увеличению объема его поступлений вследствие вывода из "тени" значительной части оплаты труда": в 2005 году сборы ЕСН в Волгоградской области сократились на 31,9 %, а налоговая база за тот же период увеличилась на 8,6 %. Точных данных о доле скрытых зарплат в общем объеме трудовых выплат нет, а результаты различных исследований разительно отличаются.

Согласно федеральному закону от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования" [1], в 2010 году сохраняются тарифы страховых взносов в размерах действующих ставок ЕСН, но уже с 1 января 2011 года вместо регрессивной шкалы ЕСН с базовой ставкой налога в 26 % будет действовать единая ставка страхового взноса в 34 % с годовых зарплат до 415 000 руб. С выплат, превышающих эту сумму, страховые взносы взиматься не будут. В дальнейшем это пороговое значение должно индексироваться с учетом роста уровня средней заработной платы. Размеры вводимых тарифов страховых взносов указаны в табл. 1.

По оценке Института комплексных стратегических исследований (далее – ИКСИ), на основе данных 2007 года повышение страховых взносов до 34 % фонда оплаты труда увеличило бы социальные взносы работодателей на 25 %. При этом для добывающих отраслей промышленности рост "социальной нагрузки" составил бы 17,5 %, а для обрабатывающих отраслей – 26 – 30 %.

Таблица 1

Размер тарифов страховых взносов на краткосрочную перспективу

Год	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Общая величина страховых взносов
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
2010	20,0 %	2,9 %	1,1 %	2,0 %	26,0 %
2011	26,0 %	2,9 %	2,1 %	3,0 %	34,0 %

Вместе с тем поэтапная реализация реформы ЕСН не снимает проблемы повышения нагрузки на работодателей. При переходе к новой системе начисления социальных взносов в 2010 г. для ряда компаний "социальная нагрузка" будет увеличена, что усугубит и без того их сложное положение в условиях кризиса. При повышении ставки страховых взносов с 26 % до 34 % в 2011 г. произойдет значительное повышение нагрузки на работодателей. Так, для заработной платы, не превышающей 23 тыс. руб. в месяц, рост страховых взносов по сравнению с существующим уровнем составит 31 %, а для зарплаты с 23 до 60 тыс. руб. в месяц – 33 – 63 %.

При этом чрезмерное увеличение налоговой нагрузки будет иметь достаточно болезненные последствия для экономики страны.

Во-первых, для большинства предприятий увеличится налоговая нагрузка на фонд оплаты труда, что может вызвать снижение официального уровня занятости. Так как, если издержки соблюдения законодательства превышают издержки уклонения от обложения, создаются стимулы к разрыву легальных трудовых отношений с низкооплачиваемыми работниками. В результате часть занятых в экономике предприятий переходит в теневой сектор. Кроме того, если ставка взносов для отдельного предприятия превышает 31,5 %, предприятию становится выгоднее оплачивать труд работников из чистой прибыли. Вследствие этого многие предприятия могут вернуться к практике использования теневых форм оплаты труда.

В качестве способов сокращения налогового бремени по стране самыми очевидными можно считать уменьшение размера официальной заработной платы до минимально допустимого разумного минимума и включение налоговых затрат в себестоимость продукции или в цену конечной реализации. Рост налоговой нагрузки на фонд оплаты труда при одновременном ухудшении внешнеэкономической конъюнктуры способен привести к значительному снижению уровня занятости и к замедлению темпов экономического роста. По словам банковских экспертов, ничем не компенсированное увеличение налоговой нагрузки в конечном итоге неблагоприятно отразится на кредитовании граждан и, как результат, приведет к сокращению потребительского спроса.

Во-вторых, значительный рост налоговой нагрузки в связи с уплатой социальных взносов в существующих социально-политических условиях, скорее всего, придется компенсировать снижением других налогов. В этой связи возникает риск усиления политического давления в пользу снижения НДС.

Кроме того следует отметить, что действие ФЗ № 212 [1] распространяется в том числе на налогоплательщиков, находящихся на специальных режимах налогообложения. Дополнительная нагрузка по уплачиваемым налогам на эту категорию налогоплательщиков отражена в табл. 2.

Таким образом, введение страховых взносов существенно увеличит налоговую нагрузку на работодателей.

Сравнение ЕСН с социальными платежами в других странах показывает, что общей тенденцией является применение регрессивной шкалы социальных платежей при прогрессивной шкале подоходного налога. При этом необходимо отметить, что установленная регрессивность социальных платежей в России не является типичной. Как правило, регрессивность социальных отчислений по доходам достигается либо путем установления предельной величины налогооблагаемой базы, либо установлением верхней границы для величины социальных отчислений с доходов налогоплательщиков.

Таблица 2

Налоговая нагрузка на организации со специальным режимом налогообложения

Категория	Дополнительная нагрузка, млрд руб.
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	3,2
Единый сельскохозяйственный налог	0,9
Единый налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	12,1
Сумма минимального налога, подлежащего уплате за налоговый период	35,7
Итого	51,9

Следует отметить, что запланированная в 2010 г. реформа ЕСН, согласно которой будет установлена предельная величина налогооблагаемой базы, больше соответствует международной практике взимания социальных платежей, чем существующая шкала ЕСН. Также необходимо сделать акцент на том, что по новым правилам страховые взносы будут начисляться и уплачиваться в каждый государственный внебюджетный фонд отдельно. Данный подход приведет к усложнению процесса зачета переплаченных взносов, поскольку зачет сможет быть произведен только в рамках одного внебюджетного фонда. ЕСН представляет собой налог, переплату по которому не только можно было зачитывать вне зависимости от того, какая часть ЕСН была переплачена, но и производить зачет в счет платежей по другим налогам.

Стоит обратить внимание на содержание стратегии пенсионной системы Министерства здравоохранения, ставшего инициатором кардинального изменения налогового законодательства. Дело в том, что бюджет Пенсионного фонда РФ дефицитен: на 2009 г. дефицит составил порядка 40,5 млрд руб., хотя глава ведомства Т. А. Голикова считает, что дефицит – в 184 млрд руб. – останется у ПФ РФ после реформирования ЕСН. Эти цифры отражают лишь чистый дефицит бюджета Пенсионного фонда на 2010 год, который придется погашать за счет средств федерального бюджета. Из федерального бюджета необходимо будет выделить порядка 600 млрд руб. на валоризацию пенсионных прав, приобретенных гражданами до 2002 года, и еще 16 млрд руб. – на доплаты получателям социальной пенсии, увеличивающие ее до прожиточного минимума. Согласно стратегии в последующие годы трансферты из бюджета в Пенсионный фонд при принятии варианта-2010 будут увеличиваться на 200 – 300 млрд руб. в год, что показано в табл. 3.

Таблица 3

Финансирование дефицита бюджета Пенсионного фонда РФ

Год	Дефицит ПФР, трлн руб.	Трансферт федерального бюджета, трлн руб.
2011	1,07	0,37
2013	1,47	0,59
2015	2,01	0,93
2020	3,90	2,40

Данные табл. 3 свидетельствуют, что реформа ЕСН не переводит пенсионную систему на страховые принципы. Даже при сохранении действующей системы уплаты ЕСН объемы этих трансфертов будут незначительно отличаться от варианта-2010: в 2013 году они могли бы составить 1,6 трлн руб., в 2015-м — 2,1 трлн руб., в 2020-м — 3,5 трлн руб. Причина в том, что поступающие от предприятий взносы не покрывают размер текущих выплат.

Таким образом, реформа единого социального налога не решит проблему дефицита пенсионной системы. В дальнейшем соотношение средней пенсии к средней зарплате снова начнет снижаться, если не предпринять нового повышения взносов. Наиболее разумным решением на сегодня представляется отсрочить закон о страховых взносах как минимум на год, а за промежуточное время найти более разумные решения.

Литература: 1. Федеральный закон № 212-ФЗ "О страховых взносах в пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.vg.ru/2009/07/28/zakon-olok.html>. 2. Федеральный закон №213-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу отдельных законодательных актов РФ в связи с принятием ФЗ "О страховых взносах в ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.base.gorant.ru/12168560.htm>.

АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ ИЗМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СТАВОК НА РАЗВИТИЕ САМОЛЕТОСТРОЕНИЯ В УКРАИНЕ

Аннотация. Проведено исследование влияния изменения налоговых ставок на инвестиционную привлекательность отрасли самолётостроения. Рассмотрены варианты изменения доходной части государственного бюджета, связанные с перераспределением налогового бремени между производителем и потребителем, что позволяет определить приоритеты налогового стимулирования авиационной промышленности в Украине в условиях экономического кризиса.

Анотація. Проведено дослідження впливу зміни податкових ставок на інвестиційну привабливість галузі літакобудування. Проаналізовано варіанти зміни прибуткової частини державного бюджету, пов'язані з перерозподілом податкового тягаря між виробником і споживачем, що дозволяє визначити пріоритети податкового стимулювання авіаційної промисловості в Україні в умовах економічної кризи.

Annotation. The influence of change of tax rates on the investment attractiveness of aircraft constructions is research. Variants of changes of profitable part of the state budget, related to the redistribution of tax burden between a producer and user, that allows to define priorities of tax stimulation of aviation industry in Ukraine in the conditions of economic crisis are considered.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий, самолётостроение, переложение налогов.

Современные мировые тенденции свидетельствуют о растущей роли в развитии хозяйственных систем таких факторов, как наука, новые технологии, наукоемкая продукция. В экономически развитых странах за счет этих факторов достигается до 40 % прироста объема национального дохода. Так, в США реализация научных достижений обеспечивает от 50 до 80 % прироста валового национального продукта [1].

Для успешного регулирования самолётостроения в нашем государстве нужно решить ряд проблем налогового законодательства, сбалансировать государственную политику в сфере стимулирования инновационных процессов.

Исследованию теоретических и прикладных вопросов государственного регулирования высокотехнологических отраслей экономики посвящены работы таких авторов, как: Л. И. Абалкин, А. Г. Аганбегян, А. И. Анчишкин, В. Н. Архангельский, С. Ю. Глазьев, Н. Д. Кондратьев, В. И. Кушлин, Д. С. Львов, С. В. Пирогов, Б. М. Санто, Б. Твис, М. Хучек, И. Шумпетер, А. Н. Фоломьев, Ю. В. Яковец, Е. Н. Ясин и др.

В начале третьего тысячелетия такая высокотехнологическая отрасль, как авиационная промышленность (АП), становится одной из наиболее перспективных в глобальной экономике. Для ускорения развития этой отрасли консолидируются усилия большого количества самых современных предприятий, внедряются наиболее передовые ноу-хау, в исследованиях принимают участие лучшие институты, научные центры, лаборатории, бурно развиваются авиационные производственные кластеры. А как следствие, происходит постоянный рост мирового пассажирооборота воздушного транспорта (рис. 1).

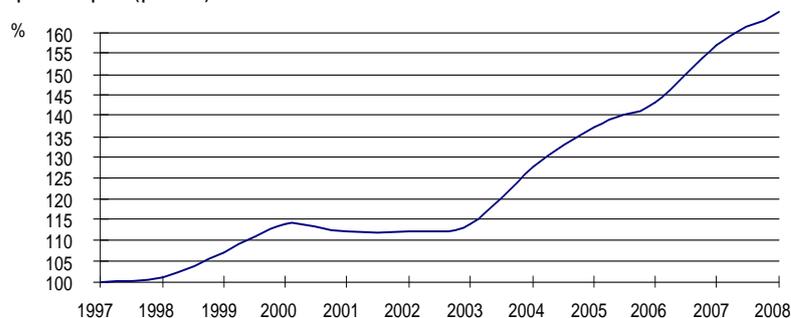


Рис. 1. Индекс мирового пассажирооборота воздушного транспорта за период с 1997 г. по 2008 г. (в 1997 г. – 100 %) [2]

Несмотря на мировые тенденции, развитие авиаперевозок в Украине остается на достаточно низком уровне, что подтверждается объемами пассажирских перевозок украинскими авиакомпаниями (рис. 2).



Рис. 2. Динамика объемов пассажирских перевозок авиакомпаниями Украины за период с 1990 г. по 2008 г. [3]

В то же время, как показывает анализ, исчерпание ресурса существующего парка самолетов, эксплуатируемых авиакомпаниями Украины, может привести к выводу из эксплуатации в ближайшие годы самолетов Ан-24, Ту-134, Як-40, Ил-76, а в 2014 году исчерпает свой ресурс последний Ан-12, [4, с. 142–145]. Исходя из этого, задание создания благоприятного инвестиционного климата является одним из приоритетов экономической политики государства. Среди рычагов государственной поддержки инвестиционной деятельности экономического характера особое место занимает налоговая политика. Именно с помощью специальных методов налогового регулирования государство может реально обеспечить действенную мотивацию инвесторов и реципиентов инвестиций, уменьшая налоговое давление на эту сферу предпринимательской деятельности.

То есть, если рассматривать налоговую систему как регуляторный механизм, который влияет на активизацию инвестиционных процессов, можно утверждать, что при увеличении налоговой нагрузки на предприятие его рентабельность снижается, что, в свою очередь, влияет на капиталовложения. А при уменьшении налогового бремени доходность данного экономического субъекта увеличивается, что создаёт благоприятные условия для инвестирования в данную сферу. То есть из этого следует, что в рамках налоговой системы перемещение центра тяжести налогового бремени с производителя на потребителя будет стимулировать инвестиции. Но при этом доходы государственного бюджета будут меняться, что является сдерживающим фактором внедрения такого стимулирования инвестиций.

Для определения качественных и количественных параметров изменения доходной части бюджета, вследствие перемещения центра тяжести налогового бремени с производителя на потребителя и наоборот, проведем моделирование данной ситуации на примере авиационного предприятия, которое подписало контракт на производство малобюджетных чартерных самолетов. Объем заказа равен 100 единицам продукции и должен быть выполнен в течение 10 лет. Производственные мощности предприятия позволяют ему выпускать по 10 самолетов в год. Цена реализации единицы продукции составляет 72 000 грн с учетом НДС. С помощью пакетного программного обеспечения Vinsim смоделируем данную ситуацию при условии, что ставка НДС будет равна 20 %, а ставка налога на прибыль будет составлять 25 %, данные в течение всего периода моделирования меняться не будут.

По результатам имитационного моделирования (рис. 3) получаем прогноз дохода бюджета в размере 550 тыс. грн за весь период выполнения контракта, в то время как чистая прибыль предприятия составит 63 тыс. грн каждый год. То есть данная ситуация является базовой и на рис. 3 она обозначена пунктирной линией. Теперь допустим, что в рамках государственной политики стимулирования инвестиций введена льготная ставка НПП 10 %, и в то же время увеличена ставка НДС – 22,5 % (рис. 3).

Бюджетные поступления

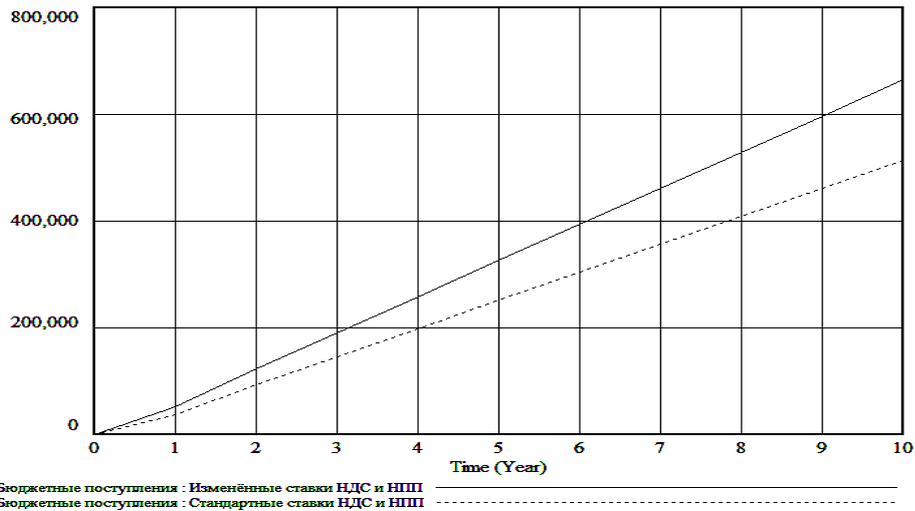


Рис. 3. Зависимость доходов бюджета при увеличении НДС и уменьшении НПП

То есть за счет перенесения налогового бремени с производителя на конечного потребителя будем иметь следующий эффект – уровень поступлений в бюджет вырастет до 600 тысяч гривен, а за счет снижения налогового давления на прибыль предприятия она вырастет до уровня 70 тыс. грн в год, но в то же время цена продукции повысится на 2,5 % и конечная реализационная стоимость будет составлять 72 500 грн. Таким образом, имеем прирост прибыли предприятия – 11 %, повышение стоимости на продукцию – 2,5 % и увеличение доходной части бюджета – 9 %. То есть при перенесении налогового бремени на конечного потребителя увеличивается не только инвестиционная привлекательность предприятия, но и доход государственного бюджета.

Негативным в этой ситуации является повышение конечной стоимости продукции, что может привести к потере конкурентных преимуществ национальным товаропроизводителем. Но, в то же время, налог на прибыль может стимулировать капитальные инвестиции с целью технического перевооружения предприятия авиастроительного сектора. То есть за счет увеличения уровня рентабельности и, как следствие, увеличения оборотных средств предприятие может осуществить капиталовложение в модернизацию производства и тем самым способствовать повышению уровня конкурентоспособности как на внутреннем, так и на внешнем рынке.

Теперь рассмотрим вариант перенесения налогового бремени с конечного потребителя на производителя вследствие снижения ставки НДС до 17,5 % и увеличения ставки налог на прибыль до уровня 27,7 % (рис. 4).

Бюджетные поступления

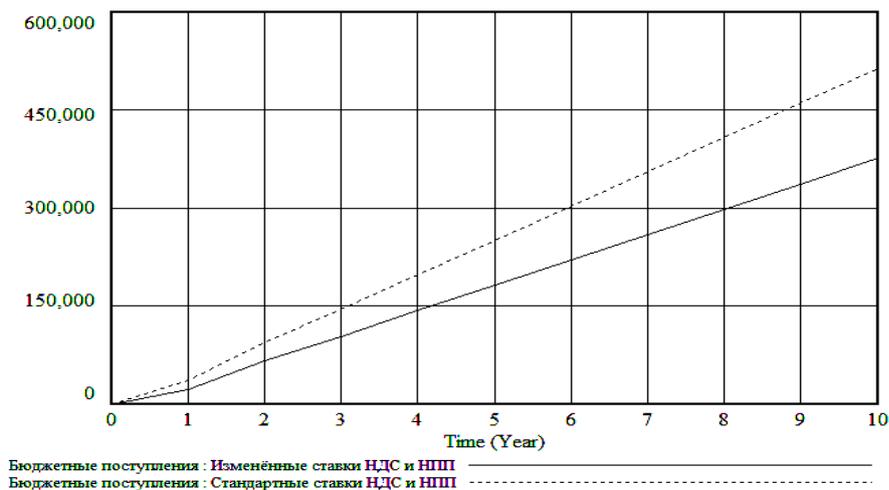


Рис. 4. Зависимость доходов бюджета при увеличении НПП и уменьшении НДС

В данном случае по результатам моделирования имеем следующие показатели – прибыль предприятия составляет 61,5 тыс. грн в год, доход государственного бюджета – 325 тыс. грн, а цена единицы продукции – 68 750 грн. То есть переложение налогового бремени на производителя

продукции негативно влияет на инвестиционную среду в данной отрасли и стимулирует снижение доходной части бюджета.

Таким образом, наиболее рациональным из рассмотренных вариантов налогового регулирования в условиях определенного замедления развития национальной экономики является переложение налогового бремени с производителя на потребителя. То есть за счет увеличения ставки косвенного налога государство компенсирует свои расходы, связанные со стимулированием развития авиастроения, а отрасль с помощью высвобожденных оборотных средств получает возможность модернизировать производственный процесс, тем самым смягчая понижение конкурентоспособности за счет увеличения цены.

Научн. рук. Иванов Ю. Б.

Литература: 1. Право интеллектуальной собственности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://readbookz.com/books/192.html>. 2. Годовые отчеты ВАКО за 2004 г., в 2005 г., 2006 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.vaco.ru/report.php>. 3. Государственный комитет статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа <http://www.ukrstat.gov.ua>. 4. Андросова О. Ф. Стратегические и тактические инновации в развитие мировой авиационной промышленности / О. Ф. Андросова // Сборник научных трудов "Экономика: проблемы теории и практики". – Днепропетровск : ДНУ. – 2003. – Вып. 174. – Т. II. – С. 520–524.

УДК 336.225.68

Горбунова Н. В.

Попов А. Ю.

ОСОБЕННОСТИ ВЫЯВЛЕНИЯ УКЛОНЕНИЙ ОТ УПЛАТЫ НДС И ИХ ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Аннотация. Рассмотрены основные схемы уклонения от уплаты НДС и предложены рекомендации по их выявлению и пресечению.

Анотація. Розглянуто основні схеми ухилення від сплати ПДВ і запропоновані рекомендації щодо їх виявлення і припинення.

Annotation. The basic charts of avoiding payment of VAT are considered and the recommendations on their exposure and suppression are offered.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, налог на добавленную стоимость, налоговые проверки.

В условиях финансового кризиса, который, по мнению экспертов, пока еще имеет место в российской экономике, хозяйствующие субъекты различных организационно-правовых форм осуществляют различного вида операции и уклоняются от уплаты налога на добавленную стоимость в рамках существующей нормативно-правовой базы, регулирующей деятельность организаций. Таким образом, многие организации в целях увеличения положительных финансовых результатов в условиях еще существующего финансового кризиса пытаются занизить налоговую базу по НДС и уменьшить его размер, подлежащий уплате в бюджет.

Поэтому и наблюдается процесс проведения налоговых проверок со стороны налоговых органов, сопровождающихся контролем ведения бухгалтерского и налогового учета, а также контролем наличия документов, подтверждающих факты хозяйственной деятельности организации.

Как альтернативу уклонения от уплаты сумм НДС организации выбирают осуществление операций по вкладу в уставный (складочный) капитал других организаций.

То есть организации передают имущество, в том числе основные средства и нематериальные активы в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, пользуясь п. 2, пп. 12, ст. 149 НК РФ [1], на основании которой не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доли в уставном (складочном) капитале организаций, паи в паевых фондах, кооперативах и паевых инвестиционных фондах, ценные бумаги и инструменты срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы). Через определенный период времени



организации выходят из состава учредителей организации, в уставный (складочный) капитал которой ею ранее был произведен вклад, и получают свою долю денежными средствами либо продают другим инвестиционным компаниям.

При этом организации, осуществляющие передачу имущества (товаров, продукции) в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, должны восстанавливать сумму НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. При этом суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость передаваемого имущества, а учитываются в бухгалтерском и налоговом учете в составе прочих расходов и расходов, связанных с производством и (или) реализацией соответственно.

Некоторые организации принимают имущество в качестве вклада в уставный капитал при условии, что профиль деятельности открытого акционерного общества (эмитент) соответствует потребности в передаваемых ему материалах, товарах, продукции и не требует дополнительного и длительного документооборота, связанного с увеличением уставного капитала. Действительно, подобные сделки осуществляются, если принимающая организация размещает выпущенные акции и заинтересована в формировании уставного (складочного) капитала и готова в качестве вклада принять и товары, и материалы, соответствующие профилю и масштабам деятельности организации. Это могут быть единичные случаи, но если сделка осуществляется на особо крупную сумму, то и особо крупную сумму НДС обходят организации. Но в этом есть определенные последствия, отражаемые и влияющие на формирование бухгалтерского и налогового учета и у принимающей имущество стороны, и у передающей стороны.

Следующий случай, при котором организации уклоняются от уплаты налога в бюджет – это налогообложение транспортных услуг по 10-процентной налоговой ставке, производимых организацией собственным транспортом при реализации товаров (продукции) и отгрузке их на территорию покупателя, в соответствии с условиями поставки, предусмотренными в договоре купли-продажи.

Данную схему используют организации, осуществляющие реализацию товаров, облагаемых по налоговой ставке 10 %. В соответствии с условиями поставки, предусмотренными договором, заключенным между сторонами, организация-продавец доставляет товар (продукцию) на территорию покупателя посредством собственного транспорта. При этом стоимость оказания транспортных услуг включается в стоимость реализуемого товара (продукции) и таким образом производится налогообложение реализации транспортных услуг по налоговой ставке 10 %.

В соответствии со статьей 164 п. 2. [1], налогообложение производится по налоговой ставке 10 % при реализации продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, медицинских товаров отечественного и зарубежного производства.

На основании ст. 146 п. 1., ст. 149, ст. 164 п. 3. НК РФ [1] операции по реализации транспортных услуг облагаются по налоговой ставке 18 %.

Некоторые организации уклоняются от уплаты налога посредством заключения договора займа.

Исходя из п. 1 пп. 1 ст. 146 НК РФ [1] реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ признается объектом налогообложения НДС. В соответствии со ст. 149 п. 3 пп. 15 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) на территории РФ операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказанию финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме.

Так как операции по предоставлению займов в денежной форме не являются объектом налогообложения НДС, многие организации, пользуясь положением ст. 149 НК РФ [1], заключают договор займа в момент, отличный от момента заключения договора купли-продажи товаров (работ, услуг). По условиям первого договора одна сторона – заимодавец – передает в собственность другой стороне – заемщику – денежные средства (ст. 807 ГК РФ, ч. 2)[2], а по условиям второго договора одна сторона обязуется передать товар в собственность другой стороне (ст. 454 ГК РФ) [2].

То есть организация получает сумму займа посредством заключенного договора-займа, через определенный период времени отгружает товар (работа, услуга) на территорию организации – заимодавца – на основании условий поставок по договору купли-продажи, при этом сумма ранее полученного займа будет учитываться как частичная оплата за отгруженный товар организации-заимодавцу (покупатель). Далее заключается акт зачета встречных требований, при подписании которого одна сторона (заемщик, организация-продавец) полностью погашает задолженность по возврату суммы ранее полученного займа (или суммы займа и процентов с суммы займа), а другая сторона (заимодавец, покупатель) частично погашает задолженность перед продавцом, отгрузившим на его территорию товар.

Данный способ используется в целях уклонения от начисления и уплаты НДС с сумм частичной оплаты или предварительной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), заключив договор займа. То есть организации применяют подобную схему в случаях, когда в одном налоговом периоде не готовы начислить и уплатить НДС в бюджет, а в следующем периоде, когда будет произведена операция по реализации товаров, смогут погасить задолженность по уплате налога в бюджет в полном объеме.

Существуют и другие способы уклонения от сумм НДС и несвоевременности начисления и погашения задолженности, которые применяются предприятиями различных организационно-правовых форм.

Таким образом, в условиях существующих экономических барьеров, конъюнктуры рынка, нестабильности условий существования организации, необходимости увеличения прибыли организации, хозяйствующие субъекты стремятся уменьшить налоговую нагрузку по налогу на добав-

ленную стоимость посредством применения отдельных положений существующего законодательства в рамках рыночных условий.

Исходя из вышеизложенного, следует, что была и остается необходимость в проведении ведомственных налоговых проверок со стороны налоговых органов, которые сопровождаются процессом изъятия соответствующих документов ведения бухгалтерского и налогового учета, проверкой правильности и своевременности начисления и погашения задолженности по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет организациями.

Литература: 1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>. 2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.interlaw.ru/law/docs/10064072-10064072-001.htm>.

УДК 336.225.673

Вяткина А. А.

Федоренко О. В.

КРИТЕРИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КРИЗИСА

Аннотация. Посвящена проблемам налогового контроля и исследованию критериев его эффективности в условиях экономического кризиса.

Анотація. Присвячено проблемам податкового контролю і дослідженню критеріїв його ефективності в умовах економічної кризи.

Annotation. The problems of tax control and research of criteria of its efficiency in the conditions of economic crisis are studied.

Ключевые слова: налоговый контроль, критерии налогового контроля, налоговые проверки, налоговые органы.

Становление рыночной экономики в Российской Федерации изменило структуру источников обеспечения государства финансовыми ресурсами. Основным источником государственных доходов на данном этапе развития экономики являются налоги. В последние годы за счет налогов формируется 90 % – 92 % федерального бюджета [1]. Именно поэтому на сегодняшний день эффективность процедуры взыскания налогов имеет столь важное значение для экономики страны.

Полнота налоговых поступлений в бюджет государства во многом зависит от добросовестности налогоплательщиков, контроль за которыми призваны вести налоговые органы посредством комплекса мер воздействия: анализа данных учета и отчетности, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также при помощи иных мер, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации [2, ст. 82]. Одним из главных рычагов воздействия являются налоговые проверки. А самым надежным способом обеспечить полное начисление налогов с бизнеса служат выездные налоговые проверки. Высокая эффективность таких проверок позволяет экономить не только время сотрудников налоговых органов, но и средства государства, что особенно важно на сегодняшний день в условиях экономического кризиса.

На сегодняшний день отмечена высокая доля теневой экономики, которая составляет около 30 % [1], что приводит к значительному уменьшению налоговых поступлений в бюджет страны. Выездные налоговые проверки позволяют выявить теневой сектор и сократить масштабы нелегальной деятельности. Поэтому важнейшим фактором повышения эффективности работы налоговых органов является совершенствование действующих процедур контрольных проверок.

Основной проблемой для выездных налоговых проверок, без принципиального решения которой невозможен качественный контроль, является обеспечение рационального отбора налогоплательщиков для их проведения. Лишь применение высокоэффективной системы отбора позволит обеспечить максимальную концентрацию усилий налоговых органов на проверках соответствующих категорий налогоплательщиков. Проводить выездные проверки целесообразно у тех налого-

© Вяткина А. А., Федоренко О. В., 2010



плательщиков, у которых велика вероятность обнаружения значительных нарушений налогового законодательства и соответственно крупных до начислений, подлежащих уплате в бюджет налогов и сборов.

В разные периоды времени существовали разные методы отбора налогоплательщиков для выездного контроля. Например, методы отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, разработанные Госналогслужбой РФ в 1997 г., были ориентированы на действовавший в то время порядок обязательных периодических документальных проверок всех налогоплательщиков и основывались на сочетании принципов случайного и специального отбора. При таком подходе проводимые проверки были эффективны примерно лишь на 50 %, то есть каждая вторая проверка заканчивалась без обнаружения значительных налоговых нарушений.

С введением в действие части первой НК РФ необходимость обязательных выездных проверок всех состоящих на учёте в налоговом органе налогоплательщиков отпала. Поэтому случайный метод отбора для проведения проверок утратил своё значение, и на первый план выступили методы специального отбора, обеспечивающие высокую эффективность проводимых мероприятий и рациональное использование имеющихся у налогового органа ресурсов [3].

Подобная проблема рационального отбора налогоплательщиков для проверок актуальна и для зарубежных стран. Рассматривая практику работы их налоговых органов, хотелось бы обратить внимание на некоторые наиболее часто применяемые подходы к выбору налогоплательщика для проверки.

Существует ряд типовых критериев, указывающих на возможный положительный результат проверки налогоплательщика. К ним можно отнести отражение убытков при условии большой валовой выручки, отражение расходов, которых нет в других компаниях той же отрасли, и т. д.

Существенную информацию для принятия решения о проведении проверки дает сопоставление данных налоговой отчетности за отчетный и предшествующие периоды. Выход за рамки установленных предельных уровней отклонений абсолютных величин или соотношений между определенными показателями свидетельствует о перспективности проверки компании. К ключевым показателям обычно относят сумму задекларированных налогов, обороты по реализации, объемы дебиторской задолженности, суммы, выплачиваемые в виде заработной платы работникам, товарно-материальные запасы. Целесообразно обратить внимание на компанию, показывающую растущие расходы при одновременном снижении объемов реализации.

Еще одним методом отбора налогоплательщиков для проверки является использование информации, полученной в ходе контроля других налогоплательщиков. Если обнаружено, что определенное юридическое лицо заключало со своими деловыми партнерами сделки сомнительного характера, то следует присмотреться повнимательнее и к деятельности этих партнеров.

Залогом успеха в деле целенаправленного отбора "перспективных" налогоплательщиков на Западе считается хорошо налаженный обмен информацией, как между отдельными подразделениями налогового ведомства, так и межведомственный. Если работники одной из инспекций в ходе проверок обнаружили систематические нарушения в части уплаты какого-либо налога или среди какой-либо конкретной категории налогоплательщиков, то проведение таких же проверок на территории другой инспекции может дать не менее впечатляющий результат. Один из методов отбора налогоплательщиков для проверки – это классификация налогоплательщиков по отраслевому принципу, а внутри каждой отрасли – по объему реализации. По каждой полученной таким образом категории налогоплательщиков определяют объем доначислений в расчете на одну проверку, используя при этом результаты проверок за последние несколько лет, что позволяет планировать проверки на будущее.

Одним из критериев отбора налогоплательщиков для проверки, широко применяемых во многих странах мира, является "величина" налогоплательщика: чем крупнее налогоплательщик, тем чаще его проверяют. В очень больших компаниях организуются постоянные представительства налоговых ведомств, поскольку налоги, выплачиваемые крупнейшими корпорациями, в большинстве стран играют ключевую роль в пополнении государственных бюджетов. Для определения величины налогоплательщика в разных странах используются различные критерии: совокупный размер активов, размер налоговых платежей за прошлые периоды, выручка от реализации, валовой доход, количество дочерних предприятий, численность персонала, отрасль хозяйства и др. [4].

Налоговая служба России для достижения высокой эффективности выездных налоговых проверок на протяжении ряда лет разрабатывала для них критерии отбора объектов. В настоящее время руководством к действию является "Концепция системы планирования выездных налоговых проверок", в соответствии с которой выход инспектора всегда должен быть обусловлен предположением, что существуют нарушения налогового законодательства. Согласно этой Концепции для оценки вероятности существования нарушений инспектор обязан провести всесторонний анализ всей имеющейся у него информации о предприятии, а затем отнести налогоплательщика в категорию тех, кто требует повышенного налогового контроля, или тех, для кого достаточно текущего мониторинга. Частью такого анализа является проверка на соответствие 12-ти критериям. В их числе: налоговая нагрузка ниже средней по отрасли; убытки в течение двух и более лет; значительные суммы налоговых вычетов (доля вычетов по НДС превышает 89 % от суммы НДС, начисленной за год); опережающий темп роста расходов над доходами; выплата среднемесячной зарплаты на одного работника ниже среднеотраслевой по субъекту РФ; неоднократное приближение к предельному значению показателей, установленных НК РФ, предоставляющих право на специальные налоговые режимы; суммы расходов индивидуального предпринимателя приближаются к его доходам; построение цепочек-контрагентов и работа с ними без видимой деловой цели; непред-

ставление пояснений на уведомление налоговиков о выявленных несоответствиях показателей деятельности; "миграция" между налоговыми органами (переустановка на учет); значительное отклонение (на 10 % и более) уровня рентабельности по данным бухучета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики и ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском [5].

Используя данные критерии, налогоплательщики имеют возможность проанализировать способы и результаты хозяйственной деятельности и оценить степень вероятности назначения выездной налоговой проверки, а также оценить вероятный объем налоговых претензий по результатам такой проверки.

Эти критерии являются попыткой стимулировать плательщиков к добровольному отказу от инструментов минимизации налогов. Налогоплательщики, которые не отвечают критериям, могут не волноваться – выездные налоговые проверки в отношении их нецелесообразны. Для контроля над этими организациями в основном будет проводиться мониторинг данных отчетности и информации из внешних источников.

Данные критерии, несомненно, являются весьма эффективными. Но в условиях экономического кризиса некоторые из них становятся менее значимыми. Известно, что прибыльность предприятий значительно сократилась. Так, например, сумма налога на прибыль организаций по Свердловской области сократилась в 2009 году по сравнению с 2008 годом на 64,6 % [6]. В этой связи отражение предприятием убытков на протяжении нескольких налоговых периодов не является достаточным основанием полагать, что оно нарушает налоговое законодательство. Однако компании, для того чтобы не попасть под данный критерий, стремятся выйти из зоны убыточности в прибыльную область. Данная цель, как правило, осуществляется за счет снижения расходов, которое достигается, в первую очередь, сокращением заработной платы работников, а также уменьшением числа персонала, что приводит к возникновению в обществе социальной напряженности.

Налоговые службы не должны полагаться лишь на данные критерии. Необходимо учитывать экономическую ситуацию в стране, в отрасли, а также другие факторы, влияющие на финансовое положение предприятия.

Рассмотренные выше критерии предназначены для реального, а не для теневого сектора экономики, борьба с которым требует особых усилий. Сократить теневой оборот и, следовательно, увеличить налогооблагаемую базу позволит выявление и борьба с так называемыми фирмами-однодневками – фирмами, служащими средством для ухода от налогов, обналичивания денежных средств и других финансовых махинаций. Необходимо усилить ответственность фирм, которые сознательно прибегают к услугам однодневок. Но пострадать от деятельности таких компаний могут и добросовестные участники рынка. Так как фирма-однодневка является контрагентом по сделке, то при определенных условиях у законопослушного участника рынка может возникнуть проблема с возвратом или зачетом НДС. Отказом в возврате или зачете НДС из бюджета может послужить то основание, что при заключении сделки не была проявлена осмотрительность в отношении партнера.

Зачастую фирмы-однодневки не попадают под рассмотренные критерии отбора налогоплательщиков для налогового контроля и, следовательно, не включаются в план выездных налоговых проверок, которые являются эффективным средством борьбы с такими компаниями.

Необходимо, следуя опыту зарубежных стран, создавать новые подходы отбора налогоплательщиков. Например, известно, что уровень собираемости налогов и связанные с ним основные проблемы различных групп налогоплательщиков, классифицированных по отраслям народного хозяйства, примерно одинаковы. Поэтому группировка налогоплательщиков по отраслям позволяет обоснованно вести их отбор для проверки и одновременно повысить специализацию налоговых инспекторов и, как следствие, повысить их квалификацию.

Существует необходимость налаживать обмен информацией, как между отдельными подразделениями налогового ведомства, так и между налоговыми и другими ведомствами: таможенными органами, обладающими информацией об экспортно-импортных операциях, местными органами власти, фиксирующими сделки купли-продажи недвижимости и регистрирующими права на недвижимое имущество, и т. д.

Из всего вышесказанного следует сделать вывод, что не следует останавливаться на достигнутом. Необходимо дальнейшее совершенствование и повышение результативности налогового контроля, поскольку от этого зависят стабильность и устойчивость налоговой политики страны.

Литература: 1. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики РФ. – Режим доступа : <http://www.gks.ru>. 2. Налоговый кодекс РФ : части первая и вторая. – М. : Изд. "Омега-Л", 2008. – 694 с. 3. Информационный бизнес портал. – Режим доступа : <http://market-pages.ru/nalogi1/31.html>. 4. http://www.orelreclam.ru/id/Zarubeznyi_opyt_o_vybore.html. 5. Приказ ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ "Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок" (в ред. Приказа ФНС РФ от 14.10.2008 N ММ-3-2/467@) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/online/base/?reg=doc;base=LAW;n=80871>. 6. Пархоменко М. Б. Налоги, отчетность и ответственность-2010 : справочное пособие для руководителей и бухгалтеров предприятий / М. Б. Пархоменко, В. В. Кошечев. – 16-е изд., доп. и перераб. – Екатеринбург : Изд. Дом "Ажур", 2010. – 168 с.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В ПОСТКРИЗИСНЫЙ ПЕРИОД

Аннотация. Рассмотрены направления оптимизации налоговой нагрузки в посткризисный период для совершенствования налоговой системы.

Анотація. Розглянуто напрями оптимізації податкового навантаження в післякризовий період для вдосконалення податкової системи.

Annotation. Directions on optimization of the tax loading for the tax system improvement in a post-crisis period are considered.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, оптимизация налоговой нагрузки, налоговая политика, налоговое стимулирование.

Формирование оптимального уровня налоговой нагрузки – одна из наиболее актуальных и дискуссионных проблем в теории и практике налогообложения. Ее решение крайне важно для совершенствования налоговой системы и определения основных направлений налоговой политики России в посткризисный период.

Налоговое бремя представляет собой показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом, отдельный хозяйствующий субъект или иного налогоплательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера. Роль и значение показателя налогового бремени проявляется при разработке налоговой политики государства; при проведении сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных странах и внутри страны; в более справедливом распределении тяжести налогообложения между различными отраслями промышленности, социальными группами.

Согласно основным направлениям налоговой политики на 2010 г. и на плановый период 2011 – 2012 гг., разработкой которых занимается Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики РФ, приоритетом Правительства РФ остается сохранение сложившегося к настоящему моменту налогового бремени. Глава Департамента И. В. Трунин считает, что Россия в настоящее время не имеет возможности снижать налоговую нагрузку на бизнес и даже может столкнуться с необходимостью в будущем повысить ряд налогов. По его мнению, нельзя допускать снижения налогов, поступающих стабильно, таких, как налог на добавленную стоимость (НДС).

В докладе о результатах и направлениях деятельности на 2010 – 2012 гг. Минфин РФ своей стратегической целью ставит формирование и функционирование эффективной налоговой системы. Осуществление поставленной цели требует, чтобы уровень и структура налоговой нагрузки не ухудшали условий для экономического роста, не искажали условия конкуренции, не препятствовали притоку инвестиций. Соответственно ставится задача обеспечения экономически обоснованной налоговой нагрузки, результатом решения которой станет стабилизация налоговой нагрузки на экономику и ее оптимизация (перераспределение).

Налоговая нагрузка на экономику рассчитывается как отношение всех поступивших в стране налогов к созданному валовому внутреннему продукту (ВВП). Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределенной с помощью налогов (таблица).

Таблица

Показатели налоговой нагрузки [1]

Показатель	Отчетный период						Плановый период			Целевое значение
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Налоговая нагрузка на экономику в неизменных ценах на нефть, % к ВВП	30,1	29,1	30,6	30	30	26,6	26,8	28,2	28	не более 30,0
Налоговые доходы бюджетной системы РФ, % к ВВП	29	29,1	27,9	29,7	27,4	23,4	23,6	24,2	24,2	-
Темп роста налоговых доходов, % к 2007 г.	132,3	127,3	119,2	131,2	116	77,9р	101,9	108,2	107,9	-

Налоговая система, обеспечивая достаточный уровень доходов бюджетной системы, не должна создавать избыточного или неравномерного давления на экономику, поэтому целевое значение налоговой нагрузки ставится в пределах 30 %. В 2009 г. из-за негативного воздействия финансово-экономического кризиса отмечалось недопоступление налоговых доходов в бюджетную систему РФ (они составили 23,4 % к ВВП, а их темп роста – 77,9 % к 2007 г.), в связи с чем произошло снижение налоговой нагрузки до уровня 26,8 % к ВВП. На плановый период допускается увеличение налоговой нагрузки до 28 %, темпы роста налоговых доходов бюджета должны быть положительными. В целом данные Минфина демонстрируют, что налоговая нагрузка на российскую экономику лишь в 2004 и 2006 годах превышала 30 %. Однако, такая нагрузка сформировалась в условиях постоянно растущих цен на нефть и при неизменных ценах на нефть имела бы тенденцию к снижению.

Минфин относит Россию к странам с низким и комфортным для бизнеса уровнем налогообложения. Для сравнения, в "социально ориентированных" западноевропейских государствах, таких, как Германия и Швеция, типичная налоговая нагрузка составляет 35 – 45 % ВВП государства, в США и Японии, где в меньшей степени государство берет на себя социальные обязательства, она лежит в диапазоне 25 – 30 % ВВП. Средняя налоговая нагрузка по странам, входящим в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), составляет 36 % ВВП.

Для обеспечения экономически обоснованной налоговой нагрузки регулятивная деятельность Минфина в 2010 – 2012 гг. будет направлена на подготовку и экспертизу нормативных правовых актов по уточнению налоговых ставок и налогооблагаемых баз. Это должно обеспечивать как стабильность общей налоговой нагрузки (при сопоставимых мировых ценах на энергоносители), так и ее перераспределение: от налогов, искажающих стимулы ведения бизнеса, – к нейтральным налогам; от добросовестных налогоплательщиков – ко всем налогоплательщикам; от отраслей с избыточной налоговой нагрузкой – к отраслям с низкой нагрузкой. Также будет проводиться анализ и прогнозирование влияния налоговой нагрузки на социально-экономическое развитие РФ.

При этом одним из самых актуальных является вопрос о том, насколько меры в области налогового стимулирования экономики способны создать предпосылки для преодоления кризисных явлений. Отмечается, что в РФ основной "антикризисный налоговый пакет" (поправки в обе части Налогового кодекса РФ и ряд других налоговых законов) был принят в конце 2008 г., а в ближайшие годы антикризисные меры будут реализовываться путем осуществления бюджетной политики.

В целом снижение налоговой нагрузки в 2008 г. произошло примерно на 250 млрд руб., а в 2009 г., по словам премьер-министра В. В. Путина, до 700 млрд руб. Оно направлено на стимулирование производства, а также предоставило экономике дополнительные ресурсы для восстановления и роста. Так экономический эффект от снижения налога на прибыль на 4 % с 1 января 2009 г. оценивался министром финансов А. Л. Кудриным в 400 млрд руб., от введения 30 % амортизационной премии до 100 – 150 млрд руб.

Новации по НДФЛ, направленные на снижение налогового бремени семей, имеющих детей, и граждан с низкими доходами, увеличили экономию на налоге со 156 руб. до 1 560 руб. в 2009 г. при средней зарплате. Экономия родителя, имеющего одного ребенка, увеличилась с 208 до 1 664 руб. С целью дальнейшего облегчения налогового бремени для наименее обеспеченных граждан и стимулирования занятости в секторе низкооплачиваемого труда И. В. Трунин и научный руководитель Института экономики переходного периода (ИЭПП) С. Г. Синельников-Мурылев предлагают расширить возможности для применения налоговых вычетов и освобождений лицами с низкими доходами.

В 2009 г. наиболее важным стало решение о замене единого социального налога (ЕСН) страховыми взносами на обязательное пенсионное, медицинское, социальное страхование, на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством с 1 января 2010 г. Ставки в 2010 г. останутся на уровне 2009 г., а в 2011 г. повысятся до 34 %, кроме некоторых категорий страхователей. Отменяется регрессивная шкала расчета взносов, предельная величина базы для начисления страховых взносов составит 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода и с 2011 г. будет ежегодно индексироваться. Это новшество соответствует тенденциям в других странах, где регрессивность социальных отчислений по доходам достигается либо путем установления предельной величины налогооблагаемой базы либо установлением верхней границы для величины социальных отчислений с доходов налогоплательщиков.

Анализ изменения налоговой нагрузки в результате отмены ЕСН, проведенный ведущей лабораторией бюджетного федерализма ИЭПП В. С. Назаровым, показал, что рост ее влияния на экономику составит 1,94 % ВВП, или более 1 трлн руб., при условии применения ставки 34 % с 2010 г. Для большинства предприятий увеличится налоговая нагрузка на фонд оплаты труда, что может вызвать снижение официального уровня занятости. Кроме того, если ставка взносов для отдельного предприятия превышает 31,5 %, предприятию становится выгоднее оплачивать труд работников из чистой прибыли. По словам замминистра финансов РФ С. Д. Шаталова, увеличение налоговой нагрузки в 2011 г. в связи с заменой ЕСН страховыми выплатами оценивается в 800 – 850 млрд руб.

На уровне хозяйствующего субъекта налоговая нагрузка рассчитывается как отношение причитающихся к уплате налоговых платежей к прибыли, выручке или добавленной стоимости. Тяжесть налогового бремени хозяйствующих субъектов определяется следующими факторами: изменениями в налоговом законодательстве; элементами договорной и учетной политики для целей налогообложения; льготами и освобождениями; получением бюджетных ссуд, инвестиционного



налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам; размещением бизнеса и органов управления хозяйствующих субъектов в свободных экономических зонах, действующих на территории России.

Немаловажное значение имеет и то обстоятельство, что в нашей стране установлен различный налоговый режим для предприятий разных отраслей экономики. Так, по расчетам специалистов ФНС в сфере добычи топливно-энергетических полезных ископаемых она должна составлять 49,4 %. На текстильных предприятиях – 5,7 %. В сфере оптовой и розничной торговли, ремонте автотранспортных средств и бытовых изделий – 3,8 %. У компаний, осуществляющих операции с недвижимостью – 18,2 %. Средняя нагрузка должна держаться на уровне 11,6 %. Однако диспропорции в налоговой нагрузке по отраслям говорят о необходимости ее оптимизации.

Хозяйствующим субъектам необходимо законными методами снижать нагрузку самостоятельно. Так, использование специальных режимов заменяет уплату нескольких основных налогов уплатой единого налога, размер которого рассчитывается в упрощенном порядке, при этом остальные налоги уплачиваются в общем порядке. Использование методов налогового планирования, таких, как разработка учетной политики в целях налогообложения, оптимизация налогообложения через договор и другие, также будет способствовать налоговой оптимизации.

Минфин России намерен четко разграничить правомерную практику налоговой оптимизации от случаев противоправного уклонения от уплаты налогов, способствовать сближению систем налогового и бухгалтерского учета, сближению налоговой базы, указанной в декларациях налогоплательщиков, с налоговой базой, рассчитанной по уровню экономической активности.

Таким образом, проблема снижения налоговой нагрузки в России в значительной степени связана с совершенствованием налогового законодательства, с расширением налогооблагаемой базы, дальнейшим укреплением налоговой и финансовой дисциплины. Процесс оптимизации налогообложения должен способствовать экономическому росту и развитию хозяйствующих субъектов.

Литература: 1. Доклад Минфина РФ "О результатах и направлениях деятельности на 2010 – 2012 гг.", ноябрь 2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009-/11/doklad2010-12.zip>.

Курогло А. Ю.

УДК 336.226.44

Зозуля В. В.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПОЛЬЗОВАНИЯ ВОЗОБНОВЛЯЕМЫМИ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Анотация. Рассмотрены проблемы и перспективы налогообложения пользования возобновляемыми природными ресурсами, так как они могут стимулировать эффективное использование запасов леса в России и развитие лесопромышленной отрасли.

Анотація. Розглянуто проблеми і перспективи оподаткування користування поновлюваними природними ресурсами, тому що вони можуть стимулювати ефективно використання запасів лісу в Росії та розвиток лісопромислової галузі.

Annotation. The problems and prospects for tax use of renewable natural resources are studied because they can stimulate the efficient use of forest reserves in Russia and the development of forestry industry.

Ключевые слова: налогообложение, природные ресурсы, природопользование, природоресурсные платежи, природная рента.

Становление рыночных отношений и структурная перестройка экономики Российской Федерации предопределяют необходимость упорядочения финансовых взаимоотношений между органами государственной власти и природопользователями в целях дальнейшего развития отечественной экономики и защиты государственных интересов в сфере природопользования. Россия имеет огромный природоресурсный потенциал, а источником экономического роста является относительно дешевая квалифициро-

© Курогло А. Ю., Зозуля В. В., 2010

ванная рабочая сила и доходы государства как собственника природных ресурсов. Система экономических отношений, возникающих в процессе реализации механизмов налоговой политики и налогового администрирования сферы природопользования, требует кардинального изменения налогового и природоресурсного законодательства в соответствии со сложившейся мировой практикой.

Природные ресурсы играют особую роль в экономике России. Благополучие страны напрямую зависит от уровня цен на энергоресурсы, что негативно отражается на доходной части бюджета в случае их резкого падения на мировом рынке. Недостаток средств, тем самым, приводит к сокращению социально значимых для государства расходов. В связи с этим возникает необходимость в поиске альтернативных, менее подверженных ценовым колебаниям, источников для дальнейшего развития государства и общества в целом. Безусловно, действенным механизмом здесь должно выступать поддержание и расширение производства, привлечение инвестиций в развивающиеся отрасли. Однако особое внимание всё же стоит обратить на те природные богатства, которые способны, во-первых, к восстановлению в случае их рационального использования, а во-вторых, к эффективному обращению на мировом рынке с получением максимального дохода. В данном случае речь идет об использовании лесных ресурсов, которые в дальнейшем могут способствовать экономическому росту страны.

Лесные ресурсы являются возобновляемыми, и эта особенность существенна в перспективе использования этого ресурса как промышленного, экологического и социального.

Необходимо отметить, что Россия наряду с такими странами, как Бразилия, США, Канада, Китай, занимает ведущее место по запасам леса, однако на сегодняшний день лесной комплекс Российской Федерации, включающий в свой состав лесное хозяйство и лесопромышленные отрасли по заготовке и переработке древесины, не оказывает существенного влияния на развитие экономики страны (рисунок).

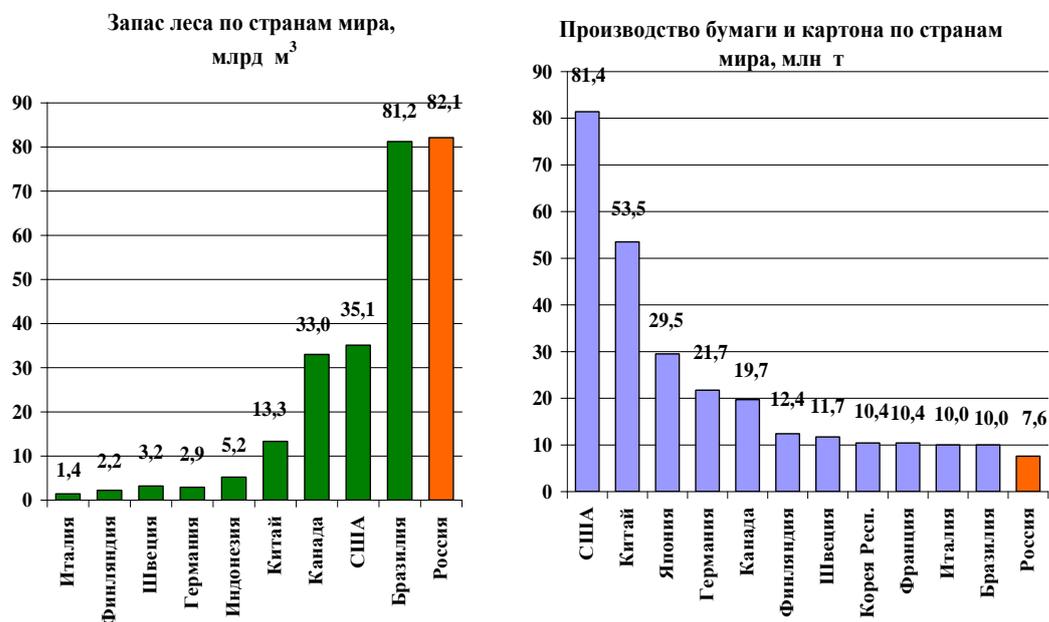


Рис. Запас леса и производство бумаги

Природоресурсные платежи представляют собой хороший регулятор экономической деятельности организаций. Помимо этого, они играют немаловажную роль в защите окружающей среды.

Функциональное назначение платежей за пользование природными ресурсами – стимулирование их эффективного использования. Платность природопользования является лучшим инструментом для сохранения экосистемы, стимулирования комплексного использования ресурсов, бережной эксплуатации и обязательного воспроизводства.

Главной задачей современного этапа развития налоговой системы России в сфере природопользования является создание эффективного взаимодействия между государством и пользователями природных ресурсов, то есть создание эффективных рентных отношений, отвечающих потребностям современного государства. Изъятие ренты собственниками природных ресурсов выравнивает условия для создания совершенной конкуренции на рынке между предпринимателями, занимающимися эксплуатацией этих ресурсов.

Однако российская налоговая система не имеет отработанного механизма изъятия природной ренты. Это определяет одно из направлений развития налоговой системы – разработку и внедрение эффективных механизмов изъятия в бюджетную систему природной ренты в целях повышения эффективности природопользования. С точки зрения авторов, природная рента должна изыматься преимущественно через налоговую систему.

Система налогообложения природопользования должна быть выстроена на синергетических принципах: с одной стороны, принцип заинтересованности природопользователей в эффективной эксплуатации и воспроизводстве природных ресурсов, с другой – принцип доходности природопользования, обеспечивая тем самым поступления средств в бюджет для экономического и социального развития государства и субъектов Федерации.



Реализация этих принципов позволит создать условия, стимулирующие повышение эффективности производства и обеспечивающие справедливое распределение благ, получаемых от использования природных ресурсов.

Налоговая форма платежей за лесопользование, экологических платежей, необходима, прежде всего, для более жесткого контроля за рациональным использованием природных ресурсов, а также в целях повышения доходности бюджета. Администрирование платежей отраслевыми ведомствами, как показала практика, не эффективно.

На протяжении 2002 – 2008 гг. налоговые платежи имели наибольший удельный вес в природо-ресурсных платежах (табл. 1).

Таблица 1

Динамика платежей за пользование природными ресурсами, млрд руб.

	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	214,2	249,5	434,3	872,3	1 116,7	1 157,4	1 604,7
Платежи при пользовании природными ресурсами	17,0	17,4	18,4	57,9	76,8	61,3	93,2
Всего	231,2	266,9	452,7	930,2	1 193,5	1 218,7	1 637,5

Однако основными бюджетообразующими платежами остаются доходы от эксплуатации невозобновляемых природных ресурсов. В 2008 г. на долю поступления НДС от добычи нефти приходилось 94 % суммарных поступлений налога. Соответственно, динамика общих поступлений НДС в решающей степени определяется факторами, формирующими налоговые поступления при добыче нефти: объемом добычи нефти, уровнем мировых цен на нефть и динамикой курса доллара. Несмотря на более чем трехкратное сокращение цены на нефть во второй половине 2008 г., среднегодовой уровень цен был заметно выше, чем годом ранее. Это явилось основной причиной роста НДС до 4,11 % ВВП на фоне стабилизации объемов добычи нефти и газового конденсата, а также неизменности базовой ставки НДС в 2008 г. (табл. 2).

Таблица 2

Динамика поступлений НДС в 2002 – 2008 гг.

	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
НДС, в % к ВВП	2,55	2,50	2,99	4,20	4,07	3,63	4,11
Добыча нефти, включая газовый конденсат, млн т	379,6	421,4	458,8	470,0	480,5	491,0	488,0
Средний уровень цен нефти марки Urals за год, долл./баррель	23,43	27,07	34,57	50,20	60,89	69,43	94,04

Помимо среднегодового роста мировых цен на нефть, заметную роль на поступления НДС оказывала девальвация рубля: за 2008 г. рубль проиграл доллару США порядка 3,5 руб. или 14,5 %. Причем наибольшие темпы девальвации пришли на последний квартал 2008 г., тем самым несколько компенсировав стремительное сокращение ставки НДС вследствие падения мировых цен на нефть.

Система региональных налогов на природные ресурсы в России не развита и нуждается в реформировании. Перераспределение рентных доходов от эксплуатации природных ресурсов между федеральным и региональным уровнями государственного управления должно быть в такой пропорции, которая позволяла бы развивать отрасль в настоящем и перспективном будущем. Важность сочетания региональных и федеральных налогов определяется тем, что только на этой основе можно достичь компромисса между федеральной властью и субъектами Федерации с целью эффективного, неистощительного использования природных ресурсов. Для большего пополнения доходов федерального бюджета необходимо создать механизм, стимулирующий органы государственной власти субъектов получать максимальный объем природоресурсных платежей.

В целях повышения эффективности лесопользования необходимо разработать механизмы платности с учетом рентообразующего фактора. На взгляд авторов, рентообразующий фактор теоретически имеет место в документе, в соответствии с которым осуществляется арендная плата за лесопользование, Постановление Правительства РФ от 22.05.2007 г. № 310 (в ред. от 30.06.2007 г. № 419) "О ставках платы за единицу объема лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности". Однако оценка стоимости природных ресурсов, по мнению авторов, занижена как по главному лесопользованию, так и по вспомогательному. Для основного лесопользования было рассчитано ставки с учетом расходов на производство [1, с. 147]. Для вспомогательного (побочного) использования лесов необходимо рассчитать повышение ставки платы за единицу площади лесного участка при осуществлении рекреационной деятельности в регионах, имеющих коммерческую привлекательность. Кроме этого предлагается,

чтобы побочное лесопользование имело упрощенную разрешительную схему с уплатой не арендной платы в соответствии с действующим Лесным кодексом, а налоговых сборов, с отнесением их в раздел Х НК РФ "Местные налоги и сборы".

Литература: 1. Зозуля В. В. Природоресурсные платежи и налоги в доходах бюджета / В. В. Зозуля // Вестник Финансовой академии. – 2008. – № 4. – С. 139–149. 2. Ажогина Н. Н. Рентные доходы государства в сфере природопользования: проблемы макрорегулирования / Н. Н. Ажогина. – Ростов н/Д : Изд-во СКАГС, 2009. – 30 с. 3. Барулин С. В. Налогообложение природопользования / С. В. Барулин, Ю. Н. Солнышкова. – М. : Экономистъ, 2008. – 285 с. 4. Львов Д. С. Экономика развития / Д. С. Львов. – М. : Экзамен, 2002. – 512 с. 5. Макаре С. В. Формирование рациональной системы регионального управления лесопользованием в современной России: монография / С. В. Макаре. – М. : Финакадемия, 2008. – 123 с. 6. Оценки природной ренты и ее роль в экономике России / рук. автор. кол. членкор. РАН С. Ю. Глазьев. – М. : ИНЭС, 2003. – 185 с. 7. Постановление Правительства РФ "О ставках платы за единицу объема лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности" от 22.05.2007 г. № 310 (в ред. от 30.06.2007 г. № 419) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/online/base/?reg=doc;base=LAW;n=76880>.

УДК 336.225

Маренич М. Ю.

Долгих Ю. А.

МЕРЫ ПОДДЕРЖАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ПЕРИОД ЭКОНОМИЧЕСКОГО КРИЗИСА

Аннотация. Рассмотрены основные меры по изменению налоговой системы в период кризиса, а также влияние налоговой системы на развитие национальной экономики.

Анотація. Розглянуто основні заходи щодо зміни податкової системи в період кризи, а також вплив податкової системи на розвиток національної економіки.

Annotation. The basic steps to change the tax system during the crisis are shown, and also the influence of tax system on the national economy development is considered.

Ключевые слова: налоговая политика, экономический кризис, система налогообложения.

Действующие в настоящее время основы российской налоговой политики опираются на достижения мировой практики в сфере налоговой политики. И все же российская налоговая политика не соответствует современному уровню развития экономики. Причины проблем, связанных с функционированием налоговых инструментов в России связаны, прежде всего, с недостаточной эффективностью налогового законодательства, судебной системы и функционирования органов власти.

Решение подобных проблем может быть связано с адаптацией используемых инструментов налоговой политики к современной ситуации в российской экономике, примером является успешное использование плоской ставки налога на доходы физических лиц. Министерство финансов Российской Федерации в плане на 2010 г. разработало ряд мер по коррекции указанных недостатков налоговой системы, однако, главным условием эффективности данных мероприятий будет являться их тесная связь с социально-экономическими преобразованиями в иных областях.

Снижение налогов в условиях кризиса – это абсолютно необходимая мера. Главным достижением в этом направлении явилось снижение налога на прибыль с 1 января 2009 г. до 20 % (ранее 24 %).

Эффект от снижения ставок ряда налогов (прежде всего, налога на прибыль) в 2009 г. составил около 400 млрд руб. Между тем, вопрос о снижении налоговой нагрузки на реальный сектор экономики по-прежнему остается неоднозначным. Главная причина – наличие довольно жестких ограничений, связанных с бюджетными рисками.

Наиболее эффективными являются следующие направления по изменению налоговой системы: переход к страховым взносам; реформа налогового контроля за трансфертными ценами; упрощение процедуры рассрочки задолженности организации по налогам и сборам; создание эффективной системы налогообложения недвижимости как важного фактора экономического роста страны; уменьшение налоговой нагрузки на малообеспеченные слои населения за счет увеличения социальных налоговых вычетов.

Также можно отметить ряд антикризисных мер, которые принимает Правительство Российской Федерации для облегчения налогового бремени для некоторых групп налогоплательщиков.

© Маренич М. Ю., Долгих Ю. А., 2010



Данные мероприятия направлены на изменение систем налогообложения для четырех категорий налогоплательщиков: предприятия нефтяного сектора экономики; малый бизнес и налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения; физические лица; все остальные экономические субъекты.

Стратегическими решениями для нефтяной отрасли являются, во-первых, кардинальное снижение налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), во-вторых, установление "налоговых каникул" по очень широкому кругу месторождений в труднодоступных районах. Уже изменен порядок принятия на расходы затрат по приобретению лицензии на разработку месторождений.

Одновременно с этим в настоящее время идет активная работа по подготовке нормативной базы по замене НДПИ на налог на сверхприбыль или дополнительный доход. Новый налог будет взиматься не по месту добычи месторождения, а исходя из временного периода его эксплуатации. Идея состоит в том, чтобы налог имел минимальную ставку в момент начала отработки месторождения или когда его разработка близка к завершению. В то время, когда месторождение наиболее продуктивно, ставка налога должна увеличиться. Однако новая система может начать действовать только после введения механизма трансфертного образования.

Большой пакет решений законодательных органов власти принят и в отношении малого бизнеса. В частности, расширен перечень видов деятельности, при осуществлении которых можно применять упрощенную систему налогообложения на основе патента. Упрощена форма отчетности, которая составляется при применении упрощенной системы налогообложения. Кроме того, предоставлять ее теперь можно один раз в год. Система налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога теперь может применяться и в рыбной промышленности. Регионы могут варьировать налоговую ставку по упрощенной системе налогообложения от 5 до 15 %, определяя, каким предприятиям нужно предоставить такие преференции.

Граждане тоже получили большой набор преимуществ: вычеты по обучению, ипотеке, повышенные стандартные налоговые вычеты, в том числе вычеты на детей, а также увеличенный вычет, который можно применить при приобретении жилья (до 2 млн руб.).

Увеличен норматив, по которому расходы на уплату процентов за пользование заемными средствами учитываются для целей налогообложения прибыли. Если раньше этот норматив составлял 1,1 от ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, то теперь – 1,5 от нее, так как, например, только за 2009 г. ставка рефинансирования изменялась 11 раз. На сегодня изменение ставки рефинансирования имеет тенденцию устойчивого постепенного снижения. Министерство финансов Российской Федерации предполагает, что в этом году может быть принято решение о дальнейшем увеличении этого коэффициента.

Также в перспективе ожидается упразднение налога на добавленную стоимость (НДС) на технологическое оборудование. Министерство промышленности и торговли внесло согласованный со всеми ведомствами проект постановления правительства "об обнулении" НДС на широкий перечень технологического оборудования, не производимого в Российской Федерации. В предложенный перечень вошло, в частности, оборудование для нефтегазовой, лесопромышленной, текстильной отраслей, отрасли производства ряда пищевых продуктов. Проектом также предполагается отменить НДС не только на само технологическое оборудование, но и на комплектующие и запасные части к нему.

Министерство финансов Российской Федерации предлагает упростить порядок возмещения НДС и перейти к практически заявительной процедуре. При этом будет сохранен общий режим возмещения налога на добавленную стоимость, когда налогоплательщик предоставляет документы в налоговые органы, затем эти документы проверяются в рамках камеральной проверки, и только после этого налоговый орган выносит решение о возмещении или отказе о возмещении НДС. Однако у налогоплательщиков появится дополнительная возможность: они смогут получать возмещение до результатов камеральной проверки (в течение 30 дней с момента подачи заявления) при условии предоставления банковской гарантии. Если по результатам проверки выяснится, что налогоплательщик не имел права на возмещение всей суммы НДС или ее части, то эта сумма будет уплачена через механизм банковской гарантии.

Банковскому и реальному секторам данная инициатива весьма полезна. Для кредитных организаций такие гарантии являются интересным продуктом. Ставки по гарантиям могут варьироваться в пределах 1 – 3 % годовых, а заем на такой же срок обходится в 15 – 20 %, то есть стоимость гарантии в любом случае будет меньше, чем заимствование средств. А самое главное – процедура позволит существенно увеличить размер оборотного капитала компаний.

Данные мероприятия носят временный характер, они будут действовать, пока не наступит стабилизация российской экономики. Впоследствии нужно будет принимать либо специальные системные решения, либо отказываться от названных мер.

Таким образом, можно сделать вывод, что кризис дал толчок к началу реформирования налоговой системы в направлении облегчения условий налогообложения. Посредством налогов можно влиять на развитие хозяйствующих субъектов и, следовательно, на экономику страны и социальную жизнь общества. Например, устанавливая нулевую ставку по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывозимых в таможенном режиме экспорта, государство тем самым создает экономические условия для успешной внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов, укрепляет экономический потенциал страны. С другой стороны, поскольку налоги формируют бюджет на 80 – 85 %, они создают возможность государству через расходную часть бюджета осуществлять влияние на развитие национальной экономики.

НАЛОГОВЫЙ РИСК: СУЩНОСТЬ, ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ЕГО ПРОЯВЛЕНИЯ

Аннотація. Проаналізовано сутність та причини виникнення податкових ризиків. Приведено рекомендації по зниженню податкових ризиків та методи їх управління з урахуванням критерія Парето.

Анотация. Проанализовано сущность та наследки возникновения податковых рисков. Наведено рекомендації щодо зменшення податкових ризиків та методи їх управління з урахуванням критерію Парето.

Annotation. The entity and the causes of tax risks' appearance are explored. The recommendations related to reduction of the tax risks and the methods of their agency with a glance the Pareto's test are given.

Ключевые слова: налоговый риск, управление рисками, коэффициент значимости целей.

За последние несколько лет в России произошли очень важные изменения, связанные с глобальными потрясениями в российской экономике, в том числе и с налоговыми рисками. Международный финансовый кризис создал для бизнеса новые "правила игры": то, что раньше допускалось, теперь получить возможность "нарваться" на уголовную ответственность или может оказаться фатальным исходом для компании.

Свести к минимуму возможные проблемы с налоговиками в тот момент, когда экономика находится в глубокой пропасти – это важно для продолжения успешной работы предприятия в условиях нестабильного российского налогового законодательства.

В общем смысле понятие "налоговый риск" – это вероятностное явление, природа которого обусловлена неоднозначностью будущих событий, которое в случае наступления может повлечь за собой дополнительные финансовые потери в виде доначисления налогов (сборов), начисления пеней, штрафных санкций и т. д.

Но в то же время под налоговым риском также можно понимать вероятностное явление, которое может предполагать положительный исход событий, то есть результатом оптимизации будет являться сокращение налоговых платежей, получение льгот по уплачиваемым налогам предприятий.

Но справедливо рассматривать понятие "налоговый риск", как негативное последствие или результат. Негативный характер налоговых рисков имеет определенные формы проявления не только для налогоплательщиков, но и для всех субъектов налоговых правоотношений.

Налоговый риск с точки зрения налогоплательщика – вероятность негативного результата, связанного с налоговыми ошибками, доначисления ему налогов (сборов), пеней и штрафов в ходе налоговой проверки из-за возникших разногласий между налогоплательщиками и налоговиками в трактовке налогового законодательства, которое может обернуться для хозяйствующего субъекта действительным возрастанием налогового бремени и, если говорить о катастрофической оценке налогового риска, о его ликвидации. Следует сразу отметить, что к налоговым рискам не следует относить потери, возникающие из-за арифметических ошибок или нечеткого понимания отдельных норм законодательства. Для налогоплательщиков налоговый риск означает риск возрастания налоговой нагрузки в силу того, что налоговый орган может признать рассматриваемую сделку недействительной (притворной или мнимой), объявить незаконным начисление налогов, которое сам налогоплательщик рассматривал как законное.

С точки зрения государства, в лице его уполномоченных органов, налоговый риск – это вероятность (угроза) недополучения налогов в бюджет и государственные внебюджетные фонды из-за задействия налогоплательщиками методов минимизации налогообложения, возможных в силу тех или иных недостатков в налоговом законодательстве.

Таким образом, можно сказать, что и для государства в лице его уполномоченных органов, и для налогоплательщиков общим в вопросе о налоговом риске является то, что причиной его возникновения выступают недостатки в законодательстве, которые нередко провоцируют возникновение спорных ситуаций, когда интересы компаний сталкиваются с интересами налоговых органов.

Законодательство о налогах и сборах не только сложно, но и подвижно, а нередко даже и неопределенно, в частности из-за имеющихся противоречий между федеральным и налоговым законодательством субъектов, налоговым и гражданским законодательством. Налогоплательщики обязаны соблюдать не только федеральные и налоговые законы субъектов, но и требования органов государства, уполномоченных его в налоговой сфере. Эти органы обеспечивают принудительное исполнение законов в профильных сферах, часто требуя исполнения и своих собственных (ведомственных) установлений. Нередко бывает и так, что требования одних государственных органов противоречат установлениям других, а это вызывает усиление неопределенности в правовом регулировании налоговой сферы. Обрисованная ситуация усугубляется еще имеющим место быть правотворчеством региональных и муниципаль-



ных властей, разным толкованием ими федеральных налоговых норм – все это создает предпосылки для возникновения и усиления различных налоговых рисков, особенно для организаций, имеющих филиалы в разных регионах.

Риск – это невозможность предсказать наступление того или иного события и его последствий. Тем не менее существуют общие цели, достижению которых должен способствовать эффективно организованный процесс управления рисками.

Исходя из этого определения, управление налоговыми рисками – это процесс, направленный на предупреждение, оценку налоговых рисков (качественную и количественную) и выработку мер по их нейтрализации, устранению (снижению). Управление налоговыми рисками – это важнейший инструмент налогового планирования.

Для того чтобы управлять налоговыми рисками, необходимо выявить причины их возникновения. Возникновение налоговых рисков в организациях обусловлено объективными и субъективными причинами.

Объективными причинами возникновения налоговых рисков могут быть:

неопределенность в трактовке положений законодательства о налогах и сборах;

разъяснения Минфина России, касающиеся отдельных положений законодательства о налогах и сборах;

сложившаяся судебная практика;

изменения в законодательстве о налогах и сборах.

Налоговые риски по субъективным причинам возникают в связи с действиями организаций. Примером субъективных причин возникновения налоговых рисков может послужить:

прямое нарушение налогоплательщиком, налоговым агентом законодательства о налогах и сборах;

некорректное оформление подтверждающей документации, отсутствие систем контроля за документооборотом;

осуществление сделок, направленных на уменьшение налоговой нагрузки;

ошибки при ведении бухгалтерского и налогового учета.

Как правило, основная цель, которую преследуют компании при создании системы управления рисками – это повышение эффективности работы, снижение потерь и максимизация дохода.

Для того чтобы компания могла принимать обоснованные решения в условиях неопределенности, она должна выработать политику по управлению рисками. Управление рисками следует регламентировать специальным внутренним документом – программой по управлению рисками. Как правило, она включает следующие разделы:

определение понятия "риск", принятое на предприятии;

цели управления рисками;

классификация и подробное описание основных видов рисков, с которыми может столкнуться компания;

принципы управления различными видами рисков;

организация управления рисками.

Политика по управлению рисками должна быть одобрена и принята высшим руководством или акционерами компании.

Как избежать налоговых рисков? Безусловно, свести на нет налоговые риски не удастся, хотя стремиться к этому нужно. Как представляется, работа по созданию условий для реализации программы снижения налоговых рисков включает постановку и решение следующих задач:

устранение или максимальная минимизация противоречий в российском налоговом законодательстве;

компетентная экспертиза изменений, вносимых в российское законодательство о налогах и сборах; возможно полная оценка влияния предполагаемых изменений в российское налоговое законодательство на деятельность хозяйствующих субъектов, на налоговое бремя и физических, и юридических лиц;

возможно полная оценка потерь для российской бюджетной системы в результате предполагаемых изменений налогового законодательства;

постоянный мониторинг законодательства о налогах и сборах с целью выявления в нем противоречий.

Безусловно, цели налогоплательщика и государства в налоговой сфере непосредственно противоположны. Так, налогоплательщик, используя противоречия в профильном законодательстве, может минимизировать свои налоговые платежи, что повлечет за собой снижение соответствующих поступлений в бюджет государства. Вместе с тем имеющиеся неопределенности в налоговой сфере неизбежно обуславливают риски для налогоплательщика, что может выражаться, к примеру, в виде опасности нежелательной для него переквалификации налоговыми органами хозяйственных сделок. В силу этого снижение государством налоговой нагрузки путем, скажем, уменьшения ставки какого-либо налога может вполне сочетаться с возникновением для налогоплательщика дополнительных издержек, хотя бы в виде судебных или адвокатских расходов. В итоге в проигрыше могут оказаться и государство, и налогоплательщик.

Вместе с тем, по мнению авторов, в рассматриваемом случае коэффициент взаимной поддержки целей, который показывает, в какой мере достижение одной цели способствует достижению другой, достаточно высок. Так, устранение противоречий в законодательстве способствует ликвидации разнобоя в толковании отдельных норм, а это неизбежно ведет к ослаблению налоговых рисков и для государства, и для налогоплательщиков.

Особенно важны в рассматриваемой связи коэффициенты значимости целей. Они определяются экспертным путем и показывают: какая из сравниваемых целей важнее; какой из них можно поступиться при решении той или иной задачи; на что надо обратить большее внимание в той или иной конкретной ситуации.

Наиболее значимыми, по мнению авторов, являются цели, связанные с устранением расширительного толкования субфедеральной властью своих налоговых полномочий. Это объясняется тем, что в рассматриваемом случае ущемляются интересы российского государства, поскольку речь идет часто о

нарушении целостности его налоговой системы, об усилении налоговых рисков для целых категорий налогоплательщиков, а не какого-либо отдельного налогоплательщика. В качестве примера здесь можно сослаться на юридические коллизии между федеральным и региональным, региональным и муниципальным законодательствами.

Таким образом, изменения, вносимые в законодательство о налогах и сборах, могут служить фактором риска как для налогоплательщиков, так и для государства. Поэтому при внесении изменений в него следует проверять их на соответствие критерию Парето, согласно которому любое изменение, никому не причиняющее убытки, и вместе с тем, приносящее некоторым людям и пользу (по их собственной оценке), является улучшением.

УДК 336.225.6

Матуленко Н. В.

Смирнова Е. Е.

ПЕРЕХОД РОССИИ НА ИННОВАЦИОННЫЙ ПУТЬ РАЗВИТИЯ: НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТ

Аннотация. Посвящено налоговым аспектам перехода экономики РФ на инновационный путь развития. Предложены основные направления налогового контроля налогоплательщиков, осуществляющих инновационную деятельность.

Анотація. Присвячено податковим аспектам переходу економіки РФ на інноваційний шлях розвитку. Запропоновано основні напрямки податкового контролю платників податків, які здійснюють інноваційну діяльність.

Annotation. The tax aspects of the Russia economy transition to the innovative path of development is given. The main directions of tax control, taxpayers engaged in innovative activities are suggested.

Ключевые слова: инновационная деятельность, налоговый контроль, налоговые инструменты.

На современном этапе развития России необходимо, по мнению авторов, придерживаться концепции именно инновационной экономики, так как без инноваций невозможно занять первые позиции ни на внутреннем, ни на международном рынках. И поскольку основной источник доходов бюджетов РФ – это налоговые поступления, следовательно, нужно развивать и добиваться эффективной организации налогового контроля, чтобы у государства всегда были средства на поддержку инновационной деятельности.

При этом нужно учитывать, что для полноценного развития инновационной экономики и, следовательно, стимулирования к возникновению новых рынков, необходимо создавать прочную инновационную инфраструктуру и институты поддержки и контроля инновационного процесса.

По мнению авторов, к таким институтам поддержки и контроля инновационного процесса можно отнести налоговые органы РФ.

В настоящее время в ведущих промышленных странах применяются различные виды налоговых льгот, стимулирующие инновационную деятельность. В том числе такие, как исследовательский и инвестиционный налоговые кредиты, целевые инвестиционные и инновационные налоговые льготы, выделяемые под выполнение важных заказов, программ, проектов по созданию, внедрению и использованию результатов НИОКР для реконструкции производства [1].

Дмитрий Анатольевич Медведев, Президент РФ, в своем Бюджетном послании о бюджетной политике в 2010 – 2012 годах сказал о том, что в целях поддержания инвестиционной активности в экономике необходимо:

во-первых, в 2009 году в целях исчисления налога на прибыль организаций законодательно установить возможность признания затрат инвесторов на строительство или финансирование объектов транспортной, социальной и коммунальной инфраструктуры, а также инженерных сетей для государственных или муниципальных нужд;

во-вторых, разработать меры налогового стимулирования повышения энергоэффективности производства.

В целях создания условий для развития научно-технической и инновационной деятельности, а также внедрения результатов такой деятельности необходимо усовершенствовать порядок амортизации нематериальных активов. При этом для нематериальных активов, по которым невозможно определить срок полезного использования, целесообразно установить срок амортизации два года [2].

Таким образом, мы видим, что на законодательном уровне аспекты как налогового стимулирования, так и налогового регулирования не только обсуждаются, но и разрабатываются и закрепляются.



Разграничим понятия налогового стимулирования и налогового регулирования.

Понятие налогового регулирования шире, так как оно предполагает использование общих налоговых инструментов, таких, как, например, "амортизационная премия" (п. 9 ст. 258 НК РФ).

В статье 67 НК РФ сказано, что проведение организацией научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, а также осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов, является основанием для предоставления организации инвестиционного налогового кредита. То есть, можно сделать вывод, что законодатель разграничивает понятия НИОКР и инновационной деятельности [1].

По мнению автора, понятие налогового стимулирования инновационной деятельности значительно уже, так как предполагает использование тех налоговых инструментов, которые непосредственно относятся к инновационной деятельности.

Например, к таким налоговым инструментам можно отнести возможность применения повышающего коэффициента к норме амортизации (но не выше 3) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности (пп. 2 п. 2 ст. 259 [1] НК РФ). То есть, при использовании амортизируемых основных средств при научно-технической деятельности налогоплательщик имеет право увеличить норму амортизации, но не больше чем в три раза. Значение повышающего коэффициента в установленных пределах определяет каждый налогоплательщик самостоятельно в учетной политике.

По налогу на прибыль организаций расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются после завершения этих исследований или разработок и равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве, а также, если указанные исследования и разработки не дали положительного результата. То есть налогоплательщику предоставлена возможность уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на расходы, связанные с НИОКР в течение одного года.

Также в качестве дополнительной меры с 2009 года установлена возможность использования повышающего коэффициента 1,5 в целях ускоренного учета текущих затрат на научные исследования и разработки.

По налогу на добавленную стоимость, согласно пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, не облагается реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства, а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. То есть реализация, по сути, продуктов инновационной экономики не облагается налогом на добавленную стоимость.

В соответствии с пп. 16 [1] п. 3 ст. 149 НК РФ, не подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, а также относящихся к созданию новых технологий и продукции или к усовершенствованию производимой продукции и технологий.

Однако при рассмотрении налогового регулирования и стимулирования инновационной деятельности, нужно отметить важность налогового контроля.

Согласно ст. 82 НК РФ, налоговый контроль – деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

В Основных направлениях налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов было указано, что с одной стороны, налоговая политика будет направлена на противодействие негативным эффектам экономического кризиса, а с другой стороны – на создание условий для восстановления положительных темпов экономического роста. Следовательно, важнейшим фактором будет являться необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы. Также было указано, что в ближайшие годы антикризисные меры будут реализовываться путем осуществления бюджетной политики. И так как именно налоговые поступления являются основным источником доходов бюджетов (как федеральных, так и региональных, и местных), то, естественно, должен быть усилен налоговый контроль.

Выделим основные направления налогового контроля, характерные для периода перехода на инновационный путь развития:

1. Налогоплательщик, осуществляющий инновационную деятельность, может сам оценить возможность включения в план проверок в соответствии с Концепцией планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333 и построенной на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. В настоящее время особое внимание при планировании проверок уделяется организациям, имеющим низкий уровень показателей налоговой нагрузки, рентабельности, средней заработной платы. Таким образом, осуществляющие инновационную деятельность организации, как правило, не представляют особого интереса для проверяющих.

2. Применение организациями налоговых льгот при осуществлении инновационной деятельности предполагает проверку правильности применения льгот. Например, часто возникают вопросы при проверке правильности применения льготы по НДС в соответствии с пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Основные проблемы по применению данной нормы были связаны с определением научной организации, вопросами подтверждения выполнения НИОКР за счет средств бюджетов, в том числе соисполнителями, а также с толкованием договоров, на основании которых выполнялись работы. Так, согласно Письму ФНС России от 15.03.2006 г. № ММ-6-03/274 под учреждением науки (научной организацией), в том числе в целях применения НДС, понимается организация любой формы собственности и ведомств-

венной принадлежности, подтвердившая в указанном порядке факт осуществления в качестве основной деятельности научной и (или) научно-технической деятельности.

Кроме того, возникает необходимость проверки правильности ведения раздельного учета (в случае ведения операций, облагаемых и не облагаемых НДС), в том числе анализируются положения учетной политики и расчеты сумм начисленного налога и величины налоговых вычетов.

3. При проведении проверок организаций, осуществляющих инновационную деятельность, следует выявить нецелевое использование средств, полученных на осуществление инновационной деятельности. В случае нецелевого использования полученные средства включаются в состав внереализационных доходов организации и облагаются в общем порядке. Также проверяется целевое использование таких поступлений, как средства целевого финансирования, полученные из фондов поддержки научной или научно-технической деятельности (по перечню Правительства Российской Федерации).

Повышение качества контрольной работы налоговых органов является одним из приоритетных направлений налогового администрирования. Естественно, для того чтобы повысить это качество, сначала необходимо выявить проблемы, найти те моменты, которые мешают более эффективной деятельности налоговых органов авторов.

На взгляд авторов, совершенствование налогового контроля основывается не только на законодательстве, но и требует изменения культуры и идеологии взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. В рамках этой деятельности сегодня проводятся не только организационные преобразования в системе налоговых органов, но и еще различные социологические опросы налогоплательщиков о работе налоговых органов, что позволяет выявить непосредственно те моменты, которые должны быть изменены в первую очередь (например, качество работы с налогоплательщиками, качество оказываемых консультационных услуг и т. д.).

Литература: 1. Смирнова Е. Е. Социально-экономическая и финансовая политика России в процессе перехода на инновационный путь развития // матер. Междунар. научно-практ. конференции. – М. : ВЗФЭИ, 2009. – С. 35–38.
2. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2010 – 2012 годах [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://tours.kremlin.ru/appears/2009/05/25/1400_type63373_216772.shtml.

УДК 336.221

Коновалов А. А.

Леонтьева Ю. В.

ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ: РЕАЛИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Аннотация. Рассмотрено реформирование системы социального страхования РФ: введение единого социального налога и последующая его замена страховыми взносами. Приведены последствия и ожидаемые результаты реформирования.

Анотація. Розглянуто реформування системи соціального страхування РФ: упровадження єдиного соціального податку та його наступна заміна страховими внесками. Наведені наслідки та очікувані результати реформування.

Annotation. The conversion of the system of social insurance of Russian Federation: the implementation of the single social tax and its substitution by social fees are considered. The consequences and the estimated results of conversion are justified.

Ключевые слова: социальное страхование, страховые взносы, единый социальный налог, реформирование системы социального страхования.

Одним из основных элементов социальной политики государства является обязательное социальное страхование, механизмы которого позволяют аккумулировать и целенаправленно распределять финансовые ресурсы в социальной сфере.

Ситуация, связанная с переходом России к рыночной экономике в начале 90-х годов, привела к повышению значимости социальных рисков и построению новой модели социального обеспечения, основанной на принципах страхования. Для обеспечения социальной защиты населения были созданы внебюджетные фонды, а установленные для работодателей страховые взносы стали основным источником их доходов, а также определили возможность снижения зависимости системы государственного социального обеспечения от государственного бюджета. Это был первый шаг к переходу на принципиально новую страховую основу финансирования этих расходов.

© Коновалов А. А., Леонтьева Ю. В., 2010



Тем не менее, механизм регулирования социального страхования нельзя было назвать сформированным: объект обложения страховыми взносами регулярно уточнялся, круг плательщиков и размер тарифов устанавливались ежегодно, порядок уплаты взносов определялся различными нормативными документами по каждому фонду. Кроме того, администрирование страховых взносов осуществлялось налоговыми органами совместно с органами управления внебюджетных фондов, что приводило к сложности в разделении полномочий и дополнительным неудобствам для плательщиков.

Значительным и оправданным в тот момент времени шагом реформирования системы социального страхования стал переход от уплаты страховых взносов к взиманию единого социального налога (ЕСН), объединяющего взносы во внебюджетные фонды в 2001 году. При этом ставились такие цели: улучшение администрирования платежей с передачей соответствующих полномочий налоговым органам; создание предпосылок для повышения собираемости средств, в связи с уменьшением налоговой нагрузки на плательщиков. Предполагалось, что унификация и сокращение отчетности, сосредоточение функций контроля в рамках полномочий налоговых органов, снижение ставок по страховым взносам и установление регрессивной шкалы послужат основанием для отказа плательщиков от "серых" схем выплаты заработной платы и станут стимулом для ее повышения.

Следует отметить произошедшие в системе социального страхования улучшения. Так, при снижении ставки налога по сравнению со страховыми взносами и введении регрессивной шкалы налога общая сумма средств, поступающих во внебюджетные фонды, увеличилась с 7,1 % ВВП в 2000 году до 9,5 % ВВП в 2009 году. Однако далеко не все перечисленные цели были достигнуты. На фоне повышения эффективности администрирования платежей финансовая устойчивость внебюджетных фондов была поставлена в зависимость от финансирования из государственного бюджета, что фактически реанимировало социалистическую модель государственного социального обеспечения.

Более того, начиная с 2002 года, значительную часть ЕСН стали включать в федеральный бюджет и тем самым использовать на другие цели, что противоречит рекомендациям Международной организации труда и отечественному законодательству. Так, в 2002 году из 339,4 млрд рублей, поступивших в федеральный бюджет за счет части ЕСН, в последующем в Пенсионный фонд, на выплату базовой части трудовой пенсии, была перечислена не вся сумма средств, предназначенных на эти цели, а только 331,6 млрд рублей. Неперечисленные средства были оформлены как задолженность федерального бюджета перед Пенсионным фондом России [1].

Переход к налоговой форме нарушил страховую основу платежей и лишил данные средства их целевого предназначения, они утратили индивидуальный возмездный, эквивалентный характер, подрывая тем самым принципиально важное положение социального страхования: связь страховых платежей и выплат с заработной платой конкретных работников.

С января 2010 года единый социальный налог вновь заменен страховыми взносами. Целями нового этапа реформирования системы социального страхования являются: создание новой структуры ресурсного обеспечения доходов внебюджетных фондов, достижение сбалансированности их бюджетов, сглаживание уровня жизни граждан до и после наступления страхового случая. Необходимость очередных реформ продиктована также неблагоприятной демографической ситуацией и ее усугублением в перспективе.

Наиболее важное изменение связано с поэтапным повышением тарифов страховых взносов в течение нескольких будущих лет с 26 до 34 %. Кроме того, установлено, что расчет страховых взносов для индивидуальных предпринимателей основан на стоимости страхового года, которая является фиксированной величиной и не зависит от суммы полученной этими плательщиками прибыли. Взамен регрессивной шкалы установлена предельная величина базы для начисления страховых взносов, свыше которой взносы не взимаются. Однако принимая во внимание высокий тариф страховых взносов, нельзя считать подобный предел стимулом к повышению размера выплат физическим лицам. Хотя установление такого лимита можно рассматривать как попытку усиления принципа индивидуальной возмездности, так как размер максимального пособия по временной нетрудоспособности составляет как раз 34 % от установленного лимита. Что касается сумм, подлежащих обложению страховыми взносами, то их перечень шире, чем перечень сумм, с которых взимался ЕСН.

С отменой ЕСН, контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов вновь будет осуществляться Пенсионным фондом и Фондом социального страхования. В связи с этим указанные выше органы наделены широкими полномочиями, сравнимыми по объему с полномочиями налоговых органов. Предполагается, что сосредоточение функций по администрированию взносов в рамках полномочий Пенсионного фонда и Фонда социального страхования повысит эффективность контроля и, как следствие, повысит собираемость взносов.

По мнению авторов, подобные изменения следует считать преждевременными и ведущими к негативным последствиям как для плательщиков, так и для государства в силу ряда причин.

Во-первых, законодательство не запрещает одновременное проведение проверок сразу несколькими контролирующими органами, что подрывает интересы плательщиков и не учитывает целевых установок реформ 2001 года.

Во-вторых, обеспечить эффективную систему администрирования возможно лишь при наличии высококвалифицированных специалистов, отлаженной системы методического обеспечения процесса, соответствующего программного обеспечения и наличия базы данных. Осуществляя проверки плательщиков по налогу на доходы физических лиц, опираясь на документацию, представляемую в налоговый орган, инспекции объективно имеют более широкие возможности обеспечить эффективный контроль. Отсутствие же практического опыта в этой сфере у органов управления внебюджетными фондами на протяжении девяти последних лет может привести даже к "провалу" в поступлении доходов внебюджетных фондов.

В-третьих, надо полагать, что рост ставок негативно отразится на финансовом положении субъектов малого бизнеса и других организаций, ранее применявших пониженные тарифы, а также приведет к новому распространению "серых" схем выплаты заработной платы.

Вместе с тем, изменение формы платежа – переход от налога к страховым взносам – вряд ли позволит реанимировать принцип индивидуальной возмездности, который функционирует лишь номинально. Самые значимые выплаты из внебюджетных фондов – это пенсионные выплаты, характеристикой кото-

рых может служить коэффициент замещения, определяющий соотношение между начальным уровнем пенсий и уровнем зарплаты перед выходом на пенсию, который по рекомендациям Международной организации труда должен составлять не менее 40 %. Прогнозные оценки позволяют говорить о росте этого показателя к 2023 году лишь до 29 %.

Некоторый позитивный аспект увеличения размеров отчислений во внебюджетные фонды прослеживается при рассмотрении изменений взносов через призму пенсионной реформы. С ростом поступлений в Пенсионный Фонд РФ предполагается рост трудовых пенсий как результат увеличения расчетного пенсионного капитала и пенсионных накоплений.

По мнению авторов, изменения 2010 года вряд ли позволят достичь поставленных целей, по крайней мере, в ближайшей перспективе. Об их поспешности также позволяют высказывания Л. А. Кудрина о возможном снижении общей величины ставок страховых взносов до 32 % в 2011 году и очередном дотировании внебюджетных фондов из федерального бюджета.

Создание эффективной системы социального страхования требует комплексного подхода к ее совершенствованию. Создание стимулов к уплате подобных взносов надо начинать не с реформирования источников наполнения и администрирования внебюджетных фондов, а, в первую очередь, с реформирования системы управления и использования этих средств.

Можно согласиться с необходимостью увеличения ставки страховых взносов, поскольку государство в условиях кризиса не собирается отказываться от социальных расходов, а даже увеличивает их. Подобные изменения можно было бы обеспечить ростом ставки ЕСН без изменения формы платежа, тем самым не нарушая сложившуюся систему администрирования данного налога.

Очевидно, что в современных условиях крайне сложно обеспечить увеличение коэффициента замещения, сбалансировать бюджеты внебюджетных фондов за счет поступлений страховых взносов, таким образом, их дотирование из бюджета сохранится.

Создание системы мотивации граждан в уплате этих взносов требует изменения их отношения к сущности страховых выплат, как к части заработной платы, резервирующейся на случай социальных рисков. Подобные изменения возможны при персонализированном учете выплат на покрытие социальных рисков, а также при обеспечении возможности граждан управления этими средствами и их передачи. Подобные функции могли бы быть возложены как раз на органы управления внебюджетными фондами.

Литература: 1. Бюджетная система Российской Федерации. – Режим доступа : <http://www.budgetrf.ru>.

УДК 336.221.4

Истомина Н. А.

О ПРОБЛЕМАХ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В СИСТЕМЕ МЕР НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА И ТЕРРИТОРИЙ

Аннотация. Рассмотрены проблемные аспекты налогового планирования государства. Сформулированы рекомендации по разработке среднесрочной программы изменений налогового законодательства, совершенствования информационного и методического обеспечения прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджет.

Анотація. Розглянуто проблемні аспекти податкового планування держави. Сформульовані рекомендації щодо розробки середньострокової програми змін податкового законодавства, вдосконалення інформаційного і методичного забезпечення прогнозування та планування податкових надходжень до бюджету.

Annotation. The problem aspects of the tax planning of the state are considered. The recommendations on development of the medium-term program of changes of the tax legislation, improvements of the informative and methodical providing of prognostication and planning of the tax entering budget are formulated.

Ключевые слова: *налоговое планирование, налоговая политика, налоговые поступления.*

Наиболее устоявшимся подходом к налоговой политике является следующая трактовка: налоговая политика – это совокупность мероприятий государства и его территорий в области налогов, целью которых является мобилизация финансовых ресурсов в бюджетную систему. Налоговая политика осуществляется с помощью таких инструментов, как количество и ставки налогов (а также иные элементы порядка исчисления и уплаты налогов) и налоговый контроль.

Доказанным как в теоретическом, так и в практическом плане тезисом является тезис о двойственности природы налоговой политики (и налогов в целом) или о невозможности одновременного достижения следующих целей:

1) мобилизация в бюджетную систему максимально возможного объема налоговых поступлений для обеспечения финансирования необходимых потребностей государства и его территорий;

© Истомина Н. А., 2010



2) стимулирование экономического роста в стране через создание наиболее благоприятных условий для деятельности хозяйствующих субъектов.

Очевидно, что для реализации первой из указанных целей государство должно применять достаточно высокие налоговые ставки, минимизировать объем налоговых льгот, активизировать работу с налогоплательщиками независимо от уровня объективности причин, вызвавших возникновение налоговой задолженности. С другой стороны, реализация второй цели требует максимального упрощения налоговой системы, введения налоговых льгот, применения процедур налоговой амнистии и пр.

В рамках деятельности государства и его территорий в сфере налоговой политики важная роль отводится налоговому планированию. Налоговое планирование следует рассматривать в двух основных аспектах:

как совокупность мер по оценке (расчету) и обоснованию предполагаемых сумм налоговых поступлений в фонды государства и территорий;

как совокупность мер по расчету допустимого для налогоплательщиков уровня налоговой нагрузки.

Важно отметить, что налоговое планирование в последнем случае (в зависимости от конкретных условий и задач) может определять уровень допустимой нагрузки без учета потребностей государства и его территорий в финансовых ресурсах; либо вести расчет с условием обязательной мобилизации в бюджетную систему определенного объема финансовых ресурсов.

В рамках статьи автором будут рассматриваться ключевые проблемы налогового планирования как совокупности мер по оценке (расчету) и обоснованию предполагаемых сумм налоговых поступлений в фонды государства и территорий.

По мнению автора, условиями эффективного налогового планирования в указанном аспекте являются:

1) относительно стабильное налоговое законодательство;

2) налаженная система обмена информацией между налоговыми органами и органами, осуществляющими формирование бюджетов (Министерства финансов, Департаменты и Комитеты финансов, финансовые управления и др.);

3) качественное социально-экономическое прогнозирование, которое является основой для определения темпов экономического роста, и, следовательно, ожидаемых темпов роста налоговых поступлений;

4) наличие адаптированных к экономическим и налоговым реалиям, отработанных методик планирования налоговых доходов бюджетов (методики разрабатываются органами исполнительной власти РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, отвечающими за бюджетное планирование).

Рассмотрим актуальные проблемы, существующие в налоговом планировании, которые не позволяют оценить этот процесс как в полной мере отвечающий требованиям эффективности.

Становление налоговой системы в РФ с 90-х годов XX века до настоящего времени привело к снижению количества налогов, снижению налоговых ставок и другим изменениям, безусловно свидетельствующим о стабилизации налогового законодательства. Однако с позиции налогового планирования в интересах бюджетной системы следует признать, что на современном этапе изменения налогового законодательства происходят, по-прежнему, часто, и так же часто носят кардинальный характер (например, замена ЕСН страховыми взносами с 2010 года). Обычным явлением стало принятие изменений в налоговое законодательство в окончательной редакции только в четвертом квартале года, следовательно, это делает затруднительным или даже невозможным объективное отражение этих изменений в деятельности соответствующих структур по планированию доходов бюджетов.

Если в плановом периоде налоговое законодательство будет трансформировано по сравнению с базовым периодом, в налоговом планировании используются корректировочные коэффициенты, учитывающие эти изменения (так как основной методикой планирования налоговых доходов является методика, в которой расчет на будущее основан на ожидаемых или фактических значениях прошлых периодов). Безусловно, значения этих коэффициентов определяются, исходя из предположений финансовых органов об изменении налоговой базы и поведения налогоплательщиков; эти предположения могут расхожиться с оценками самих налогоплательщиков.

Для совершенствования процесса налогового планирования, обеспечения его предсказуемости и эффективности следует обеспечить наличие четкой среднесрочной программы изменений налогового законодательства и ее безусловную реализацию. Кроме того, при определении величин корректирующих коэффициентов следует опираться на экономические прогнозы и оценки налогоплательщиков.

Следующим проблемным аспектом налогового планирования, особенно на уровне субъектов РФ и муниципальных образований, является уровень информационного взаимодействия между территориальными структурами Федеральной налоговой службы РФ и финансовыми органами в процессе планирования налоговых доходов.

Очевидно, что налоговые органы обладают (должны обладать) всей полнотой информации о поступлении налогов с территорий муниципальных образований и региона в целом, а также должны предоставлять эти сведения в финансовые органы в ходе бюджетного процесса. Эта обязанность предусмотрена нормативными актами Правительства РФ и Министерства финансов РФ. Важно учитывать необходимость своевременного предоставления сведений, с одной стороны (время составления проекта бюджета всегда ограничено), и собственные ведомственные интересы налоговых органов – с другой. Не являясь органами, планирующими бюджеты, налоговые органы изначально ориентированы не на полное и оперативное предоставление сведений в финансовые органы, а на выполнение собственных функций по составлению налоговой отчетности (сроки этой работы не всегда связаны со сроками формирования бюджетов).

Такая проблема "запаздывания во времени" усугубляется предоставлением со стороны налоговых органов неполной информации. Безусловно, всегда есть для этого объективные причины. Однако если в отношении части, например, муниципалитетов региона сведения от налоговых органов поступили, а в отношении отдельных – нет, приходится ориентироваться в планировании бюджета на данные разных структур. Так, при отсутствии сведений из налоговых органов, финансовые органы планируют бюджет, основываясь на собственных отчетных данных; также в этом случае применяются дополнительные ограничения.

Например, в Свердловской области при планировании доходов консолидированного бюджета области Министерством финансов региона установлено следующее правило: если отсутствуют данные Управления ФНС РФ по Свердловской области о начисленных суммах налога по отдельным муниципальным образованиям, за расчетную базу принимаются данные о фактическом поступлении налога на соот-

ветствующую дату по отчету Министерства финансов. Дополнительным ограничением является то, что в этом случае при расчете ожидаемого поступления налога на прибыль в текущем году коэффициент собираемости не применяется.

Применение коэффициента собираемости позволяет планировать доходы более реалистично, так как он отражает возможное возникновение задолженности по налогу в плановом периоде. Если задолженность ожидается, значение коэффициента устанавливается на уровне, меньшем 1. Отсутствие данных налогового органа, таким образом, ведет к завышению плана поступлений по доходам, так как значение коэффициента собираемости устанавливается на уровне, равном 1.

Необходимость качественного и достоверного социально-экономического прогнозирования в процессе планирования налоговых доходов является бесспорной. Влияние социально-экономических прогнозов на доходы бюджета осуществляется через коэффициенты роста. Если экономические показатели планового периода завышены, то объем доходов бюджета также будет завышенным.

До 2009 года в методиках расчета налоговых поступлений, в частности в Свердловской области, коэффициенты роста по налоговым доходам были достаточно высокими. Благодаря высоким темпам роста экономики план по налогам, как правило, выполнялся. Однако кризисные явления в экономике в конце 2008 и в 2009 году привели к формированию более осторожных экономических прогнозов на 2010 год, а также к скромным коэффициентам роста налоговых доходов. Так, при планировании доходов консолидированного бюджета области на 2010 год коэффициент роста по налогу на прибыль организаций, акцизам в 2010 году по сравнению с 2009 годом составил 1,00; по налогу на доходы физических лиц – 0,999; по налогу на имущество организаций – 1,01.

В процессе планирования налоговых доходов бюджетов важно правильно устанавливать приоритеты. При объективных проблемах в экономике следует максимально реалистично устанавливать коэффициенты роста (не руководствуясь при этом, в первую очередь, задачей максимизации суммы налоговых платежей), чтобы не привести бюджет к кардинальному отклонению фактических сумм от установленного плана.

В завершение можно отметить проблему, существующую в методиках планирования налоговых доходов бюджетов. По сложившейся практике, плановые поступления, как правило, рассчитываются от фактических или ожидаемых сумм доходов прошлых периодов (как было сказано выше). Это достаточно работающая схема при относительно стабильном законодательстве и отсутствии значительных колебаний в уровне экономического развития.

Однако 2008 – 2009 годы показали, что расчеты, основанные на поступлениях прошлых лет, не могут в полной мере обеспечить адекватность показателей плановых сумм налоговых доходов. Поэтому перспективными методиками планирования налоговых доходов бюджетов, по мнению специалистов, являются методики моделирования, эконометрики, которые позволяют оценить изменения поступлений при одновременном воздействии двух и более факторов.

При этом важно понимать, что расчет от прошлых лет можно использовать при существенном усилении его плановой составляющей: коэффициентов роста, порядка уточнения расчетной базы по доходам при наличии оснований (которыми могут служить данные налоговых органов, экономических подразделений органов власти и управления субъектов РФ и муниципальных образований).

Таким образом, проблемы планирования налоговых доходов в системе мер налоговой политики государства и территорий являются существенными, особенно в условиях кризисов. Меры по их решению способны повысить качество расчетов в целом, достоверность сумм поступлений по отдельным налогам, что будет важным позитивным итогом налоговой политики.

УДК 336.225.6(477+470+571)

Костяная О. В.

МЕРОПРИЯТИЯ АНТИКРИЗИСНОГО НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В УКРАИНЕ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. Приведена сравнительная характеристика антикризисной налоговой политики в Российской Федерации и Украине, проанализированы возможные результаты, предложены направления развития в дальнейшем.

Анотація. Наведено порівняльну характеристику антикризової податкової політики в Російській Федерації й Україні, проаналізовані можливі результати, запропоновано напрямки розвитку в подальшому.

Annotation. Comparative features of anti-recessionary tax politicians in Russian Federation and Ukraine is brought, possible results are analysed and the directions of the its future development are offered.

Ключевые слова: налоговое регулирование, налоговое обязательство, налог на добавленную стоимость, антикризисная налоговая политика, мировой финансовый кризис, налоговая нагрузка.

В течение 2008 – 2009 годов весь мир охватил финансово-экономический кризис. Поскольку это явление носит глобальный масштаб, то, соответственно, для противостояния кризису и его преодоления необходимы усилия как со стороны отдельных субъектов хозяйствования, так правительств государств с



учетом координирующих действий международных организаций. Основным инструментом тут будет антикризисная экономическая политика отдельных государств, в том числе такая её составляющая как налоговая политика.

Исследования, посвященные сфере налогового регулирования, представлены в работах ученых, в частности О. Д. Данилова, В. П. Вишневого, Ю. Б. Иванова, А. Я. Кизима, А. И. Крисоватого, И. А. Майбурова, П. В. Мельника, А. М. Соколовской, К. В. Павлюка, М. В. Романовского, Т. Ф. Юткиной и других, однако вопросы внедрения мер антикризисной налоговой политики в России и Украине и их результативности освещены недостаточно.

Целью данной работы является сравнительный анализ мероприятий антикризисной политики в сфере налогообложения, предпринятых в Российской Федерации и Украине, их результативность, определение перспективных направлений для дальнейшего совершенствования налоговых систем обоих государств с целью противостояния последствиям кризиса.

Правительствами России и Украины был предпринят ряд мер в сфере налогового регулирования, направленных на скорейшее преодоления кризисных явлений в экономике (таблица). Однако комплекс таких нововведений в рассмотренных государствах имел ряд существенных отличий, как относительно методов, так и относительно предполагаемых результатов.

Таблица

Основные мероприятия налоговой политики России и Украины

Россия 1	Украина 2
Налог на прибыль предприятий	
Снижение ставки налога с 20 % до 24 %	
Увеличение амортизационной премии с 10 до 30 % для основных средств со сроком полезного использования более 20 лет	Предоставление промышленным предприятиям права применять ускоренную амортизацию основных фондов группы 3 (производственное оборудование). Данная норма не действует по причине нарушения порядка принятия Закона [1]
Увеличение перечня расходов, уменьшающих прибыль за счет включения расходов на добровольное страхование (имущественное, гражданской ответственности, предпринимательских рисков)	Внедрение учета финансовых результатов операций по продаже или приобретению права требования обязательств и включение в состав валового дохода спекулятивной прибыли от перепродажи
	Продление до 2015 года освобождения от налогообложения прибыли издательств, полученной от изготовления книжной продукции
Налог на добавленную стоимость	
Изменения метода учета: плательщики получили право принимать к вычету НДС по авансовым платежам в том периоде, когда была произведена оплата (кассовый метод)	
Упрощение порядка получения бюджетного возмещения и подтверждения нулевой ставки НДС при экспорте	Освобождение от налогообложения операции банков: по продаже или приобретению обязательств по депозитам; по передаче имущества, на которое было наложено взыскание, в залог
Применение нулевой ставки при ввозе высокотехнологического оборудования	Освобождение от налогообложения и применение нулевой ставки к операциям, связанным с международными перевозками
	Предоставление права использования специального режима обложения НДС сельхозпредприятиями, удельный вес сельскохозяйственных товаров которых не меньше 75 % объема поставок, осуществленных за последние 12 месяцев
	Расширение перечня платных услуг библиотек, которые освобождаются от налогообложения
Налог на доходы физических лиц	
Увеличение размера вычета при приобретении жилья с 1 млн до 2 млн руб.	Включение в состав налогового кредита расходов на переоборудование транспортных средств для работы на биотопливе начиная с 2010 года
	Перенесение на 2013 год включения в налогооблагаемый доход процентов, начисленных финансовыми учреждениям
	Увеличение размера налоговой социальной льготы для многодетных семей с 2010 года
Акциз	
	Увеличение ставок акцизного сбора
	Внедрение механизма ежегодной индексации ставок акцизного сбора в зависимости от уровня инфляции

1	2
Упрощенная система налогообложения	
Снижении с 15 до 5 % ставки налога компаниям, для которых объектом налогообложения выступает прибыль	
Налог на добычу полезных ископаемых	
Повышение необлагаемого минимума при расчете ставки	
Внедрение налоговых каникул для определенных участков недр	
Изменение порядка списания стоимости лицензий на право использования недр	

Сравнительный анализ мероприятий антикризисного налогового регулирования демонстрирует, что в обоих государствах был предпринят достаточно широкий круг мероприятий, которые затронули основные системообразующие налоги.

Так, относительно налогообложения прибыли предприятий в России, произошло снижение ставки на 4 % [2], введена ускоренная амортизация, расширен перечень расходов, исключаемых из объекта налогообложения. Эти нововведения позволят существенно снизить налоговые обязательства всем плательщикам. Что касается Украины, налогообложение данным видом налога тоже претерпело изменения. Однако, несмотря на широкий круг предпринятых мероприятий, которые направлены на стимулирование определенных видов деятельности, они позволят снизить налоговые обязательства только определенному сегменту плательщиков.

Налогообложение добавленной стоимости в обоих государствах было изменено в направлении противодействия отвлечения оборотных средств. В Российской Федерации произошло упрощение процедуры получения бюджетного возмещения, переход к использованию кассового метода при начислении налогового кредита. Это поможет субъектам избежать преждевременного отвлечения оборотных средств для уплаты налоговых обязательств. К тому же в России стимулируется импорт высокотехнологического оборудования путем льготирования подобных операций.

В Украине налоговые льготы по НДС были предоставлены в виде освобождения от налогообложения для определенных операций финансовых учреждений, библиотек, а также применения нулевой ставки по операциям, связанным с осуществлением международных перевозок [3]. То есть посредством данного налога также осуществляется стимулирование ограниченного круга операций.

Реформирование налогообложения физических лиц в Российской Федерации и в Украине было осуществлено в направлении расширения системы налоговых вычетов. Так, в Украине с 2010 года в состав налогового кредита включены расходы на переоборудование автомобилей, связанные с переходом на экологически безопасные виды топлива, а в России увеличен размер вычета при приобретении жилья. Следовательно регулирующий эффект от такой льготы направлен на разные цели, которые являются приоритетными для каждой из стран. В России посредством такого нововведения стимулируется рынок недвижимости, в Украине – мероприятия по защите окружающей среды. В Украине с 2010 года увеличен размер налоговой социальной льготы для родителей, воспитывающих трех и более несовершеннолетних детей [4]. Однако снизить налоговые платежи по НДФЛ и улучшить свое благосостояние благодаря такому увеличению смогут только те лица, которые имеют сравнительно высокий уровень дохода, поскольку на практике в Украине и ранее большинство плательщиков данной категории имело нулевые налоговые обязательства.

В Украине основные мероприятия налоговой политики, направленные на пополнение доходной части бюджета, были связаны с увеличением ставок акцизного сбора и внедрением механизма их ежегодной индексации. Так, на протяжении 2008 – 2009 годов ставки на сигареты без фильтра увеличены с 5 грн за 1 000 шт. и 12,5 % с оборота до 35 грн за 1 000 шт. и 20 % с оборота, а на сигареты с фильтром с 14 грн за 1 000 шт. и 12,5 % с оборота до 60 грн за 1 000 шт. и 20 % с оборота [5]. Естественно, в результате таких мероприятий ухудшилось финансовое состояние предприятий-производителей данной продукции. Но с другой стороны эти товары наносят существенный вред здоровью, и потому повышение цен на них, приводящее к снижению потребления, будет иметь положительный социальный эффект. За 2009 год поступления акцизного сбора на сигареты составило 9,06 млрд грн, тогда как за 2008 год – 3,5 млрд грн, а относительный прирост составил 158 %. При этом падением объемов производства сигарет в прошлом году составило 11 % [6]. Следовательно увеличение доходов бюджета, связанное с повышением акцизов было намного стремительнее, чем сокращение производства, а итак и потребление табачных изделий.

В Российской Федерации для поддержки малого бизнеса в период кризиса уменьшена ставка единого налога с 15 до 5 % для организаций, которые в качестве объекта налогообложения выбрали доходы за вычетом расходов.

Таким образом, можно сказать, что мероприятия антикризисной налоговой политики Украины были разными по своей направленности, часть из которых была нацелена на снижение налогового бремени, предоставление льгот для поддержки и стимулирования отечественной экономики. Однако в основном такие мероприятия несли точечный характер и были адресованы достаточно узкому сегменту плательщиков, и соответственно эффект от их применения для экономики в целом незначителен. При этом другая группа мероприятий привела к усилению налогового давления на экономику, что безусловно является очередным отрицательным фактором, усугубляющим положение субъектов в период кризиса.

В Российской Федерации в целом налоговая политика в 2008 – 2009 годы была направлена на снижение налоговой нагрузки. Для этого был принят ряд решительных шагов в направлении либерализации налогообложения, таких, как снижение ставок, упрощение порядка администрирования, расширение перечня льгот. Хотя такие меры и были достаточно разрозненными и не составляли единую взаимосвязанную систему [7], они помогут субъектам существенно снизить размер налоговых обязательств, а



соответственно оживит экономику за счет увеличения средств, которые не будут отвлекаться для уплаты налогов в бюджет.

В дальнейшем в Украине необходимо проводить антикризисную налоговую политику, направленную на снижение налоговой нагрузки на экономику, при этом целесообразно обратиться к опыту Российской Федерации и провести такие широкомасштабные мероприятия, как снижение ставок, применение кассового метода налогового учета, упрощение порядка получения налогового возмещения НДС.

Научн. рук. Иванов Ю. Б.

Литература: 1. Закон Украины "Про оподаткування прибутку підприємств" [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – Ст. 123. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 2. Программа антикризисных мер Правительства Российской Федерации на 2000 год. Интернет-портал Правительства РФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.government.ru/content/governmentactivity/antikrizismeriprf/#S4>. 3. Закон Украины "Про податок на додану вартість" [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 129. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 4. Закон Украины "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22 травня 2003 р. № 889-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 5. Закон Украины "Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби" від 19 листопада 1999 р. № 1246-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 6. Моніторинг новин податкової політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://fisco-inform.com.ua/?module=news&action=view&id=4834>. 7. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=88298>. 8. Декрет Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" України від 26 грудня 1992 р. № 18-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 9. Закон Украины "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої" від 23 березня 2000 р. № 1582-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 10. Закон Украины "Про внесення змін до деяких законів України щодо мінімізації впливу фінансової кризи на розвиток вітчизняної промисловості" від 14.07.2009 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 11. Кузнецов К. Як криза змінює податкову систему [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/4ab74c99526b7>.

Журавлева И. А.

УДК 651.212.336

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ВНЕДРЕНИЯ ЭЛЕКТРОННЫХ СЧЕТОВ-ФАКТУР И ВОЗМОЖНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ЕГО В РОССИИ

Анотация. Рассмотрено проблемные аспекты внедрения электронных счетов-фактур в Российской Федерации на основе использования передового зарубежного опыта. Осуществлен анализ положительных и отрицательных сторон электронного документооборота.

Анотація. Розглянуто проблемні аспекти впровадження електронних рахунків-фактур у Російській Федерації на основі використання провідного зарубіжного досвіду. Здійснено аналіз позитивних і негативних сторін електронного документообігу.

Annotation. The problem aspects of introduction of electronic accounts-invoices in Russian Federation on the basis of the use of front-rank foreign experience is studied. The analysis of positive and negative sides of electronic turn of documents is carried out.

Ключевые слова: электронный документооборот, счет-фактура, электронная цифровая подпись, электронные инвойсы.

Интеграция России в Европейское Экономическое Сообщество делает необходимым изучение опыта стран Евросоюза в области электронного документооборота, особенно счетов-фактур. Для России решение проблемы внедрения электронных счетов-фактур актуально. Для экономического развития и стабилизации страны Европы всегда стремились к объединению, созданию единого экономического пространства.

Странами Европейского союза накоплен многолетний опыт использования электронных бухгалтерских документов и инвойсов – различных видов счетов, в том числе счетов-фактур, и счетов, выписываемых физическим лицам. Европейские экономисты полагают, что использование электронных инвойсов и ведение бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде позволяет существенно снизить издержки.

В ноябре 2007 года в докладе "Электронные инвойсы: обзор европейской практики" [1] приведены следующие статистические данные:

© Журавлева И. А., 2010

общее число создаваемых инвойсов и счетов-фактур в Европе оценивается в 27 – 29 миллиардов в год [2] (Германия – 6 млрд, Великобритания и Франция – по 4 млрд, Италия – 3 млрд), в США – 34 миллиарда. Примерно половина инвойсов выставляется конечным потребителям, а остальными юридические лица обмениваются между собой;

в 2006 году участниками электронного обмена инвойсами были 350 тысяч крупных организаций;

в 2007 году их число уже достигло 630 тысяч, что в 1,8 раза больше по сравнению с прошлым годом;

количество электронных инвойсов в 2006 году составляло 450 млн документов, а в 2007 г. выросло в 1,45 раза и составило 710 млн (сюда не вошли 400 млн EDI-инвойсов, которые сопровождались бумажными суммарными документами);

количество компаний, предоставляющих услуги, связанные с выпуском и обработкой электронных инвойсов и счетов-фактур, увеличилось со 160 до 420;

в большинстве европейских стран в электронном виде выпускается от 1 до 3 % всех инвойсов. В то же время в скандинавских странах доля электронных инвойсов превышает 10 %.

Затраты на обработку одного бумажного счета-фактуры в ЕС оцениваются от 15 до 30 евро. При использовании электронных документов расходы на их обработку снижаются до 80 %. В Дании с февраля 2005 г. в государственном секторе разрешается использовать только электронные инвойсы, что позволяет экономить порядка 100 – 150 млн евро в год. По оценкам, наибольшую выгоду от перехода на электронные инвойсы получают предприятия малого и среднего бизнеса, так, например, во Франции из 40 млрд евро расчетной экономии в год на долю 50 крупнейших корпораций приходится только 1 млрд евро.

По оценкам европейской Ассоциации финансовых директоров корпораций (The European Associations of Corporate Treasurers, EACT), вероятная экономия от использования электронных инвойсов для стран Евросоюза может составить 250 млрд евро в год [3].

Для реализации потенциальной экономии необходимо преодолеть различия в подходах к использованию электронных счетов-фактур в различных странах-членах ЕС, которые до сих пор затрудняют трансграничную деловую деятельность. Новые технологии используются ограниченно в связи с техническими сложностями, неопределенностями в законодательстве и иными проблемами, хотя Евросоюз и прилагает большие усилия по созданию единой системы, которая позволила бы эффективно применять электронные счета-фактуры при ведении деятельности.

Евросоюз активно разрабатывает вопрос применения электронных счетов-фактур уже более десяти лет. До момента вступления в силу Директивы 2001/115/ЕС [4] использование электронных счетов-фактур было возможно только в некоторых странах-членах ЕС при предварительном согласии налоговых органов.

Директива 2001/115/ЕС посвящена вопросам упрощения, модернизации и гармонизации практики взимания НДС в странах Евросоюза. Она установила требования к содержанию и защищенности счетов-фактур и лишила отдельные страны права вводить дополнительные ограничения по использованию электронных документов. Согласно требованиям Директивы 2001/115/ЕС все страны – члены Евросоюза к 2005 г. должны были принять соответствующие изменения в национальных законодательствах, позволяющие использовать электронные счета-фактуры. Несмотря на то, что Директива 2001/115/ЕС не позволила в достаточной мере сократить различия в нормативно-правовой базе европейских стран, она дала мощный импульс для практического применения электронного документооборота.

В число ее ключевых принципов вошли: прозрачность относительно обязательств по выставлению счета-фактуры; стандартный набор данных, обязательных к включению в счет-фактуру; обязательность подготовки правовой базы для выпуска электронных счетов-фактур; формирование требований относительно хранения счетов-фактур.

Положения Директивы 2001/115/ЕС были учтены в Директиве 2006/112/ЕС [5]. В предисловии к ней в отношении электронных счетов-фактур сказано следующее: "выставление счета-фактуры посредством электронных средств связи должно позволять налоговым органам осуществлять их контроль". В этой связи, для обеспечения должного функционирования внутреннего рынка, необходимо составить и гармонизировать на уровне Евросоюза список сведений, которые должны быть обязательно отражены в счетах-фактурах, а также установить ряд единых норм, регулирующих выставления электронных счетов-фактур и их хранения, равно как и выставления счетов собственными силами и аутсорсингом по выставлению счетов-фактур.

Для нашей страны наибольший интерес в Директиве 2006/112/ЕС представляют следующие разделы: содержание счетов-фактур; выставление счетов-фактур посредством электронных средств связи; специальные обязанности, относящиеся к хранению всех счетов-фактур; право доступа к счетам-фактурам, хранимым в электронном виде в другом государстве – члене ЕС.

Для успешного взаимодействия между всеми участниками обмена электронными документами важно, чтобы эти документы имели одинаковый набор реквизитов, то есть счет-фактура должен иметь единую форму и порядок его заполнения. В противном случае смысл применения электронных технологий теряется в связи с проблематичностью обработки в информационных системах получателя. Именно поэтому перечень обязательных реквизитов счетов-фактур зафиксирован в статье 226 Директивы 2006/112/ЕС.

В статье 232 Директивы закреплено положение о том, что применение электронных счетов-фактур возможно только при взаимном согласии обеих сторон.

В статье 233 Директивы указаны разрешенные методы передачи, гарантирующие достоверность происхождения и целостность содержания инвойсов, отправленных или полученных при помощи электронных средств.

Директива дает право отдельным странам — членам Евросоюза требовать применения в качестве средства защиты так называемой квалифицированной электронной подписи. Она представляет собой ЭЦП, создаваемую на основе выданного сертифицированным удостоверяющим центром "квалифицированного сертификата". Еще одним свойством квалифицированной электронной подписи является то, что закрытый ключ должен создаваться и храниться в защищенном аппаратном устройстве (Secure-signature-creation device, SSCD) и в этом же устройстве должен происходить процесс создания подписи.



Помимо этого, согласно п. 3 ст. 233 Директивы 2006/112/ЕС при использовании метода EDI страны – члены Евросоюза вправе требовать отправки дополнительного сводного документа на бумажном носителе, в соответствии с установленными ими условиями.

Согласно ст. 236 Директивы 2006/112/ЕС при массовой отправке или получении большого количества электронных счетов-фактур одному и тому же получателю, сведения, общие для нескольких счетов-фактур, могут указываться только один раз, если при этом доступна вся информация по каждому отдельному счету-фактуре.

Требования в отношении сохранности счетов-фактур нашли отражения в ст. 246 и 247 Директивы 2006/112/ЕС.

Пока Россия существенно отстает от европейских стран в вопросах перехода на электронный документооборот. По разным оценкам российские налогоплательщики генерируют от 9 до 15 млрд счетов-фактур ежегодно [6]. Этот объем бумажной отчетности налогоплательщики должны хранить в течение достаточно длительного срока (по нормам бухгалтерского учета – 5 лет, а по нормам Налогового кодекса Российской Федерации – 3 года (по сроку исковой давности налога)), а в ходе контрольных мероприятий – представлять в налоговые органы. Расходы на бумагу и хранение счетов-фактур составляют более 7,5 млрд руб. ежегодно, что почти в 7 раз превышает годовой бюджет Федерального архивного агентства России [7].

Для формирования в России единой концепции перевода государства на использование электронных счетов-фактур предпринимаются различные действия. Так, в 2009 г. было принято решение о проведении Пилотного проекта под названием "Электронный документооборот счетов-фактур при взаимодействии налогоплательщиков между собой и при представлении документов в налоговые органы" [4].

Целью Пилотного проекта являлась разработка и апробация организационных и технологических решений, направленных на создание системы электронного документооборота счетов-фактур, образующихся в процессе деятельности налогоплательщиков, полностью эквивалентного бумажному документообороту счетов-фактур. В конечном итоге это позволит повысить эффективность налогового контроля.

В рамках проекта его участникам было установлено программное обеспечение и переданы инструкции по установке, настройке и функционированию используемых программных средств. За время проведения Пилотного проекта было отправлено и принято 340 счетов-фактур, а налоговые инспекции выставили налогоплательщикам более 100 требований, на которые получили затребованные электронные документы [4].

Организация эффективного обмена электронными счетами-фактурами оказалась гораздо сложнее, чем организация отправки электронной отчетности в контролирующие органы. Сформулируем основные причины этих сложностей:

1. При организации обмена счетами-фактурами в электронном виде в полной мере проявляется так называемый "эффект факса" – выставление счета-фактуры в электронном виде возможно, только если контрагент способен принять счет-фактуру в электронном виде. Более того, налогоплательщику имеет смысл подключаться к системе обмена электронными счетами-фактурами только тогда, когда существенное количество ее контрагентов уже подключено к этой системе.

2. Объем выставляемых счетов-фактур гораздо больше, чем объем отправляемых налоговых деклараций. По экспертным оценкам, отличным от оценок ФНС России, ежегодно в России выставляется несколько десятков миллиардов счетов-фактур, в то время как количество представляемых деклараций исчисляется десятками миллионов.

3. В отличие от налоговой отчетности, где есть пики активности и периоды относительного затишья, счета-фактуры выставляются ежедневно. Это означает, что сбои в работе системы по обмену электронными счетами-фактурами критичны в любой день, а не только в отчетный.

По мнению исполнительной власти недостатков в предложенном Пилотном проекте нет. Использование счетов-фактур в электронном виде существенно повысит качество и оперативность сбора информации в интересах налоговых органов, упростит и ускорит процедуры проверок финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, в итоге должно положительно сказаться на эффективности администрирования налога на добавленную стоимость. К преимуществам внедрения электронного документооборота счетов-фактур на безбумажной основе для налогоплательщиков можно так же отнести снижение затрат на почтовые услуги, на ведение архива документов на бумажном носителе (затраты на бумагу, печать, аренду площадей для архива и т. д.), возможность оперативного поиска нужного документа в электронном архиве. Однако Минфин России не констатирует величину материальных затрат налогоплательщика на приобретение ЭЦФ и той структуры, которая будет обслуживать электронные счета-фактуры. Ранее, лет пять назад, когда идея о внедрении электронных счетов-фактур была предложена банкам (организации должны были открыть в своем банке специальный счет для расчетов по налогу на добавленную стоимость), банки заблаговременно произвели соответствующие расчеты и отказались от этой функции, для них оказалось это не рентабельно.

Основная же цель Пилотного проекта, которая заключалась в разработке и апробации организационных и технологических решений, направленных на создание системы электронного документооборота счетов-фактур, считается достигнутой с положительным результатом.

Для того чтобы система электронного документооборота счетов-фактур заработала в полном объеме, необходимо закрепить в 21 главе Налогового кодекса Российской Федерации возможности составления и выставления счетов-фактур в электронном виде, а также внести соответствующие изменения в процессуальное законодательство Российской Федерации, закрепляющие использование электронных документов, подписанных электронной цифровой подписью, в качестве доказательств.

Литература: 1. Communiqué following a meeting between EACT and EPC [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.eact.eu/content/view/106/45/> 2. Council Directive 2001/115/EC of 20 December 2001 amending Directive 77/388/EEC with a view to simplifying, modernising and harmonising the conditions laid down for invoicing in respect of

value added tax [Electronic resource]. – Access mode : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32001L0115:en:NOT> 3. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax", Official Journal of the European Communities, L 347/1, 11.12.2006 [Electronic resource]. – Access mode : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:EN:PDF> 4. Колесников В. Г. Изменения в Налоговый кодекс по электронным счетам-фактурам могут быть приняты уже в следующем году / В. Г. Колесников // Российский налоговый курьер. – 2009. – № 18. 5. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Федерального архивного агентства в 2007 г. и на период до 2010 г., Москва, 2007. Приложение 2 : Оценка исполняемых расходных обязательств Федерального архивного агентства [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.rusarchives.ru/news/report2007_2010.doc. 6. http://ecr-rus.ru/forum09/EDI_files/taxcom.pdf. 7. Дашев А. З. Курс лекций по дисциплине "Налоги и налогообложение" / А. З. Дашев. – М. : ВЗФЭИ, 2007 – С. 61.

УДК 336.225.67

Єніна-Березовська А. О.

ДЕРЖАВНА ПОЛІТИКА ЩОДО ПОПЕРЕДЖЕННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Анотація. Закцентовано увагу на тому, що становлення України як незалежної, демократичної, правової держави передбачає необхідність проведення правових реформ, реформування та вдосконалення існуючої податкової політики України щодо усунення проблеми ухилення від сплати податків, створення, запровадження програм щодо попередження ухилення від сплати податків з метою забезпечення поповнення дохідної частини державного бюджету.

Аннотация. Внимание акцентируется на том, что становление Украины как независимого, демократического, правового государства предусматривает необходимость проведения правовых реформ, реформирования и усовершенствование существующей налоговой политики Украины по избежанию уклонения от налогообложения, создания, внедрения программ по предупреждению уклонения от уплаты налогов с целью обеспечения наполнения доходной части государственного бюджета.

Annotation. Formation of Ukraine as independent, democratic, a lawful state provides necessity of carrying out of legal reforms, reforming and improvement of an existing tax policy of Ukraine under the prevention of a problem of evasion from payment of taxes, creation, introduction of programs under the prevention of evasion from payment of taxes for the purpose of maintenance of filling of a profitable part of the state budget.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, державна політика, попередження порушення податкового законодавства.

Тіньова економіка в Україні стала однією з найважливіших економічних і соціально-політичних проблем. Рівень тінізації збільшується не тільки за рахунок отримання нелегальних прибутків від здійснення незаконної діяльності, наркобізнесу, корупції, а й через ухилення від сплати податків. За вітчизняними та іноземними підрахунками, обсяг тіньової економіки складає в Україні від 40 до 60 відсотків ВВП. Обсяг капіталу, що перебуває за межами держави, але має українське походження, з початку встановлення її незалежності, сягає приблизно \$30 мільярдів. Як стверджують українські дослідники, близько 40 % працездатного населення мають ті чи інші доходи від тіньової економіки [1, с. 14].

Податкова політика за сучасних економічних перетворень в Україні спрямована на наповнення бюджету держави, у тому числі за рахунок сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що відповідно до статті 67 Конституції України, є обов'язковими для всіх громадян. Законодавча база щодо податкової політики, видів податків, порядку їх обчислення, переліку об'єктів оподаткування, платників, правове регулювання податкової системи закріплені Законом України "Про систему оподаткування", Постановою Верховної Ради України "Про основні положення податкової політики в Україні", постановами Кабінету Міністрів України та іншими нормативними актами.

У даний час правове регулювання податкової системи в Україні здійснюється за відсутності єдиної загальнодержавної програми (концепції), що обумовлює її безсистемний та непослідовний характер. Наслідком цього є складність та суперечливість податкового законодавства, внесення численних змін до податкових законів, надмірне податкове навантаження на платників податків, зниження ділової активності суб'єктів господарювання, численні конфлікти між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків, значні масштаби переведення економіки в тіньовий сектор тощо.

Незаперечним фактом є необхідність правового врегулювання місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів, розширення повноважень органів місцевого самоврядування щодо формування місцевих бюджетів за рахунок податків, зборів та інших надходжень.



На сьогодні цільовими комплексними програмами щодо усунення несплати податків є детінізація економіки, яка направлена на порушення ілгегалізації діяльності бізнесу. Крім держави, на боротьбу з цим явищем направлені засоби масової інформації, громадські спілки, політичні партії тощо. Цільова програма щодо боротьби та усунення питань несплати податків ставить перед собою такі завдання: радикальна протидія корупції і хабарництву; усунення передумов та обмежень ілгегальних операцій; зменшення впливу основних чинників, що стимулюють до ілгегальної діяльності.

Очевидно, що боротьба з ілгегалізацією повинна бути пов'язана із загальною стратегією подальшого реформування економіки, що передбачає зміцнення владної вертикалі та підвищення ефективності її діяльності, формування цивілізованого конкурентного середовища, соціально зорієнтований бюджет, що сприяв би підвищенню добробуту і якості життя населення як головних чинників легалізації ринку праці, а також раціональне регулювання зовнішньоекономічної діяльності, особливо експорту та імпорту товарів і послуг стратегічного призначення [2].

Податкова політика держави також направлена та зацікавлена у розвитку окремих сфер господарювання, наприклад сільське господарство, та законодавчо прописує пільги щодо такої діяльності. Кожна форма господарювання повинна сплачувати податки та збори і за несвоєчасну їх сплату передбачені штрафні санкції.

Система оподаткування вже котрий рік перебуває в стадії становлення та реформування. Чекає на прийняття Податковий кодекс України, завданнями якого є створення прозорої та зрозумілої системи оподаткування, усунення численних прогалин та протиріч в існуючому податковому законодавстві, зробити його більш адекватним сучасним економічним реаліям. Адже неписаний закон бізнесу, який визнається підприємцями та податківцями усього цивілізованого світу, говорить: не сплачувати податки – це злочин, а не використовувати всі законні можливості для мінімізації податкових платежів – безглузддя [3]. Саме тому першочерговим завданням законодавців є термінове усунення з податкового законодавства прогалин, що дають можливість нечистим на руку ділкам законно або "на межі" законності не сплачувати податки до державної скарбниці.

Тінізація економіки в Україні досягнула рівня масового явища, масштаби якого суттєво впливають на макроекономічні показники. Тому боротьба з ухиленням від оподаткування – це, без жодного перебільшення, питання захисту національної безпеки України.

Існує хибна точка зору, що саме засобами штрафного, карального характеру можна найшвидше і з мінімальними зусиллями досягти успіху в боротьбі з податковими правопорушеннями. Однак досвід доводить, що притягненням до відповідальності, в тому числі й кримінальної, суворістю репресій легко досягнути видимості успіху, але не вирішити проблему по суті. Пріоритетними у цій сфері є ті заходи, які стимулюють добровільну сплату податків, формують імідж добросовісного платника податків як опори держави і суспільства, роблять повну та своєчасну сплату податків вигідними для кожного платника. Разом з тим, було б невиправданим оптимізмом і навіть наївністю вважати, що в сфері подолання ухилення від оподаткування можна обійтися без застосування заходів кримінальної відповідальності. Як і в будь-якій іншій галузі суспільного життя, заходи кримінально-правового характеру можуть і повинні застосовуватися там, де інші заохочувальні заходи є недостатніми.

Щоб бути ефективною, репресія, насамперед, має бути точною. Саме з цією метою у складі органів державної податкової служби України діють спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями – податкова міліція. Основними завданнями податкової міліції є: запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук платників, які ухиляються від сплати податків; запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів; забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків [4].

Назріла гостра необхідність прийняття Податкового кодексу України, яким би законодавчо були врегульовані та закріплені загальнодержавні та місцеві податки, збори (обов'язкові платежі), податкоплатники та відповідальність за порушення податкового законодавства, а у прикінцевих положеннях зазначались би пріоритетні напрямки розвитку, удосконалення і реформування податкової системи. На цей час з даного питання діє велика кількість законів, нормативно-правових актів та Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року, затвердженого наказом ДПА України № 160 від 7 квітня 2003 року [5]. Тема статті узгоджується з пп. 4.2, 4.3 зазначеного документа.

За таких обставин зрозуміла необхідність проведення податкової політики щодо попередження ухилення від сплати податків, під якою розуміється діяльність держави, що створює органи державного контролю з висококваліфікованих робітників, які теоретичними та практичними знаннями регулюють, контролюють сплату податків до бюджету, сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і внесків до державних цільових фондів, їх законодавчо закріплені види, розмір і коло осіб для сплати. Безліч документів щодо податкової політики створює проблему протиріч. Адже в нормативно-правових актах часто-густо можна знайти різні тлумачення щодо однієї ситуації.

На основі теоретичних, методологічних та практичних досліджень автор спробує запропонувати підхід до податкової політики держави з попередження щодо ухилення податків. По-перше, необхідно створити централізований контроль за сплатою податків та зборів. Наприклад, на сьогодні контролюючі органи розміщені за різними адресами, що створює певні проблеми для здачі звітності платникам податків. Єдиний контролюючий орган повинен встановити єдину ставку податку, врахувавши всі пільги, а потім самостійно розподіляти за статтями бюджету. Адже іноді платники податків неправильно вказують реквізити певних контролюючих органів, або про деякі податки та збори навіть не здогадуються. За таких умов простіше об'єднати всі існуючі податки в єдину систему податків та зборів і при реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності встановлювати процент від чистого прибутку. Якщо така система буде працювати та буде єдиний контролюючий орган, тінізація економіки мінімізується, адже простота, ясність та прозорість виключають можливості укриття своїх доходів.

Потрібно створити активну наступальну протидію економічним злочинам шляхом використання належної інформаційно-аналітичної мережі, з урахуванням останніх науково-технічних досягнень. Це за-

безпечити постійний інформаційний зв'язок з усіма державними контролюючими органами, органами виконавчої влади, судової влади, місцевого самоврядування. Спільна робота дозволить підвищити контроль за ходом сплати податків, погашенням заборгованості, нарахуванням податків, базою оподаткування, уникнути ухилення окремих структур від сплати податків.

Попередити ухилення від сплати податків можна за допомогою таких заходів, як: підвищення рівня оснащення органів, які безпосередньо проводять роботу з контролю найбільш широкого кола платників; послаблення дії криміногенних факторів; спільної діяльності фондів соціального страхування, пенсійного фонду, органів місцевого самоврядування і податкової служби із запобігання виплаті заробітної плати в "конвертах"; перевірки новостворюваних фірм з питання своєчасного виявлення їх фіктивності; створення атмосфери суспільної нетерпимості до проявів економічної злочинності та підвищення іміджу податкових органів; проведення безоплатної інформаційно-просвітницької та пояснювальної роботи з платниками податків.

Крім переліченого, слід сформувати систему протидії корупції в органах податкової служби. Цього можна досягти за допомогою чіткого визначення пріоритетів, об'єднання зусиль органів державної влади, податкової служби, ЗМІ, громадськості у протидії корупційним проявам.

Реалізація перелічених заходів дасть можливість: удосконалити мережу обміну інформацією між усіма контролюючими органами та органами місцевого самоврядування; створити умови для компетентності, передбачуваності та неупередженості дій посадових осіб податкових органів; виявляти факти виплат заробітної плати в "конвертах"; вдосконалити обслуговування платників податків і підвищити імідж податкових органів; вільно контролювати процес створення нових фірм з метою попередження їх використання у схемах ухилення від сплати податків; створити дієву систему податкового виховання населення; сприяти скороченню податкової заборгованості, своєчасної сплати податків; створити умови для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків.

Таким чином, усунення ухилення від сплати податків – проблема загальнодержавна, а не лише Державної податкової служби. Цьому питанню приділяє увагу не тільки український уряд, а і ЗМІ, громадські організації, політичні партії тощо. Для більш ефективної боротьби щодо цього питання необхідно розробити програму, яка б не притісняла платників податків, більш лояльна до них відносилася, та створені нормативні документи були більш зрозумілі і доступні.

Наук. керівн. Тищенко О. М.

Література: 1. Предборський В. А. Тіньова економіка як загроза національній безпеці / В. А. Предборський // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 9(52). – С. 14–18. 2. Проблеми структурних та інституціональних змін на регіональному рівні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/book/Vlasyuk_mon/08-2.pdf. 3. Спи спокійно, дорогою мінімізатор [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.urist.org.ua/issue/crime/105252210206>, <http://www.yurpractika.com/article.php?id=10005688>. 4. Несплата податків – злочин проти держави [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://novaera.te.ua/article_view.php?article=1503. 5. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=47171&cat_id=46611&ctime=1199985452684.

УДК 336.225.6

Заклекта-Берестовенко О. С.

ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Анотація. Розглянуто основні податкові механізми стимулювання інноваційної діяльності, проаналізовано їх ефективність з точки зору підтримки інновацій у сучасних умовах.

Аннотация. Рассмотрены основные налоговые механизмы стимулирования инновационной деятельности, проанализирована их эффективность с точки зрения поддержки инноваций в современных условиях.

Annotation. The main tax mechanisms related to the incitement of innovation activity are considered, their efficiency from the point of view of support of innovations nowadays are explored.

Ключові слова: інноваційна діяльність, податкове стимулювання, технопарки.

У сучасному постіндустріальному суспільстві першочергового значення набуває інноваційна складова економічного зростання. Саме інноваційна діяльність є головним джерелом досягнення високих темпів суспільного прогресу та забезпечення добробуту нації.

Проте, в умовах кризи, більшість вітчизняних підприємств здійснюють лише перші низькотехнологічні етапи виробництва продукції, прагнучи до швидкого повернення вкладених у господарську діяльність

© Заклекта-Берестовенко О. С., 2010



коштів. Це, у свою чергу, призводить до загрози перетворення їх у своєрідні сировинні придатки транснаціональних компаній. Зважаючи на вищесказане, виникає необхідність активізації механізмів державного регулювання, спрямованих на стимулювання процесів переозброєння виробництва та впровадження нових конкурентоспроможних технологій, що і обумовлює актуальність обраної теми наукового дослідження.

Різні аспекти даної проблеми розглянуті у працях таких вчених, як: В. М. Геєць, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, М. І. Крупка, А. Я. Кузнецова, О. Марченко, А. Є. Никифоров, В. П. Семиноженко, В. П. Соловійов, Л. Д. Тулуш та ін. В роботах даних науковців досить широко висвітлено проблеми необхідності запровадження та розвитку податкового стимулювання інноваційної діяльності.

Разом з тим, подальшого опрацювання та дослідження потребують його фінансово-економічне обґрунтування і конкретні механізми реалізації.

Метою статті є висвітлення теоретичних засад податкового стимулювання інноваційної діяльності та розробка практичних рекомендацій, спрямованих на його удосконалення.

Однією з основних перешкод на шляху розвитку інновацій є обмеженість ринкових механізмів як середовища їх продукування та розповсюдження, а також недостатнє використання державою економічних важелів стимулювання науково-інноваційної діяльності та технічного переоснащення виробництва.

Державна підтримка інноваційної діяльності може здійснюватися за допомогою використання прямих та непрямих методів. До перших належить пряме бюджетне фінансування інновацій через систему спеціально створених фондів та державних науково-технічних програм. У свою чергу, непрямі методи включають: нормативно-правове регулювання участі різноманітних інститутів в інноваційному процесі; розподіл прав на створювану інтелектуальну власність; податкове регулювання [1, с. 63].

У сучасних умовах дефіцитного бюджету першочергового значення набуває стимулювання та підтримка науково-технічного прогресу через використання засобів непрямого регулювання, а саме механізмів оподаткування.

Міжнародна та вітчизняна практика податкового стимулювання інноваційної діяльності дає можливість виділити такі види пільг:

включення витрат на проведення наукових та науково-технічних робіт до складу валових витрат підприємства, що зменшує розмір об'єкта оподаткування;

зниження податкових ставок для суб'єктів інноваційної діяльності;

встановлення неоподаткованого мінімуму об'єкта оподаткування;

звільнення від сплати окремих податків підприємств, що відносяться до новітніх галузей виробництва;

використання інвестиційного податкового кредиту, який передбачає повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, що спрямовується на реінвестиції в інноваційну діяльність;

звільнення від сплати непрямих податків при реалізації інноваційного продукту;

застосування механізмів прискореної амортизації;

застосування податкових канікул тощо.

В Україні діє ціла низка законів, спрямованих на регулювання та стимулювання інноваційної діяльності, проте динаміка впровадження інноваційних продуктів свідчить про відсутність позитивного досвіду їх застосування.

Так, у 2008 році лише 10,8 % промислових підприємств впроваджували інновації (таблиця). Для порівняння, даний показник у 2004 році становив 10 %.

Таблиця

Кількість промислових підприємств, що впроваджували інновації у 2008 році [2, с. 3]

	Кількість підприємств, що впроваджували інновації, од.	У % до загальної кількості промислових підприємств
Усього, од.	1160	10,8
з них:		
проводили комплексну механізацію та автоматизацію виробництва (витрачали кошти на придбання машин, обладнання та програмного забезпечення)	813	7,6
впроваджували нові технологічні процеси	582	5,4
з них:		
маловідходні, ресурсозберігаючі та безвідходні	280	2,6
освоювали виробництво інноваційних видів продукції	667	6,2
з них:		
нових видів техніки	201	1,9

Обсяг реалізованої інноваційної продукції у 2008 році склав 45,8 млрд грн, або усього 5,9 % від загального обсягу реалізованої промислової продукції. При цьому, частка продукції, що була новою для ринку, склала 32,1 %, а частка продукції, що була новою тільки для підприємства, – 67,9 % [2, с. 3].

Особливими суб'єктами науково-технічної діяльності в Україні є технопарки, функціонування яких ґрунтується на прискореному впровадженні технічних нововведень у сферу матеріального виробництва.

Нормативно-правовим підґрунтям діяльності технологічних парків є Закон України від 12.01.2006 р. № 3333 "Про внесення змін до Закону України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологі-

чних парків" та інших законів України". Даний закон передбачає фінансову підтримку технопарків (у тому числі і через використання податкових пільг). Проте, відсутність механізмів реалізації цього закону не дає їм можливості скористатися в повному обсязі пільговим режимом інноваційної діяльності.

Динаміка обсягів реалізованої технопарками інноваційної продукції протягом 2004 – 2007 рр. була позитивною (рисунок), проте темпи зростання даного показника за чотири роки склали усього 25,6 %. У 2008 році обсяг реалізованої технопарками інноваційної продукції порівняно із попереднім 2007 роком суттєво скоротився (майже у 3 рази), що, на думку автора, пов'язане з кризовими явищами у національній та світовій економіці.

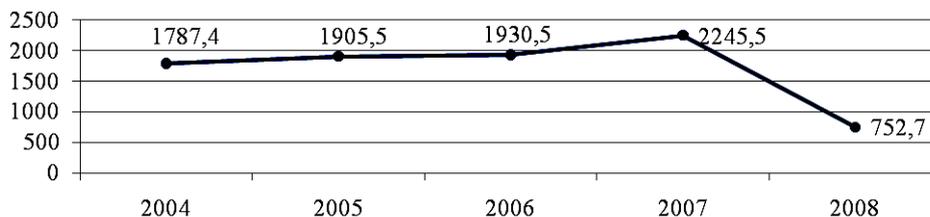


Рис. Динаміка обсягів реалізованої технопарками інноваційної продукції у 2004 – 2008 рр., млрд грн (на основі даних [2, с. 18])

Для забезпечення реалізації інноваційних проектів технологічним паркам державою надаються цільові субсидії у вигляді [3]:

звільнення від ввізного мита при ввезенні в Україну для реалізації проектів технологічних парків нового устаткування, обладнання та комплектуючих, а також матеріалів, які не виробляються в Україні; податкового векселя на суми податкового зобов'язання, що нараховуються згідно із Законом України "Про податок на додану вартість" при імпорті нового устаткування, обладнання та комплектуючих, зі строком погашення на 720 календарних днів, а при імпорті матеріалів, які не виробляються в Україні, зі строком погашення на 180 календарний день з дня надання векселя органу митного контролю. (Варто зауважити, що зазначена норма закону в 2008 та 2009 роках митними службами не виконувалася);

суми податку на прибуток, одержаного при реалізації проектів технологічних парків, нарахованого в порядку, установленому Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Зазначені суми податків, що нараховуються при виконанні технопарками інноваційних проектів, не перераховують до бюджету, а зараховують на спеціальні рахунки технологічних парків, їх учасників і спільних підприємств у строки, встановлені Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" та іншими законодавчими актами. При цьому, на спеціальні рахунки учасників технологічних парків та спільних підприємств, які є виконавцями проектів, зараховуються 50 % зазначених сум податків, а решта 50 % спрямовуються на спеціальний рахунок керівного органу відповідного технопарку.

Порядок зарахування сум зазначених податків, використання цільових субсидій та контролю за їх використанням затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 23.11.2006 р. № 1643 "Про затвердження Порядку зарахування сум податку на прибуток підприємств на спеціальні рахунки технологічного парку, його учасників та спільних підприємств, використання зазначених коштів і здійснення контролю за їх витрачанням".

Відповідно до вищезазначених норм на спеціальні рахунки технопарків у 2000 – 2008 рр. було зараховано майже 510,0 млн грн [2, с. 19].

Ще однією пільгою податкового характеру, що передбачена для технологічних парків, є можливість використання механізмів прискореної амортизації основних засобів. Так, для задіяного в інноваційному проекті технопарку встановлюється щорічна 20-відсоткова норма прискореної амортизації основних фондів 3 та 4 груп.

Підсумовуючи вищесказане, варто зазначити, що в Україні існують певні податкові механізми стимулювання інноваційної діяльності. Проте, на думку автора, вони є безсистемними, а тому повною мірою не виконують завдання технічного оновлення виробництва та прискорення темпів науково-технічного прогресу.

З метою посилення позитивного впливу оподаткування на розвиток інноваційної діяльності необхідно запровадити дієві заходи з надання суттєвих пільг підприємствам, які впроваджують інновації та реалізують високоякісну конкурентоспроможну продукцію. Слід дедалі активніше створювати та стимулювати діяльність уже створених технологічних парків, особливо у пріоритетних галузях промисловості.

Також, існує велика необхідність у розробці методики оцінки ефективності податкового стимулювання інноваційної діяльності. Лише у випадку відчутних позитивних наслідків для економіки країни широкомасштабна державна підтримка інновацій буде доцільною.

Література: 1. Тулуш Л. Д. Податкові важелі та механізми стимулювання інновацій / Л. Д. Тулуш // Економіка України. – 2006. – № 4. – С. 62–70. 2. Розвиток інноваційної сфери України у 2008 році / Звіт державного агентства України з інвестицій та інновацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.in.gov.ua/files/content/2_2009.pdf. 3. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків" та інших законів України" від 12.01.2006 № 3333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

ПРОБЛЕМА СЖИГАНИЯ ПОПУТНОГО НЕФТЯНОГО ГАЗА: НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТ

Аннотация. Посвящено проблемам сжигания попутного нефтяного газа, обосновано введение налога на сжигаемый попутный нефтяной газ и предложен порядок его взимания.

Анотація. Присвячено проблемам спалювання попутного нафтового газу, обґрунтовано введення податку на спалюваний попутний нафтовий газ і запропоновано порядок його стягнення.

Annotation. The problems of flaring of associated gas are studied, a tax on oil-burning of associated gas is justified and the procedure for its collection is proposed.

Ключевые слова: сжигание попутного газа, налог на сжигаемый попутный нефтяной газ.

В последние годы резко обострился интерес мирового энергетического, экологического и делового сообщества к проблеме утилизации попутного газа, как из-за экологических, так и финансовых соображений. С одной стороны, сжигание попутного газа в факелах дает около 1 % всех мировых выбросов парникового углекислого газа. С другой – это уничтожение ценных невозобновляемых природных ресурсов.

Лидерство в попытке решить проблему сжигания попутного газа взял на себя Всемирный банк, который в 2002 году организовал Глобальное партнерство по уменьшению сжигания попутного газа (GGFR). Оно объединяет крупнейшие нефтедобывающие страны (США, Канада, Нигерия, Казахстан, Великобритания, Норвегия и др.) и такие международные структуры, как Всемирный банк, ОПЕК и Евросоюз. Показательно, что Российская Федерация представлена в партнерстве одним только Ханты-Мансийским АО (ХМАО).

Реальные объемы добычи и сжигания нефтяного попутного газа (НПГ) в России достаточно трудно оценить. По данным Всемирного фонда дикой природы (WWF), от сжигания НПГ Россия ежегодно теряет более \$ 7 млрд. По данным МПР, из 55 млрд м³ ежегодно добываемого в России НПГ лишь 26 % (14 млрд м³) направляется в переработку, 47 % (26 млрд м³) идет на нужды промыслов либо списывается на технологические потери и 27 % (15 млрд м³) сжигается в факелах. Таким образом, коэффициент утилизации газа составляет 73 %, если основываться на данных о технологических потерях и расходах на собственные нужды.

Наиболее высокий уровень использования НПГ (более 90 %) зафиксирован в Южном и Дальневосточном федеральных округах. А хуже всего дела обстоят в Северо-Западном федеральном округе, где утилизация попутного газа незначительно превышает 35 %. Неудовлетворительное положение и в Сибирском ФО (65 %). Для сравнения: по оценкам специалистов, в 2008 году сожженный газ в России превысил суммарные годовые потребности Белоруссии в природном газе. Также заметим, что большие объемы попутного нефтяного газа сжигаются в тех странах, где правительство не регулирует этот процесс (Нигерия, Иран, Ирак).

Проблема использования НПГ давно обсуждается на правительственном уровне, и отдельные попытки в прошлом уже делались. Планировалось принятие специального закона о попутном газе, инициатором которого выступило Российское газовое общество: в 2001 г. В. Язев, его президент, внес проект в Государственную Думу, однако он отмечает, что "к сожалению, на том уровне понимания этих проблем законопроект не был принят и получил отрицательное заключение правительства" [1].

Однако, начиная с 2007 г. (возможно, в связи с обнародованием новых данных об объемах сжигания НПГ в факелах, ставших достоянием мировой общественности) отмечается резкое обострение внимания Правительства РФ к проблеме использования попутного газа.

В апреле 2007 г. в послании Президента Федеральному Собранию РФ Владимир Путин уделил отдельное внимание использованию попутного газа, отметив, что "сегодня в России на нефтяных промыслах сжигается, по самым минимальным оценкам, более 20 млрд м³ попутного газа в год. Такое расточительство недопустимо" [2].

28 сентября 2007 г. министр природных ресурсов и экологии Юрий Трутнев направил Председателю Правительства Виктору Зубкову проект "Плана основных мероприятий по повышению эффективности использования нефтяного попутного газа (НПГ)", разработанного МПР России.

МПР предлагало запретить с 1 июля 2008 года эксплуатацию месторождений, не оборудованных приборами учета НПГ. Минпромэнерго считало, что это слишком жесткие ограничения.

В последнем федеральном послании Президента прозвучало следующее: "Вопиющим фактом или примером неэффективного использования энергоресурсов остается сжигание попутного газа. За-

грязнятся и окружающая среда, и десятки миллиардов рублей превращаются в дым. Правительство ещё раз недавно обратилось к этой теме и обещало покончить с этим безобразием. Действовать нужно решительно и быстро, и никаких отговорок от добывающих компаний не принимать" [3].

Финансовые последствия масштабного сжигания попутного газа. Летом 2008 года министр природных ресурсов и экологии Юрий Трутнев заявил, что практически во всех секторах российской экономики, включая добычу нефти и газа, наблюдается оживление инвестиционной активности, тогда как в сегменте переработки попутного газа — полный застой. С 1980 года в стране не введено в строй ни одного нового газоперерабатывающего завода. По расчетам Министерства природных ресурсов и экологии РФ (МПРЭ РФ), из-за сжигания НПГ Россия ежегодно теряет около 139,2 млрд руб. (консолидированная стоимость жидких углеводородов, пропана, бутана и сухого газа, производимых при переработке попутного газа), хотя суммарный эффект от переработки НПГ в стране мог бы составить 362 млрд руб. в год.

Из-за недостаточной степени переработки НПГ бюджет ежегодно теряет около \$13 млрд. Только в одном ХМАО, по данным администрации округа, ежегодно сгорает в факелах до 7,6 млрд м³ попутного газа, что сравнимо с уничтожением 6,5 млн тонн нефти.

Согласно результатам исследования, профинансированного Всемирным банком, при уровне цен 2008 года около трети сжигаемого в факелах российского НПГ можно было бы полезно использовать, что привело бы к дополнительным ежегодным доходам страны в размере 2,3 млрд долл. и позволило бы сократить выбросы CO₂ более чем на 30 млн тонн в год.

Причины масштабного сжигания НПГ в России.

Экономические причины:

регулируемые государством цены на природный газ и затянувшийся процесс либерализации газового рынка. Уровень цен на природный газ в значительной степени определяется уровнем издержек на добычу сеноманского газа, которые существенно ниже издержек на добычу, сбор и утилизацию НПГ. Поэтому, несмотря на возможность продажи СОГа по рыночным ценам, потребитель ориентируется на цены сеноманского газа;

низкие цены на НПГ;

повышенная капиталоемкость процессов сбора и направления на утилизацию НПГ (по сравнению с природным газом). Многие технические решения, которые в настоящее время реализованы в системах сбора и утилизации нефтяного попутного газа, ориентированы на применение централизованных систем; незначительные штрафные санкции за выбросы продуктов горения попутного газа, соответственно, нефтяники предпочитали "to pay to pollute".

Организационно-институциональные причины:

отсутствие экономической заинтересованности ряда нефтяных компаний в бизнесе, связанном со сбором, утилизацией и использованием НПГ;

несовершенство законодательно-нормативной базы. В настоящее время процессы сбора, подготовки и использования попутного газа регулируются рядом федеральных законов: "О недрах", "О газоснабжении в Российской Федерации", "О промышленной безопасности опасных производственных объектов", "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках", "Об охране окружающей природной среды", "Об охране атмосферного воздуха" и пр. Но НПГ не рассматривается законодательством Российской Федерации в качестве самостоятельного объекта государственного регулирования;

конкуренция между различными государственными структурами, связанными с осуществлением мониторинга за состоянием различных сторон освоения и разработки месторождений углеводородного сырья. В настоящее время только на федеральном уровне около десяти ведомств контролируют различные стороны деятельности недропользователей.

Возможные пути утилизации попутного газа:

закачка в недра для повышения пластового давления и, тем самым, эффективности добычи нефти. Однако в России, в отличие от ряда зарубежных стран, этот метод за редким исключением не используется, так как это высокочрезвычайно затратный процесс;

использование на местах для выработки электроэнергии, идущей на нужды нефтепромыслов;

при выделении значительных и устойчивых объемов попутного нефтяного газа использование в качестве топлива на крупных электростанциях либо для дальнейшей переработки. Очевидно, что это наиболее эффективный способ утилизации попутного нефтяного газа – его переработка на газоперерабатывающих заводах с получением сухого отбензиненного газа (СОГ), широкой фракции легких углеводородов (ШФЛУ), сжиженных газов (СУГ) и стабильного газового бензина (СГБ).

Как видно из вышеперечисленного, до настоящего времени эти меры недостаточны и кардинальным образом ситуации не изменили. Главная цель данной работы – попытка выработать оптимальные меры, способствующие сокращению объемов сжигания газа на факелах.

Такой мерой, на взгляд авторов, является установление налога на сжигание попутного нефтяного газа.

Авторы предлагают дополнить Налоговый кодекс Российской Федерации главой 32 "Налог на сжигаемый попутный нефтяной газ".

Данный налог должен быть не фискальным, а стимулирующим. Ведь смысл налога сводится к стимулированию компаний снижать сжигание попутного нефтяного газа.

Элементы налога на сжигание попутного нефтяного газа (НСПНГ).

Налогоплательщиками признаются нефтедобывающие организации, сжигающие попутный нефтяной газ.

Объектом налогообложения признается сожженный в факелах попутный нефтяной газ.

Налоговая база определяется как объем сожженного попутного нефтяного газа в 1 000 м³. Она определяется налогоплательщиком самостоятельно с помощью специально устанавливаемых на факелах счетчиков.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый, второй, третий кварталы.



Налоговые ставки устанавливаются на федеральном уровне в зависимости от объема сожженного попутного нефтяного газа в расчете на 1 000 м³ в следующих размерах:

- при объеме сжигания до 50 млн м³ – 100 руб./1 000 м³;
- при объеме сжигания от 51 млн м³ – 80 руб./1 000 м³;
- при объеме сжигания от 81 млн м³ – 110 руб./1 000 м³;
- при объеме сжигания от 111 млн м³ – 150 руб./1 000 м³;
- при объеме сжигания более 151 млн м³ – 180 руб./1 000 м³.

Порядок исчисления суммы налога.

Налогоплательщики исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Налоговые декларации предоставляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые льготы могут быть предусмотрены для организаций, использующих специальное оборудование для утилизации попутного нефтяного газа.

Таким образом, авторы осознают, что налог на сжигаемый ПНГ не является панацеей и не решит всех проблем в данной области. Но надеются, что установление такого налога послужит дополнительным стимулом к использованию современного оборудования для утилизации ПНГ, а обязательность уплаты налога способствует ускоренному решению проблемы.

Литература: 1. Россия. Миллиарды пускают на ветер [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://tabloid-lasti.net/news/258737>. 2. Утилизация попутного нефтяного газа в России [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nwgasprom.ru/uploads/>. 3. Ежегодное послание Президента Д. Медведева Федеральному Собранию РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kremlin.ru/transcripts/5979>.

Исакова Е. Л.

УДК 336.226.322

Марчук Ю. В.

КОНЦЕПТУАЛЬНОЕ МОДЕЛИРОВАНИЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Аннотация. Рассмотрена сущность администрирования налогов и предложена модель администрирования НДС. Проведено исследование процесса управления НДС на его моделях.

Анотация. Розглянуто суть адміністрування податків і запропоновано модель адміністрування ПДВ. Проведено дослідження процесу управління ПДВ на його моделях.

Annotation. The essence of administration of taxes is considered and the model of administration of VAT is offered, also the investigation of the VAT management process and its model are made.

Ключевые слова: администрирование налогов, концептуальное моделирование, модель администрирования НДС.

Администрирование налога на добавленную стоимость является основным налоговым источником доходов федерального бюджета Российской Федерации, ему уделяется особое внимание при выработке мер в области налоговой политики.

Налог на добавленную стоимость считается одним из самых важных и вместе с тем сложных налогов, существующих в налоговой системе РФ. Поэтому детальное его изучение и выработка предложений по дальнейшему совершенствованию законодательной базы и практики его взимания имеют важное значение как для налогоплательщиков, так и для государства в лице его исполнительных органов. Актуальным является анализ процесса администрирования НДС, разработка предложений по совершенствованию механизма налога на добавленную стоимость [1; 2].

В настоящее время понятие "налоговое администрирование" используется только для государственного управления налоговыми отношениями. Вместе с тем данное понятие не содержится ни в Налоговом кодексе РФ, ни в иных актах законодательства о налогах и сборах, а значит, ни один законодательный акт не раскрывает содержания данной категории.

© Исакова Е. Л., Марчук Ю. В., 2010

С целью определения характеристик и рациональных способов построения системы администрирования НДС в данной статье проведено исследование процесса управления НДС на его моделях, в результате чего получен их пакет. Для описания концептуальной модели используется фреймовый формализм, а именно описание концептуальной модели в соответствии с ролевым фреймом [3].

КОНЦЕПЦИЯ = <ОФС, ПРОФ, СОС, НФ, ЦФ>, где ОФС – основные функции системы, ПРОФ – путь реализации основных функций, СОС – структурная основа системы, НФ – направленность функционирования, ЦФ – цель функционирования.

В соответствии с принципами системного и концептуального [3] подходов, автором предложены экземпляры концептуальных моделей системы администрирования НДС (САНДС).

Построена общая концептуальная модель САНДС.

Общая концептуальная модель системы администрирования налога на добавленную стоимость заключается в обеспечении функций планирования, руководства (оперативное принятие решений), учета (налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов), контроля (за соблюдением законодательства о налогах и сборах), анализа учетных данных и полученных результатов путем функционирования соответствующих отделов организаций, занимающихся вопросами внутреннего контроля за правильностью исчисления и уплаты налоговых платежей) на основе нормативных документов РФ (глава 21 "Налог на добавленную стоимость" части второй Налогового кодекса Российской Федерации и др.), направленных на совершенствование процесса управления с целью повышения эффективности механизма налога на добавленную стоимость.

Построена модифицированная концептуальная модель модернизированной САНДС (М-САНДС).

М-САНДС – это современная система управления, выполняющая функции:

планирования, руководства (оперативное принятие решений);

учета (налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов);

контроля (за соблюдением законодательства о налогах и сборах);

анализа учетных данных и полученных результатов;

путем:

совершенствования государственной регистрации организаций;

проведения налогового контроля при смене учредителей и фактического адреса налогоплательщика;

введения электронных счетов-фактур, создание базы данных электронных счетов-фактур;

уменьшения текучести кадров в инспекции (повышение заработной платы, социальные гарантии,

установление для молодых специалистов доплат);

повышения уровня налоговой культуры налогоплательщиков (правовой грамотности, информативности налогоплательщиков; обучение; радиовещания, ТВ);

создания базы "недобросовестных налогоплательщиков" (участников схем);

улучшения взаимоотношений с таможенными органами при перемещении товаров через таможенную границу;

приведения законодательства к однозначности его трактования;

упрощения налогообложения;

на **основе** нормативных документов РФ (глава 21 "Налог на добавленную стоимость" части второй Налогового кодекса Российской Федерации и др.), **направленных** на:

уменьшение числа фирм-однодневок, упрощение администрирования НДС среди организаций – плательщиков НДС;

увеличение налоговых поступлений в бюджет;

уменьшение возможности уклонения от уплаты НДС для налогоплательщика;

уменьшение текучести кадров, создание стабильного коллектива инспекции;

снижение правонарушений, совершаемых налогоплательщиками, увеличится поступление в бюджет;

раскрытие схем по уклонению и не использованности ее повторно;

уменьшение неправомерного возмещения НДС;

повышение уровня соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства;

с **целью** повышения эффективности механизма администрирования налога на добавленную стоимость.

Анализ различных точек зрения ученых-экономистов на понятие "налоговое администрирование" позволяет сделать вывод о том, что до сих пор в экономической науке отсутствует единство понимания данного термина.

Исследуя понятие "налоговое администрирование", необходимо учитывать ряд основных моментов: во-первых, управление в широком смысле слова есть целенаправленное воздействие на тот или иной объект или руководство действиями этого объекта; во-вторых, цель управления; в-третьих, задачи и функции органа, осуществляющего управление.

В связи с тем, что основная роль в системе налогового администрирования отводится налоговым органам, одним из важнейших элементов налогового администрирования является налоговый контроль. По мнению Г. А. Солодянкиной, налоговый контроль – это совокупность форм и методов, направленных на обеспечение соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов. Следовательно, объектом налогового контроля являются действия (бездействия) налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов по исполнению ими обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Основные направления совершенствования НДС лежат в плоскости приближения к международным стандартам.

Для этих целей предстоит:

осуществить переход к единой ставке НДС;

сократить срок возврата налога на добавленную стоимость по экспортным операциям, уточнить механизм применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость, в том числе перечня документов;



освободить от НДС операций по передаче в собственность граждан и юридических лиц, находящихся в государственной или муниципальной собственности земельных участков, в том числе занятых ранее приватизированными предприятиями, а также представляемых в собственность на торгах;

произвести модернизацию информационных технологий и процедур, используемых налоговыми органами для мониторинга деятельности налогоплательщиков, с целью оперативного выявления фактов уклонения от уплаты НДС;

закрепить обязанность представления налоговых деклараций и расчетов по налогам и информации, содержащейся в счетах-фактурах, в электронном виде.

Таким образом, в статье показана актуальность анализа процесса администрирования НДС, разработка предложений по совершенствованию механизма налога на добавленную стоимость. Предложены экземпляры концептуальных моделей системы администрирования НДС: общая концептуальная и модифицированная концептуальная модели администрирования НДС.

Литература: 1. Миронов О. А. Налоговое администрирование : учебн. пособ. / О. А. Миронов, Ф. Ф. Хан-феев. – М. : Омега-Л, 2005. – С. 33. 2. Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов / [И. А. Майбууров и др.] ; под ред. И. А. Майбуурова. – 2-е изд. – М., 2008. – 90 с. 3. Гольдштейн С. Л. Введение в системологию и системотехнику / С. Л. Гольдштейн, Т. Я. Ткаченко. – Екатеринбург : ИРРО, 1994. – 198 с.

Домбровский Е. А.

УДК 336.225.6

Пинская М. Р.

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ПРИВЛЕЧЕНИЯ ИНВЕСТОРОВ В РЕГИОНЫ РОССИИ

Аннотация. Рассмотрены механизмы налогового стимулирования инвестиционной активности и предложены инструменты налогового регулирования этого процесса.

Анотация. Розглянуто механізми податкового стимулювання інвестиційної діяльності та запропоновано інструменти податкового регулювання цього процесу.

Annotation. The mechanisms of tax stimulation of investment activity are considered and the instruments of the tax adjusting of this process are offered.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, инструменты налогового регулирования, налоговые льготы, инвестиции.

Государство в целом, все регионы и муниципальные образования активно осуществляют деятельность по привлечению инвестиций на соответствующие территории. Инвестиционная деятельность позволяет увеличить производство и предложение товаров, работ и услуг, следствием которого является рост налоговой базы и возникновение дополнительных доходов федерального, региональных и местных бюджетов.

Государственное регулирование и поддержка инвестиционной деятельности осуществляются, в частности, в форме принятия нормативных актов, регулирующих общественные отношения, связанные с осуществлением инвестиций. Основными нормативными актами в данной сфере являются федеральные законы от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации" и от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений". Практически все регионы России также приняли нормативно-правовые акты о регулировании инвестиционной деятельности [1].

Сейчас в России большие усилия направлены на диверсификацию экономики. Для того чтобы "слезть с нефтяной иглы", по подсчетам Минэкономразвития РФ, инвестициям необходимо приблизиться к 30 % ВВП. В последние годы получалось около 20 %. В масштабах 2010 г. не хватает примерно \$130 млрд [2].

Существуют 3 возможных источника: оффшорные накопления российских компаний, приходящие на родину уже как "иностранные инвестиции" (в первой десятке стран лидеров по объемам инвестиций находятся известные оффшоры: Кипр, Люксембург, Виргинские острова) [3], вложения настоящих иностранцев и сбережения россиян, которые можно превратить в длинные деньги для новых крупных проектов.

Любой инвестор заинтересован в финансовой поддержке со стороны государства. Однако в РФ нередко случается, когда государство неожиданно отменяет свои нормативные акты о предоставлении льгот и привилегий и лишает бизнес поддержки, на которую он так рассчитывал. Такие неблагоприятные

© Домбровский Е. А., Пинская М. Р., 2010

изменения влекут уменьшение рентабельности инвестиционных проектов и рост затрат инвесторов, а в самых неблагоприятных случаях – прекращение работ по проекту. Также подобные корректировки законодательства "отпугивают" потенциальных инвесторов, ухудшая и без того не очень благоприятные условия для развития бизнеса.

В исследовании, проведенном Всемирным банком (World Bank) – Doing Business, составляется рейтинг стран по показателю создания благоприятных условий для ведения бизнеса. Россия в данном рейтинге заняла 120 место, уступив таким "благоприятным" странам, как Киргизия (42 место), Монголия (62 место), Пакистан (86 место), Йемен (100 место), непризнанное государство Косово (114 место) [4].

Улучшить ситуацию и привлечь дополнительные источники инвестирования предполагается с помощью целой программы действий. Помощь обещана всем инвесторам, российским и иностранным. Для поощрения строительства промышленных предприятий будут сокращены сроки оформления земельных участков и проектной документации (по показателю – "получение разрешения на строительство" Россия заняла в рейтинге 182 место, обогнав лишь Эритрею). Компаниям, которые занимаются инновациями, упростят таможенные процедуры, чтобы можно было ввозить в Россию уникальное оборудование ("международная торговля" – еще один показатель, по которому Россия находится в последней двадцатке).

Станет проще открыть свое дело. Так уже с середины 2009 г. 13 видов деятельности, в том числе розничная торговля или услуги автотранспорта, можно начинать без обязательной регистрации, просто уведомляя чиновников о появлении нового бизнеса. В дальнейшем этот список, возможно, будет расширен [2].

Серьезным препятствием для инвесторов являются неурегулированные проблемы в налогообложении. Наибольшие проблемы в правовом регулировании налогового статуса иностранных юридических лиц вызывает опасение непредсказуемых изменений налоговых условий в будущем. Наряду с этим, узкими местами существующих налоговых отношений являются:

- недостаточная четкость и ясность положений нормативных документов по налогообложению;
- многочисленность, запутанность, противоречивость нормативной базы, когда по одним и тем же вопросам существует множество противоречащих друг другу нормативных актов, неоднозначно трактуемых налоговыми органами;
- отсутствие единообразной терминологии;
- неоднозначность толкования и неопределенность ряда налоговых процедур;
- противоречия между положениями бухгалтерского учета, устанавливаемыми Минфином России, и инструктивными указаниями налоговых органов;
- отсутствие нормальных механизмов обжалования и ясного понимания круга прав и обязанностей как налогоплательщиков, так и налоговых органов;
- принятие налоговых изменений "задним числом" (то есть в нарушение требований ст. 5 Налогового кодекса РФ);
- слишком высокие штрафные санкции.

Вышеуказанные проблемы являются "камнем преткновения" для многих инвесторов. Разрешение спорных моментов создает широкие возможности и значительно упрощает задачу инвестиционного капитала. Порой из-за незначительного правового барьера огромные средства не могут попасть в российскую экономику.

Необходимо использовать возможности налоговых инструментов в инвестиционном процессе, которые заключаются в следующем:

- изменение величины налоговой нагрузки, благодаря чему государство воздействует на уровень сбережений населения, величину прибыли и амортизационных отчислений предприятий и, таким образом, влияет на объем источников финансирования инвестиций и важнейшие макроэкономические пропорции: потребление, накопление, инвестирование;
- применение амортизационной премии;
- снижение налоговых ставок;
- уменьшение налоговой нагрузки на распределенную прибыль, предусматривающее разрешение компаниям вычитать из облагаемого дохода часть дивидендов, направляемых на инвестиционные цели.

Эффективность применения в налоговой политике той или иной формы стимулирования, в первую очередь, зависит от условий, на которых данная поддержка предоставляется, а также от уровня сознательности налогоплательщиков и их готовности направить дополнительно полученные финансовые ресурсы на инновационные или иные определенные государством цели [5].

Помимо различных стимулирующих мер на федеральном уровне очень большое значение для развития экономики имеют нормативно-правовые акты, принимаемые на региональном уровне. Федеральные законы носят общероссийский, объединяющий характер. Несмотря на то, что в расположении законодательной власти существует информация о каждом регионе, бывает сложно обобщить данные в одном нормативно-правовом акте. Более активно взаимодействуют с инвесторами, знают проблематику, перспективы и основные возможные пути развития субъекта региональные власти. Именно от них напрямую зависит внутренняя ситуация в регионе и его инвестиционная привлекательность для различных инвесторов.

На протяжении 14 лет журнал "Эксперт" публикует инвестиционный рейтинг регионов России. Инвестиционный климат формируется за счет двух относительно самостоятельных характеристик: инвестиционный потенциал и инвестиционный риск. В 2009 году самой привлекательной для инвестирования стала Липецкая область, получившая рейтинг "3А" (низкий потенциал – минимальный риск). Рейтинг "1В" (высокий потенциал – умеренный риск) получили г. Москва, Московская область, г. Санкт-Петербург, Краснодарский край и Свердловская область. На следующей ступени оказалось большое количество регионов, среди которых: Белгородская область, Республика Татарстан, Пермский край, Иркутская область [6].

Регионы, находящиеся на самых верхних строчках рейтинга, занимают эти позиции не столько за счет благоприятного налогового климата, сколько за счет стабильной социально-экономической ситуации в регионе и большого инвестиционного потенциала. Анализируя динамику инвестиционного рейтинга



га [7], следует отметить регионы, которые добились наибольшего прогресса: Новгородская область, Пензенская область, Алтайский край и Удмуртская Республика. Проанализировав законодательную базу вышеперечисленных регионов, можно привести следующий перечень льгот, изменяющийся в зависимости от региона:

- субсидирование налога на прибыль, подлежащего зачислению в региональный бюджет;
- изменение срока уплаты налогов и сборов в форме отсрочек, рассрочек, инвестиционных налоговых кредитов в соответствии с законодательством Российской Федерации, конкретного региона и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления;
- списание участникам инвестиционной деятельности безнадежных долгов по налогам и сборам;
- льготы по налогу на прибыль организаций;
- льготы по налогу на имущество организаций;
- субсидии на возмещение части процентной ставки по кредитам и лизингу в размере части действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ;
- создание на территории субъекта Российской Федерации зон экономического благоприятствования;
- снижение стоимости аренды земельных участков;
- продление льготного режима с применением пониженных ставок;
- снижение ставок при применении налогоплательщиком специальных налоговых режимов;
- освобождение от налога на прибыль и налога на имущество на время окупаемости инвестиционного проекта.

Привлечение и поддержка инвесторов – важнейшее направление деятельности органов государственной власти и местного самоуправления. Одними из эффективных инструментов стимулирования инвестиций являются налоговые льготы и возможность финансовой поддержки из бюджетов всех уровней. Результат от привлеченных инвестиций не только окажет большой социально-экономический эффект в субъектах Российской Федерации, но и будет свидетельствовать о грамотной политике региональных и муниципальных властей.

Литература: 1. Якушев А. О. О некоторых финансово-правовых проблемах стимулирования инвестиционной деятельности в регионах / А. О. Якушев // *Налоги и налогообложение*. – 2008. – № 9. – С. 50. 2. "Русский Newsweek" [Электронный ресурс]. – 2010. – № 7. – Режим доступа : <http://www.ruhewsweek.ru>. 3. Сайт Вести. – Режим доступа : <http://www.vesti.ru/doc.html?id=257086>. 4. Сайт Новости гуманитарных технологий. – Режим доступа : <http://gtmarket.ru/files/research/Doing-Business-Rank-2010.html>. 5. Игнатова Н. Налоговое регулирование инвестиционной деятельности в реальном секторе экономики / Н. Игнатова // *Финансовая газета*. – 2008. – № 35. – С. 11. 6. Инвестиционный рейтинг регионов России в 2008 – 2009 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.raexpert.ru/ratings/regions/2009/>. 7. Инвестиционный риск в российских регионах в 2008 – 2009 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.raexpert.ru/rankingtable/?table_folder=/region_climat/2009/tab5.

Коляева И. В.

УДК 336.221

Лаане Г. М.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЛЬГОТ: ОПЫТ ЭСТОНИИ

Аннотация. Рассмотрено порядок предоставления специальных льгот в системе налогообложения Эстонии, проблемные аспекты определения цены специальной льготы.

Анотація. Розглянуто порядок надання спеціальних пільг у системі оподаткування Естонії, проблемні аспекти визначення ціни спеціальної пільги.

Annotation. The order of grant of the special privileges in the system of taxation of Estonia, to the problem aspects of determination of cost of the special privilege are studied.

Ключевые слова: система налогообложения Эстонии, специальные льготы, цена специальной льготы.

Налоговая система Эстонии является основой ее либеральной рыночной экономики. По данным исследования PricewaterhouseCoopers степени благоприятности предпринимательской среды, Эстония занимает 38 место (из 183) в мире по налоговой среде. Среди стран Европейского Союза Эстония занимает традиционно высокие места по показателям времени, которое тратится на уплату налогов, и количеству налогов. Сильная законодательная база и четкое выполнение своих функций Таможенно-

© Коляева И. В., Лаане Г. М., 2010

Налоговым департаментом позволяют Эстонии выполнять из года в год планы по сбору налогов. При этом структура государственных налогов существенно не меняется: наибольшую долю в налогах в 2009 году занимали социальный налог (43,5 %) и налог с оборота (29,2 %) [1].

Существенно худшую позицию Эстонии по показателю налогового бремени (131-е место из 183) объясняет большой удельный вес налогов на рабочую силу. Эстония – единственное государство в Европе, где социальный налог не только полностью ложится на плечи работодателя, но к нему добавляется и налог со специальных льгот, которые выступают своеобразной оплатой труда. Высокая налоговая нагрузка на работодателя является острой проблемой для государства, тормозя инвестиции в человеческий капитал. Поскольку налог со специальной льготы применяется не во всех странах, но его использование способствует повышению эффективности воздействия налоговой системы на экономику, есть смысл рассмотреть его более подробно.

1. Понятие и сущность специальной льготы. В трудовых отношениях между работником и работодателем возникают ситуации, когда, помимо оговоренной заработной платы, работник получает и другие выплаты. Такие выплаты в соответствии с эстонским законодательством зачастую подлежат налогообложению и рассматриваются в качестве специальных льгот (имеют денежную оценку).

Специальные льготы — любые товары, услуги, натуральные выплаты либо оцениваемые в денежном выражении льготы, которые предоставляются лицу в связи с трудовыми или служебными отношениями, членством в органе управления или контроля юридического лица либо в связи с долгосрочными договорными отношениями, независимо от времени предоставления специальных льгот (32, §48, часть 4 Закон о подоходном налоге – далее ст., ч., ЗоПН) [2 – 4].

Если речь идет о специальной льготе, предоставляемой работнику, то к работнику приравнивается также супруг(-а), ребенок и родитель указанного лица. В то же время работником не является пайщик, акционер коммерческого объединения, клиент или работник другого коммерческого объединения. Сожитель, который не является зарегистрированным(-ой) супругом(-ой), не приравнивается к работнику, однако налоговый инспектор в определенных случаях может посчитать предоставленное сожителю благо предоставленным работнику благом и взыскать с него налог как со спецльготы.

В случае если между предприятием и физическим лицом заключен договор (кредитный договор, лизинговый договор), на основании которого оно предоставляет услуги, то из этого следует, что такое физическое лицо не является получателем специальных льгот (32, §48 ч. 6 ЗоПН) [2; 3].

Специальная льгота не обязательно является расходом работодателя, но это всегда есть доход работника. При этом уплата подоходного и социального налога со специальных льгот является обязанностью работодателя.

2. Перечень специальных льгот. Перечень специальных льгот приведен в ЗоПН (32, §48):

- Расходы на жильё, полное и частичное покрытие.
- Использование транспорта или имущества работодателя по льготной цене или бесплатно.
- Служебная командировка, суточные.
- Страхование.
- Кредитование.
- Подарки, организация праздников.
- Продажа имущества, ценных бумаг, предоставление услуг по цене, ниже рыночной, или передача вышеперечисленного в бесплатное пользование.
- Обучение по достижению обязательного образовательного уровня, дополнительное образование в профессиональной сфере, обучение по свободному выбору [2; 3].

Этот перечень спецльгот таков, что бывает очень сложно определить: имело место предоставление специальной льготы или это были затраты, связанные с предпринимательством. К специальным льготам не относятся денежные выплаты, которые обычно считаются заработной платой, дополнительным вознаграждением, надбавкой, вознаграждением члену органа управления или контроля либо платой за проданный товар или оказанную услугу.

Специальными льготами не считаются затраты на транспортировку работников от места проживания до места работы, если этот путь нельзя проделать общественным транспортом при разумных затратах времени и денег. Задача работодателя состоит в том, чтобы доказать налоговому департаменту, что в данном конкретном случае проезд на работу общественным транспортом был бы невозможен, или был бы неоправданно дорог, или требовал бы слишком много времени (32, ст. 48 пункт 51) [2; 3].

3. Цена специальной льготы. Определение цены спецльготы производится, как правило, исходя из рыночных цен товара или услуги, предоставляемых в качестве специальной льготы. При определении цены исходя из порядка, установленного Постановлением министра финансов от 29 декабря 1999 года или каким-либо другим правовым актом (командировка, использование личного автомобиля в служебных целях). Например, в отношении полного или частичного покрытия расходов на жильё ценой специальной льготы считается сумма, выплаченная работодателем в покрытие расходов работника. Это могут быть расходы по найму плюс коммунальные платежи.

При определении цены специальной льготы в связи с компенсацией расходов на жильё, у предпринимателей часто возникают вопросы – как правильно распределить расходы между работодателем и работником, а также – какая часть таких расходов подлежит налогообложению в качестве специальной льготы. Компенсировать можно только расходы в связи с использованием квартиры для выполнения рабочих обязанностей, в противном случае возникает специальная льгота. Управляющий налогом может изменить пропорцию в соответствии с фактическими обстоятельствами. Для этого управляющий налогом имеет право опросить членов семьи (в отношении использования компьютера, электричества, воды).

Если работодатель застраховал работника от несчастного случая, то уплата страховых взносов будет считаться специальной льготой, только если льготным лицом является работник. Ценой льготы будут ежемесячные страховые взносы.



Если специальной льготой является предоставление в пользование бесплатно или по льготной цене легкового автомобиля, то максимальной ценой специальной льготы будет 4 000 крон в месяц по каждому легковому автомобилю. Цена данной специальной льготы определяется на основании расчета, установленного Постановлением Министерства финансов Эстонской Республики № 120 от 29.12.1999 г. [5].

При безвозмездной передаче вещей, ценных бумаг, имущественных прав или услуг, либо их продаже или обмену по цене ниже рыночной стоимости:

- Ценой специальной льготы считается цена продажи, по которой подобная вещь, ценная бумага, имущественное право или услуга реализуется в том же количестве и в то же время третьим, не связанным с работодателем, лицам – при условии, что данная реализация является основной деятельностью работодателя.

- Ценой специальной льготы при передаче прочих вещей, ценных бумаг, имущественных прав будет рыночная стоимость или балансовая (остаточная), если балансовая стоимость выше рыночной стоимости или рыночную стоимость невозможно достоверно определить.

Ценой специальной льготы от отказа от взыскания денежного требования считается величина денежного требования на момент отказа.

Ценой специальной льготы покрытия расходов на обучение по повышению уровня образования считается сумма, выплаченная работодателем, в покрытие расходов работника. Цена спецльготы определяется в соответствии с Постановлением Министерства финансов № 120 (32, §48 ч. 7 и ч. 8 п.3) [5].

Работодатель в случае необходимости (и исходя из имеющихся у него возможностей) может предоставить своему работнику кредит, однако согласно ЗоПН (32, §48 ч. 6) случай предоставления предприятием кредита своим работникам под процентную ставку ниже установленной министром финансов минимальной ставки (3,0 %) или беспроцентного кредита (0 %) будет считаться специальной льготой [2; 3].

Ценой такой льготы считается разница между суммой процентов, исчисленной на основе минимальной процентной ставки, и суммой процентов, фактически подлежащих уплате на основании договора о кредите.

4. Налогообложение специальных льгот. Все специальные льготы подлежат налогообложению. Во избежание проблем с управляющими налогами, при планировании расходов на специальные льготы следует быть относительно консервативным. Когда налогообложению подлежит часть расходов, важно обратить внимание на документирование, так как в случае возникновения проблем именно от документов напрямую зависит возникновение налоговой обязанности. Всё сказанное не означает, что налогов не надо платить как можно больше, просто их надо платить в соответствии с установленными законом и предусмотренными требованиями.

Подоходный налог (ставка которого 21 %) уплачивается с цены специальной льготы, а социальным налогом облагается как цена специальной льготы, так и начисленный с нее подоходный налог. На основании Закона о социальном налоге ставка социального налога составляет 33 % от облагаемой налогом суммы [2; 6]. Налоги по выданным специальным льготам декларируются налогоплательщиком в налоговой декларации. Период налогообложения – календарный месяц. Декларация предоставляется, и налоги перечисляются не позднее 10 числа месяца, следующего за предоставлением специальной льготы.

Налогообложение специальных льгот вызывает не только много вопросов предпринимателей, но и различие мнений специалистов по налогам. Даже изучив законодательство и стремясь действовать юридически корректно, можно попасть в тупик, единственным выходом из которого будет судебное разбирательство.

Современное общество стремительно развивается, и заработная плата перестает быть единственным стимулом работника. Получается, что помимо налогов, связанных с заработной платой, предприниматель должен платить налоги за то, что хочет отблагодарить работника за хорошую работу или проявить заботу о его здоровье.

Специальные льготы – порождение эстонской налоговой системы. Цель ее введения – предостеречь предпринимателя от замещения выплаты заработной платы предоставлением разнообразных благ своему работнику, что фактически может означать попытку уклонения от уплаты подоходного и социального налога.

Эстония выбрала простую налоговую систему, с помощью которой работодатель имеет возможность выбирать, какие затраты осуществлять на своего работника помимо заработной платы. В свою очередь, работнику даётся возможность выбирать между заработной платой или получением различных специальных льгот со стороны работодателя.

Литература: 1. 2009. aasta riigieelarve tulud/kulud (Выполнение госбюджета 2009 г.). Сайт Министерства финансов Эстонской республики [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.fin.ee/?id=81725>. 2. Tulumaksuseadus (TuMS) (Закон о Подоходном налоге). Elektrooniline Riigi Teataja - eRT (Электронный Государственный Вестник). Принят 15.12.1999. Вступил в действие 1.01.2000 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.-riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12851790&searchCurrent> 3. Tulumaks erisoodustustelt (Налог со специальных льгот). Elektrooniline Riigi Teataja - eRT (Электронный Государственный Вестник) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=13246182>. 4. Электронное издание Государственного Вестника – eRT: описание базы данных [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.riigiteataja.ee/ert/intr/ru.htm>. 5. Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine. (Постановление Министерства финансов Эстонской Республики № 120 от 29.12.1999 г.) Elektrooniline Riigi Teataja - eRT (Электронный Государственный Вестник) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=13235638>. 6. Sotsiaalmaksuseadus (Закон о Социальном налоге) Elektrooniline Riigi Teataja-eRT (Электронный Государственный Вестник). Принят 13.12.2000. Вступил в действие 1.01.2001 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12850765&searchCurrent>.

МЕНЕДЖМЕНТ В ОРГАНАХ ГНС КАК ОСНОВА ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА

Аннотация. Рассмотрена роль менеджмента в органах ГНС в процессе обеспечения налоговой политики государства. Также уделено внимание социальным проблемам управления персоналом и организации связей с общественностью.

Анотація. Розглянуто роль менеджменту в органах ДПС у процесі забезпечення податкової політики держави. Також зосереджено увагу на соціальних проблемах управління персоналом та організації зв'язків з громадськістю.

Annotation. The role of management in the organs of GNS in the process of providing of tax policy of the state is considered. The attention to the social problems of management and organization of public relations is paid.

Ключевые слова: менеджмент в органах ГНС, налоговая политика, мотивация, социальная коммуникация.

Основным объектом реформирования налоговой политики в Украине должны быть налоговые отношения, одним из главных субъектов которых является государственная налоговая служба (ГНС). Поскольку налоговая политика – это деятельность государства в сфере установления и организации взимания налогов в бюджет соответствующего уровня, то логично следует из назначения налоговых органов, что они должны обеспечивать реализацию текущей политики в пределах своей компетенции. Трансформация системы государственного управления и налоговой работы будет эффективной в том случае, если деятельность органов в этой сфере реализуется как система предоставления качественных услуг, которое основывается на законных основаниях и позволяет выполнять их задачи. Подобные преобразования предусматривают, в первую очередь, существенные изменения самой организации этой деятельности и формирование благоприятного имиджа ГНС и ее работников.

Отдельные аспекты реализации управленческой функции в обеспечении деятельности налоговых органов в своих работах рассматривали А. Долгий, Н. Зыкун, М. Касьяненко, М. Гринюк, П. Цимбал, В. Фесюнин [1 – 4] и др. Вместе с тем недостаточно решенными остаются вопросы зависимости выполнения задач налоговых органов от эффективности менеджмента их деятельности.

Формирование путей совершенствования менеджмента в органах ГНС должно основываться на всестороннем анализе его составляющих и их роли в обеспечении налоговой политики государства, что и стало целью данной статьи. Объектом исследования являются особенности реализации менеджмента в органах ГНС Украины как основы обеспечения налоговой политики государства.

Приоритетной целью менеджмента в органах ГНС является формирование необходимых условий (организационных, технических, социальных, психологических) для реализации возложенных на них государством главных задач, а также для количественно-качественных изменений и координации действий, направленных на развитие ГНС.

С точки зрения комплексного подхода менеджмент в органах ГНС рассматривается в двух аспектах: во-первых, как управление, которое осуществляется внутри системы, во-вторых, как управление налоговой службы собственными внешними связями с общественностью, налогоплательщиками, государственными органами власти и т. д. [3]. В связи с этим определение направлений совершенствования менеджмента нуждается в его исследовании и трансформации как на макро-, так и на микроуровне.

Поскольку особенностью менеджмента в налоговых органах является переплетение экономических и социальных отношений, воплощенных в процессах налогообложения, то целесообразным будет выделение проблемной области на макроуровне в этой сфере:

взвешенность элементов налогов, в частности ставок и льгот, а также принципов налогообложения; институциональная нагроможденность контролирующих органов и эффективность их взаимодействия;

формирование организационно-правового поля налоговых отношений; оптимальность налоговой нагрузки, обеспечение налоговой конкуренции, затраты времени на уплату налогов;

прозрачность и конструктивность информации относительно развития налоговой системы и направлений налоговой политики;

упорядоченность прав, обязанностей и ответственности налогоплательщиков и контролирующих органов в процессе их взаимодействия;

формулирование соответствующего уровня налоговой культуры плательщиков и имиджа ГНС;

эффективность налогового планирования, обмена информацией между ГНС и государственными органами власти;

совершенствование механизма государственного регулирования налогообложения и менеджмента в органах ГНС.



Исходя из этого, необходимо отметить, что эффективность менеджмента в органах ГНС зависит не только от внутренних процессов в налоговых органах, но и от тех условий, в которых эти процессы протекают, то есть налоговой политики, налоговой системы и государственного налогового менеджмента в целом. Наибольшее количество проблем возникает непосредственно в процессе взаимодействия налогоплательщиков и контролирующих органов. Они имеют как экономические, так и социальные последствия.

На сегодняшний день проводится много исследований и разработок относительно экономического значения и последствий работы налоговых органов. Но поскольку как во внутренней, так и внешней среде ГНС работа сосредоточена на человеческом факторе, интересными и перспективными являются исследования социальных аспектов менеджмента в органах ГНС. На микроуровне актуальной является организация труда, что непосредственно связано с ростом и расширением объема и сложности работы, выполняемой работникам органов ГНС. О наличии нерешенных проблем в этом вопросе свидетельствуют высокие показатели текучести кадров, неэффективное использование рабочего времени и другие, что также влияет на ухудшение результатов деятельности органов ГНС. Среди наиболее острых вопросов работниками ГНС отмечены следующие: высокая интенсивность труда, недостаточный уровень заработной платы и социального обеспечения; неравномерная нагрузка персонала структурных подразделений органов ГНС [5]. Также настораживает тот факт, что по поводу оценки имеющихся в органах ГНС условий почти для 50 % сотрудников отсутствует мотивация их развития и карьерного роста. Следовательно, как показывает практика, именно мотивация работников налоговых органов играет значительную роль в повышении эффективности их работы, поэтому принятие решения относительно изменений в сфере управления персоналом необходимо проводить с учетом того, что побуждает человека к деятельности.

Широкий спектр социальных проблем в менеджменте ГНС возникает также в системе связей налоговых органов с общественностью. Психологическая особенность отношения налогоплательщиков к налоговой политике государства и имеющаяся потребность в более оперативной адаптации членов общества к последствиям разных социальных и налоговых изменений обуславливают необходимость детального рассмотрения взаимодействия налогоплательщиков и органов ГНС Украины как специфической формы социальной коммуникации.

В Украине донныне уплату налогов население воспринимает в основном принудительно. Поэтому одной из главных проблем является низкая налоговая культура и дисциплина. Они в значительной степени зависят от того, кто является налоговиком, как он работает, а также насколько налогоплательщик осознает собственную ответственность при уплате или неуплате налогов. При выполнении налоговой работы сотрудник ГНС должен руководствоваться, кроме законодательства, этическими нормами и кодексом чести, поскольку организационной основой такого диалога должны быть: профессионализм, объективность, культура общения и т. п. Следовательно, именно в человеческом факторе кроются главные резервы увеличения налоговых поступлений в бюджет. Особенно сложной для органов ГНС является проблема создания собственного позитивного имиджа. К сожалению, причиной этого является не только несовершенство законодательства, как принято считать. Налаживания взаимопонимания и возвращения доверия можно достичь лишь путем последовательной налоговой политики и усилий, направленных на информирование и убеждение населения. Эту задачу необходимо начать реализовывать с повышения общей налоговой культуры, то есть установления эффективной социальной коммуникации. Только с успешностью этого шага уменьшается риск оказания сопротивления налоговым изменениям и перевода бизнеса в "тень" в будущем.

При оценке результата и контроле реализации соответствующей социальной коммуникации в налоговой сфере целесообразно учитывать следующие факторы ее эффективности:

обоснованность выбора целевой аудитории и оптимальность средств социальной коммуникации, которая связана с их разной затратностью и действенностью;

понятность и приемлемость социальной позиции власти, так как налогоплательщики должны поддерживать и понимать целесообразность соответствующих действий государства;

организация обратной связи, которая должна базироваться на стратегической основе и обязательном диалоге;

имидж страны и стабильность государственной налоговой политики, от которых зависит прозрачность, определенность и безопасность форм и последствий такой коммуникации в процессе налогообложения, а также конкурентоспособность Украины.

Относительно последнего пункта следует отметить, что в современных условиях одной из перспективных и малоисследованных технологий социальной коммуникации налогового характера является социальная реклама, реализуемая органами ГНС Украины. Именно ее целью должно стать формирование налоговой культуры и позитивного имиджа органов ГНС. При этом должны находиться механизмы влияния и на фактическую, и потенциальную целевые аудитории.

Таким образом, проведенный анализ специфики менеджмента в налоговых органах и выделения нерешенных вопросов позволяет сформулировать рекомендации, которые сориентированы на создание условий эффективности принятия управленческих решений, а также реформирования налоговой службы и ее деятельности:

приведение в соответствие общего и налогового законодательства путем выявления и устранения противоречий, а также принятия налогового кодекса;

необходимость расчета риска невыполнения плановых показателей и корректировки прогнозируемых данных;

совершенствование существующих и разработка новых методов государственного налогового планирования на основе прогнозирования налоговых поступлений, законодательное закрепление их перечня, специфики применения и изменения;

привлечение органов ГНС всех уровней к процессу принятия финансовых решений налогового характера для обеспечения формирования реальных плановых показателей и налоговой стратегии с учетом специфики бизнес-среды отдельной территории;

постоянное обучение налоговиков и плательщиков налогов;

разработка реальной налоговой стратегии государства, которая будет отвечать общей экономической политике, в том числе международной;

закрепление основных положений налоговой политики государства и недопущения их коренных изменений в течение короткого периода;

совершенствование процесса управления персоналом, в частности планирование будущего развития работника налогового органа, который базируется на принципах мотивации;

оптимизация механизма внешнего взаимодействия органов ГПС с общественностью: разъяснение законодательства налогоплательщикам; социально-пропагандистская работа органов ГНС (социальная реклама, участие в социальных программах, направленных на формирование налоговой культуры и др.);

повышение налоговой дисциплины среди налогоплательщиков за счет обеспечения простоты налогового законодательства и его стабильности; предоставление качественных услуг плательщикам налогов, основанных на профессиональных знаниях и этических нормах.

Таким образом, из проведенного исследования следует, что создание и обеспечение эффективной системы менеджмента в органах ГНС является сложным, многоаспектным процессом, социальная составляющая и последствия которого должны быть учтены в полном объеме при принятии любых управленческих решений. Наряду с устранением недостатков в налоговом законодательстве и государственном налоговом менеджменте, в упорядочивании нуждаются и внутренние социальные отношения через совершенствование управления персоналом, в частности его мотивации, а также механизмы взаимодействия налоговых органов с общественностью.

Литература: 1. Долгий О. А. Організаційно-правові засади управління діяльністю державної податкової служби України в умовах ризиків / О. А. Долгий. – Донецьк : ВІК, 2006. – 317 с. 2. Зикун Н. І. Формування позитивного іміджу державної податкової служби України: завдання і проблеми [Електронний ресурс] / Н. І. Зикун. – Режим доступу : http://www.iai.donetsk.ua/_u/iai/dtp/CONF/3_2004/articles/stat44.html. 3. Касьяненко М. М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України : навч. посібн. / М. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 229 с. 4. Фесюнін В. М. Особливості правового регулювання взаємодії податкової служби з громадськістю / В. М. Фесюнін // Право і безпека. – 2005. – № 4/2. – С. 111–114. 5. Внутрішній моніторинг як засіб визначення мотивації праці персоналу органів державної податкової служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=241710-&cat_id=239317&showHidden=1.

УДК 336.225.673

Енакий С. Г.

Рожнева Л. С.

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ РОССИИ

Аннотация. Исследованы особенности осуществления налогового контроля и предложено выделить институты налогового контроля.

Анотація. Досліджено особливості здійснення податкового контролю і запропоновано виділити інститути податкового контролю.

Annotation. The features of realization of tax control are explored and it is suggested to select the institutes of tax control.

Ключевые слова: налоговый контроль, экономическая безопасность, институты налогового контроля, налоговая система.

В условиях экономического кризиса и роста угроз национальной безопасности государства в современных условиях возникает необходимость изучения проблемы организации и взаимодействия органов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России. Обобщение теоретических положений в области обеспечения экономической безопасности, оценка практики деятельности контрольных и правоохранительных органов, а также анализ динамики вызовов и угроз налоговой безопасности, позволяют отметить, что в основу трансформации государственных экономико-правовых отношений в сфере налогового контроля заложены факторы, оказывающие воздействие на развитие налоговой системы в Российской Федерации.

© Енакий С. Г., Рожнева Л. С., 2010



В современных условиях имеются неопределенности в решении задач обеспечения экономической безопасности между органами налогового контроля и налоговых расследований, имеющими общие задачи защиты экономических интересов государства.

Особого внимания при этом требует совершенствование правоохранительных механизмов противодействия налоговой и экономической преступности, криминализации налоговой сферы, разрешения спорных вопросов и конфликтных ситуаций при организации налоговых проверок.

Этим обуславливается актуальность проблемы организации налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России на основе оценки форм и методов налогового контроля. Ее изучение позволяет разработать предложения и рекомендации по совершенствованию институтов и механизмов налогового контроля при обеспечении экономической безопасности, особенно в условиях экономического кризиса.

Особенности осуществления налогового контроля вне рамок государственного финансового контроля и выделение его в самостоятельный вид контроля потребовало разработки специальных методик его проведения в зависимости от вида налога, объекта налогообложения, налоговой базы и других элементов. Необходимо теоретически обосновать такие категории, как налоговый контроль, формы и методы его осуществления, определить влияние налогового контроля на эффективность общественного производства, изменение налоговой базы и экономическую безопасность страны.

Содержание понятия экономической безопасности определяется его важнейшими компонентами, основными из которых являются: признание особых национально-государственных интересов и целей России (эти интересы существуют как в рамках страны, так и вовне); поддержание государственного суверенитета и самостоятельного развития России, ее места в мировом разделении труда, в специализации и кооперации производства, в мировой торговле, в международной финансовой и банковской системах, важнейших рынках товаров и услуг, ценных бумаг; самосохранения, самозащиты и саморазвития России как единого федеративного многонационального государства.

Отличительной особенностью ближайших лет (2010 – 2012 гг.) является сочетание роста угроз в финансовой сфере, проявляющихся, прежде всего, в непомерно высокой нагрузке на ВВП, финансово-банковскую систему выплат по внешнему долгу, с усилением негативных тенденций в воспроизводстве основного капитала. Кроме того, усиливается экономический кризис, вызванный кризисом мировой финансовой системы. Все это порождает сбой в функционировании жизнеобеспечивающих отраслей и производств (энергетика, транспорт, жилищно-коммунальное хозяйство). Непредсказуема по силе своего воздействия смена положительной для российской экономики динамики цен на энергоносители на их снижение.

Одной из самых опасных неожиданностей следует считать возможные резкие изменения курса рубля. Причем очень разрушительны как девальвация, так и ревальвация рубля. Эти тенденции разрушительны из-за двойственного характера российской денежной системы, базирующейся на отечественной и иностранной валютах. Из-за высокой доли иностранной валюты в балансах банков, ведущих корпораций, в сбережениях населения резкие колебания курса рубля способны вновь взорвать систему цен и доходов, функционирование финансовой, банковской и налоговой систем.

Сложившийся тип российской экономики в своей основе имеет бюджетную, банковскую, налоговую системы, призванные обеспечить эффективное использование природных, трудовых ресурсов, производственного и научно-технического потенциалов, функционирование основных сфер жизнеобеспечения.

Тем не менее, налоговая система России продолжает сохранять существенный потенциал криминальных факторов, реализуемых во взаимодействии с другими звеньями финансовой системы. Собираемость налогов остается низкой, несмотря на принимаемые меры по снижению налогообложения. Остается высоким уровень теневой экономики, которая, по данным Росстата, составляет 25 %, по данным МВД России – 45 – 50 %, реальная собираемость находится на диапазоне от 35 % до 50 %.

По простоте применения налоговой системы Россия в 2007 – 2008 гг. заняла 134-е место, пропустив вперед себя большинство развитых и развивающихся государств в мире. По времени, которое необходимо потратить на уплату налогов, Россия заняла 155 место. По общей сумме уплачиваемых налогов России досталось 123-е место [1].

Налоговый контроль представляет собой часть налоговой системы (подсистему), включающую взаимосвязанные элементы, обеспечивающие ее устойчивое функционирование и решение поставленных задач, институты и механизмы, нормативно-правовую базу, экономические отношения, органы (субъекты), осуществляющие налоговый контроль, формы и методы его организации.

Согласно определению, данному в Налоговом кодексе РФ, налоговым контролем является деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ (ст. 82) [2].

Налоговый контроль предлагается рассматривать как экономико-правовую категорию, представляющую систему взаимосвязанных и взаимодействующих элементов, основными из которых являются институты и механизмы, каждый из которых состоит из группы правовых норм и экономических инструментов, регулирующих однородные виды налогов.

Понятие "налоговый контроль" может употребляться в широком и узком смысле слова. В первом случае оно охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов (государственная регистрация налогоплательщиков, налоговый учет, налоговые проверки, а также сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов). Во втором случае речь идет о проведении собственно налоговых проверок уполномоченными органами.

В теории налогового контроля предлагается выделить институты, которые с экономико-правовых позиций наиболее полно раскрывают сущность и содержание налогового контроля: институт государственного управления налогообложения, институт регистрации и учета налогоплательщиков в целях проведения налогового контроля, институт объекта налогообложения, институт налоговых обязательств, институт субъекта налогового контроля, институт форм и методов налогового контроля, институт налоговой ответственности.

По мнению авторов, это позволит обеспечить более качественную разработку и подготовку законодательной базы по налоговому контролю, исключая двойное толкование правовых норм, что даст возможность оценить эффективность деятельности каждого института исходя из функционального потенциала.

В ходе налогового контроля возникают отношения, являющиеся составной частью налоговых экономико-правовых отношений, обладающих особыми признаками.

Концептуально налоговый контроль выступает как процесс реализации продуктивной функции налоговой системы через функции системы (институты) налогового контроля. Таким образом, система налоговых отношений выступает частью финансовых отношений, связанных с перераспределением ВВП, в том числе в интересах экономической безопасности, проявляет свои функции в границах потока денежных средств из сферы "бизнес" в сферу "бюджет". Это ее трансфертная способность определяется как фискальная функция налогового контроля, действующая независимо от уровня развития экономики.

Следовательно, налоговый контроль с позиций экономической безопасности находит свое выражение в налоговом механизме, позволяющем выявлять незаконные потоки движения финансовых ресурсов, их сокрытие. Поэтому налоговый контроль должен быть нацелен на предотвращение нарушений налогового законодательства, а также на постоянное выявление и изъятие в бюджетную систему недоимок по налогам, о чём свидетельствуют широкие полномочия, предоставленные налоговым органам по принудительному взысканию, применению способов обеспечения и реструктуризации задолженности по налогам и сборам.

Таким образом, совершенствование механизмов налогового контроля, организации взаимодействия с органами внутренних дел в системе обеспечения экономической безопасности будет способствовать созданию условий для стабилизации и развития экономики, особенно в условиях экономического кризиса, нейтрализации экономических угроз в налоговой сфере, своевременному принятию мер по противодействию налоговой преступности.

Литература: 1. Самые удобные налоговые системы мира // Расчет". – 2009. – № 1. – С. 18. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации : ч. 1, 2. – М. : Эксмо, 2009. – 768 с.

УДК 336.226.12

Игнатъев Д. В.

ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ ПОЛУЧЕНИЯ ДОХОДА В ЦЕЛЯХ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ ПРИБЫЛИ

Аннотация. Рассматриваются проблемы классификации получения дохода при исчислении налогооблагаемой прибыли, раскрыто сущность понятия "доход".

Анотація. Розглядаються проблеми класифікації отримання доходу при обчисленні оподатковуваного прибутку, розкрито суть поняття "дохід".

Annotation. The problems of income classification when calculating taxable profits are studied, the notion "income" is considered.

Ключевые слова: доход, налогооблагаемая прибыль, налог на прибыль.

Одним из ключевых понятий, позволяющих понять философию процесса формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций (далее – налог на прибыль), выступает понятие "доход". Значимость рассматриваемого понятия с позиций налогообложения дохода и прибыли обусловила необходимость нормативно-правового закрепления и раскрытия его сущности в налоговом законодательстве, поскольку доход, не всегда выступая в качестве объекта налогообложения, неизменно является показателем, увеличивающим налоговую базу. Применительно ко всей сфере налогообложения доход рассматривается в качестве экономической выгоды в денежной или натуральной форме, учитываемой лишь в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Связывая понятие "доход" с понятием "экономическая выгода", положения общей части НК РФ оставляют без внимания вопросы уточнения сущности последнего, довольно абстрактного понятия, что приводит к логической ошибке определения неизвестного через неизвестное. Не вносит ясности в раскрытие сущности экономической выгоды и п. 1 ст. 11 НК РФ, предписывающий искать расшифровки терминов, не определенных НК РФ, в других отраслях законодательства, поскольку такое определение в настоящее время отсутствует, хотя термин "экономическая выгода" и употребляется в отдельных нормативно-правовых актах.

© Игнатъев Д. В., 2010



Общая часть НК РФ, оставляя вопрос рассмотрения сущности экономической выгоды открытым, говорит о том, что порядок ее оценки определяется применительно к отдельным налогам, при исчислении которых возникает необходимость определения суммы дохода (на основании ст. 41 НК РФ). Однако нормы глав специальной части НК РФ, в том числе и 25 глава, не содержат в себе определения дохода или экономической выгоды.

Анализ определений, содержащихся в словарях и материалах судебной практики [1; 2] (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"), позволяет рассматривать выгоду в качестве некоего сальдированного результата, свидетельствующего о полученных преимуществах. В то же время анализ положений 25 главы НК РФ свидетельствует о том, что законодатель, используя понятие экономической выгоды, имеет в большей степени в виду валовой доход, то есть всю совокупность доходов налогоплательщика до вычитания расходов, связанных с их получением, нежели чем чистый доход, что не вполне соответствует семантическому значению понятия "выгода", более узкого по своему содержанию и больше пригодного для характеристики чистого дохода или прибыли. В. А. Кашин справедливо отмечает, что содержащееся в 41 ст. НК РФ определение дохода для налоговых целей непригодно, поскольку противоречит тому значению дохода, которое придается ему в соответствующих специальных главах НК РФ [3].

Если исходить из содержащегося в НК РФ определения дохода в буквальном смысле, то факт получения налогоплательщиком экономической выгоды сам по себе не свидетельствует о возникновении налогооблагаемого дохода. Порядок определения и оценки экономической выгоды должен быть установлен соответствующими главами НК РФ, регулирующими налогообложение отдельных видов доходов, что является реализацией общих условий установления налогов, иными словами, для признания экономической выгоды в качестве дохода, учитываемого в целях налогообложения, недостаточно установить потенциальную возможность ее оценки (Приложение к информационному письму Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 г. № 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ").

В связи с тем, что перечень доходов, не учитываемых для целей исчисления налогооблагаемой прибыли, является закрытым, в отличие от доходов, учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли, правомерно признать действующим принцип: в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль учитываются все доходы, за исключением тех их видов, которые прямо отнесены законодательством к доходам, не подлежащим налогообложению. Порядок описания доходов, используемый в 25 главе НК РФ, позволяет сделать вывод, что путем указания на конкретные их виды законодатель обозначает виды экономической выгоды, а также определяет способы их оценки. При этом открытый перечень доходов не вполне коррелирует с принципом определения видов и методов оценки экономической выгоды нормами 25 главы НК РФ, ведь если экономическая выгода и порядок ее оценки не определены специальной главой НК РФ, то это означает формальную невозможность определения дохода.

Классическим примером, подтверждающим справедливость вышеизложенного подхода, является случай с пользованием организацией беспроцентными заемными средствами: нормы 25 главы НК РФ не содержат положений, позволяющих рассматривать сумму экономии на уплате процентов, возникающей в связи с пользованием беспроцентным займом, в качестве экономической выгоды, равно как и регламентирующих порядок ее оценки. Следовательно, у организации не возникает дохода, учитываемого при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль (Письмо Минфина России от 14.07.2009 г. № 03-03-06/1/465, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 г. № 3009/04).

Следует отметить, что экономическая выгода возникает у хозяйствующих субъектов не только в результате поступления денежных средств, иного имущества и имущественных прав в порядке исполнения обязательств по возмездной сделке, но и в связи с отсутствием обязанностей по осуществлению расходов, которые вытекают из безвозмездных сделок по предоставлению в безвозмездное пользование денежных средств, имущества или неимущественных прав у получающей стороны, что не сопровождается увеличением капитала или снижением обязательств налогоплательщиков (на основании п. 8 ст. 250 НК РФ). В связи с этим точка зрения, согласно которой "сущность экономической выгоды состоит в том, что результатом ее получения является увеличение имущества налогоплательщика" [4], представляется довольно узкой.

Отсутствие в налоговом законодательстве четкого определения терминов "экономическая выгода" и, как следствие, "доход" в условиях недостаточно полного регулирования нормами 25 главы НК РФ видов и методов оценки экономической выгоды препятствует наиболее полному охвату сумм доходов для целей налогообложения прибыли, что снижает фискальную привлекательность и без того достаточно сложного в администрировании налога на прибыль, а также увеличивает нагрузку на судебную систему страны.

Вопросы квалификации сумм поступивших денежных средств, имущества или неимущественных прав в качестве доходов довольно часто являются предметом рассмотрения арбитражных судов различного уровня, в том числе и ВАС РФ.

Если говорить об экономической выгоде, полученной в виде денежных средств или имущества, то доходом следует признавать только ту экономическую выгоду, которая фактически получена налогоплательщиком. Фактическое получение экономической выгоды, приводящее к возникновению дохода, всегда вытекает из реализации права собственности налогоплательщика на принадлежащее ему имущество и характеризуется поступлением денежных средств, имущества в распоряжение хозяйствующего субъекта или снижением его кредиторской задолженности перед третьими лицами. То есть сам факт реализации товаров (работ, услуг) лицом еще не свидетельствует о фактическом получении им экономической выгоды – налогоплательщик должен иметь право распоряжения полученными средствами (на основании пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ, Постановления ФАС Уральского округа от 21.11.2006 г. № Ф09-10326/06-С7, Определения ВАС РФ от 20.10.2008 г. № 1316/08 по делу № А33-6482/2007). Следует отметить, что не-

однозначные моменты при квалификации сумм доходов зачастую связаны с реализацией налогоплательщиками права хозяйственного ведения или оперативного управления на переданное им имущество.

Представляется, что споры относительно порядка исчисления налогооблагаемой прибыли в области определения доходов вызваны не только несовершенством налогового законодательства в части определения базовых понятий, но и отсутствием эффективного порядка налогообложения прибыли налогоплательщиков, использующих в деятельности имущество, находящееся в государственной или муниципальной собственности, а также слабой корреляцией норм НК РФ с положениями бюджетного и иных отраслей российского законодательства (например, Постановление Президиума ВАС РФ от 23.06.2009 г. № 2019/09).

Соглашаясь с позицией К. Ю. Пашкова следует констатировать, что вводя в состав НК РФ ст. 41, законодатель исходил из необходимости дать общее определение доходам, и такое определение в неясных и противоречивых ситуациях применяется достаточно широко [5], что создает значительные трудности при исчислении налогооблагаемой прибыли. При этом к настоящему времени не сложилось однозначной судебной практики по всем спорным вопросам, связанным с принципами определения доходов в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль. Указанные обстоятельства существенно усложняют деятельность не только налогоплательщиков, увеличивая налоговые риски, но и налоговых органов.

Не вызывает сомнения, что единственным эффективным выходом из сложившейся ситуации является работа по совершенствованию законодательства о налогах и сборах, регламентирующего правила определения сумм доходов как для целей налогообложения в общем, так и для целей налогообложения прибыли в частности, вплоть до тех пор, пока НК РФ не станет законом прямого действия. В связи с вышеизложенным остается непонятным бездействие законодателя – НК РФ действует уже не первый год и большинство проблем практической реализации его положений лежат на поверхности. Представляется, что такое бездействие может являться следствием недостаточного развития и неэффективной реализации механизма налогового администрирования, и свидетельствовать о проблемах, существующих в области налогового мониторинга. Отсутствие обратной связи между налоговыми органами и органами законодательной власти и своевременной реакции последних, выражающейся в устранении проблемных мест налогового законодательства, ставит под угрозу успех функционирования всей системы налогового администрирования.

Проведенный анализ позволяет прийти к выводу о том, что понятие "доход", как одно из основополагающих, все же должно содержаться в общей части НК РФ. Однако следует пересмотреть вопрос раскрытия сущности дохода через понятие экономической выгоды, что является не совсем корректным. Например, в Белоруссии на стадии обсуждения законопроекта, посвященного порядку исчисления и уплаты подоходного налога, законодательные органы власти сознательно отказались от использования понятия "экономическая выгода" для целей определения дохода, по причине того, что не существует четкой методики определения значения этого понятия. Раскрытие сущности доходов для целей налогообложения должно осуществляться с учетом выработанной концепции налогообложения доходов и прибыли в РФ и положений глав специальной части НК РФ. В частности, целесообразно связывать возникновение дохода не только с фактом получения денежных средств или иного имущества в пользу налогоплательщика, уменьшением его кредиторской задолженности, но и с отсутствием обязанностей по осуществлению расходов в связи с безвозмездным пользованием имуществом, в том числе денежными средствами, безвозмездным оказанием в пользу налогоплательщика услуг, выполнением работ. С учетом изложенного не следует связывать понятие "доход" исключительно с увеличением имущества или капитала налогоплательщика. Представляется, что одним из критериев получения дохода налогоплательщиком является возможность использования полученных денежных средств или имущества в собственных экономических интересах.

Положения специальной части НК РФ, в том числе 25 главы, конкретизирующие виды и порядок оценки сумм дохода для целей налогообложения должны формироваться по принципу наиболее полного охвата сумм доходов с максимально возможной конкретизацией их видов. Конечно, практически невозможно одновременно предусмотреть и перечислить в специальных главах НК РФ все возможные виды доходов, поэтому следует предусмотреть возможность учета в составе доходов налогоплательщиков поступлений и иных обстоятельств, прямо не названных в 25 главе НК РФ, но обладающих признаками доходов, установленными в первой части НК РФ. Это позволит ликвидировать ныне существующие формальные основания для отказа в признании сумм полученного налогоплательщиком дохода по причине его отсутствия в перечнях, содержащихся в НК РФ. Тем не менее, по мере обогащения практики функционирования налоговой системы и экономических отношений следует дополнять нормы налогового законодательства новыми видами доходов, с тем, чтобы постепенно устранять любую размытость и неопределенность в толковании положений НК РФ как налогоплательщиками, так и налоговыми органами.

Литература: 1. Современный экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://slovari.yandex.ru/dict/economic> 2. Толковый словарь русского языка под редакцией Ушакова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://slovari.yandex.ru/dict/ushakov>. 3. Кашин В. А. НК РФ: налоговые отношения и модели подоходного налогообложения / В. А. Кашин // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 3. – С. 32. 4. Пантюшов О. В. Понятие экономической выгоды / О. В. Пантюшов // Налоговые споры: теория и практика. – 2008. – № 6. – С. 15. 5. Пашков К. Ю. Принципы определения доходов: арбитражная практика / К. Ю. Пашков // Все о налогах. – 2005. – № 5. – С. 20.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ КАК МЕТОД ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НЕГАТИВНОМУ ВЛИЯНИЮ ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКИ В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КРИЗИСА

Аннотация. Рассмотрены особенности влияния отдельных видов налогов на теневой сектор экономики. Проанализированы антикризисные свойства прогрессивной системы налогообложения.

Анотація. Розглянуто особливості впливу окремих видів податків на тінювий сектор економіки. Проаналізовано антикризові властивості прогресивної системи оподаткування.

Annotation. The features of the influence of individual types of taxes on the informal sector are studied. The anticrisis features of progressive system of taxation are analyzed.

Ключевые слова: реформирование налоговой системы, экономический кризис, прогрессивная система налогообложения, теневая экономика.

В условиях экономического кризиса актуализируются вопросы стимулирования и поддержки экономической деятельности, поиска резервов для последующего роста национальной экономики. Одним из методов антикризисной политики в данной работе рассматриваются мероприятия по реформированию налоговой системы, направленных на противодействие негативному влиянию теневой экономической деятельности и создания условий для перехода хозяйствующих субъектов в официальный сектор экономики.

В рамках данной работы были рассмотрены следующие направления реформирования налоговой системы с целью противодействия негативному влиянию теневой экономики в условиях экономического кризиса:

1. Реформирование законодательства в сфере корпоративных налогов.
2. Реформирование законодательства в сфере налогов на заработную плату и социальных налогов.

Реформирование законодательства в сфере корпоративных налогов является важным направлением государственного экономического регулирования с целью противодействия негативному влиянию теневого сектора экономики за счет оптимизации налоговой нагрузки на предприятия. При этом задача оптимизации предполагает выбор между двумя противоположными целями. С одной стороны, необходимо сохранить в максимальном объеме снижающиеся в период кризиса доходы бюджетов, поскольку большинство мер антикризисной политики требуют значительных финансовых затрат. Например, поддержка банковской сферы, целевое финансирование отдельных предприятий, особенно имеющих стратегически важное значение для государства, стабилизация макроэкономической среды и т. д.

Таким образом, снижение налогообложения в период экономического кризиса нежелательно с точки зрения сохранения финансовых резервов поддержки экономики. С другой стороны, в период кризиса от органов государственной власти требуются меры по стимулированию экономического роста. Данные меры могут быть реализованы посредством осуществления мероприятий по снижению налогового бремени, поскольку увеличивают оборотные средства, повышая ликвидность активов (что соответствует неоклассическим представлениям о влиянии налогообложения на экономическую среду).

Так, снижение ставки НДС может стать не только средством стимулирования экономической активности, в силу того, что формирует конечную цену произведенной продукции, но также способствовать снижению теневого сектора экономики в сфере налогообложения.

Налог на добавленную стоимость в той форме, которую он имеет в российской налоговой практике, сложен для администрирования, и манипулирование которым в налоговом учете предприятий выступает одним из основных способов уклонения от налогообложения (трансфертное ценообразование, применение фирм-однодневок и т. д.). В ходе проверок правильности исчисления и уплаты НДС налоговыми органами по итогам 9 месяцев 2009 года в Свердловской области было доначислено 3 163 825 тыс. руб. налогов, пени и штрафных санкций, в то время как общая величина поступления в бюджет по НДС в Свердловской области за аналогичный период составила 17 313 994 тыс. руб. Таким образом, объем выявленных операций по уклонению от налогообложения в части НДС составил 18 % от общей суммы уплаченного в бюджет налогоплательщиками налога на добавленную стоимость.

На основе результатов проведенного исследования можно сделать следующие выводы в отношении направлений реформирования корпоративного налогового законодательства с целью противодействия негативному влиянию теневой деятельности. Наиболее целесообразным является реформирование законодательства в части налога на добавленную стоимость. В отличие от остальных налогов, НДС, хотя и являясь косвенным налогом, оказывает непосредственное влияние на ценообразование конечной про-

дукции, повышая при этом затраты предприятий в последующих звеньях реализации товара, а также снижая покупательскую способность населения. Особенно важно снижение НДС для видов экономической деятельности, где в настоящее время наблюдается спад, обусловленный снижением спроса со стороны населения. Отдельной задачей является определение оптимальной величины налоговой нагрузки, которая способна не только оказать стимулирующее воздействие на экономику, но также и сохранить в необходимом объеме наполняемость бюджета. Известный в неоклассической экономической теории подход, согласно которому рост предпринимательской активности и легализация теневого сектора должны компенсировать потери бюджета от снижения налоговых ставок, не всегда оправдан. В частности, достаточно вспомнить опыт Соединенных Штатов, когда предпринятые в 70-х гг. XX в. попытки оживить экономику путем снижения налогов не привели к ожидаемым результатам, а бюджет страны ощутил пострадал.

Другим элементом налогового законодательства, который был рассмотрен в ходе исследования, является законодательство в сфере налогов на заработную плату и социальных налогов. Общепризнанная тенденция такова, что величина налогов на заработную плату и социальных налогов оказывает существенное влияние на динамику теневого сектора экономики. В подтверждение этому [1] представлены результаты исследования, направленные на выявление взаимосвязей между законодательством в сфере зарплатных и социальных налогов и теневой экономикой. Исследование выполнялось на основе анализа статистических данных по целому ряду стран. Выяснилось, что налоговая нагрузка в части прямых налогов (особенно налогов на доходы и социальных налогов) оказывает наибольшее влияние на рост теневой деятельности, другие факторы (сложность законодательства, например) при этом менее значимы. Этот тезис нашел свое подтверждение в большинстве исследуемых стран: Австрия, Германия, США (повышение предельной ставки федерального налога на доходы физических лиц на один процентный пункт при прочих равных условиях приводит к росту теневой экономики на 1,4 процентных пункта [1, с. 7]).

Для целей анализа влияния налогов на теневой сектор экономики необходимо выделить две составляющие: налог на доходы физических лиц и единый социальный налог. В РФ эти два налога имеют практически одну и ту же налогооблагаемую базу, однако формируются они по-разному.

Так, если НДФЛ выплачивается за счет средств работника, то его влияние на динамику теневого сектора экономики неоднозначно. Если говорить об индивидуальных предпринимателях, выплачивающих НДФЛ по результатам собственной деятельности, то рост его ставки однозначно вызовет отток предпринимателей из официальной экономики в теневую, поскольку будет означать снижение прибыли владельцев предприятий.

Для наемных работников ситуация будет иметь менее ярко выраженные последствия. Дело в том, что для собственника предприятия величина налоговой ставки по НДФЛ не играет существенной роли, поскольку выплачивается из начисленной заработной платы работника. Отсюда, снижение уровня доходов наемных работников малозначительно сказывается на политике компании в отношении выбора форм хозяйствования между официальной и теневой.

Противоположная картина наблюдается в отношении социальных налогов. Поскольку ЕСН выплачивается исходя из величины начисленной заработной платы, но за счет работодателя, то для работника величина налоговой ставки ЕСН безразлична, если не принимать во внимание ее косвенное влияние на объемы государственных социальных услуг (качество медицинского обслуживания, размеры трудовых пенсий и т. д.).

Таким образом, при росте ставок ЕСН наиболее вероятными действиями налогоплательщиков ЕСН являются либо снижение заработной платы, либо перевод части оплаты труда в теневой сектор экономики. В период экономического кризиса, когда возможности контролирующих органов снижаются (за счет опережающего роста количества желающих "оптимизировать" структуру и величину уплачиваемых налогов), а доходы как предприятий, так и физических лиц и без того снижаются, приоритетным направлением модификации затрат на ведение хозяйственной деятельности, скорее всего, станет уклонение от налогообложения и перевод части ресурсов в теневой сектор.

Эта ситуация усугубляется еще и тем, что наемные работники не заинтересованы в том, чтобы работодатель уплачивал ЕСН в полном объеме, поскольку величина уплачиваемых социальных налогов не соответствует уровню декларируемых услуг государства, оплачиваемых данным налогом. В первую очередь, это связано с неэффективностью построения системы социального обеспечения в России.

Важной темой для исследования роли системы налогообложения в части подоходных и социальных налогов является преимущества и недостатки прогрессивной системы налогообложения. Анализ работ по данному вопросу показал, что прогрессивная система подоходного налогообложения более популярна, чем фиксированная. Например, в работе [2] представлены результаты исследования, авторы которого пришли к следующим выводам:

1. Прогрессивная система налогообложения применяется в большинстве развитых стран.

2. Внедрение прогрессивной системы налогообложения не способствует росту теневой экономики, о чем свидетельствуют данные о размерах поступления в бюджет по подоходному налогу в период с 1999 года по 2001 год, когда в ходе реформы налоговой системы была отменена прогрессивная шкала. Так, после отмены прогрессивной системы налогообложения доходов физических лиц динамика поступления подоходного налога в бюджет не изменилась, легализации теневых доходов отмечено не было.

3. Прогрессивная система налогообложения способствует снижению социальной напряженности, что является немаловажным в период экономического кризиса, особенно в России, где отмечается значительное неравенство доходов между верхней и нижней децильными группами населения (коэффициент фондов на протяжении последних 8 лет неуклонно растет – с 13,9 в 2000 году до 16,9 в 2008 году, лишь в 2000 году наблюдалось падение с 14,1 до 13,9).

Кроме того, авторы [2] выделяют антикризисные свойства прогрессивной системы налогообложения, поскольку в период экономического подъема способствует изъятию чрезмерных доходов, а в период экономического спада способствует сохранению доходов граждан.

Таким образом, можно сделать вывод, что для налога на доходы физических лиц целесообразным является одновременное снижение ставки налога с внедрением гибкой прогрессивной шкалы. Такое решение может способствовать с одной стороны снижению налогового бремени для наименее защи-



ценных слоев общества (и обусловить тем самым вывод части операций из тени) при одновременном сохранении бюджетных поступлений, а с другой – снизить социальную напряженность и перераспределить финансовые ресурсы в наиболее пострадавшие секторы экономики, создать предпосылки для направления прибыли предприятий в реальный сектор экономики и инвестирование, а не на выплату дивидендов и иных вознаграждений собственникам компаний.

Литература: 1. Шнайдер Фридрих. Скрываясь в тени. Рост подпольной экономики [Электронный ресурс] / Фридрих Шнайдер, Доминик Энста // Вопросы экономики. Международный валютный фонд. – 2002. – № 30. – Режим доступа : <http://www.imf.org/Extremal/Pubs/issues30/rus/issue30r.pdx>. 2. Смирнов Р. О. Подходящее налогообложение: теория и практика взимания / Р. О. Смирнов, С. В. Чистяков // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. – 2002. – Вып. 3. – С. 61–66.

Моисеева Е. А.

УДК 336.221

Майбуров И. А.

ПРОБЛЕМА МОНОГОРОДОВ И НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ОЗДОРОВЛЕНИЯ ИХ ЭКОНОМИКИ

Анотация. Исследованы проблемы налогового регулирования моногородов, рассмотрены этапы реализации проекта налоговой помощи моногородам.

Анотація. Досліджено проблеми податкового регулювання мономіст, розглянуто етапи реалізації проекту податкової допомоги мономістам.

Annotation. The problems of the tax adjusting of monocities are explore, the implementation of project of tax help to monocities is considered.

Ключевые слова: моногород, налоговое регулирование, инструменты налогового регулирования, налоговый инвестиционный кредит.

В период кризиса многие моногорода столкнулись с серьезнейшими социально-экономическими проблемами, адекватные способы решения которых до сих пор не найдены. Значительная часть этих проблем обусловлена низкой степенью диверсификации их бюджетов, поэтому имеет смысл рассмотреть возможность разработки и применения комплекса налоговых инструментов для их решения.

Под моногородом понимается градообразующее предприятие, на котором занята значительная или даже основная часть работающих граждан города, поселка, в связи с чем, оно определяющим образом влияет на занятость населения, воздействует на инфраструктуру и социальные проблемы [1]. В РФ не существует федерального закона, который четко трактовал бы понятие "градообразующее предприятие". Однако в соответствии с Постановлением Правительства РФ [2] к градообразующим относятся предприятия, удовлетворяющие хотя бы одному из следующих критериев:

на предприятии должно быть занято не менее 30 % от общего числа работающих города (поселка); предприятие должно иметь на своем балансе объекты социально-коммунальной сферы и инженерной инфраструктуры, обслуживающие не менее 30 % населения города (поселка).

По данным [3] на сегодняшний момент моногородами в России можно назвать 332 поселка городского типа и 467 городов. В них проживают порядка 25 % всего городского населения страны (25 млн чел.).

Моногород, по своей сути, является сложной системой, включающей в себя градообразующее предприятие, а также муниципальные организации и население, проживающее в этом городе. С одной стороны, градообразующее предприятие является основным налогоплательщиком в местный бюджет, делая тем самым его сильно зависимым и уязвимым. С другой стороны, неизбежные дополнительные социальные обязательства подобных предприятий приводят к дополнительным расходам, увеличивают стоимость выпускаемой продукции, что, в свою очередь, снижает ее конкурентоспособность.

Простейшая схема классификации градообразующих предприятий разделяет их на две группы: финансово успешные и финансово неуспешные предприятия. Разграничивающим критерием служит показатель рентабельности продаж – 10 %. По статистике, составленной Экспертным Институтом, финансово неблагополучные предприятия составили 83,2 % от общего числа градообразующих. А число предприятий, добывающихся рентабельности продаж не ниже 10 % (по чистой прибыли) и потому имеющих некоторый запас средств для собственного развития и содействия реорганизации того монопрофильного города, где они расположены, не превышает 17 %.

Существенным является противоречие между рыночным характером ценообразования на их продукцию и не рыночным механизмом формирования издержек. Правительство РФ при проведении реструктуризации градообразующих предприятий старается придерживаться "интересов трудового коллек-

© Моисеева Е. А., Майбуров И. А., 2010

тива", ставя их выше интересов хозяйственных субъектов и владельцев предприятий. При этом задача поддержания занятости ставится существенно выше задачи повышения конкурентоспособности продукции и оздоровления экономики подобных городов.

Следует признать, что в предшествующие экономическому кризису годы проблемам моногородов практически не уделялось должного внимания. На данный момент создана рабочая группа по модернизации моногородов при Правительственной комиссии РФ. Задачей рабочей группы является направить финансовые средства на реформу моногородов. При инициативе по реструктуризации, исходящей от субъектов (которым требуются средства на данное мероприятие), от субъектов запрашивается план по реформированию. В случае одобрения плана государство выделяет средства на реализацию заявленного проекта. Вместе с тем меры, предпринимаемые Правительством, не могут в полной мере решить проблемы моногородов.

Предлагается взглянуть на данную проблему с позиции налоговой системы и предложить налоговые инструменты, которые помогут решить проблемы моногородов в долгосрочной перспективе.

Главный постулат – градообразующие предприятия, как таковые, почти не могут быть поддержаны в процессе своей реструктуризации с помощью налогового льготирования. Если предприятие является бюджетообразующим, то, соответственно, ни о каких налоговых льготах не может идти речь. Это подтверждается неудачным опытом освобождения от платы за землю ведущих научных учреждений, так называемых наукоградов. Дело благое, льгота нужная, но она немедленно создала острейший бюджетный кризис муниципальных бюджетов. Соответственно, освобождать или облегчать налоговую нагрузку градообразующим предприятиям является нерациональным решением. Стоит попытаться рассмотреть альтернативные варианты.

У градообразующих предприятий – моногородов, как правило, возникают большие трудности в привлечении квалифицированных кадров, а также в использовании услуг посредством аутсорсинга за счет передачи части работ специализированным фирмам. Это обусловлено тем, что, как правило, такие предприятия и города находятся в отдалении от центров концентрации рабочей силы и культурных центров. Таким образом, имеет смысл привлечь средний бизнес, предоставляющий различные непрофильные для градообразующего предприятия услуги (обслуживание компьютерной техники, рекламные услуги, аудит и пр.) из крупных городов в провинцию за счет предоставления для них "налоговых каникул". Налоговые каникулы – установленный законом срок, в течение которого определенная группа предприятий, фирм, организаций освобождается от уплаты того или иного налога. Это позволит градообразующим предприятиям, с одной стороны, снизить издержки без потерь для местного бюджета, а с другой – создаст дополнительные рабочие места.

Другой специфической проблемой для градообразующих предприятий моногородов является крайне плохая производственная инфраструктура, например, слабое развитие линий коммуникаций, что создает серьезные затруднения для нормального ведения бизнеса и развития новых фирм в таких населенных пунктах. Имеет смысл инвестировать государственные средства в развитие инфраструктуры, с одной стороны, а с другой – привлекать крупный бизнес за счет облегченного режима налогообложения для филиалов, являющихся резидентами данной зоны.

Главный ресурс моногородов – не активы градообразующего предприятия, а само население. В настоящее время в РФ нет четко отработанных методик активизации данного ресурса и раскрытия его потенциала. Однако если программы реформирования моногородов будут запущены без учета мотивации работников градообразующего предприятия, то с большой степенью вероятности можно прогнозировать утечку кадров.

Средства, полученные предприятиями для поддержки рабочих, в дальнейшем должны быть полностью возвращены государству через более высокие налоговые обязательства при условии, что фирма или ее активы сохранятся. В дальнейшем это уменьшит стимулы предприятий по получению поддерживаемых платежей, поскольку на хозяйствующий субъект, тем самым, налагается определенное обязательство о возврате данных выплат впоследствии. Именно поэтому предпочтительнее должно быть отдача кредитным гарантиям, а не чистой схеме субсидий. Кредитные гарантии должны действовать в двух направлениях:

предприятия получают специальную кредитную линию, из которой они могут занимать средства для выплаты будущих зарплат;

государство получит свой доход на эти вложения – в той мере, в которой это может быть обеспечено за счет использования фирмой тех активов, рыночная ценность которых сохранится.

Предоставление налоговых льгот монопрофильным городам может быть осуществлено только после завершения работ по созданию проекта реструктуризации градообразующего предприятия и городской экономики в целом, и должно быть хорошо согласовано с реализацией указанного проекта. Льготы должны носить характер налогового инвестиционного кредита. Расчет ресурсов, необходимых для осуществления такой системы экономической поддержки реструктуризации градообразующих предприятий и моногородов, может быть проведен непосредственно в процессе подготовки государственной программы работ и только после того, как будет окончательно определен состав группы городов, которым государство сочтет необходимым оказать первоочередную поддержку.

В любом случае величина такого налогового инвестиционного кредита не может превышать суммы налогов всех видов, которые в настоящее время собираются и потенциально могут быть собраны в таких городах. При этом указанная сумма потенциально собираемых налогов должна определяться с учетом ликвидации потерь прибыли градообразующего предприятия, образующихся от того, что не прошла реструктуризация.

Проект по налоговой помощи моногородам должен быть долгосрочным и не принесет видимых результатов в первые годы своего существования, но в дальнейшей перспективе он даст возможность создать крепкую экономическую экосистему на базе моногорода. Такой вариант уже существует в российском законодательстве. Он предполагает организацию на территориях моногородов (прошедших специальный конкурс) Особых Экономических Зон (ОЭЗ) и, соответственно, включение соответствующих режимов финансирования и преференций для их резидентов. Вкратце данный процесс можно описать следующим образом:



Федеральная власть проводит конкурс (с учетом обстоятельств места) на создание ОЭЗ, выбирает тип ОЭЗ и соответствующие ему инструменты и механизмы поддержки; принимается пакет документов, регулирующих режим предоставления льгот и преференций для резидентов ОЭЗ; создаются региональные органы ОЭЗ; льготы ОЭЗ (контролируемые на региональном уровне).

Привлекаются предприятия, чтобы получить статус резидентов ОЭЗ; зарегистрированным резидентам ОЭЗ предоставляются льготы трех типов: налоговые, организационные и возможность льготного пользования инфраструктурами зоны; за короткое время в ОЭЗ формируется система взаимосвязанных и дополняющих друг друга предприятий.

Постепенно формируется гражданское общество города; режим ОЭЗ со временем отменяется; жители города организуют самоуправление; федеральный центр законодательно закрепляет складывающиеся структуры самоуправления городов.

По разным оценкам, экономическая деятельность моногородов составляет от 20 до 30 % ВВП, что является значительной его долей. Поэтому к их проблеме стоит подойти особенно тщательно. Если начать подробно анализировать данный вопрос, то становится ясно, что большинство проблем можно решить проведением грамотной налоговой политики по отношению к данным городам. Гибкая налоговая система будет способствовать притоку малого и среднего бизнеса в моногорода, тем самым улучшится ситуация с занятостью населения, при этом конкурентоспособность производимой продукции не будет ставиться под удар. В долгосрочной перспективе наладится механизм отчисления налогов в бюджет, и расходы государства по возмещению текущих налоговых потерь и поддержанию экономики моногородов должны возместиться.

Литература: 1. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с. 2. Постановление Правительства РФ от 29.08.94 г. № 1001 "О порядке отнесения предприятий к градообразующим и особенностях продажи предприятий-должников, являющихся градообразующими" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>. 3. Отчет рабочей группы научно-просветительного фонда "Экспертный институт" г. Москва на тему "Исследование проблемы монопрофильных городов РФ и градообразующих предприятий" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.unioninvest.ru/city_mong.html.

Левичкин Е. А.

УДК 336.221

Погорлецкий А. И.

РОЛЬ ГЛОБАЛЬНОГО ФОРУМА ПО ПРОЗРАЧНОСТИ И ОБМЕНУ ИНФОРМАЦИЕЙ В НАЛОГОВЫХ ВОПРОСАХ

Аннотация. Рассмотрены результаты текущей деятельности и перспективы развития Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в налоговых вопросах.

Анотація. Розглянуті результати поточної діяльності та перспективи розвитку Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією в податкових питаннях.

Annotation. The results of current activity and the perspectives of global forum devoted to seamlessness and exchange the information related to tax questions are considered.

Ключевые слова: обмен налоговой информацией, оффшорные центры, налоговые соглашения.

Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в налоговых вопросах (далее – Форум) был создан ОЭСР в 2000 году с целью создания стандартов, обеспечивающих более высокий уровень прозрачности проведения финансовых операций и обмена информацией между уполномоченными налоговыми органами различных юрисдикций. Два основных документа, разработанных и согласованных Форумом до 2009 года, были:

модельное соглашение по обмену налоговой информацией (2002 г.);

международный налоговый стандарт доступности и достоверности бухгалтерской отчетности (2005 г. (итоговая редакция), разработаны Joint Ad Hoc Group on Accounts). Разработан ОЭСР для взаимодействия со странами-нечленами ОЭСР и утвержден на встрече G-20 в Берлине в 2004 году и Комитетом экспертов по вопросам международной налоговой кооперации ООН на встрече в октябре 2008 года.

Помимо этого Форум занимается сбором информации о выполнении подписанных странами налоговых соглашений, которая ежегодно публикуется, начиная с 2006 г.

На сегодняшний день в состав Форума входят представители более 70 юрисдикций, при этом среди них есть как страны-члены ОЭСР, так и не входящие в ОЭСР. При этом естественный сильный географический и экономический разброс стран-участниц.

© Левичкин Е. А., Погорлецкий А. И., 2010

Особую роль Форум приобрел в 2009 г., во время мирового финансового кризиса. Причина этого в том, что со времени начала его (кризиса 2008 г.) возрастало и продолжает возрастать давление на оффшорные юрисдикции со стороны мировой общественности. Под давлением подобно-го воздействия оффшорные финансовые центры в конце 2008 г. – начале 2009 г. подписали рекордное количество соглашений по обмену информацией (рисунок) [1].

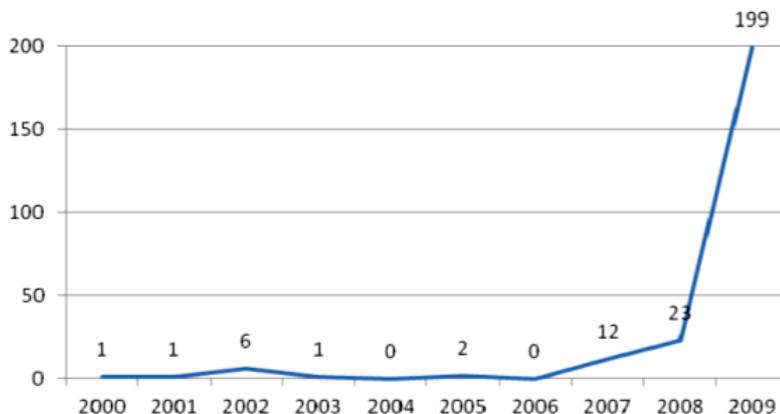


Рис. Подписанные соглашения по обмену информацией

До второй половины мая 2009 г. ОЭСР считала лишь три государства некооперативными юрисдикциями в сфере обмена информацией: Андорра, Лихтенштейн, Монако.

Все они под нажимом мировой общественности все же подписали данные соглашения по обмену информацией. Первым 9 февраля 2009 г. соглашение по обмену информацией с ОЭСР подписало Княжество Андорра, затем 26 марта 2009 г. такое соглашение подписало Княжество Монако и, наконец, 20 мая 2009 г. – Лихтенштейн, последняя из неподписавших стран, сдалась под давлением и подписала соглашение об обмене информацией, в том числе специальное соглашение об обмене банковской информацией, необходимой для целей налогообложения. Лишь 27 мая 2009 г. ОЭСР исключила 3 данных государства из списка некооперативных юрисдикций, тем самым сделав его пустым. Тем не менее Форум продолжает анализировать и публиковать данные по юрисдикциям, классифицируя их по критерию должного использования подписанных соглашений (в так называемый серый список ОЭСР по подготовленным Форумом отчетам на 10 февраля 2010 года входят 24 юрисдикции).

На последнем на сегодняшний день пятом Форуме, прошедшем 1 – 2 сентября 2009 г. в Мехико, и де-факто предварявшем саммит G-20 в Питтсбурге, были обозначены следующие цели для работы Форума:

- реструктуризация и расширение Форума за счет приема новых участников;
- создание экспертной группы по мониторингу и изучению фактического исполнения принятых соглашений по обмену информацией всеми подписавшими их юрисдикциями;
- выработка механизмов по ускорению процессов обсуждения и подписания соглашений по обмену налоговой информацией.

Работа экспертной группы по мониторингу и изучению фактического исполнения принятых соглашений по обмену информацией должна состоять из 2 этапов. В рамках первого этапа, который начнется в начале 2010 и должен быть завершен в течение принятого на данном форуме 3-летнего мандата, будет изучена законодательная и властная структура каждой юрисдикции. В рамках второго этапа, который также начнется в начале 2010 года, будет дана оценка применению данных стандартов на практике. На Форуме было решено, что все юрисдикции-члены и наиболее значимые юрисдикции-не члены Форума будут участвовать в первом и втором этапах работы экспертной группы. Экспертная группа должна представить список юрисдикций, которые будут входить в обзор в рамках второго этапа.

Вышеуказанные инициативы получили развитие на саммите G-20, состоявшемся в Питтсбурге (США, штат Пенсильвания) 24 – 25 сентября 2009 г., где было поддержано предложение о расширении Форума за счет включения в его работу развивающихся стран. Главной задачей, стоящей перед Форумом, была поставлена работа над улучшением налоговой прозрачности и эффективности обмена налоговой информацией для того, чтобы страны могли приводить в жизнь свою налоговую политику и защищать свою налоговую базу.

Также на данном саммите лидеры Группы двадцати выразили готовность к принятию санкции против оффшорных юрисдикций в марте 2010 года, но подготовка экспертной оценки ситуации была поручена не Форуму, а Совету по финансовой стабильности (правопреемник преобразованного на Лондонском саммите G-20 в апреле 2009 года Форума финансовой стабильности). В дополнение к этому G-20 призвала ФАТФ подготовить список высокорисковых (в налоговом отношении) юрисдикций. Оба эти документа должны быть опубликованы в феврале 2010 года, но на момент подготовки настоящих тезисов (15 февраля 2010 года) ни один из них еще не был представлен на официальных сайтах данных организаций.



Ближайшее заседание Форума назначено на июнь 2010 года.

На нем, в соответствии с разработкой поставленных задач, будут рассмотрены следующие вопросы:

- прогресс в подписании и вступлении в силу соглашений по обмену налоговой информацией;
- предварительные результаты, полученные экспертной группой в рамках первого этапа по изучению ситуации по обмену налоговой информацией;
- многосторонние инициативы по обмену информацией;
- доклад Секретариата Форума о том, как развивающиеся страны могут быть интегрированы в работу Форума и какие выгоды они от этого получают.

Литература: 1. Обзор деятельности ОЭСР по вопросам уклонения от уплаты налогов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>.

Медведев С. О.

УДК 336.221:630.6

Степень Р. А.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЛЕСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Аннотация. Рассмотрены особенности налоговой политики лесопромышленного комплекса России, связанные с необходимостью его государственной поддержки для повышения уровня развития лесной отрасли. Предлагается внесение изменений в процесс налогообложения лесоперерабатывающих предприятий, при котором возможно осуществление стимулирования налогоплательщиков путем введения льгот в случаях осуществления безотходного производства и сертификации своей продукции.

Анотація. Розглянуто особливості податкової політики лісопромислового комплексу Росії, що пов'язані з необхідністю його державної підтримки для підвищення рівня розвитку лісової галузі. Пропонується внесення змін у процес оподаткування лісопереробних підприємств, за яким можливе здійснення стимулювання платників податків шляхом запровадження пільг у випадках здійснення безвідходного виробництва та сертифікації своєї продукції.

Annotation. The features of the tax policy of timber industry complex of Russia, connected with the necessity of its state support to improve the development of forest industry are described. The changes to the process of taxation of timber processing enterprises, which may initiate and encourage taxpayers by introducing exemptions in cases of non-waste production and certification of its products is proposed.

Ключевые слова: налоговая политика, лесопромышленный комплекс, налоговые льготы, налоговые поступления.

Налоговая политика, осуществляемая в Российской Федерации в отношении различных организаций, носит двоякий характер. С одной стороны, всем очевидна необходимость налогообложения как такового, с другой – практически по любому пункту существующей политики могут быть предложены меры, направленные на стимулирование бизнеса и, в конечном итоге, совершенствование используемых налоговых инструментов [1]. Так, одним из очевидных приоритетов развития налоговой системы является поддержка и стимулирование развития современных технологий и предприятий, осуществляющих социально и экологически ответственное ведение бизнеса. Актуальность данного вопроса чрезвычайно высока – рост числа и качества современных (в полном смысле данного определения) организаций на территории России является залогом ее стабильности (экономической, социальной, политической и т. д.).

Показательным с точки зрения совершенствования налоговой политики является лесной комплекс. На его примере можно наглядно представить проблемы в области налогообложения для широкого перечня предприятий различных форм собственности, объемов производства, занятых в сферах от заготовки ресурсов до производства продукции глубокой переработки. Также важно отметить региональную специфику лесопромышленного комплекса (ЛПК), так как его отдельные предприятия расположены в каждом регионе России.

Актуализация и новый виток интереса к проблемам лесного комплекса в последнее время был вызван планами Правительства по введению повышенных пошлин на вывоз круглого леса. Цель использования данного инструмента очевидна – увеличение объемов производства продукции глубокой переработки древесины в России. В силу ряда обстоятельств изначально заявленные повышения пошлин (таблица) откладывались и дополнялись более мягкими требованиями, однако первоначальная цель была достигнута – наметилось сокращение вывоза круглого леса и увеличение деревопереработки [2].

© Медведев С. О., Степень Р. А., 2010

План введения экспортных пошлин на круглый лес

Дата введения экспортной пошлины	Ставка
1 июля 2007 года	Повышена с 4 до 10 евро
1 апреля 2008 года	15 евро (25 % от стоимости)
1 апреля 2009 года	50 евро (80 % от стоимости)

Проблема круглого леса и лесозаготовок как таковых является первостепенной в решении общих проблем предприятий лесного комплекса и их взаимоотношений с государством. Важным звеном в данном случае может выступать политика налогообложения. В частности, речь идет о совершенствовании системы платежей, налогов и сборов за пользование лесными ресурсами, исследование возможностей и перспектив которого осуществляется в настоящее время [3]. По первоначальным оценкам, введение лесного налога в сочетании с рядом дополнительных мер должно положительно сказаться как на деятельности законопослушных налогоплательщиков, стабильно осуществляющих лесозаготовки, так и поступлении налогов в бюджеты различных уровней. Для наглядности и перехода к региональному аспекту анализ возможных перспектив развития налогообложения здесь и далее будет предложен анализ ЛПК Красноярского края, являющегося одним из наиболее обеспеченных лесными ресурсами регионов страны. Его общая структура налоговых поступлений в бюджеты различных уровней представлены на рисунке [4].

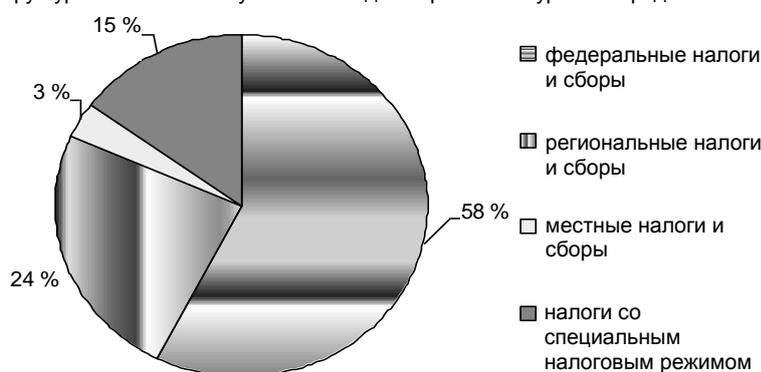


Рис. Структура налоговых поступлений от лесной отрасли Красноярского края в 2008 году

Федеральная составляющая вполне закономерно занимает большую часть налоговых поступлений, но в тоже время, значительная доля принадлежит налогам со специальным налоговым режимом. Это свидетельствует о мерах, предпринимаемых, в частности, краевой администрацией, направленных на проведение сбалансированной налоговой политики в ЛПК. Так, в рамках поддержки предприятий лесного комплекса Красноярского края был принят Закон края "О мерах государственной поддержки ЛПК", а также разработан ряд дополнительных мер поддержки [2; 3]:

- поддержка производства отдельных видов продукции глубокой переработки древесины при поставках на экспорт;
- предоставление отсрочек в уплате арендных платежей по договорам аренды за лесные участки;
- снижение налоговой нагрузки для предприятий лесного комплекса (комплекс мер);
- сокращение для лесоперерабатывающих предприятий сроков возврата НДС при экспорте продукции с 8 до 4 месяцев и др.

Первая из представленных мер наиболее интересна с точки зрения развития отрасли. Глубокая переработка древесного сырья и максимально полное использование всех ресурсов биомассы является залогом успеха ведущих ЛПК мира. В России используется не более 40 % от изначального сырья. В этой связи поддержка предприятий, занятых в данной сфере, чрезвычайно актуальна. В Красноярском крае сложилось три крупных деревоперерабатывающих центра – в городах Канск, Красноярск и Лесосибирск. Последний является перспективным с точки зрения развития целого комплекса направлений глубокой переработки древесной биомассы. В частности, одной из перспектив развития города и деревопереработки в нем является создание лесоперерабатывающего кластера [5; 6]. Наиболее сложным этапом создания столь сложного проекта является первоначальный, характеризующийся высокими вложениями средств и малой (минимальной) отдачей. Таким образом, очевидна необходимость поддержки такого проекта на государственном уровне, в частности в области налогообложения. Снижение налогового бремени для предприятий кластера в краткосрочном периоде способно высвободить значительные средства для развития инфраструктуры и создания малых предприятий, подразделений, необходимых для охвата всех сторон деятельности кластера. К примеру, в случае создания в кластере гидролизного производства, высвобожденные средства могут быть направлены на создание небольших предприятий по использованию его отходов и побочных продуктов для получения качественной продукции: пьезотермопластиков, топливных брикетов и гранул, удобрений, экстрактов древесной зелени и т. д.

Возвращаясь к общей политике в области налогообложения ЛПК, очевидным механизмом повышения уровня отрасли является применение налоговых мер в отношении фактора использования предприятиями вторичных ресурсов [7]. Действующий механизм взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду не отвечает современным требованиям и большинству лесопереработчиков выгоднее заплатить штраф и платежи за образование отходов. При этом осуществляется воздействие на



природную среду, теряется сырье и, как следствие, экономическая выгода предприятия от его использования, недопоступают платежи в бюджеты, не выплачивается потенциальная заработная плата рабочим таких производств и т. д. Для стимулирования использования таких ресурсов необходимыми мерами являются, с одной стороны, введение дополнительных налоговых (штрафных) санкций за неиспользование вторичных ресурсов, и с другой – введение льгот тем предприятиям, которые максимально полно используют данное сырье.

Еще одним важным направлением изменения налоговой политики может выступать предоставление налоговых льгот предприятиям, задействованным в сертификации своей продукции, процессов, менеджмента и др. В настоящее время Россия существенно отстает от передовых стран в области сертификации предприятий, в частности по системе FSC [8]. При этом наличие таких сертификатов является залогом успеха продукции на наиболее конкурентных рынках, дополнительным качеством которых является повышенная цена. Причина такого отставания, помимо устаревших технологий и методов организации производства и бизнеса, – высокая цена проведения процедур аудита и получения соответствующих сертификатов. В дальнейшем в перспективе более дорогая продукция покроет расходы на такие процедуры, но на первоначальном этапе, с точки зрения повышения престижа государства, отрасли и привлечения предприятий к процедурам сертификации, такая поддержка чрезвычайно важна [9].

Конкретные мероприятия и шаги по стимулированию и совершенствованию налоговой политики в отношении ЛПК должны приниматься, исходя из конкретных обстоятельств и на соответствующем уровне (региональный, федеральный). В статье представлен лишь ряд общих направлений, которые при необходимости должны и могут дорабатываться с целью выработки оптимальных инструментов поддержки лесной отрасли.

Литература: 1. Сайт Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю. – Режим доступа : <http://www.r24.nalog.ru>. 2. Сайт Красноярский Край: Официальный портал. – Режим доступа : <http://www.krskstate.ru>. 3. Зозуля В. В. О проблемах платежей за использование лесных ресурсов / В. В. Зозуля // *Налог: теория и практика*. – М. : Финансы, 2007. – № 11. – С. 36–38. 4. Лесной план Красноярского края [Электронный ресурс]. – Красноярск, 2009. – 210 с. – Режим доступа : <http://www.krskstate.ru/nature/wood/lespaln>. 5. Медведев С. О. Эффективное использование сырьевых ресурсов как фактор конкурентоспособности предприятий лесного комплекса / С. О. Медведев, В. А. Лукин // *Лесной экономический вестник*. – М. : НИПИЭИлеспром, 2009. – № 3. – С. 33–39. 6. Ферова И. С. Промышленные кластеры в контексте формирования региональной промышленной экономики // *Вестник КГУ*. – Красноярск : КГУ, 2005. – № 6. – С. 56–60. 7. Зозуля В. В. К вопросу о платности возобновляемых природных ресурсов / В. В. Зозуля // *Вопросы экономики*. – М. : Финансы и кредит, 2009. – № 22. – С. 80–83. 8. Forest Stewardship Council [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.fsc.org>. 9. Сайт Леспроминформ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.lesprominform.ru>.

Зенкова Е. В.

УДК 336.2263

Майбуров И. А.

ОБОСНОВАНИЕ НЕОБХОДИМОСТИ УСИЛЕНИЯ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Аннотация. Рассматривается необходимость усиления регулирующей функции налога на прибыль с учетом особенностей формирования валовой добавленной стоимости по видам экономической деятельности и расчета рентабельности отдельных отраслей экономики России.

Анотація. Розглядається необхідність посилення регулюючої функції податку на прибуток з урахуванням особливостей формування валової доданої вартості за видами економічної діяльності та розрахунку рентабельності окремих галузей економіки Росії.

Annotation. The necessity of strengthening the regulatory function of the income tax taking into account the formation of gross added value by economic activity and the calculation of the profitability of certain sectors of Russia are studied.

Ключевые слова: добавленная стоимость, налог на прибыль, дифференцированная шкала, рентабельность продукции, заработная плата.

Одной из важнейших проблем, возникших вследствие дезинтеграции российской экономики, является усиление перераспределения добавленной стоимости между отраслями экономики. За последние десять лет развития российской экономики произошло углубление структурных диспропорций: увеличили-

© Зенкова Е. В., Майбуров И. А., 2010

ся качественный разрыв по уровню рентабельности, обеспеченности инвестициями, размерам заработной платы, возможности обновления основных фондов и другим параметрам. Особо остро последствия диспропорций проявились в период экономического кризиса, когда состояние отдельных отраслей оказалось катастрофическим.

Как отмечал ранее Д. С. Львов, "очевиден разрыв в динамике развития добывающей и обрабатывающей промышленности. Торговля работает в ущерб отечественным производителям продукции легкой и пищевой промышленности. Оборонная промышленность оказалась лишенной ресурсов для налаживания новых связей и организации взаимодействия с гражданскими отраслями. Отсутствует конструктивная взаимосвязь в деятельности банковского сектора и производства" [1].

Российские условия экономической деятельности, связанные с ее экспортно-сырьевой направленностью, требуют большего регулирующего воздействия со стороны государства, в том числе усиления регулирующей функции налоговой системы. Установление единой ставки по налогу на прибыль может быть приемлемо для стран с сопоставимыми возможностями, в которых отмечается равное развитие различных отраслей, отсутствие административных барьеров, одинаковая доступность ресурсов и т. д.

Российские условия, а именно монополизация промышленности, несовершенная административная система, требуют дифференцированного подхода к налогообложению прибыли различных видов деятельности. Более того, международный опыт налогообложения свидетельствует о том, что многие страны признают неравность экономических условий деятельности и используют дифференцированный подход к налогообложению прибыли. Например, в США применение дифференцированной шкалы предусматривает пониженные ставки для средних и малых фирм, являющихся наиболее динамичным элементом частного предпринимательства и играющих существенную роль в создании крупных инноваций, расширении производства и увеличении занятости. В Германии для компаний с доходом ниже 10 тыс. марок фактическая ставка налога на прибыль составляет менее 22,5 %, тогда как при налогообложении обычных компаний применяется ставка 45 %.

Возвращаясь к дезинтеграции российской экономики, проведем анализ структуры добавленной стоимости и ее влияние на показатели деятельности различных отраслей.

Распределение добавленной стоимости по видам экономической деятельности в 2008 г. представлено на рис. 1. Можно увидеть, что наибольшую добавленную стоимость создает оптовая и розничная торговля, а это не является положительным моментом для развития российской экономики, так как основной добавочный продукт должен создаваться обрабатывающими отраслями. Далее по объему добавленной стоимости следуют обрабатывающие отрасли. Почти в 2 раза ниже добавленная стоимость в добывающих отраслях, а также в транспорте и связи.

Казалось бы, распределение добавленной стоимости должно сместиться в сторону добывающих отраслей, однако информация, представленная на рис. 1, это не подтверждает.

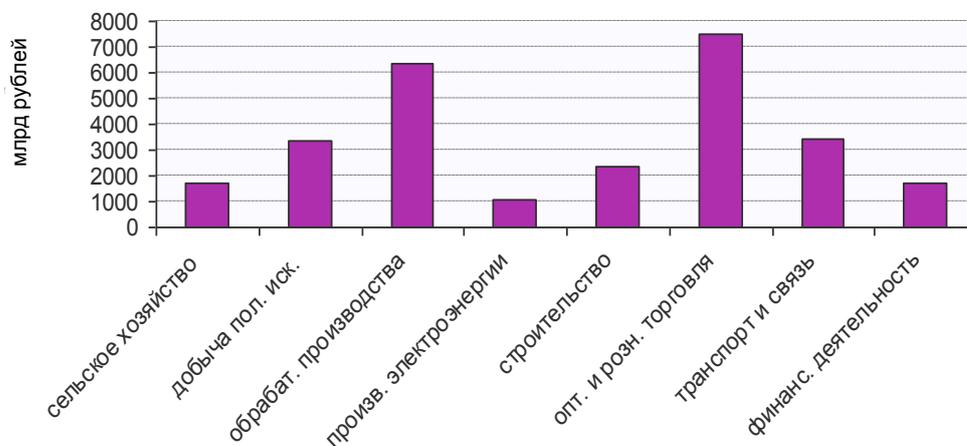
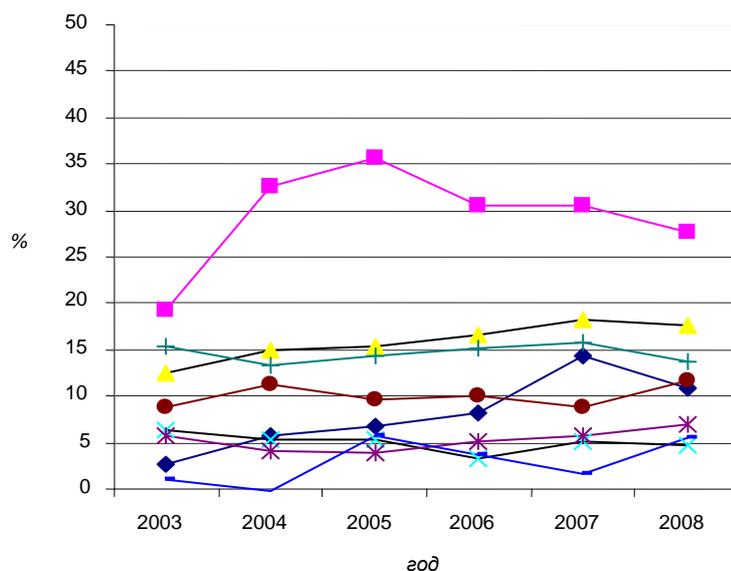


Рис. 1. Валовая добавленная стоимость по видам экономической деятельности в 2008 г. [2]

Причиной тому являются внутренние диспропорции в составе затрат различных отраслей и диспропорции в их различной доходности. Следуя логике, при одинаковой структуре затрат, равном уровне заработной платы и прибыльности, отрасли, производящие большую добавленную стоимость, должны быть более рентабельны.

Проанализируем показатели рентабельности, представленные на рис. 2. Наивысшую рентабельность в 27 % в 2008 г. обеспечивали добывающие отрасли. Далее с большим отрывом следуют обрабатывающие отрасли с рентабельностью 17 %, транспорт и связь с рентабельностью 14 % и торговля с рентабельностью 12 %. Таким образом, оптовая и розничная торговля, которая создает добавленную стоимость в экономике почти в два раза большую по величине по сравнению с добывающей отраслью, имеет рентабельность в 2 раза ниже последней.



- ◆ сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство
- добыча полезных ископаемых
- ▲ обрабатывающие производства
- × производство и распределение электроэнергии, газа и воды
- * строительство
- оптовая и розничная торговля
- + транспорт и связь
- + финансовая деятельность

Рис. 2. Рентабельность продукции по видам экономической деятельности [3]

Для устранения недопонимания поясним, что представляет собой добавленная стоимость отрасли. Валовая добавленная стоимость исчисляется на уровне отраслей как разность между выпуском товаров и услуг и их промежуточным потреблением. В составе добавленной стоимости выделяются следующие элементы: фонд оплаты труда наемных работников (включая оплату труда и отчисления на социальное страхование), чистая прибыль, чистый смешанный доход, налоги на производство.

Таким образом, упрощенно величину добавленной стоимости (ДС) можно выразить формулой (1):

$$ДС = ЗП + П + Н_{им}, \quad (1)$$

где ЗП – величина оплаты труда с отчислениями по отрасли;

П – финансовый результат отрасли;

$N_{им}$ – налог на имущество, уплачиваемый предприятиями отрасли.

Учитывая то, что рентабельность продукции (Р) рассчитывается как отношение прибыли (П) к себестоимости (С), можно выявить следующую зависимость рентабельности и добавленной стоимости отрасли, представленную формулой (2):

$$P = \frac{ДС - ЗП - N_{им}}{С}. \quad (2)$$

Проанализируем диспропорции в уровне заработной плате по различным отраслям экономики (таблица).

Таблица

Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций по видам экономической деятельности, руб.

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1	2	3	4	5	6	7
Всего в экономике	5498,5	6739,5	8554,9	10633,9	13593,4	17226,3
Сельское хозяйство	2339,8	3015,4	3646,2	4568,7	6143,8	8200,8
Добыча полезных ископаемых	13912,4	16841,7	19726,9	23145,2	28107,5	33127,2

1	2	3	4	5	6	7
Обрабатывающие производства	5603,4	6848,9	8420,9	10198,5	12878,7	15878,6
производство пищевых продуктов	5026,7	6065,8	7303,8	8806,7	11069,2	13798,3
обработка древесины	3754,8	4614,6	5895,4	6950,4	8815,6	10818,6
производство нефтепродуктов	11879,0	13729,3	19397,1	22319,6	28565,0	34908,6
химическое производство	6154,8	7682,7	9928,3	11599,3	14615,9	18055,5
металлургическое производство	7731,2	9196,8	10260,7	12001,5	14990,7	18003,3
Производство электроэнергии	7235,3	8641,8	10637,3	12827,5	15587,3	19071,8
Строительство	6176,7	7304,7	9042,8	10869,2	14333,4	18314,1
Оптовая и розничная торговля	3974,2	4906,2	6552,1	8234,9	11476,3	14589,2
Транспорт и связь	7471,3	9319,9	11351,1	13389,9	16452,3	20668,5
из них связь	7304,2	8974,2	11389,1	13220,3	16042,6	19669,6
Финансовая деятельность	15561,2	17383,8	22463,5	27885,5	34879,8	41488,8

Формирование разрыва в уровне заработной платы в различных отраслях приводит к диспропорциям в структуре добавленной стоимости и является следствием различного уровня прибыльности отраслей. Структура добавленной стоимости по видам экономической деятельности приведена на рис. 3.

Исходя из представленных данных, можно сделать следующие выводы:

1. Рентабельность оптовой и розничной торговли, несмотря на максимальный размер добавленной стоимости, существенно ниже рентабельности добывающих отраслей, ввиду большого числа посредников, а значит и их оплаты труда. Это стимулирует инфляцию в экономике, а также тяжким бременем ложится на плечи потребителей. Для данного вида деятельности целесообразно установить повышенную ставку налога для отсеивания излишних финансовых посредников.

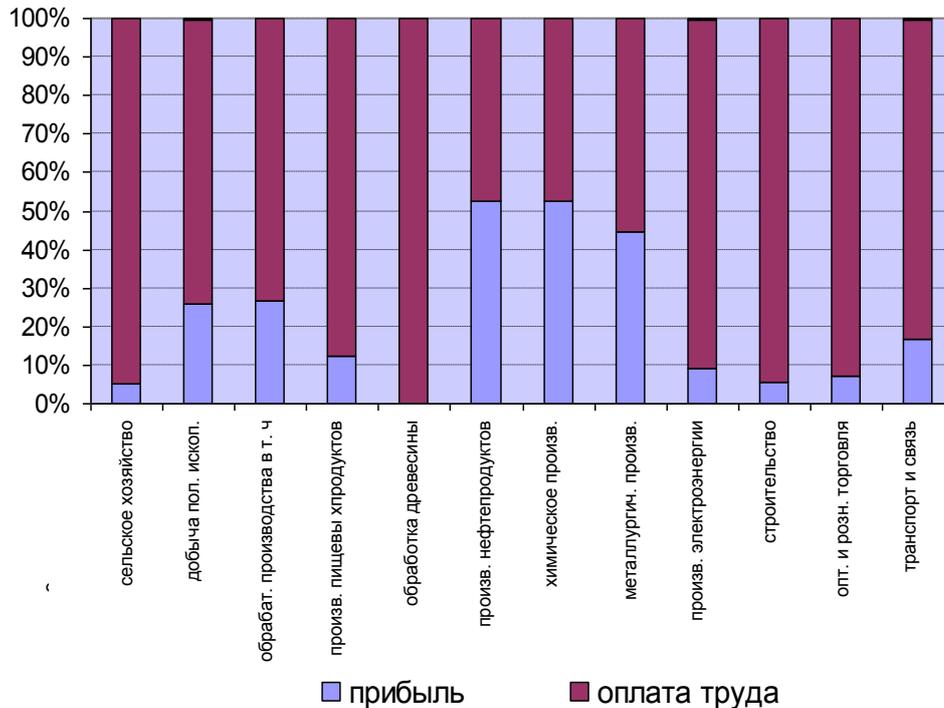


Рис. 3. Структура добавленной стоимости по видам экономической деятельности в 2008 г.

2. Добывающая промышленность создает добавочную стоимость достаточную для того, чтобы обеспечить не только относительно высокий уровень заработной платы, но и высокую рентабельность продукции, поэтому имеют место резервы для установления для нее повышенной ставки налога на прибыль.

3. Внутренняя структура обрабатывающей промышленности является неоднородной. Большой вес добавочной стоимости, а также высокая рентабельность обеспечивается главным образом за счет нефтеперерабатывающего и металлургического производства. Также в этих отраслях наблюдается высокий уровень заработной платы. Установление повышенной ставки налога на прибыль для таких отраслей является также допустимым. Остальные отрасли обеспечивают минимальную рентабельность, невысокую добавленную стоимость. Для некоторых отраслей, например деревообработки, не показавшей прибыль по итогам 2008 г., необходимо установить пониженную ставку в целях ее дальнейшего стимулирования.

Таким образом, в результате комплексного анализа развития отраслей можно выявить отрасли, нуждающиеся в активном стимулировании, и отрасли, создающие избыточную для них добавленную стоимость.

Эти выводы приводят к необходимости выработки дифференцированного подхода к определению ставки налога на прибыль в различных отраслях экономики. В данном случае ставка налога на при-



быль становится одним из элементов структурной политики, обеспечивающей выравнивание условий деятельности и нивелирование колоссального разрыва в уровне доходов населения страны.

Литература: 1. Львов Д. С. Экономический механизм развития России. Цикл публичных лекций "Академики РАН-студентам ГУУ" / Д. С. Львов. – М. : ГУУ, 2004. 2. Российский статистический ежегодник 2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gks.ru/>. 3. Россия в цифрах 2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gks.ru>.

Ерёмина М. В.

УДК 336.221

Загвоздина В. Н.

ПРОБЛЕМЫ ИСЧИСЛЕНИЯ СУММОВЫХ РАЗНИЦ ПО ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ДОГОВОРАМ В УСЛОВНЫХ ДЕНЕЖНЫХ ЕДИНИЦАХ

Аннотация. Рассмотрены типичные ситуации формирования курсовых и суммовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете при выполнении договоров по отгрузке продукции. Даны предложения налогоплательщикам по минимизации налоговых рисков в процессе налогообложения.

Анотація. Розглянуті типові ситуації формування курсових та сумових різниць в бухгалтерському та податковому обліку при виконанні договорів з відвантаження продукції. Надані пропозиції платникам податків з мінімізації податкових ризиків у процесі оподаткування.

Annotation. The typical conditions of the generation of the directional and summation odds in fiscal accounting and accounting during implementation of the agreement about shipment of production are considered. The proposition on minimization of the tax risk during taxation are given.

Ключевые слова: суммовые разницы, курсовые разницы, налоговый учет, кредиторская задолженность, дебиторская задолженность.

В условиях нестабильности валютных курсов и необходимости снижения возникающих при этом предпринимательских рисков, особую актуальность приобретает привязка цены договора к курсу валюты. В связи с этим растет популярность договоров в условных денежных единицах.

Хозяйственные операции по договорам в условных денежных единицах имеют определенные особенности налогообложения, в том числе связанные с исчислением суммовых разниц.

Понятие суммовых разниц раскрывается в п. 11.1 ст. 250 и пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ [1]. Суммовые разницы возникают у налогоплательщика, если сумма обязательств и требований, исчисленная по установленному договором сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Правомерность заключения договоров с установлением цены в условных денежных единицах закреплена п. 2 ст. 317 Гражданского кодекса РФ [2]. При этом конкретный порядок определения цены условной денежной единицы устанавливается сторонами сделки.

В Информационном письме Президиума ВАС РФ от 04.11.2002 г. № 70 "О применении арбитражными судами ст. 140 [2] и ст. 317 Гражданского кодекса РФ" [3] было разъяснено:

стороны вправе в соглашении установить собственный курс пересчета иностранной валюты (условных денежных единиц) в рубли или установить порядок определения такого курса;

если же ни законом, ни соглашением сторон курс и дата пересчета не установлены, суд в соответствии с п. 2 ст. 317 ГК РФ указывает, что пересчет осуществляется по официальному курсу на дату фактического платежа.

При заключении договора, цена которого выражена в условных единицах, у контрагентов возникает необходимость отдельно рассчитывать стоимость товаров (работ, услуг) на дату отгрузки, величину обязательств на отчетную дату и сумму оплаты в погашение задолженности. При этом между указанными суммами возникают разницы, которые в целях бухгалтерского учета именуются курсовыми и учет таких разниц регламентируется ПБУ 3/2006 [4].

Для целей налогового учета, в отличие от бухгалтерского учета, главой 25 НК РФ [1] предусмотрено деление на курсовые разницы – если платеж будет произведен в иностранной валюте, и суммовые разницы – если платеж будет произведен в рублевой оценке денежного обязательства, стоимость которого выражена в иностранной валюте.

© Ерёмина М. В., Загвоздина В. Н., 2010

Суммовая разница в налоговом учете представляет собой денежную величину, которая образуется в связи с изменением валютного курса на дату реализации товара и на дату его фактической оплаты.

При изменении курса валют суммовые разницы могут быть отрицательными, либо положительными, и подлежат учету в целях налогообложения прибыли организации соответственно в составе внереализационных расходов (п. 9 ст. 272 НК РФ), либо внереализационных доходов (п. 7 ст. 271 НК РФ [1]) на дату погашения кредиторской или дебиторской задолженности.

Основные различия курсовой разницы в бухгалтерском учете и суммовой разницы в налоговом учете состоят в следующем:

в налоговом учете суммовая разница исчисляется путем сравнения суммы поступившей оплаты с соответствующей частью обязательства по договору, а в бухгалтерском учете курсовая разница определяется исходя из всей суммы обязательств по договору;

в налоговом учете не предусмотрено исчисление суммовых разниц на отчетные даты, поскольку исходя из определения они возникают только в момент фактического погашения задолженности.

Проанализируем типичные ситуации, возникающие при выполнении договоров в условных единицах (оплату после отгрузки, предоплату и частичные платежи), чтобы выявить особенности формирования курсовых разниц в бухгалтерском учете и суммовых разниц в налоговом учете. Результаты анализа представлены в таблице.

Таблица

Курсовые и суммовые разницы в бухгалтерском и налоговом учете

Тип операции	Дата определения курса согласно условиям договора	Суммовые разницы в налоговом учете	Курсовые разницы в бухгалтерском учете
Отгрузка с последующей оплатой	Дата оплаты	Возникают на момент погашения задолженности по оплате отгруженных ТМЦ	Возникают на момент полного или частичного погашения задолженности, а также на отчетную дату
	Дата отгрузки	Суммовых разниц не возникает	Курсовых разниц не возникает
Отгрузка после полной предоплаты	Дата оплаты	Суммовых разниц не возникает	Курсовых разниц не возникает
	Дата отгрузки	Возникают в момент отгрузки	Возникают в момент отгрузки
Отгрузка после частичной предоплаты	Дата оплаты	Возникают в момент полной оплаты	Возникают на дату полной оплаты и на отчетную дату
	Дата отгрузки	Суммовых разниц не возникает	Курсовых разниц не возникает

Указанные отличия приводят к тому, что курсовые и суммовые разницы, сформированные по одному и тому же договору в условных единицах, могут различаться как по величине, так и по моменту их отражения в налоговом и бухгалтерском учете. Это приводит к сложностям при формировании данных бухгалтерского и налогового учета, а также к необходимости применения ПБУ 18/02 [4].

Отдельного рассмотрения заслуживают суммовые разницы, возникающие по договорам, которыми предусмотрена оплата в условных единицах частями после отгрузки. В рассматриваемом случае в бухгалтерском учете возникновение курсовых разниц достаточно четко регламентировано. Согласно п. 11 ПБУ 3/2006 [4] при полном (частичном) погашении дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте возникают курсовые разницы на даты частичной оплаты и на отчетную дату (если датой определения курса договором установлена дата платежа).

В налоговом учете при исчислении суммовых разниц по договорам, предусматривающим частичную постоплату, у налогоплательщиков возникает немало вопросов. Так как из определения суммовой разницы, приведенном в п. 11.1 ст. 250 и пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ [1] неясно, возникают ли указанные разницы в момент частичного погашения дебиторской или кредиторской задолженности.

Трудности у налогоплательщика возникают и в том случае, когда частичные оплаты после отгрузки приходятся на различные налоговые (отчетные) периоды. Поскольку при этом существует риск разногласий с налоговыми органами по вопросу применения п. 1 ст. 272 НК РФ [1], в соответствии с которым расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

В указанной ситуации в целях минимизации налоговых рисков и сближения бухгалтерского и налогового учета следует исходить из позиции налоговых органов, выраженной в письме УФНС России по г. Москве от 14.12.2005 г. № 20-12/93198 [5]: если имеет место погашение (полное либо частичное) дебиторской задолженности покупателя за реализованные товары, образовавшейся вследствие платежа в соответствии с условиями договора после реализации товаров, организация-продавец определяет наличие положительной (отрицательной) суммовой разницы и относит полученную величину в состав внереализационных доходов (расходов) при формировании налоговой базы отчетного периода, в котором погашена указанная задолженность. Аналогично, в условиях частичной постоплаты организация-покупатель исчисляет положительную (отрицательную) суммовую разницу, если имеет место полное либо частичное погашение кредиторской задолженности.

Таким образом, безопасным вариантом для налогоплательщика является принятие позиции налоговых органов.



В случае если налогоплательщик примет решение исчислять суммовую разницу только в момент полного погашения дебиторской или кредиторской задолженности, ему при проверке надо быть готовым к возникновению разногласий с налоговыми органами, которые, скорее всего, придется урегулировать в судебном порядке.

Существует положительная судебная практика в защиту позиции налогоплательщика. В частности в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 05.11.08 г. № КА-А40/10237-08 по делу № А40-103/08-33-1 суд исходит из того, что до внесения последнего платежа невозможно определить размер суммовой разницы. И указывает на сущность суммовой разницы, которая представляет собой разницу между стоимостью товара в рублях на день реализации товара и на день полной оплаты товара, обусловленную изменением курса валюты. Исходя из этого, целесообразным представляется включение в учетную политику для целей налогообложения выбранного налогоплательщиком порядка признания суммовых разниц.

В заключение можно сделать вывод, что при формировании позиции по моменту признания суммовых разниц по хозяйственным договорам в условных единицах при частичной постоплате выбор остается за налогоплательщиком, поскольку главой 25 НК РФ данный вопрос не урегулирован.

Литература: 1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>. 2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.intarlaw.ru/law/docs/10064072/10064072-001.htm>. 3. Письмо Президиума ВАС РФ от 04.11.2002 № 70 "О применении арбитражными судами ст. 140 и ст. 317 Гражданского кодекса РФ" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://pola.arbitr.ru/as/proct/vas_info_letter/2982.htm/ 4. ПБУ (Положения бухгалтерского учета) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.4dk-consultant.ru/pbu.htm/> 5. Письмо УФНС России по г. Москва от 14.12.2005 г. № 20-12/93198 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://kodeks.ecomosh.info/law?hdoc &nd = 3693436>.

Бережная Ю. В.

УДК 336.221.26(477)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ЭКОНОМИКУ УКРАИНЫ В РАМКАХ БЮДЖЕТНО-НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА

Аннотация. Определен уровень налоговой нагрузки на экономику Украины как один из факторов национальной налоговой безопасности в рамках бюджетно-налоговой политики государства.

Анотація. Визначений рівень податкового навантаження на економіку України як один із чинників національної податкової безпеки в рамках бюджетно-податкової політики держави.

Annotation. The level of the tax loading on the economy of Ukraine, as one of the factors of national tax safety, taking into account the budgetary-tax policy of the state is certain.

Ключевые слова: бюджетно-налоговая политика, налоговая нагрузка

Национальная налоговая безопасность – это такое состояние налоговой системы, которое характеризуется устойчивостью и стабильностью всех ее элементов, предусматривает способность защищать национальные экономические интересы и противостоять внешним и внутренним угрозам, возможность реализации и развития налогового потенциала страны, эффективное использование конкурентных преимуществ налоговой системы в условиях глобализации. Одним из показателей, который влияет на обеспечение национальной налоговой безопасности, является уровень налоговой нагрузки на экономику.

Проблемами определения уровня налоговой нагрузки в Украине занимались такие ученые, как: Ю. Иванов, О. Зима, В. Карауш, П. Мельник, А. Соколовская, В. Тропина, О. Шавилова, М. Ярошин и др.

Как отмечает П. Мельник [1], исследование проблемы оптимального уровня налоговой нагрузки нельзя осуществлять без анализа затрат государства. Критерий оптимальности налоговой нагрузки необходимо применять не только к объему совокупных налоговых поступлений, а и к затратам, которые финансируются за их счет.

Целью статьи является определение уровня налоговой нагрузки на экономику Украины как одного из факторов национальной налоговой безопасности в рамках бюджетно-налоговой политики государства.

Налоговая нагрузка на общегосударственном уровне показывает, какая часть произведенного обществом продукта перераспределяется через бюджет. На макроуровне налоговая нагрузка (Нн) определяется долей налоговых поступлений в бюджет (НП) в ВВП: $N_n = NP / VBP$ [2].

© Бережная Ю. В., 2010

В работе П. Мельника предложен комплексный подход к изучению налоговых отношений в транзитивных экономиках на основе структуризации налоговых поступлений за их целевым назначением. К первому налоговому агрегату (П1) П. Мельник относит все налоговые платежи и сборы согласно действующему законодательству, уплачиваемые юридическими и физическими лицами Украины. Вторым налоговым агрегатом (П2) – это отчисления в государственные целевые фонды, которые имеют жесткое целевое назначение, а также финансовые санкции, штрафы, пеня и т. п. Третий налоговый агрегат (П3) – это государственный долг, который в определенной части можно интерпретировать как обязательство правительства на будущее (табл. 1) [1].

Таблица 1

Государственный долг в Украине, млрд грн [3]

Показатель \ Год	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009
Государственный долг	71,3	130,56	316,8
Прирост государственного долга	-	59,26	186,24
Прирост государственного долга к предыдущему году, %	-	83,1	142,6

Основной прирост госдолга в 2009 году являлся следствием получения трех траншей кредита МВФ на общую сумму \$ 10,6 млрд, а также через активные заимствования правительства на внутреннем рынке [3].

Как отмечает А. Крисоватый, сегодня в Украине государственное заимствование целесообразно использовать исключительно для капиталовложений (финансирование самокупающихся инвестиционных проектов) в развитие экономики и, реже, ее рыночной инфраструктуры [4]. Но следует отметить, что в 2009 году часть привлеченных средств – 39,6 млрд грн (21,3 % от общей суммы привлеченных средств) – пошла на погашение старых долгов [3].

Всего за 2010 год Минфину придется погасить ОВГЗ на сумму около 11,5 млрд грн. На протяжении 2010 года общие выплаты по внешнему долгу в 2010 году не превысят \$ 1,5 млрд, в 2011 году – приблизительно \$ 2 млрд, с 2012 по 2014 год – \$ 15,7 млрд. Увеличение платежей вызваны тем, что с 2012 года Украина должна начать активные выплаты по кредиту МВФ: за три года – более чем \$ 11,6 млрд [3]. Для того чтобы выплатить такую сумму, не прибегая к новым заимствованиям, украинскому правительству необходимо будет увеличить объем налоговых поступлений, так как налоговые платежи выступают главным источником формирования доходной части бюджета (рисунок). Можно использовать другие источники обеспечения государственных затрат – неналоговые доходы или дефицитное финансирование. Однако неналоговые доходы, как отмечает В. Опарин, нестабильные и недостаточно прогнозируемые, а дефицитное финансирование несет в себе дополнительные угрозы, причем иногда более отрицательные, чем высокий уровень налогообложения [5].

Государственный долг нельзя рассматривать в качестве налоговой составляющей в случае, если в экономике используются не все производственные ресурсы и существует безработица. Правительство через увеличение государственного долга может создать новые рабочие места, которые будут оказывать содействие увеличению базы налогообложения и благодаря этому появится возможность возратить долги, а экономика получит необходимый толчок к росту.

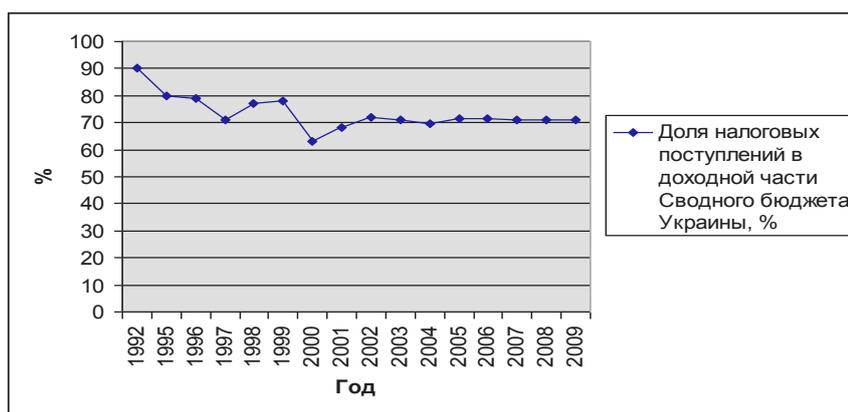


Рис. Динамика доли налоговых поступлений в доходной части Сводного бюджета Украины

Таким образом, если объем потенциального ВВП меньше фактического объема ВВП и объема государственного долга, то сумму, которая превышает потенциальный ВВП, можно трактовать как будущие налоги (табл. 2) [1].

Таблица 2

Валовый внутренний продукт в Украине, млрд грн [6]

Показатель \ Год	2008	2009
ВВП в фактических ценах	949,846	817,817
Уровень безработицы (по методологии МОТ)	6,8 %	8,6%
Потенциальный ВВП	1014,455	888,149

ВВПп < ВВПф + ΔГД, где ВВПп – ВВП потенциальный, ВВПф – ВВП фактический, ΔГД – природо государственного долга. Рассчитаем сумму превышения фактического объема ВВП и объема государственного долга над объемом потенциального ВВП, которую можно трактовать как будущие налоги.

2008 год: 1014,455 млрд грн < 949,846 млрд грн + 130,56 млрд грн.

Δ2008 = 65,951 млрд грн → будущие налоги.

2009 год: 888,149 млрд грн < 817,817 млрд грн + 316,8 млрд грн.

Δ2009 = 245,799 млрд грн → будущие налоги.

Специалисты утверждают, что в основе оценки уровня налоговой нагрузки в Украине должны быть начисленные, то есть подлежащие уплате, налоговые платежи и сборы (табл. 3) [7].

$N_n2008 = 276,441 / 949,846 = 0,291 = 29,1 \%$.

$N_n2009 = 324,83 / 817,817 = 0,414 = 39,7 \%$.

Таблица 3

Показатели для расчета уровня налоговой нагрузки в Украине

Показатель \ Год	2008	2009
Налоговые поступления, (П1)[8; 9]	157,881	194,073
Переплата, (П3) [9]	10,3	14
П2, в том числе:	118,559	130,757
отчисления в государственные целевые фонды [6]	117,59	129,788
финансовые санкции, административные штрафы [8]	0,969	0,969*
ВВП в фактических ценах	949,846	817,817

Примечание.

* В связи с отсутствием данных использованы соответствующие показатели прошлого года.

Но, с учетом того, что ВВПп < ВВПф + ΔГД, сумму переплаты в общих налоговых поступлениях целесообразно учитывать при определении фактического уровня налоговой нагрузки в Украине: $N_n = (П1 + П2 + П3) / ВВП$. Рассчитаем фактический уровень налоговой нагрузки в Украине с учетом переплат налоговых платежей:

$N_n2008ф = 286,741 / 949,846 = 0,302 = 30,2 \%$.

$N_n2009ф = 338,83 / 817,817 = 0,414 = 41,4 \%$.

Суммы переплат увеличивают уровень налоговой нагрузки на экономику на 1,1 % в 2008 году и на 1,7 % в 2009 году. Таким образом, увеличение фактического уровня налоговой нагрузки в Украине в 2009 году в сравнении с 2008 годом на 11,2 % можно объяснить как общим ростом налоговых поступлений и отчислений в государственные целевые фонды параллельно с падением ВВП на 13,9 %, так и усилением отрицательной тенденции существования переплат по налоговым платежам и сборам. При этом первый фактор связан, прежде всего, с улучшением налоговой дисциплины, которую при более благоприятных условиях хозяйствования обычно же нельзя расценивать как отрицательный фактор. А вот существование переплат может отрицательно повлиять на обеспечение национальной налоговой безопасности в будущем, поскольку противоречит принципу равномерности уплаты налогов, который определен ст. 3 Закона Украины "О системе налогообложения" [10].

Таким образом, в рамках обеспечения национальной налоговой безопасности, первоочередной задачей государственной налоговой политики на данном этапе является максимально эффективное использование функционального потенциала системы налогообложения Украины в комплексе с другими рычагами государственной экономической политики.

Научн. рук. Иванов Ю. Б.

Литература: 1. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с. 2. Иванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. — К. : Атіка, 2006. – 920 с. 3. Офіційний сайт Державного комітету статистики. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>. 4. Крисоватый А. И. Новейшая парадигма фискальных границ финансовой активности государства // Налогообложение: проблемы науки и практики : монография / А. И. Крисоватый. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2007. – С. 74–90. 5. Налогообложение : проблемы науки и практики : монография / под ред. Ю. Б. Иванова. – Харьков : ИНЖЭК, 2006. – 197 с. 6. Опарин В. М. Проблемы гармонизации налоговой системы Украины / Налогообложение: проблемы науки и практики : монография / В. М. Опарин. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2006. – С. 62–89. 7. Лунина И. Налоговая политика Украины в контексте создания условий для экономического роста / И. Лунина // Экономика Украины. – 2000. – № 9 (458). – С. 40–50. 8. Звіт ДПС за 2008 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>. 9. Інформація про стан виконання Зведеного і Державного бюджетів України за січень – грудень 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=237864&cat_id=77440. 10. Закон України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ // Основи податкового законодавства : збірка основних законодавчих актів / укл. Ю. Б. Иванов, Л. М. Карпов. – 3-тє вид., перероб. та доп. – Харків : ВД "ИНЖЕК", 2006. – С. 5–14. 11. Приріст державного боргу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kapitalizator.com/pryrist-dzrhavnoho-borhu-ukrayiny.

БЮДЖЕТНО-НАЛОГОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ УРОВНЯ ЖИЗНИ НАСЕЛЕНИЯ

Аннотация. Рассмотрены проблемные аспекты бюджетно-налоговой политики в Украине в контексте ее влияния на уровень жизни населения; предложены направления решения вопросов, связанных с повышением социальных показателей страны.

Анотація. Розглянуто проблемні аспекти бюджетно-податкової політики в Україні в контексті її впливу на рівень життя населення; запропоновано напрями вирішення питань, пов'язаних з підвищенням соціальних показників країни.

Annotation. The article is devoted to the problematic aspects of fiscal policy in Ukraine in the context of its impact on standards of living; for tackling issues related to improving the social indicators of the country are proposed.

Ключевые слова: бюджетно-налоговая политика, уровень жизни населения, прожиточный минимум, уровень бедности населения.

Социально-экономические процессы, происходящие в Украине на протяжении всего периода становления национальной экономики, требуют соответствующего регулирования как на уровне государства, так и на уровне отдельных регионов. Такое регулирование может обеспечиваться с помощью бюджетно-налоговых рычагов, которым на данный момент отведена главная роль в решении проблем в отношении многих значимых аспектов функционирования государства.

На современном этапе в Украине большое внимание уделяется развитию экономической сферы, тогда как социальная находится в состоянии глубокого спада. А это, в свою очередь, свидетельствует о неэффективном выполнении принципа социальной справедливости, поскольку соответствующие мероприятия в большинстве случаев финансируются по принципу остаточного характера. Подтверждением этому является положение, которое занимает Украина по сравнению с другими странами мира. Так, по данным института "Legatum Institute" [1], по индексу процветания, который учитывает такие факторы, как объем экономического роста, предпринимательство и инновации, наличие демократических институтов, образование, здравоохранение, безопасность, государственное управление, социальный капитал и личную свободу, Украина занимает 61 место среди 104 стран мира. Эта ситуация обусловлена неудовлетворительным состоянием государственного управления и низким "социальным капиталом" (уровнем взаимного доверия в обществе). По данным Doing Business [2], по уровню занятости работающих Украина занимает 83 место среди 183 стран мира, тогда как по уровню уплаты налогов, которые играют решающую роль в перераспределении доходов бюджета, в частности и на реализацию социальных программ, Украина занимает 181 место среди указанного количества стран. По данным ООН [3], Украина занимает 85 место по уровню жизни среди 182 стран мира.

Поэтому все большую актуальность приобретает вопрос о совершенствовании направлений бюджетно-налоговой политики по регулированию социальной сферы, прежде всего уровня жизни населения, повышение которого является первоочередной задачей социально ориентированной экономики Украины.

Исследованию теоретических и практических аспектов уровня жизни населения были посвящены работы многих ученых. Однако, несмотря на то, что в мировой и отечественной практике накоплен значительный опыт относительно применения и внедрения инструментов государственного регулирования уровня жизни населения в Украине, некоторые из них еще остаются не до конца изученными и решенными. В частности это касается проблемы существенной дифференциации доходов граждан и высокого уровня безработицы, которые негативно сказываются на уровне жизни населения страны; отсутствия четкого и исчерпывающего перечня государственных социальных стандартов, гарантий и нормативов; нерешенной также остается проблема неравномерности регионального социально-экономического развития страны. Эффективное решение этих вопросов может быть возложено на инструменты бюджетной и налоговой политики, которые непосредственно влияют на уровень жизни населения.

Вопросы эффективной реализации налоговой политики существуют с момента становления Украины как независимого государства. Еще в 2004 году в работе [4] сделан акцент на проблемы бюджетно-налоговой политики, которые заключаются в следующем:

ежегодное увеличение доли неуплаченных налогов сжимает финансовую базу государства, сужает круг и без того ограниченных финансовых возможностей в период рыночного реформирования, создает существенные барьеры стабилизации экономического развития, сводит на нет влияние государства на социально-экономические процессы;

диспропорции в частях баланса бюджета и латентный характер дефицита свидетельствуют о неверном выборе системы параметров формирования доходной основы и расходной базы бюджета;

вследствие недостаточной отработки налогового механизма происходит деформация действующей системы и изменяется заложенное природой назначение налогов, что препятствует гармонизации налоговых правоотношений между государством и плательщиками;



весомым фактором сокращения налоговых поступлений в бюджет является теневой сектор экономики.

Однако эти проблемы не только не были решены за последние пять лет, но еще более обострились с наступлением экономического кризиса в Украины и негативно отразились на показателях уровня жизни населения. В свою очередь, следует согласиться с мнением автора работы [5], в которой указано на негативные аспекты современной налоговой системы:

значительное количество законов и нормативных актов, документов, а также несоответствие (часто противоположность) их друг другу. Такое положение свидетельствует о необходимости немедленного принятия Налогового кодекса Украины;

нестабильность налогового законодательства, а именно многочисленные поправки к существующим законам. Иногда такие поправки противоречат нормам ст. 1 и ст. 7 Закона Украины "О системе налогообложения" [6] и вносятся намного позднее, чем за шесть месяцев до наступления нового бюджетного года без весомых оснований;

отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений.

Кроме этого, значительное влияние на уровень жизни населения оказывают межбюджетные отношения, "сущность и значение которых состоит в согласовании интересов государства, регионов, территорий, эффективном распределении между ними функциональных обязанностей и соответствующих финансовых ресурсов" [7, с. 78]. Однако и в организации межбюджетных отношений присутствует ряд существенных проблем, главная из которых заключается в распределении доходов и расходов между бюджетами разных уровней. Так, в работе [6] указано, что "при формировании доходов местных бюджетов преимущество может быть отдано одному из двух принципов – бюджетной эквивалентности или бюджетной солидарности" [7, с. 79]. Первый основывается на идее налоговой справедливости, которая применяется по отношению к отдельным гражданам или предприятиям, а также жителям региона. При этом доходы местных бюджетов должны отвечать той налоговой нагрузке, которую несут жители региона. Второй учитывает общие суждения общественной солидарности и ряд экономических аргументов, согласно которым государство должно стремиться выравнивать финансовые возможности регионов.

Помимо ранее указанных проблемных аспектов сегодня актуальным является вопрос установления прожиточного минимума, поскольку именно на основании его показателей осуществляется:

общая оценка уровня жизни населения в Украине, что является основанием для реализации социальной политики и разработки отдельных государственных социальных программ;

установление размеров минимальной заработной платы и минимальной пенсии по возрасту, определение размеров социальной помощи, помощи семьям с детьми, помощи по безработице, а также стипендий и других социальных выплат, исходя из требований Конституции Украины и законов Украины;

определение права и назначение социальной помощи;

определение государственных социальных гарантий и стандартов обслуживания и обеспечения в отраслях здравоохранения, образования, социального обслуживания и др.;

установление величины необлагаемого минимума доходов граждан;

формирование государственного бюджета Украины и местных бюджетов [8, с. 9].

Исходя из этого, следует отметить, что уровень жизни населения напрямую зависит от размера прожиточного минимума и уровня заработной платы, а следовательно, неразрывно связан с уровнем бедности населения. За период 2007 – 2010 гг. наблюдается постепенное сближение двух указанных показателей до равного значения (рисунок).

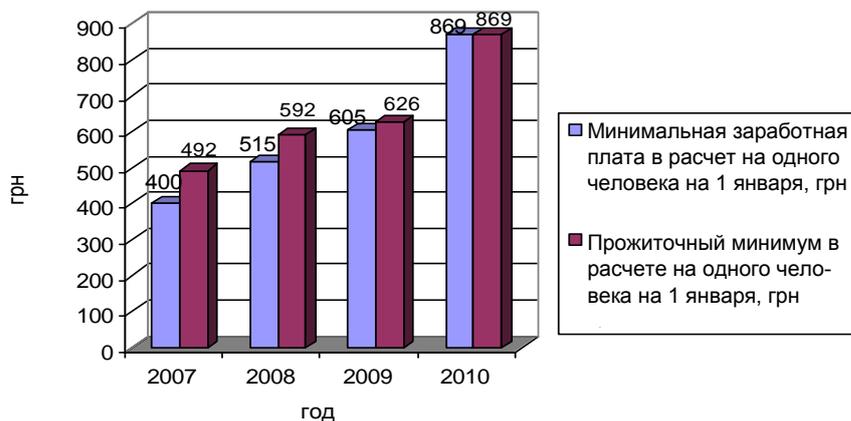


Рис. Соотношение уровня минимальной заработной платы и прожиточного минимума в расчете на одного человека по состоянию на 1 января за период 2007 – 2010 гг.

Несмотря на то, что по состоянию на 1 января 2010 г. прожиточный минимум и минимальный уровень заработной платы совпадают, это еще не свидетельствует о том, что население способно удовлетворить свои минимальные для нормальной жизнедеятельности потребности на сумму, равную 869 грн. Данная сумма не подлежит налогообложению, в то время как в развитых странах необлагаемый минимум устанавливается в размере, необходимом для воспроизводства рабочей силы, и превышает прожиточный минимум страны. При этом наблюдается тенденция увеличения размера соотношения имеющихся доходов в расчете на одного человека к прожиточному минимуму. Так, если по состоянию на 1 января 2007 г. оно составляло 1,2 %, то в 2009 г. размер данного соотношения составил 1,61 %. Это свидетельствует, что "для Украины установление необлагаемого минимума в размере прожиточного минимума

является целью налоговых преобразований в данной сфере. Вместе с тем прожиточный минимум не отображает реальных потребностей граждан. В потребительскую корзину не включено много необходимых расходов, а также занижены нормы потребления" [9, с. 26]. Следовательно, указанный выше размер прожиточного минимума социально не обоснован. Следствием этого являются высокие показатели бедности населения в Украине.

Таким образом, наряду с экономическими приоритетами в Украине должен быть разработан определенный перечень задач социального характера, первоочередной из которых является решение вопроса об установлении уровня прожиточного минимума, ориентированного на средние показатели доходов населения, а не на те, которые характеризуют состояние граждан, находящихся за чертой бедности. В этой связи возникает необходимость разработки и законодательного закрепления критериев, определяющих средний класс населения, наличие которого является неотъемлемой составляющей стабильного социально-экономического развития страны и высоких показателей уровня жизни населения. Для достижения указанных целей необходимо проведение налоговых реформ, направленных на создание налоговой системы, адекватной потребностям социально ориентированной экономики, преимущественно путем реализации принципа бюджетной эквивалентности.

Научн. рук. Тищенко А. Н.

Литература: 1. The 2009 Legatum Prosperity Index of Ukraine [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.prosperity.com/country.aspx?id=UP> 2. Doing Business in Ukraine [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doingbusiness.org/ExploreEconomies/?economyid=194> 3. Statistics of the Human Development Report [Electronic resource]. – Access mode : <http://hdr.undp.org/en/statistics/> 4. Свердан М. М. Бюджетно-податкові проблеми України / М. М. Свердан // Вісник. – 2004. – № 1. – С. 19–20. 5. Папп В. В. Концептуальні підходи до формування та розвитку податкової системи України / В. В. Папп // Регіональна економіка. – 2009. – № 1. – С. 225–232. 6. Закон України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 7. Гордей О. Д. Вплив фінансових важелів на рівень життя населення / О. Д. Гордей // Фінанси України. – 2008. – № 7. – С. 78–83. 8. Папієв М. Соціальна політика та її вплив на доходи і рівень життя населення / М. Папієв // Україна: Аспекти праці. – 2004. – № 7. – С. 3–9. 9. Боярчук О. Г. Система податкових знижок (відрахувань) при оподаткуванні доходів населення та необхідність її удосконалення / О. Г. Боярчук // Економіка, фінанси, право. – 2009. – № 2. – С. 24–27.

УДК 336.225.53

Винникова О. С.

ОЦЕНКА ИНСТРУМЕНТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭНЕРГОРАЦИОНАЛЬНОСТИ

Аннотация. Обоснована необходимость при анализе инструментов налогового регулирования учитывать несколько критериев. Произведена оценка инструментов налогового регулирования рационального использования топливно-энергетических ресурсов путем аддитивной свертки значений частных критериев.

Анотація. Обґрунтовано необхідність при аналізі інструментів податкового регулювання враховувати декілька критеріїв. Зроблено оцінку інструментів податкового регулювання раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів шляхом адитивної звортки значень окремих критеріїв.

Annotation. The necessity of taking into account several criteria while analyzing tax regulation tools is suggested. An assessment tax regulation of tool for rational use of energy resources through the additive convolution values of the partial criteria is made.

Ключевые слова: государственное налоговое регулирование, рациональное использование энергоресурсов, многокритериальный анализ, инструменты налогового регулирования.

Необходимость государственного регулирования энергоэффективности (рационального использования топливно-энергетических ресурсов) обусловлена сразу несколькими факторами: во-первых, это позволит снизить энергоёмкость отечественных товаров, а значит, повысить их конкурентоспособность; во-вторых, снижение потребления энергоресурсов уменьшит зависимость страны от их импорта, что положительно скажется на национальной безопасности; в-третьих, энергоэффективность будет способствовать улучшению экологической ситуации.

Зарубежный опыт показывает, что в условиях рыночной экономики преимущественными являются непрямые методы государственного регулирования, наиболее действенным из которых есть налоговое регулирование. Однако одной из основных проблем при его применении является выбор из множества существующих инструментов налогового регулирования наилучших, что обуславливает актуальность вопроса их оценки.

© Винникова О. С., 2010



Проблемой оценки инструментов налогового регулирования занимались Ю. Иванов [1], А. Шнипко [2] и другие, однако на сегодняшний день так и не выработано единого подхода, который бы учитывал многокритериальность данной задачи. К тому же оценка инструментов налогового регулирования энергорациональности имеет свои особенности. Поэтому целью данной работы является осуществление многокритериального анализа инструментов государственного налогового регулирования энергорациональности.

Целесообразным является осуществление оценки инструментов в рамках отдельного направления налогового стимулирования энергорациональности, так как для достижения положительного эффекта необходимо стимулировать каждое из трех направлений, указанных в табл. 1.

Таблица 1

Возможные инструменты налогового регулирования энергорациональности

Направления регулирования	Возможные инструменты налогового регулирования	Номер
Мотивация физических лиц (индивидуальных домохозяйств) к рациональному использованию энергоресурсов	Предоставление физическим лицам налогового кредита по налогу с доходов физических лиц на осуществление энергоэффективных мероприятий на всю сумму соответствующих расходов	1.1
	Предоставление физическим лицам налогового кредита по налогу с доходов физических лиц на осуществление энергоэффективных мероприятий на определенную часть соответствующих расходов	1.2
	Установление повышенной ставки НДС и акцизного сбора на традиционные топливно-энергетические ресурсы	1.3
	Снижение ставки НДС для энергосберегающих материалов и оборудования	1.4
	Освобождение ввоза энергосберегающих материалов и оборудования от таможенной пошлины	1.5
	Усиление дифференциации налога с владельцев транспортных средств в зависимости от объема двигателя и повышение ставки этого налога для наиболее мощных машин	1.6
	Предоставление налоговой скидки на сумму энергосберегающих расходов	1.7
	Применение "налоговых каникул" для плательщиков НДФЛ, которые осуществляют энергосберегающие мероприятия	1.8
Мотивация экономии энергоресурсов при осуществлении предпринимательской деятельности и стимулирование инвестиций в энергоэффективные мероприятия и оборудование	При обложении налогом на прибыль в валовые расходы можно разрешить включать лишь нормы расходов ТЭР, а перерасход не будет уменьшать объект налогообложения	2.1
	Установить пониженную ставку налога на прибыль для предприятий, которые экономно используют ТЭР (как за счет экономии, так и за счет эффективного использования)	2.2
	Установить повышенную ставку НДС и акцизного сбора на традиционные топливно-энергетические ресурсы	2.3
	Применять "налоговые каникулы" для предприятий, которые внедряют энергосберегающие технологии	2.4
	Предоставлять налоговый кредит по налогу на прибыль для предприятий, которые осуществляют энергосберегающие мероприятия	2.5
	Налоговая скидка на сумму расходов на энергосберегающие мероприятия	2.6
	Ускоренная амортизация энергосберегающего оборудования	2.7
	Освобождать операции импорта энергоэффективного оборудования и материалов от таможенной пошлины	2.8
Стимулирование разработок в сфере энергоэффективности и производства энергоэффективного оборудования и материалов	Усиление дифференциации налога с владельцев транспортных средств в зависимости от объема двигателя и повышение ставки этого налога для наиболее мощных машин	2.9
	Частично освободить от налогообложения прибыль предприятий, которые занимаются разработкой и производством энергоэффективного оборудования и материалов	3.1
	Снизить ставку налога на прибыль для предприятий, которые занимаются разработкой и производством энергоэффективного оборудования и материалов	3.2
	Операции поставки энергоэффективного оборудования и материалов облагать НДС по ставке 0 %	3.3
Применять налоговые каникулы для предприятий, которые занимаются разработкой и производством энергоэффективного оборудования и материалов	3.4	

Задача оценки инструментов налогового регулирования рационального использования топливно-энергетических ресурсов является многокритериальной, так как необходимо учитывать не один, а несколько критериев:

привлекательность для государства с позиции потерь бюджета (X_1);
 привлекательность для налогоплательщика с позиции привлечения дополнительных оборотных средств (X_2);
 минимальность расходов на администрирование со стороны государства (X_3);
 минимальность дополнительных расходов на использование конкретного инструмента со стороны налогоплательщика (X_4);
 отсутствие негативных социальных, экономических и экологических последствий (X_5);
 влияние на рационализацию использования энергоресурсов (X_6);
 быстрота достижения ожидаемого эффекта (X_7).

При этом очень часто эти критерии являются конфликтующими, то есть выбор инструмента с которым лучшим значением одного критерия может привести к тому, что будет выбран инструмент, который по другим критериям является худшим. Эта проблема есть общей для большинства многокритериальных задач, что отмечает в работе [3, с. 10] и В. Подиновский: "Принципиальная сложность многокритериальных задач состоит в том, что обычно не существует варианта, который был бы наилучшим сразу по всем критериям: если по одному из критериев вариант очень хорош, то по другому, как правило, он будет далеко не лучший".

В таком случае необходимо учитывать все критерии, для чего целесообразно использовать подход, связанный с преобразованием задачи к однокритериальной. Для этого вводится так называемый суперкритерий, который представляет собой некоторую функцию, аргументами которой являются частные критерии.

В случае оценки инструментов налогового регулирования рационального использования топливно-энергетических ресурсов каждый критерий является важным и можно считать их равнозначными. Поэтому функция, которая описывает суперкритерий, при использовании аддитивной свертки критериев будет иметь вид:

$$x_0 = \left(\sum_{i=1}^n \frac{1}{x_{\max}} x_i \right) / n, \quad (1)$$

где x_0 – суперкритерий;

x_i – частный критерий;

x_{\max} – максимальное значение критерия;

n – количество частных критериев.

Чем ближе суперкритерий к единице, тем лучше является инструмент налогового регулирования. Поскольку очень сложно точно оценить значение каждого критерия, для оценки будем использовать качественную (порядковую) шкалу, в которой каждый критерий может иметь максимальное значение "5" и минимальное "0". Результаты оценки каждого инструмента налогового регулирования энергорациональности приведены в табл. 2

Таблица 2

Оценка инструментов налогового регулирования энергорациональности

Инструмент	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	X_6	X_7	Суперкритерий
1.1	1	5	2	2	5	5	4	0,571
1.2	2	3	2	2	5	2	4	0,476
1.3	5	0	3	4	0	2	5	0,452
1.4	2	2	3	2	5	2	3	0,452
1.5	1	3	3	3	5	2	3	0,476
1.6	5	0	5	4	0	3	4	0,500
1.7	2	2	4	2	5	4	3	0,524
1.8	0	5	3	2	5	5	3	0,548
2.1	5	0	4	4	1	3	4	0,500
2.2	2	3	3	4	5	5	4	0,619
2.3	5	0	3	4	1	3	5	0,500
2.4	0	5	3	2	5	5	3	0,548
2.5	1	3	3	2	5	4	3	0,500
2.6	2	3	3	2	5	3	3	0,500
2.7	3	2	4	4	5	3	2	0,548
2.8	1	3	3	3	5	4	2	0,500
2.9	5	0	5	4	1	3	4	0,524
3.1	2	2	3	2	5	3	3	0,476
3.2	2	3	3	2	5	3	3	0,500
3.3	2	3	3	2	5	4	3	0,524
3.4	0	5	3	2	5	5	3	0,548

Таким образом, для первого направления налогового стимулирования энергоэффективности – мотивация физических лиц (индивидуальных домохозяйств) к рациональному использованию энергоресурсов – наилучшим является инструмент в виде предоставления физическим лицам налогового кредита



по налогу с доходов физических лиц на осуществление энергоэффективных мероприятий на всю сумму соответствующих расходов. Для второго направления – мотивации экономии энергоресурсов при осуществлении предпринимательской деятельности и стимулирование инвестиций в энергоэффективные мероприятия и оборудование – наилучшим является инструмент налогового регулирования в виде установления пониженной ставки налога на прибыль для предприятий, которые экономно используют ТЭР (как за счет экономии, так и за счет эффективного использования). И для третьего направления – стимулирования разработок в сфере энергоэффективности и производства энергоэффективного оборудования и материалов – наилучшим является применение налоговых каникул для предприятий, которые занимаются разработкой и производством энергоэффективного оборудования и материалов.

Дополнительно необходимо оценить согласованность инструментов налогового регулирования рационального использования энергоресурсов и возможность получения максимального синергетического эффекта, чему и будут посвящены дальнейшие исследования.

Научн. рук. Иванов Ю. Б.

Литература: 1. Иванов Ю. Б. Методика оцінки ефекту від упровадження податкових пільг з податку на прибуток підприємств / Ю. Б. Иванов, Г. В. Комарова // Економіка розвитку. – 2008. – № 3. – С. 79–84. 2. Шнипко А. С. Научно-техническое развитие предприятий и налоговая политика / А. С. Шнипко // Бизнесинформ. – 2007. – № 7. – С. 85–90. 3. Подиновский В. В. Введение в теорию важности критериев в многокритериальных задачах принятия решений / В. В. Подиновский. – М.: ФИЗМАТЛИТ, 2007. – 64 с.

Клековкина А. В.

УДК 336.226.4

Мишина Е. Б.

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИГОРНОГО БИЗНЕСА В РОССИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ ИХ РЕШЕНИЯ

Анотация. Рассмотрены проблемы налогообложения игорного бизнеса в Российской Федерации и предложены пути их решения.

Анотація. Розглянуто проблеми оподаткування азального бізнесу в Російській Федерації і запропоновано шляхи їх рішення.

Annotation. The problems of taxation of gambling business in a Russian Federation are considered and the ways of their decision are offered.

Ключевые слова: игорный бизнес, налог на игорный бизнес, государственное регулирование.

Первые игорные дома появились еще у древних римлян и греков, а первые казино, реально пополнявшие госказну, открыли французы в Париже, в 60-х гг. XVII в. Хотя сами игральные дома были известны в Европе с XII века, но существовали они, как правило, недолго – запрещаясь то одним, то другим монаршим указом.

Развиваясь, азартные игры привлекли внимание государства, вставшего перед проблемой: наполнять бюджет за счет разрешений на открытие игорных заведений и налогов с их деятельности или же пресекать появление подобных мест, аккумулирующих едва ли не все людские пороки. Вся история игорного бизнеса – это история запретов и послаблений. В большинстве стран на сегодня компромисс найден при помощи законодательного регулирования.

На сегодняшний день в мировой практике существует три модели регулирования игорного бизнеса в зависимости от отношения общества к азартным играм:

1. Полный запрет на азартные игры, что характерно для стран с высоким уровнем влияния религии на жизнь общества (Иран, Израиль, Индонезия).

2. Частичная легализация игорного рынка, когда государство разрешает лишь некоторые виды азартных игр, и при этом территориально игорный бизнес может быть сосредоточен в специальных игорных зонах (Россия и Казахстан).

3. Полная легализация игорного бизнеса в рамках государственного контроля азартных игр (страны Европы, США).

Налог на игорный бизнес в РФ был введен в качестве самостоятельного налога в августе 1998 года в соответствии с Федеральным законом №142-ФЗ от 31.07.1998 г. "О налоге на игорный бизнес" [1]. До этого периода предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом, платили налог на доходы от игорного бизнеса в соответствии с ФЗ "О налоге на прибыль предприятий и организаций", ставка которого достигала 90 % от суммы дохода. Это приводило к тому, что игорные заведения существенно зани-

© Клековкина А. В., Мишина Е. Б., 2010

жали суммы декларируемых доходов, в целях снижения налоговых обязательств в бюджет. В результате, несмотря на масштабные денежные обороты и достаточно высокий уровень доходности предприятий, осуществляющих деятельность в сфере игорного бизнеса, поступления налогов в этой сфере были крайне низкими. В связи с этим со всей определенностью встал вопрос о необходимости коренного пересмотра подхода к налогообложению в этой отрасли.

В 2004 году ФЗ № 142-ФЗ был отменен, а взамен Налоговый кодекс РФ был дополнен главой 29 "Налог на игорный бизнес" [2]. В данной главе впервые в современной России были определены основные понятия, используемые при организации игровой деятельности, а также установлены плательщики, налогооблагаемые базы и ставки налога.

Дальнейшее реформирование в сфере игорного бизнеса заключалось в большей степени не в совершенствовании налогообложения данной отрасли, а скорее в установлении новых правил организации и ведения игорного бизнеса на территории РФ. Основным нововведением в этой сфере явилось принятие ФЗ № 244-ФЗ от 29.12.2006 г. "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр" [3], в котором в частности предполагается создание на территории РФ четырех игорных зон на следующих территориях: Алтайский край, Приморский край, Калининградская область, а также на границе Краснодарского края и Ростовской области. Таким образом, государство планирует на территории в 17 млн кв. км и на 140 млн человек населения всего четыре игорные зоны, что недостаточно для страны с такими масштабами территории и населением. Кроме того, при выборе регионов, в первую очередь, учитывалось желание федеральных и местных властей, а уж потом географическое расположение, инвестиционные перспективы, близость к границе, наличие аэропортов, туристическая привлекательность.

В мировой практике "привязка" игорных зон к определенным территориям применяется достаточно редко, поскольку в большинстве стран игорные заведения располагаются там, где это удобно и государству, и игорному бизнесу. Так же следует отметить, что во всем мире игорные заведения, как правило, располагаются в пятизвездочных отелях, персонал подобных заведений обучают в специальных университетах, в этих местностях хорошо развит туризм и налажено транспортное сообщение.

Для России создание аналогичной инфраструктуры в настоящий момент является достаточно проблематичным, поскольку для этого, наряду со значительными инвестициями на создание непосредственно самих игорных заведений, потребуются существенные вложения на строительство дорог, аэропортов, гостиниц и иных объектов для обслуживания этой сферы деятельности. Ожидаемое строительство также приводит к росту цен на землю в прилегающих районах. И, кроме того, сроки, отведенные законодателями для создания игорных зон, являются слишком короткими, что еще больше усложняет реализацию норм Закона о проведении азартных игр на территории РФ.

В числе негативных последствий установления нового правового режима в деятельности организаторов азартных игр следует назвать потерю рабочих мест многими гражданами, занятыми в данной сфере. По данным Российской ассоциации развития игорного бизнеса (РАРИБ), в игорной сфере трудилось порядка 500 тыс. россиян – 350 тыс. человек в самом бизнесе и 150 тыс. – в его обслуживании. Нельзя игнорировать и тот факт, что одно рабочее место в игорном бизнесе обеспечивает функционирование еще нескольких рабочих мест в таких отраслях, как связь, общественное питание и т. д., подавляющее число которых относятся к малому и среднему бизнесу.

Также очевидно, что установление игорных зон приведет к снижению доходов от налогообложения игорного бизнеса в бюджетах субъектов Федерации, с территории которых будут упразднены игорные заведения, что естественным образом отразится на заработной плате, пособиях, субсидиях граждан, проживающих на территории соответствующего региона РФ. Иными словами, для субъектов Федерации результатом реализации Закона о проведении азартных игр на территории РФ будут весьма негативные социальные и налоговые последствия. Так, например, бюджет Свердловской области в 2009 году "недополучил" более одного млрд руб. налоговых поступлений от налога на игорный бизнес.

В ближайшей перспективе существенных доходов от налоговых отчислений не получат и те бюджеты субъектов Федерации, на территории которых образованы игорные зоны. В настоящее время в отведенных игорных зонах функционирует только одно казино "Оракул", расположенное на территории игорной зоны "Азов-Сити", открытие которого состоялось 30 января 2010 года, более чем на полгода позже запланированного срока. Власти Кубани планируют в 2010 году получить от него в бюджет 29 млн рублей налогов. При этом владелец казино, вложивший в игровой центр более 300 млн руб., планирует окупить расходы примерно через год.

Нельзя не затронуть проблему реформирования самого налога на игорный бизнес, в связи с локализацией игорного бизнеса с 2009 года в специально отведенных игорных зонах. Само существование данного налога в составе региональных налогов противоречит действующему законодательному порядку установления и введения таких налогов на соответствующих территориях. Так в п. 3 ст. 13 части 1 НК РФ [2] указано, что региональные налоги устанавливаются НК и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ, а прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. Таким образом, субъекты Федерации не потеряли право на введение данного налога на своих территориях, другое дело, что сами территории оказались под запретом для осуществления игорного бизнеса.

Что касается игорного бизнеса на "разрешенных" территориях, то здесь фискальное значение налога на игорный бизнес на первых порах должно быть существенно ослаблено, в связи со значительными инвестициями в обустройство развлекательной инфраструктуры. При этом в "Основных направлениях налоговой политики РФ на 2010-2012 гг." никаких конкретных мер по реформированию данного налога не содержится.

В последнее время зачастую высказывается предложение о целесообразности включения предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса в состав единого налога на вмененный доход, добавив в ЕНВД данный вид деятельности. По мнению авторов, данный налог должен войти в состав специальных налоговых режимов в качестве самостоятельного налога.



Кроме того, необходимо сохранить ведение игорного бизнеса в регионах на минимальном уровне с целью предотвращения его ухода в теневую экономику. Это позволит обеспечить региональные и местные бюджеты дополнительными доходными источниками в условиях экономического спада.

Литература: 1. Федеральный закон № 142-ФЗ от 31.07.1998 г. "О налоге на игорный бизнес" // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ntc.duma.gov.ru>. 2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>. 3. Федеральный закон № 244-ФЗ от 29.12.2006 г. "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2006/12/31/azart-olok.html>.

Найденко А. Е.

УДК 336.26.331

СОЦИАЛЬНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Аннотация. Рассмотрены проблемы организации налогового контроля в Украине и осуществлен анализ социальных последствий налогового контроля.

Анотація. Розглянуто проблеми організації податкового контролю в Україні та здійснено аналіз соціальних наслідків податкового контролю.

Annotation. The problems of organization of tax control in Ukraine are considered and the analysis of social consequences of tax control is carried out.

Ключевые слова: налоговый контроль, социальные последствия, контролирующие органы, штрафные санкции.

Развитие любой страны во многом зависит от поступлений в бюджет, основу которых составляют налоговые поступления. Именно от своевременности и полноты уплаты налогов зависит наполнение бюджетов всех уровней, финансирование личных потребностей граждан, выполнение функций государства, местного самоуправления. Налоговые платежи влияют на общее развитие и социальное обеспечение государства.

Важным мероприятием обеспечения поступлений налоговых платежей в бюджеты разных уровней, в том числе и за счет принудительного взыскания у плательщиков сумм, скрытых от налогообложения, является налоговый контроль.

Проблемами налогового контроля занимались ведущие специалисты Украины и Российской Федерации, среди которых можно выделить А. Брызгалю, Д. Винницкого, Е. Грачева, В. Карпову, А. Крысоватого, И. Кучерова, Н. Кучерявенко, О. Ногину, В. Онищенко, Е. Поролло, Э. Соколова и др. Но в их исследованиях недостаточно внимания уделялось социальным последствиям налогового контроля.

Поэтому целью данной статьи является исследование социальных последствий осуществления процесса налогового контроля.

Единого законодательного акта, которым бы регулировалась процедура осуществления налогового контроля, в Украине нет. Поэтому при организации налогового контроля налоговые органы руководствуются разными нормативно-правовыми актами.

При исследовании существующих нормативно-правовых актов в сфере налогового контроля нужно сказать о некоторых недостатках, которые им присущие.

Одним из главных недостатков Закона [1] является отсутствие в структуре органов налоговой службы Украины Специализированной налоговой инспекции по работе с крупными налогоплательщиками. Хотя эта инспекция действует в некоторых областных центрах, выполняя функции по взысканию налогов и взысканию налогового долга, но, по мнению автора, ее деятельность не является легитимной без соответствующего законодательного закрепления.

Также в Законе [1] не обосновано пороговое значение суммы заявленного бюджетного возмещения НДС в размере, который превышает 100 000 грн. Это означает, что при декларировании суммы НДС к возмещению в размере 99 999 грн, налогоплательщик избежит внеплановой проверки, а вот если заявленная сумма составит 100 001 грн – внеплановая проверка должна состояться. Но главное то, что сегодня, по словам многих предпринимателей, декларация по НДС, в которой отображается отрицательное значение, не принимается большинством налоговых инспекций.

Законом [1] предусмотрено продление сроков плановых и внеплановых налоговых проверок, но при этом не указаны основания, на основе которых это может быть сделано. Эти основания прописаны лишь в Приказе [2] и ими могут быть: факты промедления налогоплательщиком в предоставлении документов на проверку; значительные объемы операций, осуществленных налогоплательщиком в периоде, который проверяется; отсутствие налогового учета или ведение его с нарушением установленного порядка (неведение учета или ненадлежащее ведение учета доходов и расходов налогоплательщиком – физическим лицом); значительный период, который проверяется; необходимость привлечения к проверке других работников или изменение из-за объективных причин состава бригады проверяющих.

Закон [3] выделяет четыре группы контролирующих органов, которые имеют право на осуществление проверок налогов и сборов, но наличие в этом перечне органов фонда общеобязательного государственного

© Найденко А. Е., 2010

социального страхования является незаконным, поскольку сбор на обязательное государственное социальное страхование с 2005 года не является общегосударственным налоговым платежом.

В Приказе [2] не обосновано пороговое значение в размере 0,48 %, на основе которого принимается решение относительно первоочередного включения физических лиц-предпринимателей в план-график налоговых проверок.

Осуществление процедуры налогового контроля имеет свои социальные последствия (рисунок).

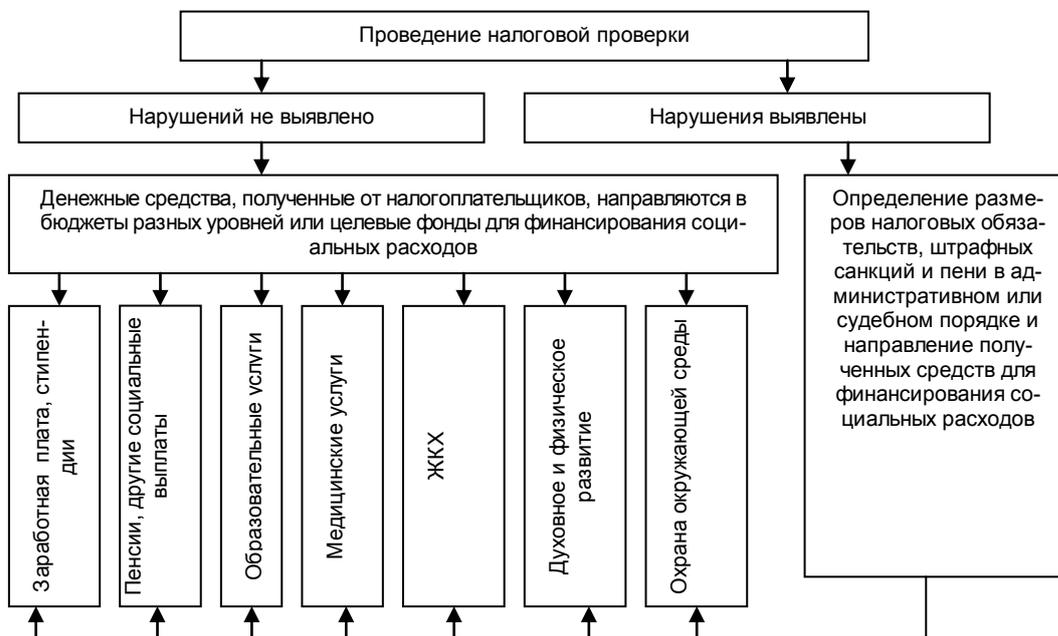


Рис. Социальные последствия налогового контроля

Анализируя современный этап развития налоговой системы в Украине, уверенно можно утверждать, что методы работы контролирующих органов в сфере налогообложения вообще и налоговых органов в частности характеризуются определенной однобокостью, которая рассчитана лишь на принудительное администрирование налоговых платежей. Относительно методов, направленных на развитие у налогоплательщиков налогового сознания, ориентированного на добровольное исчисление и уплату налогов в бюджеты всех уровней, то им, к сожалению, не отводится надлежащего внимания в работе контролирующих органов в сфере налогообложения.

Одной из причин, которая способствует возникновению конфликтов между налогоплательщиками и контролирующими органами в сфере налогообложения, является мотивация работы налоговых органов, которую можно сформулировать в виде тезиса "получить максимальные деньги сегодня любой ценой", а эффективность их работы определяется количеством и объемами штрафов [4].

Главной задачей работы контролирующих органов при осуществлении налогового контроля должно стать осознание того, что бюджет пополняют лишь налогоплательщики.

От правильности и организованности действий, которые осуществляются в процессе проведения налогового контроля, во многом зависит уровень наполняемости государственного, местного бюджета и государственных целевых фондов.

Проанализируем сумму налоговых поступлений и штрафных санкций (табл. 1).

Как видим, уровень налоговых поступлений в Украине в 2008 году возрос больше чем в 6 раз, сравнительно с 2000 годом. А вот размер поступлений от штрафов и финансовых санкций, начиная с 2006 года, уменьшился на 22,7 млн грн, что, с одной стороны, может объясняться добросовестностью налогоплательщиков, которые стали меньше нарушать налоговое законодательство, а с другой – низкой квалификацией рабочих налоговых органов, которые не были в состоянии проявить нарушения при осуществлении налоговых проверок.

Таблица 1

Структура налоговых поступлений и финансовых санкций в Сводный бюджет Украины, млн грн [5]

Показатели	Годы						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Всего доходов	61 954,3	75 285,8	91 529,4	134 183,2	171 811,5	219 936,5	297 893,0
Налоговые поступления, всего	45 392,5	54 321,0	63 161,7	98 065,2	125 743,1	161 264,2	227 164,8
Поступление от штрафов и финансовых санкций	137,0	306,7	388,7	454,0	431,3	Данные отсутствуют	Данные отсутствуют

Удельный вес расходов Сводного бюджета, которые носят социальный характер, в общей сумме расходов приведены в табл. 2.

Таблица 2

Удельный вес социальных расходов Сводного бюджета Украины в общей сумме расходов, %

Показатели	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Всего расходов	100	100	100	100	100	100	100
ЖКХ	2,3	2,4	2,6	2,8	4,6	2,6	2,9
Духовное и физическое развитие	2,4	2,7	2,6	2,4	2,5	2,5	2,5
Образование	20,3	19,8	17,9	18,9	19,2	19,5	19,5
Здравоохранение	12,5	12,8	11,9	10,9	11,2	11,7	10,8
Охрана окружающей среды	1,1	1,2	1,2	0,9	0,9	1,0	0,9
Социальная защита и социальное обеспечение	21,0	17,1	18,8	28,1	23,6	21,3	23,7
Всего социальных расходов	59,6	56,0	55,0	64,0	62,0	58,6	60,3

Как видим, наибольший удельный вес среди социальных расходов занимают расходы на социальную защиту и социальное обеспечение (наибольший в 2005 году), при этом духовное и физическое развитие населения занимает в среднем лишь 2,5 %. Наиболее социальным годом относительно финансирования социальных расходов стал 2005 год. Это объясняется тем, что в 2004 года в Украине проходили президентские выборы, и для завоевания симпатий избирателей в государственном бюджете на 2005 год были увеличены социальные расходы.

Социальные последствия (СП) налогового контроля предлагаются оценивать по следующей формуле:

$$СП = \frac{CP}{НП + ШС}, \quad (1)$$

где CP – социальные расходы;

НП – сумма налоговых поступлений;

ШС – сумма штрафов и финансовых санкций.

Результаты расчетов за 2002 – 2008 годы приведены в табл. 3.

На основе данных таблицы можно сделать вывод, что сумма социальных расходов Сводного бюджета во многом зависит от суммы налоговых поступлений и штрафных санкций, она составила от 77,7 % в 2003 году до 92,2 % в 2005 году.

Таблица 3

Удельный вес социальных расходов Сведенного бюджета Украины в сумме налоговых поступлений и финансовых санкций, %

Показатель	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
ЖКХ	3,1	3,3	4,2	4,0	6,4	3,7	3,9
Духовное и физическое развитие	3,1	3,8	4,4	3,5	3,4	3,5	3,5
Образование	26,9	27,4	28,8	27,2	26,8	27,5	26,8
Здравоохранение	16,6	17,8	19,1	15,7	15,6	16,6	14,8
Охрана окружающей среды	1,4	1,7	1,9	1,3	1,3	1,4	1,2
Социальная защита и социальное обеспечение	27,8	23,7	30,4	40,5	32,8	30,1	32,6
Общий удельный вес социальных расходов	78,9	77,7	88,8	92,2	86,3	82,8	82,8

Проведенные исследования позволяют сделать вывод, что реализация направлений социальной политики Украины зависит от наполняемости государственного и местного бюджетов страны. Выполнению этой задачи, в свою очередь, должно способствовать построение эффективного процесса осуществления налогового контроля. При этом нужно обратить внимание на взаимоотношения между контролирующими органами и налогоплательщиками и принять меры для действительного становления их на принципах равноправных участников налогового процесса, доверия и партнерства, когда налогоплательщики будут понимать, что от уровня уплаты ими налогов, зависит реализация государством социальных программ.

Литература: 1. Закон України "Про державну податкову службу в Україні" в редакції Закону від 24 грудня 1994 року № 3813-12 // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 15. – С. 12–29. 2. Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження нової редакції методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових візитних перевірок суб'єктів господарювання" від 28 березня 2008 року № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>. 3. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) // Основи податкового законодавства : збірка основних законодавчих актів / укл. Ю. Б. Іванов, О. С. Найденко. – 5-те вид., перероб. та доп. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2009. – С. 83–149. 4. Печуляк В. Гармонізація відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків як один із напрямів податкової політики України // Підприємство, господарство і право. – 2004. – № 4. – С. 130–134. 5. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И АДМИНИСТРИРОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. Рассмотрены особенности развития и налогообложения малого предпринимательства. Проанализированы роль и организационные аспекты действия специальных налоговых режимов в Российской Федерации.

Анотація. Розглянуто особливості розвитку й оподаткування малого підприємництва. Проаналізовано роль та організаційні аспекти дії спеціальних податкових режимів у Російській Федерації.

Annotation. The characteristics of small businesses development and taxation are studied. The role and organizational aspects of the special tax regimes in Russia Federation are analyzed.

Ключевые слова: специальные налоговые режимы, единый налог, налоговый учет и администрирование.

Развитие малого бизнеса в России тесно связано с реализацией политики его налогообложения. С первых дней введения в действие на территории Российской Федерации налоговой системы малое предпринимательство имело льготный режим налогообложения.

С 1991 г. в соответствии с Законом РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" малые предприятия, занимающиеся приоритетными видами деятельности, в первые два года были полностью освобождены от уплаты налога на прибыль, а в третий и четвертый год уплачивали лишь его часть. С 1994 г. малые предприятия освобождены от ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль и уплаты НДС. Учитывая характерные темпы инфляции для того времени, это было весьма серьезной финансовой поддержкой для малых предприятий – возможность временно на безвозмездной основе распорядиться денежными средствами в течение некоторого периода (одного квартала).

В России сегодня насчитывается около 1 млн малых предприятий. Но основное их количество сосредоточено в Москве и Санкт-Петербурге – соответственно 22 % и 11 %; 40 % малых предприятий работает в сфере общественного питания и розничной торговли, 16 % – в строительстве, 15 % – в промышленности, в сельском хозяйстве к малому предпринимательству относят крестьянские (фермерские) хозяйства (КФХ).

Уже 18 лет много говорится об исключительной важности малого бизнеса для развития экономики, формирования "среднего класса", обеспечения политической и социальной стабильности в обществе. Принято немало законов, указов, постановлений и других нормативных актов, направленных на поддержку малого предпринимательства.

Главным нормативно-правовым актом сферы налогообложения в настоящее время является Налоговый кодекс (НК) РФ. В соответствии с НК РФ для малого бизнеса применяется четыре режима налогообложения – общая система налогообложения, специальный режим в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН гл. 26.1), упрощенная система налогообложения (УСН гл. 26.2) и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД гл. 26.3).

Своевременность и полнота исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками подлежит налоговому контролю. В современных условиях налоговый контроль выступает не только в роли фискального инструмента, он должен выполнять регулятивную функцию, направленную на развитие экономики посредством приведения в равные условия участников экономической деятельности. Именно такое понимание налогового контроля делает его инструментом долгосрочной налоговой политики.

Ст. 3 НК РФ предусматривает наличие взаимных интересов государства и налогоплательщиков в осуществлении деятельности, и вместе с тем при введении в действие отдельных налогов имеются противоречия в применении принципов нейтральности, равнонапряженности, добровольности.

Согласно налоговому законодательству, ст. 3 п. 1 НК РФ, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Согласно Конституции Российской Федерации – основополагающему законодательному документу Российской Федерации – свобода лиц может быть ограничена федеральным законом только в той мере, в которой это необходимо.

Таким образом, хозяйствующий субъект обязан соблюдать те ограничения его экономических свобод, которые накладываются национальным налоговым законодательством.

Поскольку действующее налоговое законодательство не предусматривает соучастия хозяйствующих субъектов в формировании налоговых отношений, на взгляд авторов, хозяйствующий субъект принимает меры адаптации экономических процессов хозяйствования к существующей системе налогообложения и установленным правилам налоговых отношений, выражающихся в оптимизации (минимизации) налоговых обязательств.

В соответствии с требованиями налогового учета (ст. 313, гл. 25 НК РФ) налогоплательщик организует налоговое производство, разрабатывая самостоятельно учетную политику для целей налогообложения.



Ст. 313, гл. 25 НК РФ определяет, что налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществляемых налогоплательщиком, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога [1].

Следовательно, содержание налогового производства, определенное в учетной политике для целей налогообложения как порядок исполнения налоговых обязательств налогоплательщиком, будет дополняться учетно-контрольными полномочиями налоговых администраций.

Соблюдение принципа законности безоговорочно необходимо, так как разрабатываемые налогоплательщиками мероприятия налоговой политики должны предполагать действия, полностью находящиеся в рамках существующего правового поля.

Однако при реализации налоговой политики в распоряжении хозяйствующего субъекта находятся неналоговые инструменты в сфере экономических свобод налогоплательщика, в отношении которых требовать соблюдения принципа законности нецелесообразно. Это выбор хозяйствующим субъектом вида и места деятельности, поставщика сырья и материалов, определение ассортимента готовой продукции, выбор ценовых конкурентных преимуществ и т. п. Многообразие управленческих решений в выборе целого комплекса взаимосвязанных условий по осуществлению хозяйственно-финансовой деятельности может оказывать прямое воздействие на налогообложение хозяйствующего субъекта (цена реализации, цена сырья и материалов, условия их поставки и оплаты, оплата услуг и др.).

Следовательно, недопустимость ограничения экономических свобод и естественной хозяйственной инициативы налогоплательщика какими-либо законодательными рамками входит в противоречие с необходимостью требования от налогоплательщика соблюдения законности в той части его хозяйственных инициатив, которые непосредственно связаны с налогообложением.

Важнейшей функцией налогового администрирования является функция налогового контроля. Система налогового контроля обеспечивается проведением налоговых проверок (камеральных и выездных).

Одним из наиболее сложных объектов проверки, с точки зрения фиксации налогового правонарушения и сбора доказательной базы, является проведение выездной налоговой проверки в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих два режима налогообложения (ЕНВД и общеустановленная, ЕНВД и УСН) по схожим видам деятельности (розничная и оптовая торговля в различных вариациях и пропорциях). Суть схемы ухода от налогообложения заключается в том, что налогоплательщик независимо от характера торговой операции либо вообще не отражает часть оптового оборота, либо производит реализацию в оптовом обороте за наличный расчет и отражает такую деятельность по ЕНВД.

Наиболее часто такие нарушения устанавливаются при реализации продовольственных товаров, алкоголя, сигарет, продукции бытовой химии, канцелярских товаров, то есть в тех областях, где покупателями выступают либо организации и индивидуальные предприниматели – плательщики ЕНВД, либо приобретение ведется через подотчетных лиц. Общей чертой таких операций является то, что покупатели имеют наличные денежные средства, а в силу того, что они являются плательщиками ЕНВД или УСН, не заинтересованы в ведении достоверного учета полученного товара.

ЕНВД фактически заменяет собой УСН, так как в соответствии с НК РФ гл. 26.2 действует лишь в части, не противоречащей гл. 26.3, именно поэтому имеются трудности с контролем по уклонению от уплаты и разграничению затрат; если предпринимательская деятельность ведется в рамках малого бизнеса взаимозависимыми лицами, имеются законодательные и нормативные противоречия по "существованию" двух систем налогообложения малого бизнеса.

Первоначально ЕНВД был установлен Федеральным законом от 31.07.1998 г. № 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности", на основании которого субъекты РФ вводили в действие налог, а также определяли виды предпринимательской деятельности, в отношении которых он применяется.

В связи с принятием гл. 26.3 НК РФ сфера регулирования субъектов РФ значительно сузилась. Сейчас регионы обладают правом вводить в действие единый налог, определять в пределах закрытого перечня виды предпринимательской деятельности, в отношении которых он применяется, а также устанавливать значения корректирующего коэффициента базовой доходности (K₂), учитывающего особенности ведения бизнеса.

Идея вмененного налога, в общем, довольно привлекательна – облегчение налогового бремени, упрощение учета и отчетности, предприниматель уплачивает налог, исчисленный исходя из заранее определенного (вмененного ему) дохода, рассчитанного на основе объективных критериев и облагаемого по 15-процентной ставке, и спокойно работает, не беспокоясь о своих обязательствах перед налоговыми органами.

Особенно она привлекательна для индивидуальных предпринимателей и "микропредприятий" с численностью работающих до 5 человек. Именно поэтому на вмененный налог возлагались большие надежды. Однако намерения российских законодателей на деле обернулись серьезными проблемами для малого бизнеса.

Во-первых, в отличие от УСН плательщик не имеет право выбора: если деятельность подпадает под установленный перечень, он обязан платить ЕНВД. Кроме того, если УСН предусмотрена только для малого бизнеса, то плательщиками ЕНВД может быть практически любая организация.

Система ЕНВД не должна создавать дополнительные конкурентные преимущества для крупного бизнеса, осуществляющего те виды деятельности, которые традиционно относятся к сфере малого и среднего бизнеса. Перевод обособленных подразделений крупных компаний на уплату ЕНВД создает им преимущества: практически малый бизнес становится неконкурентоспособным на тех территориях, где работают эти подразделения крупных компаний. Законодатель уже ограничил сферу применения системы ЕНВД, запретив переводить на эту систему организации и индивидуальных предпринимателей с численностью работников больше 100 человек.

Во-вторых, методика расчета ЕНВД исключительно несовершенна и субъективна. Используется очень небольшое количество повышающих (понижающих) коэффициентов, весьма субъективны показатели базовой доходности. Более того, приемлемых показателей для расчета ЕНВД в России и не может быть по причине трансформации экономики, отсутствия статистических данных.

Вместе с тем, уже сейчас видно, насколько несовершенен сам принцип налогообложения, заложенный в основу взимания ЕНВД. Обложение некоего "вмененного дохода", который может и не отражать реального дохода предпринимателей, не соответствует принципам справедливого распределения налоговой нагрузки между налогоплательщиками.

К сожалению, отмечается, что муниципальные образования, которым законодатель предоставил право с помощью коэффициента К2 снижать налоговую нагрузку по ЕНВД для налогоплательщиков на своей территории, не торопятся этого делать, практически повсеместно установив коэффициент на уровне "1". Единственным условием "выживания" плательщиков ЕНВД в настоящее время становится снижение на федеральном уровне базовой вмененной доходности, от которой рассчитывается сумма налога.

В-третьих, не решена проблема с НДС, возникающая еще в рамках УСН. Необходимо разрешить противоречие, связанное с уплатой НДС малыми предприятиями. Уже упоминавшийся серьезнейший недостаток связан с тем, что малые предприятия, использующие специальные налоговые режимы, стали невыгодными партнерами для контрагентов. Происходит это потому, что покупатели продукции малых предприятий не могут принять к зачету НДС, уплаченный малым предприятием поставщику. Кроме того, контрагенты субъекта малого предпринимательства вообще не получают никакого зачета НДС, поскольку последний не является плательщиком НДС.

Разумеется, цена реализуемой продукции малых предприятий должна быть ниже рыночной, но, к сожалению, практика показывает, что субъекты малого предпринимательства по целому ряду причин не в состоянии снизить цену на свою продукцию по сравнению с конкурентами, уплачивающими НДС. Следовательно, продукция малых предприятий становится неконкурентоспособной.

Многочисленные попытки решить указанную выше проблему приводили либо к чрезмерному усложнению системы налогообложения субъектов малого предпринимательства, либо к появлению множества возможностей для различных злоупотреблений.

Таким образом, считаем, что любая дискуссия по вопросу совершенствования специального режима налогообложения полезна. Представляется, что целесообразно рассмотреть вопрос и о переходе на добровольный принцип уплаты ЕНВД с целью выработки позиции, насколько этот специальный режим сегодня необходим налогоплательщикам и государству, а также решить множество проблем, возникающих из-за несправедливости налогообложения ЕНВД.

В ходе налоговой реформы с ведением специальных налоговых режимов была предпринята попытка учесть одновременно текущие интересы всех субъектов хозяйствования, что, по мнению авторов, делает принимаемые меры малозффективными. Оказался нерешенным ряд проблем в системе налогового администрирования, которая может быть встроенным рыночным механизмом для создания равных условий хозяйствования и недопущения неконкурентоспособных преимуществ в рамках всех хозяйствующих субъектов.

Литература: 1. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М. : Проспект, КНОРУС, Изд. "Омега-Л", 2009. – 688 с.

УДК 336.225

Воробей Е. К.

Волкова-Гончарова Т. А.

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА КРАСНОДАРСКОГО КРАЯ В УСЛОВИЯХ ДЕЙСТВУЮЩЕГО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Аннотация. На основе показателей финансового состояния Краснодарского края выделены тенденции развития малого предпринимательства в условиях действующего налогового законодательства относительно численности субъектов малого предпринимательства, оборотов от их деятельности, динамики инвестиций в основной капитал.

Анотація. На основі показників фінансового стану Краснодарського краю виділені тенденції розвитку малого підприємництва в умовах чинного податкового законодавства щодо чисельності суб'єктів малого підприємництва, оборотів від їх діяльності, динаміки інвестицій в основний капітал.

Annotation. Based on the performance of the financial condition of the Krasnodar region the tendencies of small business in the context of existing tax laws regarding the number of small businesses, which turns from their activities, the dynamics of investment in fixed assets are marked.

Ключевые слова: малое предпринимательство, налоговая политика, инвестиции в основной капитал, показатели финансово-хозяйственной деятельности.

Сегодня прослеживается главная тенденция в развитии малого предпринимательства в России. Стремительный рост числа малых предприятий на этапе зарождения малого предпринимательства в

© Воробей Е. К., Волкова-Гончарова Т. А., 2010



России сменяется в настоящее время уменьшением налоговых поступлений от малых предприятий и уменьшением их количества. На сегодняшний день такая ситуация связана с недостаточной поддержкой со стороны государства, а также с некоторым разочарованием предпринимателей в ожидании финансовых возможностей самостоятельной предпринимательской деятельности [1, с. 10–12].

По уровню развития малого бизнеса Краснодарский край на сегодняшний день занимает четвертое место среди регионов России, по данным бизнес-портала Краснодарского края [2]. За последние годы количество субъектов малого бизнеса постоянно увеличивается. Малый бизнес Кубани обеспечивает 14 % налоговых поступлений во все уровни бюджетов. В сфере малого бизнеса сегодня работает более трети населения, занятого в экономике края, – около 750 тыс. человек, около 250 тыс. субъектов малого предпринимательства и фермеров.

Вклад малого бизнеса в валовой внутренний продукт (ВВП) ведущих индустриальных стран следующий: США – 70 %, Япония – 78 %, Италия – 73 %, а в России не превышает 12 %, что в расчете на 1000 человек населения страны приходится в среднем около 6 малых предприятий, тогда как в государствах ЕС – не менее 30. Тем не менее, малый бизнес постепенно набирает обороты и занимает все более весомое место не только в российской экономике, но и в экономике Краснодарского края.

Кубань в отличие от сырьевых регионов не имеет возможностей жить за счет нефти или алюминия. Более того, южный менталитет, требующий от каждого самостоятельно обеспечивать себя и свою семью, обуславливает активность населения.

За последние три года объем налоговых и неналоговых поступлений от предприятий малого бизнеса Краснодарского края в бюджеты всех уровней составил: за 2006 год – 11,1 млрд руб., 2007 год – 12,8 млрд руб., 2008 год – 14,5 млрд рублей.

При неизменной налоговой политике и с учетом инфляции это на 3 – 4 % превышает уровень инфляции. То есть малый бизнес в Краснодарском крае развивается год от года, что подтверждают данные табл. 1.

Нетрудно заметить, что при росте числа субъектов малого предпринимательства с 2006 по 2007 год на 4 % оборот малого предпринимательства увеличился более чем на 28 %, а количество лиц, работающих в этой сфере, на 4,5 % (к концу 2008 года это увеличение составило 7,7 %).

Таблица 1

**Динамика развития малого предпринимательства
в Краснодарском крае в 2006 – 2008 гг.**

Показатель	Ед. измерения	Годы		
		2006	2007	2008
Оборот малого предпринимательства	млрд руб.	512,6	656,8	822,4
Численность субъектов малого предпринимательства	тыс. ед.	227,5	238,6	246,4
Всего занятых в малом предпринимательстве	тыс. чел.	693,5	725,2	747,1

Это свидетельствует об интенсификации труда в отрасли. Если в 2006 году чистая прибыль предприятий малого бизнеса составляла 8,2 млрд руб., то в 2007 году она достигла 12,3 млрд рублей. Рост составил 150 %. Малый бизнес на Кубани становится все более значимой составляющей экономического процесса.

Однако реальный экономический потенциал малого предпринимательства Кубани далеко не исчерпан, его необходимо вовлечь в хозяйственный оборот края в качестве основного механизма удвоения ВВП, в соответствии с задачами, поставленными Президентом России.

Немаловажное значение имеет привлечение инвестиций. По расчетам специалистов, ежегодно на развитие малого бизнеса в регионах необходимо привлекать не менее 15 млрд руб. (рис. 1). Только при таком условии можно решить задачу удвоения объемов выпускаемой продукции, дополнительных рабочих мест, увеличения производительности труда. Позиция администрации Краснодарского края четко ориентирована на создание максимально благоприятных условий для развития малого бизнеса и формирования соответствующих мер и механизмов государственной поддержки этого важного сектора экономики.

млрд руб

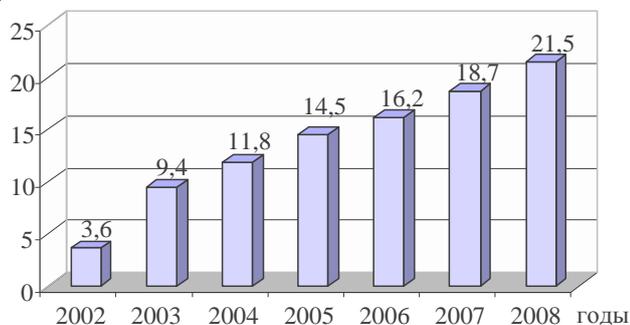


Рис. 1. Динамика инвестиций в основной капитал малых предприятий в Краснодарском крае за 2002 – 2008 гг.

Анализ тенденций развития малого предпринимательства в Краснодарском крае невозможен без оценки структуры малого бизнеса по отраслям экономики. Распределение числа малых предприятий по отраслям представлено в табл. 2.

Таблица 2

Распределение предприятий малого бизнеса Краснодарского края по отраслям экономики

Отрасли экономики	Доля малых предприятий, %
Сельское хозяйство	10
Промышленность	12
Строительство	11,7
Оптовая и розничная торговля	39,3
Гостиничный бизнес и общественное питание	7,4
Транспорт и связь	3,1
Прочие отрасли	16,5
Итого	100

Уровень предпринимательства в Краснодарском крае пока далек от показателей развитых стран. Сегодня малый бизнес создает 12,8 % валового регионального продукта Краснодарского края. Губернатор края Александр Ткачев неоднократно заявлял, что для успешного развития экономики края доля малого бизнеса в ВРП должна достигать 50 – 60 %. Пока этого нет, но в некоторых сферах, например в розничной торговле, на малый бизнес уже приходится до 30 % рынка.

По мнению заместителя начальника инспекции МИФНС России № 6 по Краснодарскому краю И. А. Демидовой, динамическое развитие экономики, основывается на взаимодействии крупного, среднего и малого бизнеса. Связующим звеном в создании благоприятных условий для развития рыночной экономики является малый бизнес, который способен обеспечить высокий уровень и качество жизни [3].

Изначально при выработке государственного подхода в отношении поддержки и развития малого бизнеса в России ставились важнейшие задачи, такие, как: демонополизация, формирование среднего класса населения и конкурентной среды, насыщение рынка товарами и услугами, занятость и самозанятость населения, формирование и укрепление деловой этики. Однако, как показали результаты проведенного исследования, сектор малого предпринимательства достаточно значимой роли в России пока не играет. Уровень развития данного сектора по-прежнему продолжает оставаться одним из приоритетов экономической политики государства, и ее решение невозможно в отрыве от других направлений реформирования экономики, в том числе в области налогообложения субъектов малого предпринимательства.

Одним из основных сдерживающих факторов в развитии малого бизнеса в России является существующая на сегодняшний день система налогообложения. В этих условиях крайне важное значение приобретает применение новых систем налогообложения.

В последние годы налоговая политика направлена на снижение налогового бремени и упрощение налогового администрирования.

На основе анализа усредненных показателей бухгалтерской, налоговой отчетности тридцати двух малых предприятий Краснодарского края проведен сравнительный анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности в разрезе применения общепринятой и упрощенной систем налогообложения на примере предприятий малого бизнеса Краснодарского края за истекшие три года.

В табл. 3 приведены расчеты эффективности применения общего и упрощенного режимов налогообложения на основе средних показателей.

Таблица 3

Расчет эффективности применения общего и упрощенного режимов налогообложения на основе усредненных показателей, руб.

Показатели	Система налогообложения		
	Общая	Упрощенная	
		доходы	доходы – расходы
1	2	3	4
Выручка	5633309	5633309	5633309
НДС начисленный	1013996	X	X
НДС "входной"	768667	X	768667
Материальные затраты	4270375	X	4270375
Амортизация	9380	X	28139
ФОТ	441938	441938	441938
Налог на имущество организаций	1857	X	X
ЕСН	114904	X	X
Страховые взносы ПФ (14 %)	X	61871	61871
Общая сумма затрат	4228794	5542851	5570990
Доля затрат в выручке	86,64%	X	98,89%
Налоговая база	794855	5633309	201968
Налог на прибыль организаций	190765	X	X

1	2	3	4
Единый налог при УСН	X	337999	53641
Уменьшение налога на сумму отчислений в ПФР, но не более чем на 50 %	X	276127	X
Сумма налоговых обязательств	552855	337999	115513
% налоговой нагрузки	9,81%	6,00%	2,05%
Чистая рентабельность	10,72%	-3,30%	015%

Установлено, что при снижении налоговых обязательств до определенной точки достигается высшее значение рентабельности продаж. Таким образом, эффективность деятельности предприятий малого бизнеса во многом зависит от условий, которые создает государство для его развития. Одним из существующих обстоятельств, влияющих на успешное формирование малых предприятий, является система налогообложения, предусматривающая применение льготного налогообложения для субъектов малого предпринимательства.

Литература: 1. Ендовицкий Д. А. Бухгалтерский и налоговый учет на малом предприятии : учебное пособие / Д. А. Ендовицкий, Р. Р. Рахматуллина ; под ред. Д. А. Ендовицкого. – 2-е изд., стер. – М. : КНОРУС, 2007. – 256 с. 2. Кубанский бизнес – справочник – бизнес-портал. – Режим доступа : kubanpages.ru. 3. Демидова И. А. Совершенствование системы налогообложения малого бизнеса / И. А. Демидова // Налоговые и финансовые известия Кубани. – 2009. – №3. 4. Официальный сайт Министерства по Налогам и Сборам Российской Федерации. – Режим доступа : www.nalog.ru.

Морозова Ю. Ю.

УДК 336.221.264

Федосеева Е. Н.

Левченко Т. П.

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ ОРГАНИЗАЦИЙ ТУРИСТСКО-РЕКРЕАЦИОННОГО КОМПЛЕКСА

Аннотация. Рассмотрены особенности налогообложения туристско-рекреационного комплекса и предложены методы оптимизации налоговой нагрузки при получении статуса резидента особой экономической зоны в целях развития многопрофильного пляжного курорта мирового уровня.

Анотація. Розглянуто особливості оподаткування туристично-рекреаційного комплексу та обґрунтовано методи оптимізації податкового навантаження при отриманні статусу резидента особливої економічної зони з метою розвитку багатопрофільного пляжного курорту світового рівня.

Annotation. The features of taxation of the tourist and recreational complex are considered and the methods of the tax burden's optimization due to acquisition of the resident of the special economic zone's status in order to develop the multiple-discipline beachwear bathing-place of the world grade are justified.

Ключевые слова: налоговое бремя, туристско-рекреационный комплекс, льгота, резидент.

В практике оптимизации налогообложения применяются различные методы, основными из которых являются:

метод на основании учетной политики для целей налогообложения;
льготный метод оптимизации.

Метод оптимизации налогообложения через учетную политику применяют практически все экономические субъекты, кто-то более, кто-то менее успешно. Ведь при написании учетной политики такие моменты, как отражение амортизации основных средств и нематериальных активов, способы списания материально-производственных запасов и прочее, в бухгалтерском и налоговом учете выбираются налогоплательщиком самостоятельно, исходя из того, что же ему выгоднее для целей налогообложения.

Льготный метод оптимизации налогообложения используется теми налогоплательщиками, которые попадают под ту или иную "льготную категорию" физических и (или) юридических лиц, поименованную в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ).

Одним из таких направлений является наличие статуса резидента Особой экономической зоны (ОЭЗ).

В результате конкурсного отбора Краснодарский край получил право на создание на своей территории особой экономической зоны туристско-рекреационного типа в целях развития современного многопрофильного пляжного курорта мирового уровня, способной обеспечить круглогодичный прием массового потребителя из России и развитых стран мира.

Туристско-рекреационные особые экономические зоны (ТР ОЭЗ) предоставляют ряд льгот для резидентов. Земельные участки в пределах территории особой экономической зоны предоставляются резидентам во временное владение и пользование на основании договора аренды, который заключается на срок, не превышающий срока, оставшегося до прекращения существования ТР ОЭЗ. Арендаторы таких земельных участков являются собственниками созданных ими объектов недвижимости и имеют право выкупа, расположенных под указанными объектами, земельных участков. Выкупленный земельный участок становится частной собственностью.

Арендная плата за земельные участки, расположенные в пределах территории ОЭЗ, составляет не более 2 % от их кадастровой стоимости в год и устанавливается с понижающим коэффициентом 0,01 для резидентов, осуществляющих капитальные вложения в сумму не менее 50 миллионов евро в течение первых 15 лет действия соглашения; не менее 30 миллионов евро – в течение первых 8 лет; не менее 20 миллионов евро – в течение первых 5 лет; для иных резидентов – в течение первых 3 лет. По истечении указанных сроков устанавливается коэффициент 1.

Резиденты ОЭЗ, учитывающие на балансе имущество, освобождаются от уплаты налога на имущество организаций в течение 5 лет с момента постановки имущества на учет.

Резиденты ОЭЗ вправе в отношении собственных основных средств к основной норме амортизации применять специальный коэффициент, но не выше 2.

Для резидентов ОЭЗ ставка налога на прибыль организаций с момента включения налогоплательщика в реестр резидентов ОЭЗ устанавливается в размере 13,5 % на 5 лет. Ограничения, касающиеся размера убытка, переносимого на будущее, не применяются в отношении резидента ТР ОЭЗ.

Резиденты ОЭЗ освобождаются от уплаты транспортного налога на транспортные средства, используемые для осуществления деятельности, предусмотренной в соглашении о ведении туристско-рекреационной деятельности на территории ОЭЗ, если эти транспортные средства не переданы во владение и (или) пользование иным лицам. Данная льгота действует в течение 5 лет со дня включения налогоплательщика в реестр резидентов.

Рассмотрим возможности снижения налогового бремени на примере одного из объектов туристско-рекреационной сферы гостиницы "У моря", находящейся в городе Сочи, перед которой стоит вопрос: "Оформить ли статус резидента ОЭЗ, воспользовавшись территориальным преимуществом или по-прежнему осуществлять свою деятельность, связанную с предоставлением туристского продукта?".

Гостиница "У моря" в настоящий момент не является резидентом особой экономической зоны туристско-рекреационного типа, соответственно налоговых льгот не имеет. Сопоставим два варианта. Первый вариант – стандартный, то есть ООО "У моря" не имеет налоговых льгот в 2009 г. Второй вариант исходит из того, что ООО "У моря" является резидентом особой экономической зоны туристско-рекреационного типа и пользуется льготами.

В соответствии с НК РФ ООО "У моря" является плательщиком следующих налогов, данные о которых представлены в табл. 1 [1].

Налоговые обязательства ООО "У моря" за анализируемый период представлены в табл. 2.

Таблица 1

Ставки налогов, уплачиваемых ООО "У моря"

Наименование налога	Ставка налога, %	
	ООО "У моря" не является резидентом ОЭТРЗ	ООО "У моря" является резидентом ОЭТРЗ
	2009 г.	2009 г.
Налог на добавленную стоимость		18
Налог на прибыль	24	13,5
Единый социальный налог	26	26
Налог на доходы физических лиц	13	13
Налог на имущество	2,2	0

Таблица 2

Налоговые обязательства ООО "У моря"

Наименование налога	Сумма налога, тыс. руб.		Изменение (+/-)
	ООО "У моря" не является резидентом ОЭТРЗ	ООО "У моря" является резидентом ОЭТРЗ	
	2009 г.	2009 г.	
Налог на добавленную стоимость	3 958	3 958	0
Налог на прибыль	235	132	- 103
Единый социальный налог	1 162	1 162	0
Налог на имущество	51	0	- 51
Налог на доходы физических лиц (в расчет не берется)	581	581	0
Итого налогов	5 406	5 252	-154



Анализируя табл. 2, необходимо отметить, что в абсолютном выражении налоговая нагрузка на ООО "У моря" в результате получения статуса резидента особой экономической зоны туристско-рекреационного типа снизилась на 154 тысячи рублей, из них снижение выплат по налогу на прибыль составило 103 тысячи рублей, по налогу на имущество 51 тысячу рублей.

Исходя из полученных данных, определим налоговую нагрузку ООО "У моря" с помощью различных методов, которые позволят определить налоговую нагрузку в абсолютном и относительном выражении.

Характеристика налоговых обязательств рассмотрена на рисунке.

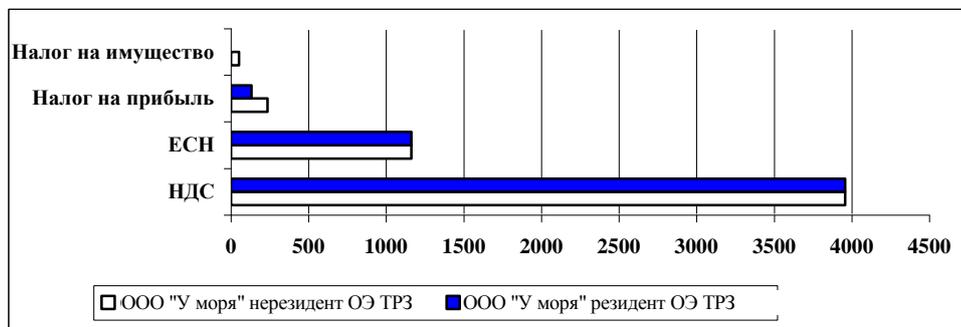


Рис. Характеристика налоговых обязательств ООО "У моря"

Для определения доли налоговых обязательств в выручке воспользуемся методикой Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ. Для этого необходимы следующие экономические показатели (табл. 3).

Таблица 3

Показатели экономической деятельности ООО "У моря"

Показатели	Значение, тыс. руб.	
	ООО "У моря" не является резидентом ОЭТРЗ	ООО "У моря" является резидентом ОЭТРЗ
	2009 г.	2009 г.
Выручка	21 990	21 990
Общая сумма налогов	5 406	5 252

Согласно данной методике налоговая нагрузка МСР составит:

$$НН_{2009} = (5406 / 21990) \times 100 \% = 24,58 \%;$$

$$НН_{2009р} = (5252 / 21990) \times 100 \% = 23,88 \%.$$

Таким образом, доля налоговых обязательств ООО "У моря" в выручке при условии получения статуса резидента ОЭ ТРЗ в 2009 году снизилась с 24,58 % до 23,88 %, то есть уменьшилась на 0,7 %. Однако данная методика не дает возможности произвести реальную оценку налоговой нагрузки на гостиницу, а определяет лишь удельный вес налогов в сумме полученных доходов. Для получения дополнительной информации о тяжести налогового бремени необходимо ввести в расчеты дополнительные экономические показатели (табл. 4).

Таблица 4

Дополнительные показатели экономической деятельности ООО "У моря"

Показатели	Значение, тыс. руб.	
	ООО "У моря" не является резидентом ОЭТРЗ	ООО "У моря" является резидентом ОЭТРЗ
	2009 г.	2009 г.
Выручка (В)	21 990	21 990
Затраты на оплату труда с учетом ЕСН (ЗП)	5 633,3	5 633,3
Амортизация (АМ)	219,7	439,4
Материальные затраты (МЗ)	3 401	3401
Внереализационные доходы (ВД)	29,7	29,7
Внереализационные расходы (ВР)	96,4	96,4
Чистая прибыль (ЧП)	602,8	744,8
Чистые активы (ЧА)	1 343,3	1 343,3
Общая сумма налогов	5 406	5 252

На основе представленных в табл. 4 данных рассчитаем вновь созданную стоимость:

$$ВСС_{2009} = В - МЗ - АМ + ВД - ВР = 21990 - 3401 - 219,7 + 29,7 - 96,4 = 18302,6 \text{ тыс. руб.};$$

$$ВСС_{2009р} = 21990 - 3401 - 439,4 + 29,7 - 96,4 = 18082,9 \text{ тыс. руб.}$$

Затем рассчитаем добавленную стоимость:

$$ДС_{2009} = ВСС + АМ = 18302,6 + 219,7 = 18522,3 \text{ тыс. руб.};$$

$$ДС_{2009р} = 18082,9 + 439,4 = 18522,3 \text{ тыс. руб.}$$

Расчет показал, что доля добавленной стоимости в выручке не зависит от участия гостиницы в ОЭ ТРЗ и составляет 84 %; доля затрат на оплату труда в добавленной стоимости также не меняется и составляет 26 %, а доля амортизационных отчислений в добавленной стоимости в анализируемом периоде увеличилась на 1 % и составляет 2 %. Увеличение доли амортизационных отчислений объясняется тем, что резиденты ОЭ ТРЗ имеют право использовать ускоренную амортизацию с коэффициентом не превышающим 2, то есть получение статуса резидента привело к увеличению амортизации в 2 раза.

Налоговая нагрузка по данной методике составит:

$$НН_{2009} = ДС (0,35 - 0,03 \times Кзп - 0,24 \times Кам - 0,24 \times Ко) = 18522,3 (0,35 - 0,03 \times 0,26 - 0,24 \times 0,01 - 0,24 \times 0,84) = 2559,8 \text{ тыс. рублей.}$$

$$НН_{2009P} = 18522,3 (0,35 - 0,03 \times 0,26 - 0,24 \times 0,02 - 0,24 \times 0,84) = 2515,3 \text{ тыс. руб.}$$

С учетом чистых активов налоговая нагрузка на гостиницу составит:

$$НН_{2009} = (Н_{\text{общ}} / ЧА) / (ЧА / ЧП) - (5406 / 1343,3) / (602,8 / 1343,3) = 8,97 \%$$

$$НН_{2009P} = (5252 / 1343,3) / (744,8 / 1343,3) = 7,05 \%$$

Из расчета следует, что чистая прибыль ООО "У моря" отличается от совокупных налоговых обязательств в 8,97 раза при отсутствии статуса резидента ОЭ ТРЗ, а при его наличии только 7,05 раза.

Литература: 1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www/kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>.

УДК 336.228

Лабутина О. А.

Бутакова Н. М.

К ВОПРОСУ УЧЕТА НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Аннотация. Рассмотрены особенности возникновения налоговых рисков, обстоятельств, при которых увеличиваются налоговые риски, проблемные аспекты управления налоговыми рисками.

Анотація. Розглянуто особливості виникнення податкових ризиків, обставин, за яких збільшуються податкові ризики, проблемні аспекти управління податковими ризиками.

Annotation. The features of tax risks, the circumstances under which tax risks increases, problematic aspects of tax risk management are studied.

Ключевые слова: налоговые риски, управление налоговыми рисками, принципы налоговой политики.

Неопределенность как внешней, так и внутренней среды неизбежно обуславливает наличие рисков. Риск присущ любой форме человеческой деятельности, это множество условий и факторов, влияющих на положительный исход принимаемых людьми решений.

Под налоговыми рисками понимают неопределенности, которые чаще всего приводят к негативным последствиям. Налоговые платежи – одна из значимых статей расходов для большинства компаний, и потому необходимы управление налоговыми рисками и их мониторинг как часть внутреннего контроля над рисками. Подобное системное управление позволяет более осмысленно подойти к процессу принятия управленческих решений, ликвидировать или снизить налоговые риски. Все налоговые риски должны быть своевременно идентифицированы и оценены и в дальнейшем учитываться при принятии управленческих решений.

Основными принципами налоговой политики в отношении налоговых рисков являются:

соблюдение осторожности суждений о требованиях налогового законодательства;

взвешенный подход к налоговым рискам, которые могут возникнуть при решении вопросов, недостаточно освещенных в действующем законодательстве;

достаточная степень профессионального консерватизма в отношении налогообложения операций и сделок при неоднозначном толковании действующего законодательства;

оптимизация налогообложения – разработка в рамках действующего законодательства комплекса мер, направленных на оптимизацию уплачиваемых налогов и снижение налоговых рисков, предполагающих баланс уровня налоговой нагрузки и удержание налоговых рисков в допустимых пределах.

Следует отметить риск неоднозначного толкования закона налогоплательщиком и налоговым органом. Это еще один типичный риск для России. Как показывает практика, налоговые риски сопутствуют сделкам, проведенным для того, чтобы добиться благоприятных налоговых последствий. Специалисты утверждают, что когда предприятие стремится сэкономить на налогах, оно находится в зоне потенциального риска, и поэтому советуют действовать осмотрительно. В ходе юридического и налогового анализа

© Лабутина О. А., Бутакова Н. М., 2010



планируемых сделок выявляются налоговые риски – ситуации, когда даже специалисту сложно однозначно ответить на вопрос: платить или не платить налог.

Степень риска можно оценить на основе сложившейся судебной практики, а в отсутствие таковой следует заранее инициировать судебный спор самостоятельно, чтобы создать нужный прецедент.

Если налогоплательщик собирается применить какую-то схему, он может обратиться к налоговому органу и получить от него письменный ответ. В Налоговом кодексе РФ этот правовой механизм пока четко не прописан. Однако статья 111 НК РФ называет среди обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, следовательно, и привлечение последнего к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 109 НК РФ), выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросу применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным органом в пределах их компетенции. Эта норма освобождает налогоплательщика лишь от возможной суммы штрафа, а не от доначисления налога и пени. В настоящий момент в числе прочих предполагаемых изменений в налоговом законодательстве, изложенных в утвержденных Правительством РФ "Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 гг.", предложено введение института предварительных соглашений о ценообразовании. Согласно этому документу предлагается ввести в Налоговый кодекс РФ норму о возможности предварительных соглашений о ценообразовании между налогоплательщиками, заключающими контролируемые сделки, и налоговыми органами [1].

Малому и среднему бизнесу столкновение с налоговыми рисками дается особенно болезненно. И еще более неприятно узнавать потом, задним числом, что столкновения могло и не быть. Риски становятся значимыми при невозможности их компенсировать, в том числе деньгами. Особенностью большинства предприятий малого и среднего бизнеса является то, что эти предприятия не имеют достаточных активов, в том числе денежных, чтобы покрывать негативные последствия рисков и (или) сводить сами риски к минимуму.

Существуют обстоятельства при которых налоговые риски увеличиваются:

изменение налогового законодательства;

неточные формулировки отдельных налоговых норм, затрудняющие их понимание;

выпуск налоговыми органами разъяснений (писем и прочего), дополняющих или "своеобразно истолковывающих" прямые нормы законодательства о налогах и сборах, что может увеличить неясность в работе бухгалтеров и при разрешении споров;

смена бухгалтеров на отдельных участках или главного бухгалтера на предприятии;

подготовка текстов договоров, актов, спецификаций и прочей документации работниками, не имеющими достаточных юридических знаний и незнающих, какие последствия изданных ими документов будут иметь в бухгалтерском и налоговом учете.

В деятельности любого предприятия существует множество рисков. Предприятия сами создают себе дополнительные налоговые риски, точно не просчитывая налоговые последствия принимаемых управленческих решений. Высокие налоговые риски связаны и с толкованием действующего Налогового кодекса. Ухудшение положения связано с постоянным изменением налогового законодательства, необходимо реагировать на эти изменения.

При разъяснениях МНС и Минфина, снижающих по сути налоговые риски, следует принимать во внимание, что:

мнения могут в последующем измениться;

может возникнуть судебная практика, иначе толкующая Налоговый кодекс;

налоговые органы могут исходить из того, что ситуация при прошлых разъяснениях была иной и к данной ситуации разъяснение не относится.

С 2007 года вступил в силу п. 8 статьи 75 НК РФ [1]. Данным пунктом предусмотрено, что не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции. Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания документа.

Указанный пункт Налогового кодекса с учетом пп. 3 п. 1 статьи 111 НК РФ, исключающего налоговую ответственность по аналогичным обстоятельствам, во многом снижает налоговые риски за счет получения соответствующих разъяснений со стороны контролирующих органов [1].

Необходимо учитывать, что нормы, определенные в вышеуказанных пунктах НК РФ, не применяются в случае, если письменные разъяснения налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации [1].

Таким образом, если планируется снизить налоговые риски с использованием официальных разъяснений налоговых органов, нужно приложить к запросу максимальное количество документов, поясняющих ситуацию.

Руководствуясь практикой и положениями законодательства, рекомендуется чаще пользоваться такой функцией налоговых органов, как разъяснение законодательства налогоплательщикам. Однако для правильного формулирования вопросов и повышения шансов на подробный и конкретный ответ лучше воспользоваться помощью профессионалов.

Управление налоговыми рисками – это прогнозирование наступления положительного или отрицательного результата и возможность заранее принимать меры к снижению степени риска. Налоговый риск определяется вероятностными показателями, характеризующими возможные финансовые потери (возможный дополнительный доход), и при этом возникает необходимость разработки специальных процедур и методик оценки и прогнозирования развития различных ситуаций поведения субъектов управления в условиях таких рисков.

Управление налоговыми рисками предполагает следующие действия:
формирование политики управления налоговыми рисками;
формирование подходов к управлению налоговыми рисками;
характеристика налоговых рисков;
идентификация отдельных видов налоговых рисков;
оценка информации, необходимой для определения уровня налоговых рисков;
определение факторов, влияющих на налоговые риски;
установление предельно допустимого уровня налоговых рисков;
определение размера возможных финансовых потерь по отдельным видам налоговых рисков;
выбор и использование внутренних механизмов нейтрализации негативных последствий отдельных видов налоговых рисков;
оценка результативности нейтрализации налоговых рисков;
организация мониторинга налоговых рисков;
оценка результативности мониторинга налоговых рисков.
Создание эффективной системы управления налоговыми рисками косвенно будет способствовать увеличению стоимости компании, так как отсутствие негативных неожиданностей повышает доверие инвесторов.

Литература: 1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>.

УДК 336.225.6

Жернаков С. А.

КОРПОРАТИВНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ СЕГОДНЯ: СУЩНОСТЬ И ГРАНИ

Аннотация. Рассматриваются варианты налогового планирования, осуществляемого предприятием в соответствии с выбранным сценарием поведения во взаимоотношениях с государством в налоговой сфере. Рассмотрены возможные альтернативы в налогообложении предприятий.

Анотація. Розглядаються варіанти податкового планування, що здійснюються підприємством відповідно до обраного сценарію поведінки у взаємовідносинах з державою в податковій сфері. Розглянуто можливі альтернативи в оподаткуванні підприємств.

Annotation. The options for tax planning, conducting are discussed in accordance to the selected scenario of behaviour in relation to the state in the fiscal area. Possible alternatives to the taxation of enterprises are studied.

Ключевые слова: налоговое планирование, уклонение от уплаты налогов, налоговая политика предприятия, налоговые альтернативы, налоговая выгода.

Стабильное функционирование и развитие компании существенно зависят от выбора ею сценария своих взаимоотношений с государством в сфере налогообложения, поскольку налоги составляют существенную часть затрат. Рациональный, взвешенный подход к исчислению налогов позволит оптимизировать (уменьшить) налоговые расходы и тем самым улучшить финансовое состояние компании.

В Российской Федерации, начиная с налоговой реформы 1991 года и по настоящее время, на практике реализуются следующие сценарии взаимоотношений налогоплательщиков с государством в сфере налогообложения:

1. "Согласительный". Компания предпочитает не вступать в прения, конфликты с налоговыми органами по вопросам правомерности исчисления и уплаты налогов. Компания, как правило, соглашается с любыми, в том числе и не вполне соответствующими законодательству, позициями налоговых органов в отношении правильности расчета налогов; по результатам налоговых проверок без обжалования уплачиваются все финансовые санкции.

Нередко результатом такой позиции компании является снижение ее прибыли, показателей экономической эффективности в силу излишне уплачиваемых налогов, штрафных санкций, пеней.

2. "Осмотрительный". Компания считает возможным вступить в прения с налоговыми органами по вопросам правильности исчисления налогов, но только при наличии определенной уверенности в положительном разрешении ситуации.

Решения компании в налоговой сфере основываются на соблюдении установленных законодательством налогово-правовых норм, проанализированных разъяснений Минфина, позиций налоговых органов и арбитражной практики. По результатам налоговых проверок обжалуются только значительные по суммам решения налоговых органов, не соответствующие, по мнению компании, законодательству.

Автор считает такую позицию налогоплательщика наиболее рациональной, так как компания взвешенно подходит к управлению своими налоговыми расходами и осуществляет полностью отвечающие законодательству мероприятия, направленные на оптимизацию налоговых платежей.

© Жернаков С. А., 2010



3. "Агрессивный". Налогоплательщик, как правило, готов вступить в конфликт с налоговыми органами по вопросам исчисления налогов, даже при отсутствии уверенности в благоприятном исходе конфликтной ситуации. Компания ориентируется в вопросах налогообложения только на собственное толкование законодательства, игнорирует не соответствующие, по ее мнению, в какой-либо мере Налоговому кодексу разъяснения Минфина, позиции налоговых органов и отрицательную арбитражную практику. Как правило, обжалует не согласующиеся в какой-либо мере с законодательством, по ее мнению, результаты налоговых проверок.

В этом сценарии поведения налогоплательщик нередко внедряет в свою практику мероприятия по оптимизации налогов, сопровождающиеся высоким уровнем риска. К ним, например, относятся решения и действия налогоплательщика, основанные на пробелах, неясностях налогового законодательства, что приводит к постоянным конфликтам с налоговыми органами, которые не всегда разрешаются в его пользу. Подобные действия не всегда позволяют достичь желаемых результатов, в ряде случаев вызывают отвлечение денежных средств на уплату налоговых санкций.

Здесь следует подчеркнуть, что речь идет о налоговой оптимизации, то есть о законных возможностях снижения размера налоговых платежей, а не об уклонении от уплаты налогов, к которому относится сокращение налоговых обязательств путем сознательного сокрытия доходов и имущества, создания фиктивных расходов, намеренного искажения бухгалтерской и налоговой отчетности. За действия, относящиеся к уклонению от уплаты налогов, предусмотрена ответственность по ст. 198, 199 Уголовного кодекса [1].

Как видно, каждому сценарию поведения налогоплательщика во взаимоотношениях с государством в налоговой сфере соответствует система проводимых в области налогообложения мероприятий.

Налоговая политика компании – это система проводимых ею мероприятий в рамках определенного сценария (варианта) организации взаимоотношений с государством в налоговой сфере. Выделим ее элементы:

- налоговое планирование;
- организация работы с налоговыми органами в ходе налоговых проверок и по их результатам;
- обжалование актов налоговых органов, защита интересов компании в арбитраже.

Налоговое планирование представляет собой разработку и внедрение налогоплательщиком системы мероприятий, схем, направленных на максимальное использование возможностей действующего законодательства с целью законной оптимизации налоговых платежей, что предполагает уменьшение налоговых обязательств (платежей) как в абсолютной величине, так и путем переноса уплаты налогов на будущее.

Сущность налогового планирования заключается в признании за каждым налогоплательщиком права применять все допустимые законами средства, приемы и способы для максимального уменьшения своих налоговых обязательств.

Действующее налоговое законодательство предусматривает специальные налоговые режимы и налоговые льготы, допускает вариативность в отдельных аспектах налогового учета, содержит налоговый коридор – возможность трансфертного ценообразования в рамках правил, определенных ст. 40 НК [2], предусматривает возможность изменения срока уплаты налогов в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита (ст. 61-68 НК) [2].

Для достижения коммерческой цели компании, а, как правило, это максимизация прибыли, могут использоваться различные варианты ведения хозяйственной (производственной, торговой, финансовой) деятельности. В зависимости от варианта виды и размеры сопутствующих налоговых платежей будут различными. Целью налогового планирования является определение такого варианта, при котором налоговые платежи будут наименьшими.

Налоговому планированию присуща специальная методика, суть которой заключается в расчете налоговых платежей по альтернативным вариантам налогообложения, анализе их эффективности и выборе оптимального варианта. Под альтернативными вариантами налогообложения, как правило, понимаются сопровождающиеся различным уровнем налогообложения альтернативные способы:

- оформления и проведения отдельных хозяйственных операций;
- оформления и ведения целостных хозяйственных процессов – сбыт, снабжение, производство, финансирование;
- организации, структурирования бизнеса в целом.

Анализ налоговых альтернатив должен проводиться уже при создании бизнеса, оптимальная модель налоговой оптимизации должна быть заложена уже в процессе создания субъекта предпринимательской деятельности путем выбора организационно-правовой формы хозяйствования. Альтернативами здесь могут быть:

- регистрация физического лица в качестве субъекта предпринимательской деятельности без образования юридического лица;
- создание предприятия – юридического лица;
- создание филиалов, представительств или других обособленных подразделений;
- формирование холдинга с выделением управляющей компании, предприятий балансодержателей активов, производственных, сбытовых, снабженческих предприятий;
- выделение в самостоятельные предприятия вспомогательных производств и служб;
- организация совместной деятельности;
- создание паевых инвестиционных фондов, некоммерческих партнерств и пр.

Налоговые альтернативы содержат в себе возможное место регистрации субъекта хозяйствования. Наиболее ярким примером в этом плане является регистрация предприятий в оффшорных зонах. На практике наибольший потенциал налоговой оптимизации путем регистрации компании в оффшоре присущ предприятиям, в деятельности которых существенную роль играет экспорт или импорт.

Следует обозначить две грани налогового планирования:

1. Незаконная оптимизация налоговых обязательств, квалифицируемая как уклонение от уплаты налогов.
2. Квалификация внедренных оптимизационных мероприятий и схем в качестве получения необоснованной налоговой выгоды.

Налоговой выгодой считается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Получение налоговой выгоды можно обозначить в качестве цели налогового планирования – финансовой составляющей бизнеса. Целью же предпринимательской деятельности в силу ст. 2 Гражданского кодекса [3] – систематическое получение прибыли. Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели предпринимательства. Суды, устанавливая, что главной целью сделок налогоплательщика является получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, реальная экономическая сущность в сделках отсутствует, могут отказать в признании обоснованности получения такой выгоды.

Получение необоснованной налоговой выгоды квалифицируется как неуплата или неполная уплата суммы налога, что относится к налоговому нарушению, и влечет ответственность, предусмотренную Налоговым кодексом.

В связи с изложенным отметим, что на сегодняшний день налоговое планирование наиболее эффективно:

- на этапе организации бизнеса;
- при реструктуризации бизнеса, при этом деловые цели, коммерческие интересы собственников бизнеса являются первоочередными, оптимизация налогов вторична;
- в сложившемся действующем бизнесе при разработке мероприятий по оптимизации налогов в отношении отдельных хозяйственных операций.

Налоговое планирование в качестве функции входит в систему управления финансами компании. Наряду с ним к системе управления финансами также относятся: бюджетный процесс; управленческий учет; инвестиционная оценка проектов, активов, включая недвижимость; бизнес-планирование; анализ финансового состояния компании; due diligence в сделках слияния и поглощения.

Литература: 1. Уголовный кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ukrf.narod.ru/>. 2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>. 3. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.interlaw.ru/law/docs/10064072/10064072-001.htm>.

УДК 336.225

Муксунова О. И.

Пельмская И. С.

ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ РФ С 2010 ГОДА

Аннотация. Рассмотрены внесенные изменения в налоговое законодательство РФ и проанализированы роль и характер их влияния на социально-экономические процессы в государстве.

Анотація. Розглянуто внесені зміни до податковою законодавства РФ і проаналізовано роль і характер їх впливу на соціально-економічні процеси в державі.

Annotation. The changes in tax legislation of Russia Federation are considered and the role and nature of their impact on the socio-economic processes in the state are analyzed.

Ключевые слова: порядок уплаты и взыскание налогов, страховые взносы, акцизный сбор, НДС, НДФЛ.

Ежегодно налоговое законодательство претерпевает многочисленные изменения. Так, 1 января 2010 г. вступают в силу поправки, внесенные в Налоговый кодекс РФ в предыдущие годы. Изменения затрагивают первую часть НК РФ, а также отдельные главы об акцизах, НДС, НДФЛ, спецрежимах, транспортном и земельном налогах, налоге на имущество организаций. Большое количество внесенных изменений касается порядка расчета налога на прибыль. Однако самым значимым событием текущего года стала замена единого социального налога страховыми взносами [1].

В данной статье рассмотрены некоторые из внесенных изменений, представляющиеся, по мнению авторов, наиболее значимыми (табл. 1).

С 1 января 2010 г. утратила силу глава 24 НК РФ "Единый социальный налог" (ФЗ от 24.07.2009 г. № 213-ФЗ), и вступил в силу Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ (за исключением отдельных положений), в соответствии с которым страховые взносы должны перечисляться отдельно в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальный).

© Муксунова О. И., Пельмская И. С., 2010

Изменения в налоговом законодательстве с 1 января 2010 г.

№ п/п	Изменения в налоговом законодательстве	Документ, вводимый эти изменения
1	ЕСН заменен страховыми взносами	Федеральный закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ
2	Внесены изменения в расчет пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, по уходу за ребенком до 1,5 лет	Федеральный закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ
3	Изменения, касающиеся уплаты и взыскания налогов, налоговых проверок, привлечения к налоговой ответственности	Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ, Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ, Федеральный закон от 27.12.2009 № 374-ФЗ, Федеральный закон от 29.12.2009 № 383-ФЗ
4	Документы, подтверждающие право на применение нулевой ставки НДС при экспорте, подаются в инспекцию в течение 270 календарных дней	Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ
5	Новые льготы по НДС для управляющих компаний, товариществ собственников жилья и жилищно-строительных кооперативов	Федеральным законом от 28.11.2009 № 287-ФЗ
6	Повышены ставки акцизов	Федеральный закон от 28.11.2009 № 282-ФЗ
7	Изменения в предоставлении имущественных вычетов	Федеральный закон от 19.07.2009 № 202-ФЗ, Федеральный закон от 27.09.2009 № 220-ФЗ, Федеральный закон от 25.11.2009 № 281-ФЗ, Федеральный закон от 27.12.2009 № 368-ФЗ

До 2010 года действовала регрессивная система ставок по единому социальному налогу (табл. 2) и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, уменьшающим ЕСН (табл. 3).

С 2010 года предельная величина доходов каждого физического лица для начисления страховых взносов составляет 415 000 руб. Она определяется нарастающим итогом с начала календарного года.

Таблица 2

Налоговые ставки по ЕСН до 2010 года

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонд обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд ОМС	Территориальные фонды ОМС	
До 280 000 руб.	20,0 %	2,9 %	1,1 %	2,0 %	26,0 %
От 280 000 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	8 120 руб. + 1,0 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	3 080 руб. + 0,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5 600 руб. + 0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5 000 руб.	7 200 руб.	104 800 руб. + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

Если суммы выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица превысят этот предел, то страховые взносы с суммы превышения не взимаются. Тарифы страховых взносов в соответствии с новыми изменения представлены в табл. 4.

Таблица 3

Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование до 2010 года

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	14,0 %	8,0 %	6,0 %
От 280 000 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 + 3,1 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 + 2,4 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.

Таблица 4

Тарифы страховых взносов с 2010 года

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонд обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд ОМС	Территориальные фонды ОМС	
До 415 000 руб.	20,0 %	2,9 %	1,1 %	2,0 %	26,0 %

Распределение взносов в Пенсионный фонд РФ показано в табл. 5.

Таблица 5

Распределение взносов в Пенсионный фонд РФ

Для лиц 1966 года рождения старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе	
на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
20,0 %	14,0 %	6,0 %

Как видно из приведенных таблиц, в 2010 г. использование регрессивной шкалы не предусмотрено, и действуют пониженные ставки (те же итоговые ставки, но с уменьшением суммы налогооблагаемой базы), однако с 2011 г. планируется значительное увеличение тарифов страховых взносов.

Что касается организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения и уплачивающих единый налог на вмененный доход, то они по-прежнему уплачивают только страховые взносы в Пенсионный фонд по ставке 14 %, как и ранее. Однако ожидается в 2011 году также повышение ставок.

В связи с изменениями, касающимися замены ЕСН страховыми взносами, внесены изменения в порядок определения максимального размера пособий. Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам не будут ограничиваться фиксированной суммой. Но средний дневной заработок, используемый для расчета указанных пособий в 2010 г. не может превышать среднего дневного заработка, исчисленного следующим образом: предельная величина базы для начисления страховых взносов 415 000 руб., разделенная на 365, то есть 1 136 руб. 99 коп.

Сумма ежемесячного пособия по уходу за ребенком, как и ранее, составляет 40 % среднего заработка, а ограничение его максимального размера в 6 000 руб. отменено. Размер пособия определяется путем умножения среднего дневного заработка на 30,4, при этом средний заработок, как и в случае с пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, не должен превышать предельную величину базы для начисления взносов (415 000 руб.), разделенную на 12 – 34 583,33 руб. Таким образом, максимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком в 2010 г. составляет 13 833,33 руб. (34 583,33 / 100 x 40).

Следует отметить также, что признан утратившим силу Федеральный закон от 31.12.2002 г. № 190-ФЗ, который устанавливал особые условия выплаты пособий по временной нетрудоспособности для граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, которые применяют специальные режимы налогообложения (УСН, ЕНВД, ЕСХН). Поэтому данные категории работодателей теперь выплачивают пособия по временной нетрудоспособности в общем порядке (табл. 6).

Другие изменения в налоговом законодательстве касаются уплаты и взыскания налогов, налоговых проверок и привлечения к налоговой ответственности. В 2010 г. введены следующие положения:

1. Налогоплательщику, операции по банковским счетам которого были приостановлены, налоговый орган, нарушивший срок отмены решения о приостановлении или срок вручения банку решения, должен уплачивать проценты за каждый календарный день просрочки (п. 9.2 ст. 76 НК РФ).

2. Налогоплательщики не обязаны представлять в налоговые органы документы, которые ранее уже подавались в инспекцию при проведении камеральных или выездных проверок (п. 5 ст. 93 НК РФ).

Таблица 6

Изменения в социальном страховании

Вид выплат	2009 г.	2010 г.
Пособие по временной нетрудоспособности	Максимальный размер пособия составляет 18 720 руб. в месяц.	Предельная сумма пособия 34583 руб. в месяц (415 000/12).
	При УСН, ЕНВД, ЕСХН выплата пособия за счет средств Фонда производится с первого дня временной нетрудоспособности из расчета 4 330 руб. в месяц	При УСН, ЕНВД, ЕСХН с третьего дня временной нетрудоспособности выплата пособия производится за счет средств ФСС РФ без ограничения по сумме (как и при общей системе налогообложения)
Пособие по беременности и родам	25 390 руб.	Максимальный размер пособия 34 583 руб.

Изменения коснулись и налога на добавленную стоимость.

1. Срок для представления документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки НДС, увеличивается на 90 календарных дней, если товары помещены под соответствующий таможенный режим в период с 1 июля 2008 г. до 31 марта 2010 г. (п. 9 ст. 165 НК РФ).



2. Не облагается НДС реализация коммунальных услуг, а также услуг по содержанию общего имущества в многоквартирном доме и ремонту такого имущества, оказываемых управляющими организациями, ТСЖ, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами (пп. 29 и 30 п. 3 ст. 149 НК РФ).

С 1 января 2010 г. в среднем на 20 % повысились ставки другого косвенного налога – акцизов на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 9 % включительно. Ставки на табак, сигары и сигариллы выросли на 40 %. Изменилась фиксированная часть ставки на сигареты и папиросы. Также увеличилась ставка на моторные масла и автомобильный бензин. Но самое значительное повышение ставок коснулось пива с объемной долей спирта от 0,5 до 8,6 % – они возросли почти в три раза. Соответствующие изменения внесены в ст. 193 НК РФ.

В главу 23 "Налог на доходы физических лиц" внесены следующие изменения:

1. При покупке земельного участка (или его доли), предназначенного для индивидуального строительства, или участка вместе с домом налогоплательщик при наличии соответствующих подтверждающих документов вправе воспользоваться имущественным вычетом (абз. 5 и 23 п. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

2. Имущественный налоговый вычет из сумм, полученных при продаже имущества (за исключением жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе), которое находилось в собственности налогоплательщика менее трех лет, не должен превышать 250 тыс. руб. (пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

3. Расходы по разработке проектно-сметной документации на проведение отделочных работ в приобретенной квартире или комнате учитываются при получении имущественного вычета (п. 1 ст. 220 НК РФ).

4. При продаже имущества, находившегося в собственности более трех лет, декларацию по НДФЛ подавать не нужно (п. 17.1 ст. 217 НК РФ).

5. Не облагается налогом материальная выгода от экономии на процентах при перекредитовании займов на строительство или приобретение жилья и земельных участков вместе с домами (пп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ) [1].

Таким образом, принимая во внимание все рассмотренные выше изменения в налоговом законодательстве, следует отметить, что, с одной стороны, они представляются более уместными, упрощая и благоприятно сказываясь на деятельности налогоплательщиков и физических лиц. Однако с другой стороны, повышая ставки на акцизы, повышаются затраты предприятий, а, следовательно, и физических лиц, которые являются реальными налогоплательщиками этого косвенного налога. Хотя возможно государство, таким образом, стимулирует меньшее потребление подакцизных товаров.

Литература: 1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>.

Линовицкий Ю. А.

УДК 336.225

Черник Д. Г.

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Аннотация. Рассмотрены проблемные вопросы взаимоотношений налогоплательщика и налоговых органов. Проакцентировано внимание на необходимости симметричной ответственности плательщика и работников налоговых органов за нарушение налогового законодательства, а также привлечения налоговых консультантов в налоговые правоотношения.

Анотація. Розглянуто проблемні питання взаємовідносин платника податку та податкових органів. Закцентовано увагу на необхідності симетричної відповідальності платника та працівників податкових органів за порушення податкового законодавства, а також залучення податкових консультантів до податкових відносин.

Annotation. The problem questions of mutual relations of taxpayer and tax organs are considered. Special attention is paid to the necessity of symmetric responsibility of payer and workers of tax organs for violation of tax legislation, and also to the bringing in of tax consultants in tax legal relationships.

Ключевые слова: налоговые отношения, баланс интересов, ответственность за нарушение налогового законодательства.

В своих публичных выступлениях руководство Российской Федерации настойчиво повторяет о необходимости укрепления взаимоотношений между государством и гражданами. Президент Д. А. Медведев, обращаясь к чиновникам, дал в своем выступлении краткую образную характеристику текущего момента: "...перестаньте кошмарить бизнес...ему необходимо представить поддержку и защитить от

© Линовицкий Ю. А., Черник Д. Г., 2010

бюрократизма". Председателю Правительства В. В. Путину принадлежат слова о "необходимости прекращения налогового террора, поддержки малого и среднего бизнеса". Бывший председатель Правительства России М. Е. Фрадков публично настоятельно рекомендовал чиновникам переходить на качественно новый уровень взаимоотношений с налогоплательщиками – к партнерству.

В рамках проводимых в последнее время налоговых и административных реформ пристальное внимание уделяется вопросам взаимоотношений налогоплательщика и налоговых органов. Федеральная налоговая служба России неоднократно заявляла, что первостепенной задачей налоговых органов является создание эффективной и сбалансированной системы взаимодействия с налогоплательщиками, учитывающей как интересы государства, так и права и законные интересы налогоплательщиков.

Согласно основным направлениям деятельности на 2008 – 2010 гг., а также 2011 г. подготовленных Министерством финансов РФ, планируется создание новых и развитие действующих методик организации и проведения налогового контроля, координацию работы налоговых органов по администрированию крупнейших налогоплательщиков. Также отмечена необходимость приближения конструкции российской налоговой системы к образцам лучшей международной практики, изменения культуры и идеологии отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

В научных кругах уже давно обсуждается вопрос создания связки "государство-налогоплательщик". В результате в обиходе возник термин налоговое администрирование, который подразумевает эффективную модель взаимоотношений сторон в налоговой сфере.

Обоснованной представляется позиция К. С. Бельского [1], согласно которой налоговые органы, прежде всего, должны создавать условия для добровольного исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, и только потом осуществлять налоговый контроль за своевременностью и полнотой уплаты налогов, а в случае неисполнения налогоплательщиком налоговой обязанности применять меры принуждения.

Построение диалога между налоговыми органами и налогоплательщиком требует совершенствования различных аспектов налоговых отношений. С учетом зарубежного опыта можно выделить следующие основные направления работы:

- закрепление принципов эффективного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщика в налоговой концепции государства;
- формирование культуры добровольной уплаты налогов и сборов в соответствии с национальным законодательством;
- построение партнерских отношений налогоплательщика с налоговыми органами;
- улучшение обслуживания налогоплательщиков через установление регламентов взаимодействия;
- использование в налоговых отношениях услуг налоговых консультантов;
- разработка и внедрение в работу налоговых органов "дружелюбных" методов (примирение по спорам в досудебном порядке, предварительные налоговые соглашения).

Все указанные направления работы сходятся в одной точке – стремление к достижению налоговыми органами полного взаимопонимания с налогоплательщиками, исполнение участниками налоговых отношений, установленных законодательством обязанностей, и соблюдение интересов сторон. Одновременно с ориентацией налогового ведомства на диалог с налогоплательщиками государство вправе рассчитывать и на ответные стремления налогоплательщиков в налаживании конструктивного общения.

На международном масштабе также ведется работа по изучению вопросов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

Проводимые Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) форумы по налоговому администрированию в результате сформировали "Сеульскую декларацию". Данный документ стал отправной точкой в изучении и обобщении опыта стран-участниц ОЭСР по выстраиванию эффективных взаимоотношений между налогоплательщиком и налоговыми органами.

Проведенный И. В. Цветковым анализ [2] мировой практики взаимоотношений государства и общества, в том числе в налоговой сфере, выявил три вида построения общения:

- с позиции силы;
- с позиции права;
- с позиции интересов.

Очевидно, что в России налоговые отношения, сложившиеся в начале 90-х гг. XX в., до сих пор строятся на основе принципа власти – подчинения. Как уже было отмечено, государство целенаправленно ведет работу к пересмотру взаимоотношений налогоплательщика и налоговых органов, однако, данной работе не уделяется должного внимания, и без того длительный процесс перестроения характера отношений затягивается. С одной стороны, стоит крупная структура налогового ведомства с разветвленной сетью налоговых инспекций, ежедневно осуществляющих профессиональную деятельность. С другой – налогоплательщик, для которого уплата налогов лишь одна из многих составляющих совокупности его деятельности и бизнеса. В результате чего налогоплательщики в такой системе взаимоотношений рассматривают сотрудника налоговой инспекции, в первую очередь, как врага. Для целей развития предпринимательской деятельности и экономического роста государства такой характер налоговых отношений является неприемлемым. Решение таких психологических вопросов ?лательщиков, или недоверие к налоговой системе в целом, в конечном результате скажется на увеличении уровня добровольного исполнения налогового законодательства и поступлений налоговых платежей в бюджеты всех уровней.

К сожалению, Россия как правовое государство находится еще на стадии становления, в связи с чем на практике проявляется отсутствие правовой грамотности и законопослушности как у налоговых органов, так соответственно и у налогоплательщиков.

При рассмотрении налоговых отношений как диалога между налоговыми органами и налогоплательщиком возникает такая актуальная тема дискуссий, как гармонизация налоговых отношений. Под гармонизацией налоговых отношений принято понимать построение национальной системы налоговых отношений, обеспечивающей установление долгосрочного и устойчивого баланса интересов государства и налогоплательщиков.

Построение налоговых отношений на основе партнерства должно строиться на принципах баланса частных интересов налогоплательщиков и публичных интересов государства и общества, взаимной ответственности участников налогового процесса, а также базироваться на общих целях и задачах налогообложения.



Налогоплательщики, исполняя установленные законодательством о налогах и сборах обязанности по уплате налоговых платежей в бюджет, вправе ожидать от государства создания благоприятных условий существования, охраны и защиты имущественных прав, а также ведения предпринимательской деятельности. Однако ни в одном законодательном акте не зафиксирована ответственность государства за неисполнение своих обязанностей по производству и предоставлению публичных благ. Ограниченная ответственность предусмотрена за правонарушения норм налогового законодательства со стороны налоговых органов.

Распространено мнение о необходимости симметричной ответственности налогоплательщиков и государства в лице налогового ведомства. Если организация платит штраф за несвоевременное представление декларации или сведений в налоговый орган, то налоговый инспектор также должен штрафовать за неисполнение положений налогового законодательства, как, например, за вмененный ущерб, нанесение вреда деловой репутации, несвоевременный возврат излишне взысканных или уплаченных налогов, незаконно взысканные штрафы в бесспорном порядке, а также при несообщении налоговым органом об ошибочной уплате налога в другой бюджет.

Когда налогоплательщик почувствует и увидит на практике привлечение должностных лиц налоговых органов к ответственности за совершение правонарушений, только тогда он поверит в добросовестное исполнение налоговым инспектором своих обязанностей и пойдет на встречу в выстраивании партнерских отношений.

Соблюдение норм налогового законодательства в тандеме с изменением сознания сотрудников налоговых органов, заключающемся в переориентировании деятельности налоговых органов с точки зрения учета интересов бизнеса, в конечном результате даст положительный эффект.

Как показывает международный опыт, огромную помощь в создании и функционировании оптимальной налоговой системы оказывает третий участник налоговых отношений – налоговый консультант.

Темпы изменения налогового законодательства вместе с темпами изменений на рынке настолько высоки, что порой в организации складывается ситуация, требующая знания компетентных специалистов в области налогообложения и бухгалтерского учета для решения возникающих проблем и использования появившихся возможностей.

В привлечении налоговых консультантов в налоговые правоотношения заинтересованы также и налоговые органы. Помимо выполнения посреднических функций при подготовке отчетности, исчислении налогов, налоговые консультанты также могут обобщать имеющиеся результаты исследовательских наработок и накопленный опыт квалифицированных специалистов в области налогообложения, доводить их до сведения налоговых органов, чтобы таким образом активно влиять на проведение в стране налоговой реформы.

Литература: 1. Бельский К. С. Налоговая система: генезис, основные элементы, принципы // Государство и право. – 2006. – № 9. – С. 53. 2. Цветков И. В. Об эффективной модели взаимоотношений в налоговой сфере // Финансы. – 2008. – № 8. – С. 38–42.

Катрук Н. О.

УДК 336.221:005.1

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Аннотация. Проанализированы функции, методы и принципы реализации государственного налогового менеджмента.

Анотація. Проаналізовано функції, методи та принципи реалізації державного податкового менеджменту.

Annotation. The functions, methods and guidelines for implementing the state fiscal management are analyzed.

Ключевые слова: государственный налоговый менеджмент, принципы и методы налогового менеджмента, налоговая политика.

Налоги относятся к фундаментальным основам человеческой цивилизации. Их возникновение и функционирование в человеческом обществе позволило сохранить государственность отдельных наций, их культуру и обеспечить социальный прогресс и общественное благосостояние.

© Катрук Н. О., 2010

Экономически обоснованные управленческие решения, принимаемые в сфере налогообложения, всегда будут способствовать экономическому и социальному развитию и обеспечивать финансовую стабильность. Неумелое использование налогов приводит к расстройству экономики и бедности народа. Поэтому цель организации системы налогообложения заключается в том, как найти более благоприятные формы налогообложения и его влияния на экономически социальную действительность [1, с. 104].

Вопросы теории и практики организации процесса налогообложения освещены в трудах А. Соколовской, Л. Вороновой, А. Крысоватого, М. Кучерявенко, В. Онищенко, Л. Савченко, В. Шкарупы. Отдавая должное наработкам отечественных специалистов в этой сфере, необходимо отметить необходимость детального обоснования теоретических основ налогового менеджмента и основ его организации в Украине.

Как показывает и мировой опыт, и отечественная практика, эффективность влияния налогов на все стороны социально-экономической жизни общества зависит, прежде всего, от эффективности управления налогообложением, или другими словами, эффективности государственного налогового менеджмента. Государственный налоговый менеджмент – это совокупность норм, правил, способов и форм управления налоговой системой государства с целью координации и совершенствования всех сторон налогообложения и реализации налоговой политики. Как и любая управленческая деятельность, государственный налоговый менеджмент имеет цель, функции, принципы и методы.

Цель государственного налогового менеджмента состоит в обеспечении эффективной реализации задач налоговой политики.

Государственный налоговый менеджмент как составная часть общей системы государственного управления выполняет ряд функций.

В экономическом энциклопедическом словаре одним из определений термина "функция менеджмента" является "важнейший элемент системы управления и соответствующих видов деятельности отдельных менеджеров или подразделений управленческого аппарата, в процессе которой обеспечивается целенаправленное воздействие на объекты управления, решается определенный комплекс задач и достигается поставленная цель" [2, с. 479].

Исходя из этого определения, автор считает, что функции государственного налогового менеджмента можно обозначить как важнейший элемент системы управления налоговой системой и соответствующих видов деятельности подразделений управленческого аппарата, в процессе которой обеспечиваются необходимые поступления в бюджет государства и достигается эффективное развитие экономики государства.

В процессе становления и развития налоговой системы Украины отделились такие функции государственного налогового менеджмента:

- планирование налоговой системы;
- организация налоговой системы;
- контроль налоговой системы;
- регулирование налоговой системы.

Функция планирования налоговой системы заключается, прежде всего, в разработке законодательных нормативных актов, регламентирующих порядок организации и функционирования налоговой системы государства на основе выбранной налоговой политики государства.

Для выполнения этой функции разрабатываются концептуальные основы налогообложения в государстве, то есть определяется налоговая политика, которая зависит от выбранной модели экономического развития государства [3, с. 48].

Функция организации налоговой системы предусматривает практическое воплощение разработанных в процессе реализации функции планирования мероприятий по организации и функционированию налоговой системы государства.

Функция контроля налоговой системы предусматривает комплекс мероприятий, направленных на проверку эффективности функционирования действующей налоговой системы государства с целью внесения в нее необходимых корректировок.

Реализация функции регулирования осуществляется на основе анализа результатов функции контроля налоговой системы, по итогам которого может приниматься решение о внесении изменений в действующую налоговую систему государства [3, с. 59].

В соответствии с уровнем развития налоговых отношений и задач налоговой политики применяются различные методы налогового менеджмента, которые представляют собой систему способов и приемов управленческого воздействия на процесс налогообложения. Эти методы делятся на административные (когда с помощью нормативно-правовых и распорядительных актов устанавливаются конкретные правила поведения субъектов налоговых отношений и ответственность за их невыполнение), экономические (использование разных элементов налогообложения в роли инструментов косвенного регулирования финансово-хозяйственной деятельности плательщиков), социально-психологические (влияние на сознание плательщиков для повышения уровня налоговой культуры и добровольной уплаты налогов с помощью социальной рекламы, массово-разъяснительной работы и т. д.).

Все составляющие процесса налогового менеджмента должны быть подчинены основным принципам его осуществления. Универсальные принципы управления, разработанные Анри Файолем [4, с. 68], которые со временем совершенствовались и являются актуальными сегодня, исходя из системного анализа, можно использовать для определения принципов государственного налогового менеджмента, к которым следует отнести:

- принцип системности;
- принцип первоначальной цели;
- принцип количественной и качественной оценки;
- принцип экономичности;
- принцип учета рисков;
- принцип иерархии.



Делая заключение, автор отмечает, что соблюдение указанных принципов является основой эффективного государственного налогового менеджмента по организации налоговых отношений с целью оптимизации соотношения фискальной и регулирующей составляющих налогообложения.

Научн. рук. Крысоватый А. И.

Литература: 1. Воронкова О. М. Організаційні засади податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Наук. вісник. — 2005. — №1 (28): Економіка, право. — С. 104–109. 2. Економічний енциклопедичний словник : у 2-х т. Т. 1 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій ; за ред. С. В. Мочерного. — Львів : Світ, 2005. — 616 с. 3. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. — К. : Знання, 2008. 4. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. — М. : Дело, 1997. — 704 с.

Комарова А. В.

УДК 336.225.6:330.59

БЛАГОСОСТОЯНИЕ НАСЕЛЕНИЯ КАК ОБЪЕКТ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Аннотация. Охарактеризовано сущность благосостояния населения; обоснована необходимость его регулирования средствами налогообложения; приведена систематизация инструментов налогового регулирования благосостояния населения.

Анотація. Охарактеризовано сутність добробуту населення; обґрунтовано необхідність його регулювання засобами оподаткування; наведена систематизація інструментів податкового регулювання добробуту населення.

Annotation. The entity of welfare is described; the justification of necessity of the tax regulation of welfare is grounded; the systematization of the tax regulation of welfare's tools is proposed.

Ключевые слова: благосостояние, налоговое регулирование, инструменты налогового регулирования.

Одной из наиболее острых проблем социально-экономического характера в Украине является низкий уровень благосостояния населения. Существующий подход к его регулированию со стороны государства носит поддерживающий характер и реализуется посредством системы социальной защиты. Однако, учитывая то, что расходы на социальную сферу занимают наибольший удельный вес в структуре Сводного бюджета страны (по данным Государственного комитета статистики в 2007 г. они составили 55 %, в 2008 – 56,6 % от общей суммы расходов [1]), необходимым становится переход от поддерживающего влияния к стимулирующему в данной сфере, а также поиск альтернативных источников финансирования. В качестве последнего следует рассматривать механизм налогообложения, поскольку инструменты налоговой политики стимулирующего характера являются своеобразными скрытыми источниками денежных средств (вследствие высвобождения их при льготном налогообложении).

Отдельным проблемам государственного, и в частности, налогового регулирования благосостояния населения посвящены работы И. Бентама, Л. Дидковской, А. Дрыги, Т. Дулик, Ю. Иванова, О. Кухаревой, И. Майбурова, В. Мандыбуры, С. Онишко, В. Парето, А. Смита, Т. Фертиковой, Р. Хикса, К. Швабия, К. Эрроу и др. Однако, отмечая несомненную ценность и значимость проведенных исследований, следует сказать, что некоторые аспекты проблематики государственного регулирования благосостояния населения средствами налогообложения являются недостаточно освещенными в научных трудах. Это обуславливает актуальность темы исследования, ее теоретическую и практическую значимость.

Целью работы является предоставление рекомендаций по улучшению благосостояния населения посредством применения инструментария налогового регулирования.

Достижение поставленной цели обеспечивается решением задач:

раскрытие сущности понятия благосостояние населения;

обоснование специфики налогового регулирования благосостояния населения;

систематизация инструментов налогового регулирования благосостояния населения.

Объектом исследования является государственное регулирование благосостояния населения.

Предметом – рекомендации по применению инструментария налогового регулирования благосостояния населения.

Благосостояние является неотъемлемым и одновременно сложным проявлением социально-экономической реальности. Существует несколько определений данного понятия. Его характеризуют как:

обеспеченность отдельных индивидов, коллективов, социальных групп и всего населения необходимыми для жизни материальными и нематериальными благами [2, с. 69; 3, с. 133];

степень обеспеченности населения, социальных групп, семьи материальными и нематериальными благами [4, с. 168; 5];

совокупность условий жизнедеятельности индивида (населения), которые определяют обеспеченность необходимыми благами и удовлетворение потребностей [6, с. 75–76; 7].

© Комарова А. В., 2010

ISO

"Управління розвитком", №4 (80) 2010

Природа человека отражается в его потребностях, поскольку они определяют отношение человека к условиям его существования и жизнедеятельности. Учитывая сказанное, благосостояние населения следует определять как совокупность условий жизнедеятельности человека, которые определяют уровень его жизни. Следует особо подчеркнуть, что о конкретном уровне благосостояния имеет смысл говорить при превышении определенного уровня, ниже которого наступает бедность.

Специфика налогового регулирования благосостояния населения обусловлена тем, что его можно рассматривать одновременно как меры относительно прямого воздействия (посредством формирования чистого дохода граждан), так и косвенного влияния (стимулирование благ и дополнительных возможностей, предоставляемых предприятиями).

В первом случае основным инструментом налогообложения выступает ставка налога и порядок налогообложения (шкала налогообложения, налоговые льготы и т. п.), определяющие уровень налогового давления и социальную справедливость. То есть данная группа рычагов воздействия непосредственно на уровень доходов физического лица. Во втором случае субъектами воздействия являются не сами физические лица, а их работодатели, а также производители продукции. Например, предоставление работодателю, осуществляющему обучение и/или повышение квалификации персонала, налоговых льгот, обуславливает получение такими работниками блага в виде развития их человеческого капитала. Другим примером может быть предоставление льгот предприятиям, осуществляющим производство доступной и качественной социально значимой продукции.

Общая совокупность инструментов налогового регулирования, обеспечивающих воздействие на благосостояние населения, приведена на рисунке, в котором использованы следующие условные обозначения: НДФЛ – налог с доходов физических лиц; НПП – налог на прибыль предприятий; НДС – налог на добавленную стоимость.

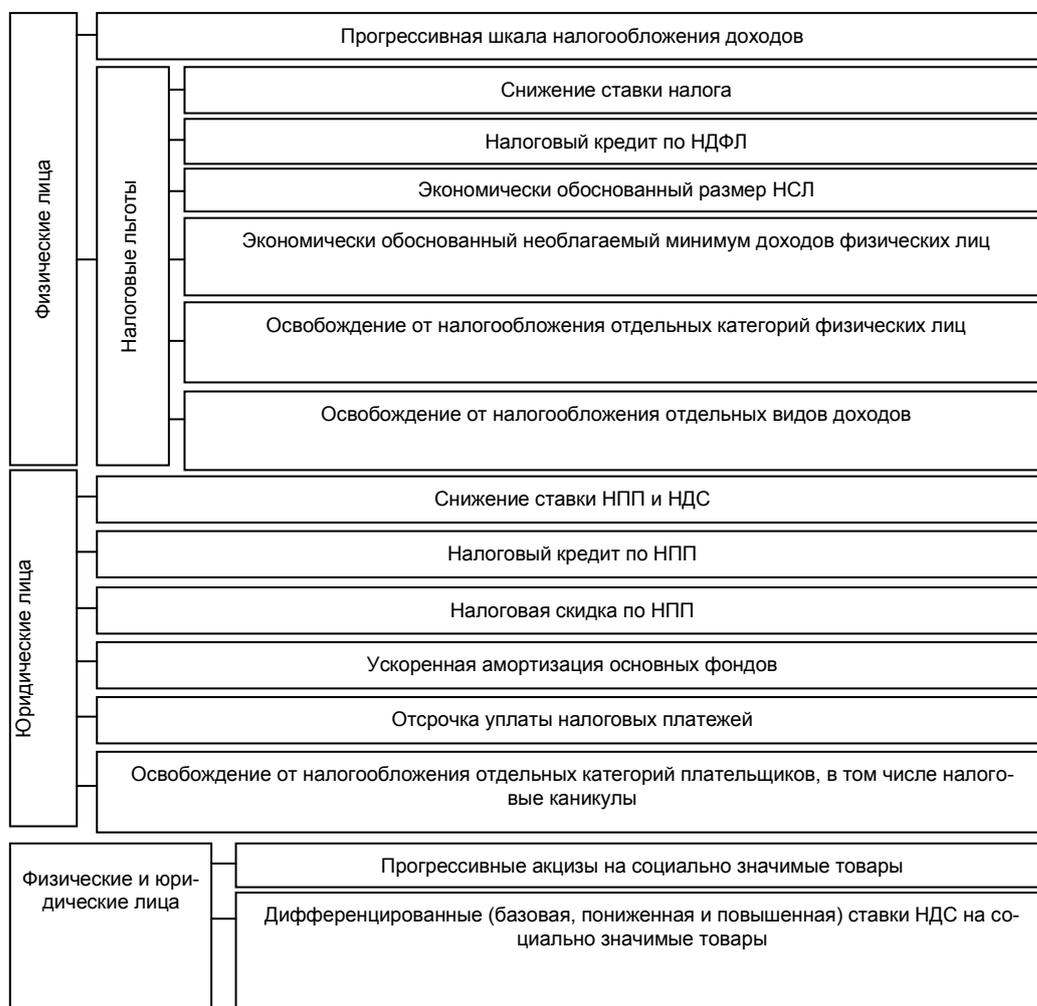


Рис. Инструменты налогового регулирования благосостояния населения

Выбор конкретного инструмента (группы инструментов) налоговой политики следует осуществлять исходя из цели и направления налогового регулирования благосостояния населения. Среди этих направлений: снижение налогового бремени для граждан с низким уровнем доходов; налоговая поддержка молодых семей; обеспечение эффективной занятости населения; обеспечение населения жильем; стимулирование производства доступных и качественных социально значимых товаров; развитие человеческого капитала.



Разрешение очерченной проблематики требует не только обоснования конкретного инструментария и соответствующих ему мероприятий налоговой политики относительно благосостояния населения, но и оценки их эффективности. Она предполагает сопоставление достигнутого прироста благосостояния с понесенными затратами и потерями бюджета, а также расходов и потерь бюджета с достигнутым приростом доходов бюджета.

Следует подчеркнуть, что результативное налоговое регулирование благосостояния требует действенной и экономически обоснованной системы сопровождения и контроля. Сопровождение в данном случае представляет собой комплекс действий по непрерывному обслуживанию мероприятий налоговой политики, направленного на максимальное сближение фактических и запланированных результатов регулирования, с целью контроля целесообразности их дальнейшего применения. Оно включает консультационное обслуживание, аудит, мониторинг, информационное обеспечение, взаимодействие с другими органами власти, прогнозирование и т. п.

Контроль мероприятий налоговой политики предусматривает анализ соответствия их норм действующего законодательства, интересам общества и государства; состояние выполнения задач регулирования; анализ отклонений фактических результатов регулирования от запланированных и их причин и т. п. То есть осуществляемый контроль должен быть предварительным, текущим и последующим.

Научным результатом данной работы является обоснование необходимости применения инструментария налоговой политики с целью регулирования благосостояния населения, сжатая характеристика основных его направлений, а также систематизация инструментов налогового регулирования благосостояния населения. Кроме того, предложены краткие рекомендации по практическому применению указанного инструментария, а именно оценке эффективности налоговых рычагов, осуществления сопровождения и контроля мероприятий налоговой политики. Вместе с тем следует констатировать, что они требуют более детального рассмотрения и уточнения, что составляет направление дальнейших исследований.

Научн. рук. Иванов Ю. Б.

Литература: 1. Зведений бюджет. – Офіційний сайт державного комітету статистики України. Заголовок з екрану [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 2. Вечканов Г. С. Современная экономическая энциклопедия / Г. С. Вечканов, Г. Р. Вечканова. – СПб. : Изд-во "Лань", 2002. – 880 с. 3. Загнітко А. П. Великий тлумачий словник. Сучасна українська мова / А. П. Загнітко, І. А. Шукіна. – Донецьк : ТОВ ВКФ "БАО", 2008. – 704 с. 4. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / під ред. Романа Дяківа. – К. : Міжнародна економічна фундація, 2000. – 704 с. 5. Райзберг Б. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Б. Райзберг, Л. Лозовский, Е. Стародубцева. – Режим доступа : <http://vocabulary.ru/dictionary/88>. 6. Экономическая энциклопедия / под ред. Л. И. Абалкина. – М. : ОАО "Издательство "Экономика", 1999. – 1055 с. 7. Фертікова Т. М. Добробут як фактор зростання в національній економіці : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.01 "Економічна теорія та історія економічної думки" / Т. М. Фертікова. – К., 2008. – 29 с.

Ефимова Е. А.

УДК 336.225.6

Тюпакова Н. Н.

ВЛИЯНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА УРОВЕНЬ И КАЧЕСТВО ЖИЗНИ СЕЛЬСКОГО НАСЕЛЕНИЯ РОССИИ

Аннотация. Рассмотрены проблемы влияния налогообложения на уровень и качество жизни сельского населения в России. Предложено увеличение заработной платы путем освобождения от налогообложения прожиточного минимума, так как основной налоговой базой для формирования налоговых доходов является заработная плата.

Анотація. Розглянуто проблеми впливу оподаткування на рівень і якість життя сільського населення в Росії. Запропоновано збільшення заробітної плати шляхом звільнення від оподаткування прожиткового мінімуму, тому що основною податковою базою для формування податкових доходів є заробітна плата.

Annotation. The impact of taxation on the level and quality of life of rural population in Russia is analyzed. The wage increases through tax-exempt subsistence level is proposed, because the main tax base for the formation of tax income is wages.

Ключевые слова: прожиточный минимум, налоговая политика, заработная плата, эффективная ставка, система социального страхования.

Россия – аграрная страна. Сельское хозяйство всегда обеспечивало самыми необходимыми продуктами питания свое население, и многое отправлялось на экспорт. Но как в советский период, так и сейчас сельские жители менее обеспечены социальными благами, чем люди, проживающие в городе.

© Ефимова Е. А., Тюпакова Н. Н., 2010

Это выражается в низком уровне развития жилищно-коммунального хозяйства, образования, здравоохранения, культуры на селе. И решение этого вопроса должно взять на себя государство – перераспределяя финансы через социально ориентированную налоговую систему и социальные выплаты, оно способствует экономическому росту. Социальное государство должно иметь адекватную налоговую политику. Существующие концепции налоговой политики России, формально закрепляя в качестве цели обеспечение общего благосостояния, фактически направлены в основном на реализацию фискальной функции. Социальная функция налогов во многом остается неразвитой, не привязанной к новому этапу общественных отношений, характерных для социальных государств XXI века.

В России финансовая обеспеченность социальной сферы в разы отстает от мировых аналогов. В экономически развитых странах в бюджетной системе социального государства аккумулируется от 40 % до 55 % ВВП. На финансирование социальной политики расходуется две трети и более консолидированного бюджета, а в России – одна пятая [1].

По социальной направленности налоговой политики (социальные налоги, льготы, виды налоговых ставок, налоговые режимы, вычеты) можно судить об уровне социального развития государства. Такая политика направлена на налоговое стимулирование форм и правил конкурентного поведения хозяйствующих субъектов, в котором заинтересовано социальное государство, а также способствует комплексному, органичному развитию и сочетанию всех сторон его жизни, включая, прежде всего, экономическую и социально-политическую. Сутью социально ориентированного налогообложения выступают установки на реализацию прав человека не только в социально-трудовой сфере, но и обеспечение благосостояния всем членам общества, стремление к уменьшению неравенства в доступе к различным благам, сведение к минимуму поляризации общества.

По статистическим данным, по состоянию на 1 января 2008 г. в Государственный реестр включено 24 136 муниципальных образований, из них 1 790 муниципальных районов, 521 городской округ, 1 733 городских поселения, 19 858 сельских поселений, 234 внутригородские территории городов федерального значения. Следовательно, улучшить уровень и качество жизни сельского населения – главная задача нашей страны [2].

Граждане, проживающие в сельской местности, нуждаются в большей поддержке государства, для них необходимо применение льгот по налогообложению доходов. Работники организаций сельского хозяйства России по статистическим данным получают наименьшую заработную плату по сравнению с работниками, занятыми в других видах экономической деятельности.

Среди всех видов деятельности в целом по РФ за 2008 г. среднемесячная начисленная заработная плата в сельском хозяйстве самая низкая и составляет 8 200 руб., что в 2 раза ниже среднероссийской (17 226 руб.). Такой разрыв наблюдается с 1995 г. по 2008 г., а в сравнении с высокодоходными отраслями разрыв в 5 – 6 раз [2].

Как и по всей России, в Краснодарском крае среднемесячная заработная плата работников сельскохозяйственных организаций ниже, чем в других отраслях экономики. По статистическим данным можно сказать, что работники сельского хозяйства по среднемесячным доходам разделяют последние три места с работниками образования, здравоохранения и предоставления социальных услуг. Но необходимо отметить, что среднемесячная номинальная начисленная заработная плата в сельском хозяйстве за 2008 г. на 24 % выше среднероссийских данных и составила 10 178 руб. [3].

Увеличение заработной платы можно добиться путем освобождения от налогообложения прожиточного минимума. Одной из мер в реформировании налога на доходы физических лиц может стать увеличение стандартного налогового вычета до размера прожиточного минимума, причем данный показатель существенно зависит от конкретного региона страны и от социально-демографической группы населения (трудоспособное население, пенсионеры, дети). В Краснодарском крае по данным на 2 квартал 2009 г. прожиточный минимум для трудоспособного населения составил 4 681 руб., в Московской области – 5 744 руб., в среднем по РФ – 5 024 руб. Поэтому необходимо устанавливать стандартный налоговый вычет от величины прожиточного минимума в каждом регионе. Принятие предлагаемой меры позволит усилить поддержку самым социально уязвимым слоям населения. Причем право применять данное освобождение необходимо предоставить субъектам РФ. В пределах размеров социальных налоговых вычетов и имущественных налоговых вычетов законодательные органы субъектов Российской Федерации уже могут устанавливать иные размеры вычетов с учетом своих региональных особенностей на основании ст. 222 Налогового кодекса РФ [4].

В Краснодарском крае в 2003 г. численность населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума составляла 28,1 % от общей численности населения края и снизилась за 5 лет до 17,2 % в 2008 г.

Основным препятствием на пути преодоления кризиса на селе является слабая экономическая база органов местного самоуправления. Для ее укрепления предлагаются различные методы. Практически все они сводятся к увеличению поступлений в местные бюджеты от тех или иных налогов, в связи с чем не способны реализовать в полной мере огромный потенциал системы местного самоуправления.

Рассмотрим бюджет муниципального образования – Брюховецкого района Краснодарского края. Это агропромышленный район, основная отрасль – сельское хозяйство, имеется 10 крупных сельскохозяйственных предприятий, которые занимаются производством зерна, технических культур, овощей, мяса, молока, яиц.

Анализ доходов бюджета района за три года (2006 – 2008 гг.) показал, что менее 30 % бюджета состоит из собственных доходов, а более 70 % – представляют собой безвозмездные поступления, такие, как дотации и субвенции из федерального бюджета РФ и бюджета Краснодарского края. Налоговые доходы составляют в 2008 г. 23 %, из них 72 % – налог на доходы физических лиц (НДФЛ). За 2008 г. в районный бюджет поступило НДФЛ 91,3 млн руб., это на 36 % больше 2007 г., что связано с ростом фонда оплаты труда за счет доведения заработной платы до среднеотраслевого уровня и увеличения количества налогоплательщиков.

Безвозмездные поступления из бюджетов других уровней за 2008 г. составили 407,5 млн руб. или 74 % ко всем доходам района. Поэтому необходимо сделать вывод о том, что увеличение ставок



действующих местных налогов и закрепленных налогов вышестоящих бюджетов не приведет к значительному росту доходной части бюджетов муниципальных образований.

Основное количество целевых программ финансируется за счет краевых фондов. Это такие программы, как: "Развитие детско-юношеского спорта и подготовки спортивного резерва в Краснодарском крае" на 2007 – 2010 гг.; "Развитие образования в Краснодарском крае" на 2006 – 2010 годы; "Дети Кубани" на 2006 – 2008 гг.; краевая целевая программа "Антикризисных мер в ЖКХ Краснодарского края на 2004 – 2010 годы"; "Жилище" на 2005 – 2010 гг.; "Развитие личных подсобных хозяйств на территории Краснодарского края" 2007 – 2009 гг.; краевая целевая программа "Газификация Краснодарского края" на 2007 – 2011 гг.

Бюджетом муниципального образования – Брюховецкого района – в основном финансируются детские дошкольные учреждения, школы, детский дом, дома культуры, кинотеатр, библиотеки, медицинские учреждения.

Основными бюджетобразующими предприятиями района являются сельскохозяйственные и перерабатывающие предприятия. Основной налоговой базой для формирования налоговых доходов муниципального образования является заработная плата.

Анализ заработной платы по основным сельскохозяйственным предприятиям района позволил сделать вывод, что уровень среднемесячной заработной платы работников на данных предприятиях колеблется от 8 200 руб. до 18 000 руб. С учетом выплат социального характера эффективная ставка НДФЛ по этим предприятиям колеблется от 22 % до 14,2 % при основной ставке 13 %.

Структура облагаемых доходов позволяет сделать вывод, что выплата заработной платы в натуральной форме и ее перерасчет для целей налогообложения в рыночных ценах завышает эффективную ставку и чем ниже фактическая заработная плата, тем выше эффективная ставка по НДФЛ. Дальнейшее изучение особенностей формирования оплаты труда сельских тружеников позволит определить основные направления совершенствования НДФЛ по категориям получателей доходов.

За последние годы в России осуществлены мероприятия, внесшие существенные изменения в действующий финансовый механизм социального обеспечения и социального страхования.

Единый социальный налог (ЕСН), введенный с 1 января 2001 г., относился к категории федеральных налогов. Он рассчитывался от фонда заработной платы и выплачивался работодателями. Данный налог зачислялся в федеральный бюджет, в Фонд социального страхования РФ, фонды обязательного медицинского страхования РФ – федеральные и территориальные, а также в Пенсионный фонд РФ. Указанный налог взимался с целью мобилизации средств для реализации прав граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Введение ЕСН налоговые органы изначально связывали с перспективами выхода большей части заработной платы из тени, упрощением финансовых потоков, облегчением бухгалтерской отчетности для предприятий. Предполагалось также обеспечить высокий уровень собираемости ЕСН.

Основа для существования полноценной системы социального страхования, включающего и медицинское, и пенсионное страхование, в стране имеется – это вышеназванные внебюджетные социальные фонды. Но финансовое наполнение их в последние годы ухудшается с одновременным сокращением исполнения обязательств.

Серьезному реформированию ЕСН подвергся в 2005 г. Наиболее значительным для всех налогоплательщиков стало снижение базовой ставки единого социального налога с 35,6 % до 26 %, а также увеличение порога применения регрессивной шкалы ставок со 100 000 руб. до 280 000 руб., без каких-либо условий и специальных расчетов, как это было раньше.

Столь существенное снижение ставки ЕСН было направлено, прежде всего, на легализацию заработной платы, а также направление высвободившихся средств на расширение производства либо инвестирование.

С отменой ЕСН и заменой его на взносы во внебюджетные социальные фонды с налоговой базой от доходов до 415 тыс. руб. ничего не изменит для низкооплачиваемых категорий трудоспособного населения, особенно в сельской местности. Регрессивная шкала ЕСН и тарифы страховых взносов направлены на переориентацию социальной политики в пользу высокодоходных категорий граждан. Вместе с тем, реформа единого социального налога (взносов во внебюджетные социальные фонды), применение регрессивной ставки его исчисления и уплаты, по мнению авторов, имеет искажающий характер социальной политики.

Осуществляя деятельность на территории муниципального образования, хозяйствующие субъекты АПК выполняют разнообразные функции, а значит имеют для села экономическую и социальную значимость. Социальная ответственность сельских предпринимателей перед местным населением существует в связи с тем, что на селе социальных проблем столько, что их решение не под силу в отдельности ни районным органам управления, ни хозяйствующим субъектам. Чем беднее территория, тем больше социальных проблем у ее населения, тем больше потребность в социальной ответственности местных хозяйствующих субъектов. Крупные предприятия и КФХ могут максимально привлекать ресурсы для решения социальных проблем сельской территории: создавать рабочие места, повышать заработную плату работников, проводить социально значимые мероприятия.

Помимо прямых расходов местных бюджетов на социальную сферу повысить уровень и качество жизни сельского населения необходимо с помощью грамотной налоговой политики в области налогообложения доходов. Она должна быть направлена на установление прогрессивной шкалы НДФЛ в зависимости от видов доходов работающих с целью снижения социальной напряженности в обществе, предоставление льгот для семей, имеющих на иждивении детей и пенсионеров. Для малообеспеченных граждан должны быть установлены вычеты из налогооблагаемой базы НДФЛ сумм, уплаченных в качестве налога на имущество физических лиц, коммунальных платежей.

Подходящее налогообложение в России охватывает практически все категории населения и экономически возможные формы дохода, что наделяет его потенциальной справедливостью – сумма налога зависит от платежеспособности населения.

Наиболее результативным и часто используемым приемом воздействия налогов на решение актуальных социально-экономических проблем являются льготы. Действие льгот как прямого побудительного стимула совершенно ясно: это привилегия, поощрение, ослабление налогового режима для получате-

ля льготы по сравнению с другими налогоплательщиками. Сформулированное негативное отношение налоговой теории к льготам в принципе не отрицает их использование в практике налогообложения, тем более в условиях кризиса.

Литература: 1. Аронов А. В. Социализация налоговой политики Российской Федерации [Электронный ресурс] / А. В. Аронов. – Режим доступа : <http://www.vak.er.gov.ru>. 2. Федеральная служба государственной статистики: Россия в цифрах – 2008 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gks.ru>. 3. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю: Краснодарский край в цифрах [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.krsdstat.ru>. 4. Налоговый кодекс Российской Федерации : ч. 1; 2. – М. : Проспект ; КНОРУС ; "Издательство "Омега-Л", 2009. – 688 с.

УДК 336.225

Бармин П. А.

Степанова Н. Р.

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация. Рассмотрены проблемы налогового стимулирования инновационной деятельности и предложены пути их решения.

Анотація. Розглянуто проблеми податкового стимулювання інноваційної діяльності і запропоновано шляхи їх рішення.

Annotation. The problems of tax stimulation of innovative activity are considered and the ways of their decision are offered.

Ключевые слова: инновационная деятельность, налоговое стимулирование, налоговая политика, инвестиционная льгота.

Перспективными направлениями налоговой политики России в условиях финансового кризиса можно назвать: налоговое стимулирование промышленного развития и инновационной деятельности, предоставление налоговых преференций и "налоговых каникул" малым и средним предприятиям, принятие ряда мер, направленных на упрощение получения рассрочки или отсрочки по налогам, сокращение документооборота и др. [1].

Несмотря на ряд принятых программных документов относительно необходимости развития инноваций, поддержки малого бизнеса, налоговая политика по-прежнему преимущественно носит фискальный характер. Более того, в настоящее время финансовые ведомства все больше говорят о необходимости жесткой экономии средств, ужесточении налогового администрирования, отказах в возмещении налога на добавленную стоимость и др. Последнее отчасти оправдано в условиях кризиса, однако предприятиям от этого не легче, учитывая, что непродуманная налоговая политика прошлых лет не позволила им накопить определенный "запас прочности", рассчитаться по кредитам, обновить основные фонды, расширить персонал и т. д. Государство поддерживает ту или иную сферу экономики вливанием бюджетных денег, перекройкой межбюджетных отношений и другими мерами.

Иными словами, в терминах теории налогового права регулирующая и стимулирующая функции налогов практически не используются.

Неадекватное и постоянно меняющееся налоговое законодательство в конце прошлого века стало главным препятствием для привлечения как отечественных, так и иностранных инвестиций в инновационную деятельность, ведь инвесторам необходимы не временные налоговые привилегии или более низкие налоговые ставки, а разумная и предсказуемая система налогов.

К другим факторам, оказавшим негативное влияние на налоговую составляющую инновационной деятельности, можно отнести следующие [2]:

1. Отсутствие методических разработок в системе правового регулирования налоговых отношений в инвестиционной и инновационной сферах.

2. Ориентированность на фискальные начала в области налогового законодательства, которое было направлено на включение в налогооблагаемую базу как можно большего количества объектов в сочетании с поиском новых источников, в результате чего снижался инновационный потенциал российской экономики.

3. Недостатки законодательного регулирования, повлекшие за собой издание большого количества подзаконных ведомственных актов по отдельным вопросам налогообложения, которые часто противоречили другим нормативным документам, создавая проблемные ситуации как для налогоплательщи-

© Бармин П. А., Степанова Н. Р., 2010

ISS

"Управління розвитком", №4 (80) 2010



ков, так и для субъектов налогового администрирования. Данные обстоятельства вносили неопределенность в инновационный процесс и повышали налоговые риски при осуществлении инвестиций в инновационные проекты.

4. Бессистемность внесения изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах.

Принятие в 1999 г. Налогового кодекса было задумано как политическое решение, открывающее новый этап развития налогообложения инновационной деятельности. Предполагалось создать налоговую систему, которая стимулировала бы инвестиции в инновации, обновление производства инфраструктуры в высокотехнологичных отраслях экономики, а также развитие среднего и малого бизнеса. Но и в данной редакции налоговое законодательство несовершенно, так как практически отсутствует связь налоговых платежей с результатами работы предприятий с точки зрения стимулирования инноваций, остаются некоторые противоречия между действующими налоговыми законами.

В процессе формирования экономики, ориентированной на государственную поддержку научно-технического прогресса, освоение передовых технологий, внедрение перспективных инноваций, проведение активной научно-технической политики, необходимо перенести акценты в реформировании системы налогообложения с фискальных начал на регулирующие и стимулирующие функции, обеспечивающие более тесную увязку налоговых платежей с результатами хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Необходимо принять пакет законодательных актов, направленных на эффективное налоговое стимулирование инновационной деятельности; разработать налоговые механизмы, направленные на разумное снижение налоговой нагрузки и усиление стимулирующей функции налогообложения (дифференциация инструментов налогообложения по приоритетным критериям, обеспечение их конкретной направленности). И сделать это необходимо с учетом отечественного и зарубежного опыта в данной сфере.

Учеными-экономистами установлено, что развитие науки, инноваций и производительных сил связаны между собой, существует связь и между развитием инновационной деятельности и экономическим ростом [3].

Таким образом, очевидна необходимость формирования концепции налогового стимулирования инновационной деятельности в России, которая будет основана на принципах комплексного подхода к задаче формирования системы стимулирования предприятий, используя налоговые инструменты (отсрочка и рассрочка платежа, уменьшение налоговой базы, налоговые льготы), как важное звено в системе государственной поддержки инновационной деятельности. Актуальной также является задача привлечения венчурного капитала в инновационную деятельность. Развитие венчурного инвестирования в России может способствовать, например, аккумулированию сбережений населения и их трансформации в инвестиции, или поможет сформировать инвестиционный капитал с целью финансирования и кредитования малого инновационного бизнеса.

Однако существуют факторы, которые сдерживают развитие венчурного бизнеса в России. Это касается, например, несовершенства законодательства по финансам и кредиту, так как оно содержит, в основном, запреты на рискованные вложения в венчурный бизнес, а не стимулы; это касается недостатка венчурного капитала, прежде всего российского; а также отсутствия механизмов, осуществляющих государственную поддержку венчурных инвестиций.

Для того чтобы внедрить систему налогового стимулирования инновационной деятельности, необходимо, прежде всего, усилить стимулирующую функцию системы налогообложения, укрепить финансовую обеспеченность предприятий, которые осуществляют НИОКР. Обязательным является также обеспечение финансовой самостоятельности региональных бюджетов и общей инвестиционной направленности финансовой политики государства [3].

С 1 января 2009 г. ставка налога на прибыль организаций была снижена на 4 %. И это решение о снижении ставки налога на прибыль можно считать правильным, но половинчатым. Серьезный недостаток российской экономики – отсутствие стимулирования инвестиций. Без поощрения инвестиций нормальное развитие производства компаниям просто невыгодно. До 2002 г. стимулирующую роль выполнял налог на прибыль организаций. В период действия Закона о налоге на прибыль компании, инвестирующие прибыль в развитие собственного производства, могли воспользоваться пятидесятипроцентной инвестиционной льготой. Эта льгота делала развитие производства выгодным для организации.

Затем инвестиционная льгота была отменена, и налоговая ставка налога на прибыль была снижена до 24 %. Те компании, которые модернизировали свое производство, вкладывая прибыль в его расширение, и снижали, за счет этого, налоговую ставку на практике до 20 – 23%, фактически были наказаны: ставка 24 % стала для них фиксированной. Таким образом, стимулирующая роль налога на прибыль почти исчезла [4].

Снижение налоговой ставки в тяжелой экономической ситуации призвано облегчить налоговое бремя, и это положительный шаг. Однако данная мера поощряет всех. Более эффективным было бы возвращение к налоговой льготе, которая позволяет дотировать не все предприятия подряд, а определенные компании, отдавая приоритет тем, кто занимается расширением и модернизацией производства даже в период кризиса. Было бы более правильно использовать налоговую политику в качестве рычага для развития производства.

Таким образом, для того чтобы российская экономика перешла на инновационный путь развития, необходимо создать эффективную, действенную систему налогового стимулирования субъектов инновационной деятельности. Однако следует учесть, что систему налогового стимулирования инноваций можно считать только одним из элементов общей концепции инновационной системы России.

Литература: 1. Фадеев Д. Е. Перспективные направления налоговой политики. Оценка антикризисных мер / Д. Е. Фадеев // Вестник палаты налоговых консультантов. – 2009. – № 5–6. – С. 5. 2. Паскачев А. Б. Налоговый потенциал экономики России / А. Б. Паскачев. – М.: Изд. дом "МАЛТАП", 2001. – 400 с. 3. Черник Д. Г. Налоговые льготы / Черник Д. Г. // Российский налоговый курьер. – 2006. – № 6. – С. 4–7. 4. Плюсы и минусы налоговой реформы / интервью с Д. Г. Черником // Налоговые споры. – 2010. – № 1. – С. 3–6.

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ВВЕДЕНИЯ В РОССИИ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ

Аннотация. Рассмотрены проблемные аспекты и возможности введения налога на недвижимость в России, а также преимущества введения такого налога. Предоставлен перечень элементного состава и показана необходимость формирования государственного кадастра недвижимости.

Анотация. Розглянуто проблемні аспекти та можливості введення податку на нерухомість у Росії, а також переваги введення такого податку. Надано перелік елементного складу і показано необхідність формування державного кадастру нерухомості.

Annotation. The problematic aspects and the possibility of introducing a tax on real estate in Russia, as well as the benefits of introducing such a tax are studied. A list of elemental composition is offered and the need for a state real estate cadastre is shown.

Ключевые слова: налог на недвижимость, элементы налогообложения недвижимости, кадастр недвижимости, база имущественных налогов.

В налоговой системе любого государства особое место занимают налоги, объектом которых выступает недвижимость. Для мировой практики характерна унификация налогообложения имущества различных категорий налогоплательщиков в виде взимания налога на недвижимость. В России система налогообложения недвижимости включает в себя налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и земельный налог с физических и юридических лиц.

В современных условиях назрела необходимость изменения конструкции налоговой системы, в которой основная тяжесть налогового бремени лежит на юридических лицах в виде налога на прибыль. Имущественные налоги в Российской Федерации составляют пока незначительную долю в общей сумме фискальных поступлений. По данным специалистов, их доля не более 5 – 6 %, тогда как в Европе этот показатель достигает 70 % [1].

Необходимость введения единого налога на недвижимость, который позволит заменить три налога (налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и земельный налог), предусмотрена в "Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов" [2].

Введение нового местного налога, а также нового принципа налогообложения недвижимости на основе рыночной стоимости полностью соответствует целям налоговой политики государства, а именно: обеспечению фискальной, регулирующей и социальной функций налогообложения, справедливости и эффективности налоговой системы, упрощению системы налогов, снижению затрат на сбор налогов.

Анализируя цели введения налога на недвижимость, можно выделить основные из них. Главной целью налога на недвижимость является создание реальной базы для формирования достаточного уровня местных бюджетов и бюджетов муниципальных образований. Помимо этого, целью данного налога является выравнивание налоговой нагрузки на разные слои населения, создание более справедливой системы налогообложения, при которой малоимущие граждане смогут платить меньше или будут освобождены от налога. Последовательное проведение концептуальных принципов налогообложения недвижимости обеспечит фискальную, стимулирующую и социальную функции.

Недвижимое имущество является наиболее стабильным объектом налогообложения по сравнению с другими видами активов или доходами, что создает условия для повышения собираемости налогов и, таким образом, обеспечивает реализацию фискальной функции.

В настоящее время налоговой базой имущественных налогов в России являются разные виды стоимости, которые несопоставимы между собой. По налогу на имущество организаций – остаточная стоимость, по налогу на имущество физических лиц – инвентаризационная стоимость, по земельному налогу – кадастровая стоимость. Налоговая база налога на недвижимость должна определяться на основе объективной рыночной оценки объекта. Предполагается, что налогом на недвижимость будет облагаться единый имущественный комплекс, включающий в себя земельные участки с находящимися на них зданиями, строениями, сооружениями (в том числе подземными), жилыми и нежилыми помещениями, а также доли в таких объектах недвижимости, находящихся в долевой собственности. То есть и ставка налога на недвижимость одна как для наземных строений, так и для земли.

Новым налогом будет облагаться только недвижимое имущество, в то время как при исчислении налога на имущество организаций в налогооблагаемую базу включаются машины, оборудование, то есть весь производственный комплекс. Изменение структуры объектов налогообложения будет стимулировать инвестиции в техническое перевооружение производства.

Суть социальной функции налога на недвижимость заключается во взимании большей суммы налога за более ценную и выгодно расположенную жилую недвижимость, что позволит распределить налоговое бремя более справедливым образом.



Рассматривая преимущества налога на недвижимость, можно также отметить следующее: после завершения формирования государственного кадастра недвижимости и отработки системы оценки недвижимости, стоимость администрирования этого налога должна быть незначительной (можно рассчитывать на отношение издержек к доходу в размере не более 2 %);

прозрачность налога не позволит налогоплательщикам избежать его уплаты, что обеспечит успешный сбор в 95 % случаев;

доходы, ожидаемые от взимания налога на недвижимость, предсказуемы и характеризуется положительной динамикой;

налог на недвижимость призван стимулировать эффективное использование недвижимости, он побуждает собственника постоянно искать пути получения максимальной прибыли от своего имущества и ориентировать его на требования рынка, например, переориентирование нерентабельных производств на более доходные виды деятельности путем естественного перераспределения недвижимости от неэффективного собственника к эффективно работающему;

налог на недвижимость является одним из факторов, регулирующих землепользование, развитие городов, размещение производств. Данный налог помогает обществу осознать, каким богатством оно обладает, что позволяет правильно им управлять, получая экономически оправданные доходы от его использования.

Однако наряду с положительными сторонами, для рассматриваемого налога характерно и множество спорных и проблемных моментов. Нельзя недооценивать трудности реализации налога на недвижимость, которые могут возникнуть, в особенности, на ранних стадиях его применения.

Для введения налога на недвижимость необходимо формирование государственного кадастра недвижимости, а также формирование порядка определения налоговой базы, в качестве которой должна выступать кадастровая стоимость объектов недвижимости. При этом в настоящее время законодательно не урегулированы вопросы, связанные с определением кадастровой стоимости объектов недвижимости и порядком проведения их государственной кадастровой оценки.

Кроме того, для введения налога на недвижимость необходимо разработка и принятие таких документов, как методика кадастровой оценки недвижимости, методика проверки результатов кадастровой оценки недвижимости, проведение работ по кадастровой оценке объектов недвижимости и информационному наполнению государственного кадастра недвижимости. Все это требует существенных затрат финансовых ресурсов и достаточно длительного времени.

С включением в НК РФ соответствующей главы, регулирующей налогообложение недвижимости, налог на недвижимость может быть введен только в тех субъектах Российской Федерации, где проведен кадастровый учет объектов недвижимости и утверждены результаты их кадастровой оценки.

Таким образом, для введения налога на недвижимость необходимо проделать огромную работу по созданию реестров объектов недвижимости и собственников этих объектов, потребуются утвердить методику массовой оценки, позволяющую определять стоимость объектов недвижимости, приближенную к рыночной стоимости, а также простую процедуру апелляций. Одним из наиболее сложных и значительных этапов в процессе подготовки введения налога на недвижимость является формирование налоговой базы и ее оценка.

При введении налога на недвижимость необходимо обратить внимание на установление льгот. Здесь просматривается два направления. Льготировать режим налогообложения следует в основном по типам недвижимости, например, объекты социально-культурного назначения, либо путем полного освобождения от уплаты налога, либо использования специальных коэффициентов налогообложения. Такой подход способен обеспечить стабильность местной налогооблагаемой базы и упростить процедуры администрирования налога. Второе направление – не допустить резкого возрастания платы за жилую недвижимость путем сохранения льгот для социально незащищенных категорий граждан. Для этого нужна шкала коэффициентов, обеспечивающих регулирование налогооблагаемой базы данной категории жилой недвижимости и соответствующих налогоплательщиков.

Анализ мировой практики налогообложения недвижимости позволил определить основные элементы налогообложения недвижимости, которые возможно применить в российской практике. Целесообразно использовать следующие элементы налогообложения недвижимости при моделировании единого налога на недвижимость на территории Российской Федерации:

статус налога – местный налог (Канада, Испания, Австрия, Голландия);

налоговая база – оценочная стоимость объекта недвижимости (Швеция, Голландия, Филиппины);

плательщики налога – владельцы недвижимости (Дания, Филиппины, Франция);

объект налогообложения – земельный участок с улучшениями (Япония, США, Швеция, Филиппины);

льготы – в отношении объектов недвижимости, а не в отношении определенных категорий налогоплательщиков (Япония, Великобритания, Швеция, Дания, Филиппины).

Будущее налоговой политики в Российской Федерации связано с переносом акцента с налогообложения доходов на налогообложение богатства. Именно такая модель стимулирует эффективное использование недвижимости и других активов, облагаемых налогом, и тем самым обеспечивает экономический рост. Если при введении нового налога на недвижимость повышается налоговая нагрузка на предприятия и граждан, то было бы правильно одновременно снизить налоги на доходы. При этом введение высоких налоговых ставок налога на недвижимость, характерных для ряда стран, недопустимо в России, так как это может привести к увеличению налогового бремени несоразмерно доходам граждан. В заключение следует отметить, что несмотря на существенные преимущества, новая система налогообложения недвижимости вызывает пока большое количество вопросов и реально будет введена в действие только после урегулирования всех спорных моментов.

Литература: 1. Михасева Е. Н. Адаптация зарубежного опыта налогообложения недвижимости в России / Е. Н. Михасева, Г. Я. Чухнина // *Финансы и кредит*. – 2008. – № 7. – С. 57–61. 2. "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов". Одобрены на заседании Правительства РФ от 25.05.2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www1.minfin.ru>.

СУЩНОСТЬ И ОЦЕНКА НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА

Аннотация. Посвящено комплексному рассмотрению понятия налогового потенциала, освещаются теоретические основы определения налогового потенциала, а также основные подходы и методы к его расчету. Кроме классических методов количественного определения налогового потенциала, также рассматриваются возможности включения в анализ кривой Лаффера.

Анотация. Присвячено комплексному розгляду поняття податкового потенціалу, висвітлюються теоретичні засади визначення податкового потенціалу, а також основні підходи та методи його розрахунку. Крім класичних методів кількісного визначення податкового потенціалу, також розглядаються можливості включення до аналізу кривої Лаффера.

Annotation. The article is devoted to the integrated treatment of the concept of tax capacity. It highlights the theoretical basis for the definition of tax capacity, basic approaches and methods for its calculation. In addition to classical methods of tax capacity determination it is possible to include the curve of Lafer into the analysis.

Ключевые слова: налоговый потенциал, методы определения, кривая Лаффера, репрезентативная система налогов, алгоритм расчета, резервы увеличения расходов.

Современная экономическая ситуация в Украине нуждается в обновленном подходе к определению налогового потенциала с целью выравнивания налоговой нагрузки в отдельных регионах и на отдельных плательщиках налогов. Категория эффективности налогообложения, составной частью которой является налоговый потенциал, в разное время характеризовалась различными показателями и по различным критериям в зависимости от доминирующей экономической парадигмы. Над проблемами определения эффективности налогообложения работали многие известные ученые, среди которых И. В. Горский, С. В. Каламбет, Дж. М. Кейнс, А. Лаффер, Д. Рикардо, А. Смит, Л. Л. Тарангул, В. А. Ткаченко. Однако необходимо отметить что несмотря на важность исследуемой категории, методы ее количественной интерпретации все еще недостаточно освещены в научной литературе.

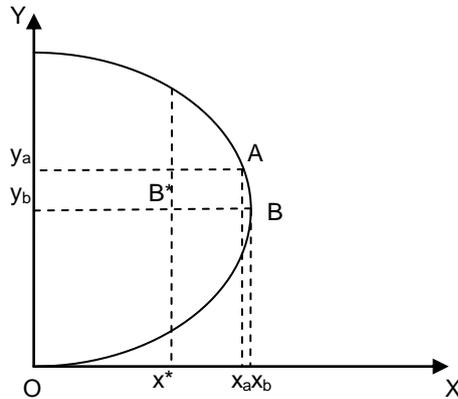
Целью данной работы является комплексное рассмотрение налогового потенциала как макроэкономической категории, анализ основных методов его расчета и разработка рекомендаций по их оптимизации.

При трактовке термина "налоговый потенциал" необходимо исходить из определений его составных компонентов. Большой энциклопедический словарь определяет потенциал как способы и средства, которые могут быть использованы с целью решения какой-либо задачи [1]. Данное определение достаточно точно характеризует указанный термин, поэтому оно не требует отдельных дополнений или замечаний. В то же время к определению налогов существует достаточно значительное число подходов. Однако поскольку налоговый потенциал является теоретической категорией, то в данной работе в качестве основы было использовано именно теоретическое определение налогов как сбора, который устанавливается в одностороннем порядке государством и взимается на основании законодательно определенных правил для удовлетворения общественных нужд [2]. В соответствии с вышесказанным, налоговый потенциал может быть определен как возможные налоговые поступления как на уровне государства, так и на уровне отдельных регионов, субъектов хозяйствования и отдельных налогов при данном уровне налоговой нагрузки и действующем законодательстве. Более точное определение было сделано учеными Ю. В. Масюком та Л. И. Бровко [3]. С их точки зрения налоговый потенциал является максимально возможными налоговыми ресурсами, исчисленными в условиях полной реализации положений налогового законодательства, которые может иметь в своем распоряжении бюджетная система с целью обеспечения расширенного воспроизводства и социального развития общества. Однако заключительная часть данного определения вызывает определенные сомнения. Безусловно, расширенное воспроизводство капитала и социальное развитие являются достаточно важными, но не исключительными целями государственной политики. На взгляд авторов, касательно анализируемого термина, в качестве конечной цели необходимо выделять определенную социально-экономическую политику, которая проводится государственными органами в соответствии с объективно существующими задачами и долгосрочными приоритетами. Вместе с тем С. В. Каламбет определяла налоговый потенциал на макроуровне как национальный доход за вычетом расходов на воспроизводство жизненно необходимых затрат граждан и капитала, направленного на инвестиции [4]. По мнению автора, такое определение представляет собой скорее не сущность исследуемого явления, а общий принцип его расчета, однако последнее не уменьшает его научной ценности. А. В. Мирчевым было предложено рассматривать налоговый потенциал в системе его взаимозависимости с финансовым потенциалом и дополнительно рассматривать его как категорию бюджетной системы [5].

С целью комплексного анализа сущности налогового потенциала существует необходимость определить связь данного понятия с кривой Лаффера. На взгляд автора, такая связь состоит в том, что последняя может рассматриваться как своеобразный показатель потенциала налоговой нагрузки, то есть как одна из составляющих налогового потенциала. Указанный потенциал налоговой нагрузки может быть изображен с помощью точек первого и второго рода. Точка первого рода характеризует налоговую нагрузку, при которой обеспечивается максимальный выпуск продукции, что является приоритетным с точки зрения плательщиков налогов. Такой уровень налоговой нагрузки, и, соответственно, налоговых поступлений представлен на рисунке точкой В. Точка второго рода представляет фискальный интерес государства, то есть налоговую нагрузку, которая обеспечивает максимальные поступления в бюджет и представлена на рисунке точкой А [6]. Также необходимо отдельно выделить важность категории "теневых"



доходов, которые не отображаются в бухгалтерском и налоговом учете и, по сути, являются потерями бюджета и добросовестных плательщиков налогов. Графически такие потери можно представить точкой В на рисунке. То есть, при налоговой нагрузке, соответствующей точке y_b , поступления от налогов должны соответствовать x_b , однако поскольку существует определенный "теневой" сектор, фактические налоговые поступления в бюджет будут находиться на уровне x^* . Соответственно, потери бюджета равняются длине отрезка x^*x_b . К тому же данный фактор приводит к дополнительным затратам добросовестных плательщиков налогов, поскольку государственные органы власти с целью компенсации налоговых потерь и выполнения расходной части бюджета усиливают мероприятия по налоговому контролю и доначислению налоговых обязательств и штрафных санкций.



где OY – налоговая нагрузка;
 OX – налоговые поступления;
 y_b, x_b – уровень налоговой нагрузки и налоговых поступлений соответственно, который характеризуется точкой Лаффера первого рода;
 y_a, x_a – уровень налоговой нагрузки и налоговых поступлений соответственно, который характеризуется точкой Лаффера второго рода;
 x^* – реальные налоговые поступления в бюджет при налоговой нагрузке y_b .

Рис. Кривая Лаффера

Среди основных методов количественного нахождения налогового потенциала, согласно с поставленными целями работы, особого внимания заслуживают методы репрезентативной системы налогов и брутто-налогов. В пределах данной работы будет проанализирован первый из перечисленных методов, который предусматривает следующий алгоритм расчета [7]:

Рассчитывается налоговый потенциал по отдельному налогу (1):

$$\text{ПП}_i = \sum \text{ПБ}_i \times \text{РС}_i \times \text{КЗ}_i, \quad (1)$$

где $\sum \text{ПП}_i$ – налоговый потенциал по i-му налогу;
 $\sum \text{ПБ}_i$ – прогнозируемая налоговая база i-го налога;
 РС_i – средняя репрезентативная ставка i-го налога;
 КЗ_i – коэффициент, учитывающий собираемость i-го налога.

Определяется средняя репрезентативная налоговая ставка по отдельному налогу (2):

$$\text{РС}_i = \sum \text{НЗ}_i / \sum \text{ПБ}_i, \quad (2)$$

где РС_i – средняя репрезентативная налоговая ставка по i-му налогу;
 $\sum \text{НЗ}_i$ – суммарные суммы поступлений по i-му налогу;
 $\sum \text{ПБ}_i$ – суммарная налоговая база по i-му налогу.

Рассчитывается коэффициент собираемости по каждому налогу в соответствии с показателями текущего (базового) года (3):

$$\text{КЗ}_i = \text{ФН}_i / \text{НП}_i, \quad (3)$$

где ФН_i – фактические поступления по i-му налогу;
 НП_i – начисленные налоговые платежи по i-му налогу.

В то же время отдельно находится налоговый потенциал по другим видам налогов (4):

$$\text{ПП}_i = \text{ПС}_i \times \text{I}, \quad (4)$$

где ПС_i – ожидаемые налоговые поступления по другим видам налогов в текущем году в i-м регионе;
 ПП_i – налоговый потенциал по другим видам налогов;
 I – индекс роста потребительских цен.

Соответственно, суммарный налоговый потенциал рассчитывается как сумма налогового потенциала основных и других видов налогов (5):

$$\text{СПП} = \sum \text{ПП}_i + \sum \text{ПП}_i. \quad (5)$$

Необходимо отметить, что указанный алгоритм может использоваться для нахождения налогового потенциала как государства, так и отдельного региона. Также необходимо заметить, что вышеприведенный метод расчетов является более оптимальным с точки зрения интересов отдельных регионов, поскольку он учитывает разницу между социально-экономическим состоянием регионов и может быть использован для перераспределения большей части бюджетных средств наиболее "слабым" регионам, то есть с целью выравнивания. Также значительным является тот факт, что в процессе уплаты налогов существует определенный круг лиц, которые пользуются налоговыми льготами в виде полного или частичного освобождения от уплаты налогов, их уплаты по меньшим ставкам или иными льготами, которые уменьшают конечную сумму к уплате. Такие льготы уменьшают расчетное значение налогового потенциала и должны учитываться при его расчете. То есть общая формула расчета налогового потенциала принимает следующий вид (6):

$$\text{СПП} = \sum \text{ППри} + \sum \text{ППи} - \sum \text{П}, \quad (6)$$

где $\sum \text{П}$ – сумма налоговых льгот, которые уменьшают конечную сумму налоговых обязательств.

Однако в то же время заслуживают внимания замечания авторов касательно сложности использования указанного метода в современных условиях Украины по причинам недостаточности необходимой статистической информации.

Таким образом, определение потенциала налогообложения является приоритетной задачей органов государственной власти в процессе начисления и взимания налогов, а также дальнейшего межбюджетного перераспределения полученных средств. Его значение выражается в нахождении объективно существующих резервов, которые могли бы использоваться государственными органами власти для увеличения расходов на приоритетные сферы социально-экономического развития без увеличения налоговой нагрузки на отдельных плательщиков налогов. В будущем планируется рассмотрение всех существующих на данный момент времени методов расчета потенциала налогообложения с целью определения наиболее оптимального для использования в условиях украинской экономики. Также целесообразной является разработка универсального алгоритма нахождения комплексного налогового потенциала с учетом указанных в данной работе подходов к его определению.

Научн. рук. Найденко А. Е.

Литература: 1. Большой энциклопедический словарь / под ред. А. М. Прохоровна. – СПб. : Норинт, 2002. – 917 с. 2. Горский И. В. Налоги: История и современность. // Налоговое планирование для руководителя и бухгалтера / И. В. Горский. – М. : Финансы, 1997. – 344 с. 3. Масюк Ю. В. Податковий потенціал як основа міжбюджетного регулювання / Ю. В. Масюк, Л. І. Бровко // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матер. ІХ-ї Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк : ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського, 2009. – С. 90–92. 4. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління / С. В. Каламбет. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2001. – 304 с. 5. Мірчев О. В. Розвиток податкового потенціалу в умовах трансформації бюджетної системи України : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.04.01 / О. В. Мірчев. – Ірпінь, 2006. – 199 с. 6. Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера // Налогообложение: проблемы науки и практики / Т. В. Меркулова. – Харьков : ИД "ИНЖЕК", 2007. – 336 с. 7. Краснова Т. Д. Методи оцінки податкового потенціалу регіонів України [Електронний ресурс] / Т. Д. Краснова, Т. А. Скоромцова // Новости научной мысли 2007. – Ірпінь : Національний ун-т держ. податкової служби України, 2007. – Режим доступу : <http://www-rusnauka.com>.

УДК 336.112

Шмыр И. П.

ДОМИНИРУЮЩИЕ АСПЕКТЫ ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ОТ КАПИТАЛА

Аннотация. Рассмотрены особенности расширения базы налогообложения доходов граждан. Сделан акцент на группе доходов физических лиц от капитала, и охарактеризованы отдельные из них. Предложен вариант оптимального подхода в налогообложении доходов от труда и капитала.

Анотація. Розглянуто особливості розширення бази оподаткування доходів громадян. Акцентовано увагу на групі доходів фізичних осіб від капіталу та охарактеризовано окремі з них. Запропоновано варіант щодо оптимального підходу в оподаткуванні доходів від праці та капіталу.

Annotation. The features of extension of taxation base of population income are considered. The attention is paid to the group of natural person's income from the capital and some of these incomes are characterized. The mode concerning the optimal taxation of income from assets labor is justified.

Ключевые слова: физическое лицо, капитал, процент, дивиденды, рента, доход.

Развитие и становление экономических процессов, особенно в сфере налогообложения, сопровождается частыми законодательными изменениями и общественным недовольством. Достаточно четко это можно проследить на налогообложении доходов физических лиц, поскольку данная сфера налогообложения задевает интересы как экономистов, так и политиков, и одновременно не является безразличной для наемных работников и предпринимателей.

© Шмыр И. П., 2010



С принятием ЗУ "О налоге на доходы физических лиц" № 889 от 23.04.1993 г. [1] (далее – Закон) законодатель значительно расширил базу налогообложения доходов физических лиц. Мотивом такого решения была необходимость увеличения доходов бюджета за счет принятия единой ставки, а именно: с 2004 г. – 13 %, с 2007 г. – 15 %, вместо прогрессивной шкалы. Расширение относительно расширения базы налогообложения доходов физических лиц было обусловлено и тем, что население страны, в условиях интеграционных процессов, начинает получать разнообразные группы доходов, которые целесообразно облагать налогом. Зарубежные страны в данной сфере налогообложения намного опережают Украину, которая лишь строит и устанавливает за собой право такого уровня экономического развития.

Такие доходы можно назвать пассивными доходами, поскольку в сравнении с трудовыми доходами они не требуют постоянных усилий, а также не зависят от физического состояния плательщика и количества членов его семьи.

Согласно Закону пассивный доход представляет собой доход, полученный в виде процентов, дивидендов, роялти, страховых выплат и возмещений, а также арендных (лизинговых) платежей по договорам оперативной аренды [1].

В финансовом словаре под редакцией А. Г. Загородного также отмечена суть пассивных доходов, которые отражают то же самое содержание, что и Закон, а именно, что это доходы, полученные как проценты, дивиденды, страховые выплаты и возмещения, а также роялти [2, с. 138].

Перечень получаемых доходов является малоизвестным, так как они не получили широкого распространения и присущи значительно в меньшей степени населению, чем трудовые доходы. На современном этапе экономического становления государства они лишь вводятся как в теорию, так и в практику для дальнейшего исследования и обоснования.

Вышеупомянутые группы доходов существовали практически с момента возникновения государства и развития экономических отношений. Однако с тех времен и до сегодняшнего дня они изменялись в своем названии, а характерные им свойства оставались теми же. Лишь под воздействием экономических процессов изменялась данная группа доходов, которые на сегодняшнее время представлены как доходы от капитала. Экономисты в сфере налогообложения одно время характеризовали их как группу фондовых доходов, которые выступали в виде доходов от капитала и имущества.

Единого мнения между учеными-экономистами относительно того, какую группу доходов целесообразно облагать налогом, а какую освобождать, не существует. Существует точка зрения, согласно которой целесообразно дифференцированная форма налогообложения трудовых доходов (Д. Рикардо, Ж. Сисмонди, И. Озеров) и доходы от капитала (Д. Милль, А. Вагнер, А. Соколов, Ж. Сей, М. Соболев). Бинарные взгляды представляют такие экономисты, как М. Тургенев, И. Янжул. Такой подход на сегодняшний день получил название дуалистической или двойной системы налогообложения доходов физических лиц (П. Сорэнсен, Р. Бодвей, В. Эгерт, С. Нозэн и др.).

Поскольку доходы от капитала на сегодняшнее время мало исследуемы и попадают в сферу социально-экономических дискуссий, то цель автора – охарактеризовать отдельные группы доходов, которые представлены доходами от капитала.

Согласно Закону к доходам физических лиц от капитала относятся:

- проценты;
- дивиденды;
- рента;
- доход от пользования товарами длительного потребления;
- роялти и все виды доходов от прироста капитала.

Процент (из лат. "pro centum" – сотая доля), который согласно ст. 9.2 Закона начисляет и платит налоговый агент с банковского депозита или дисконтных доходов на депозитный сберегательный сертификат. В течение месячного срока удержанная сумма налога должна быть перечислена в бюджет. Налоговый агент, в том числе, обязан предоставить налоговый расчет относительно общей суммы начисленных процентов и общей суммы удержанных из них налогов.

В соответствии с принятым Законом, проценты должны были облагаться налогом с 1.01.2005 г. по ставке 5 %, однако временно в части пункта 9.2 прекращено действие Закона, а именно, отсрочено время относительно налогообложения процентов с 1.01.2005 г. до 1.01.2013 г. Таким образом, на сегодняшний день бюджет еще не получил никаких поступлений от налогообложения процентов, получаемых физическими лицами от банковских депозитов и дисконтных доходов.

Дивиденды и роялти также предназначенные для расширения базы налогообложения доходов физических лиц. Специфика заключается в том, что дивиденды больше присущи физическим лицам – предпринимателям и представляют часть прибыли, которая выплачивается эмитентом корпоративных прав в пользу владельцев корпоративных прав.

В свою очередь, роялти (англ. royalties – авторское) – платежи любого вида, полученные как вознаграждение за пользование или за предоставление права на пользование любым авторским правом на литературные произведения, произведения искусства или науки, включая компьютерные программы [3].

И дивиденды и роялти исчисляет и выплачивает налоговый агент, который выступает в роли эмитента корпоративных прав. В его обязанности входит также предоставление в месячный срок налогового расчета в налоговый орган. И дивиденды и роялти облагаются налогом по ставке 15 %.

Рента – это доход от капитала, земли или имущества, который регулярно получают их владельцы, не занимаясь предпринимательской деятельностью. Также рента может быть получена, например, от сдачи земли или помещения в аренду, предоставления кредитов [3].

При налогообложении ренты в качестве налогового агента выступает арендатор. Согласно Закону недвижимое имущество подлежит налогообложению и в его состав входит земля, а недвижимость, отличающаяся от земли, разделяется на: здание и сооружения. Если физическое лицо является арендатором, то ответственным за начисление и уплату налога в бюджет есть плательщик налога – арендодатель.

По мнению авторов, доходы от капитала целесообразно облагать налогом, однако не в таком же размере, как трудовые доходы физических лиц. При этом их ставка должна быть дифференцированной, чтобы это в будущем не привело к сокращению сбережений и желанию скрывать собственные доходы.

Таким образом, владельцы доходов от капитала никогда не уверены в завтрашнем дне, поскольку мысль относительно возможности потерять источник дохода в случае смерти или воздействия экономических процессов в государстве никогда их не покидает. От подобных источников доходов зависит финансовое положение членов семьи и утрата такого источника дохода экономически не выгодна.

Научн. рук. Крысоватый А. И.

Литература: 1. Закон Украины "О налоге на доходы физических лиц" № 889 от 23.04.1993 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. Загородный А. Г. Финансовый словарь / А. Г. Загородный. – 3-е изд., испр. и доп. – К.: Общ-во "Знания", КОО, 2000. – 587 с. 3. <http://ru.wikipedia.org>.

УДК 336.225

Сорокина Ю. А.

Степанова Н. Р.

ОБ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ДЕЙСТВУЮЩЕЙ В НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ

Аннотация. Рассмотрены преимущества упрощенной системы налогообложения, общие требования к организации и условия перехода на УСН. Рассмотрены внесенные изменения в законодательную базу, связанные с осуществлением налогообложения по упрощенной системе.

Анотація. Розглянуто переваги спрощеної системи оподаткування, загальні вимоги до організації та умови переходу на ССО. Розглянуто внесені зміни в законодавчу базу, пов'язані зі здійсненням оподаткування за спрощеною системою.

Annotation. The advantages of simplified taxation system, general requirements for the organization and conditions of transition to the USN are described. The changes in the legislative framework relating to the implementation of the simplified taxation system are considered.

Ключевые слова: упрощенная система налогообложения, доход, налог, плательщики налога, потенциальный доход, страховые взносы.

Упрощенная система налогообложения – особый вид налогового режима, ориентированный на снижение налогового бремени в организациях малого бизнеса и облегчение ведения налогового учета и бухгалтерского учета.

Упрощенная система налогообложения или УСН (в профессиональном жаргоне "упрощенка") – добровольный режим налогообложения индивидуального предпринимателя (ИП). Таким образом, использовать упрощенную систему налогообложения предприниматель может по желанию. Однако чтобы перейти на данную систему налогообложения, ИП должен отвечать соответствующим требованиям.

Упрощенное налогообложение предполагает два вида:

1. облагаются налогом доходы. Ставка налогообложения при этом составит 6 %.
2. облагаются налогом доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом ставка составит 15 %.

Чтобы не ошибиться с выбором упрощенной системы налогообложения, необходимо учитывать то, что доходы, уменьшенные на величину расходов, "выгоднее", если величина расходов превышает 60 % от доходов. А также то, что не все расходы будут уменьшать величину доходов. Перечень таких расходов закрытый и весьма ограниченный.

Теперь рассмотрим преимущества упрощенной системы налогообложения:

1. ИП освобождается от уплаты НДС, НДФЛ, налога на имущество, частично ЕСН. Вместо этих налогов ИП выплачивает единый налог, составляющий либо 6 %, либо 15 % (зависит от вида УСН).

2. Сокращаются расходы на налогообложение.

3. Необходимо подать не четыре налоговых декларации, а всего одну.

4. Освобождение от ведения бухгалтерского учета, что само по себе ведет к минимизации расходов ИП.

Общие условия перехода на УСН (требования к организации, ИП):

1. Средняя списочная численность работников за предшествующий календарный год не более 100 чел.

2. Остаточная стоимость нематериальных активов и основных средств не превышает 100 млн руб. Вышеуказанные требования не распространяются на вновь зарегистрированные организации и ИП, но они должны им соответствовать в ходе осуществления деятельности.

3. Доходы за первые 9 месяцев 2009 г. не превышают 20,07 млн руб.

4. Иные условия, предусмотренные ст. 346.12 НК РФ.

© Сорокина Ю. А., Степанова Н. Р., 2010



Для того чтобы перейти на УСН, необходимо:

1. Вновь зарегистрированная организация или ИП может подать заявление о переходе на УСН в налоговый орган в течение пяти дней с момента государственной регистрации (постановки на налоговый учет), при этом вправе применять УСН с даты регистрации (постановки на налоговый учет).

2. Организации и ИП, уже осуществляющим деятельность для применения УСН, необходимо подать в налоговый орган заявление в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на УСН.

Прекращение применения УСН:

1. Вы вправе по своему желанию перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года. Для перехода необходимо уведомить налоговый орган об этом до 15 января года, в котором предполагаете перейти на иной режим.

2. Прекращение применения УСН возможно и против вашей воли в случае, если вы перестаете соответствовать условиям (превышение доходов, средней списочной численности работников, остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов и др.).

Изменения в упрощенной системе налогообложения в 2010 г.

Согласно изменениям, внесенным Федеральным законом от 19 июля 2009 г. № 204-ФЗ (далее – Закон № 204-ФЗ) в п. 2.1 ст. 346.12 НК РФ, перейти на упрощенную систему налогообложения в 2010 г. смогут те организации, которые имеют доход за девять месяцев 2009 г. не более 45 млн руб.

Однако указанная предельная величина дохода установлена Законом № 204-ФЗ временно. Ориентируясь на нее, организация может перейти на "упрощенку" с 2010, 2011 или 2012 гг. При переходе на этот спецрежим с 2013 г. снова нужно будет применять лимит доходов 15 млн руб. и коэффициенты-дефляторы.

Определять сумму доходов, которые организация получила за 9 мес. работы (с 1 января по 30 сентября), нужно, как и прежде, в соответствии со ст. 248 НК РФ.

Критерии, которым организация должна соответствовать при переходе на упрощенную систему, не изменились. Они перечислены в п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Не могут перейти на упрощенную систему налогообложения организации, ведущие отдельные виды деятельности: это банки, страховые компании, инвестиционные фонды, негосударственные пенсионные фонды и т. п.

Также нужно учитывать, что организации, которые являются участниками договора простого товарищества или доверительного управления имуществом, не имеют права применять УСН с объектом обложения "доходы" (п. 3 ст. 346.14 НК РФ).

Изменится и предельный доход для сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения. С 2010 г. он составит 60 млн руб. Корректироваться на коэффициент-дефлятор этот лимит тоже не будет. Об этом сказано в новом п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ, который вступил в силу с 1 января 2010 г. Действовать этот показатель будет до 31 декабря 2012 г.

А начиная с 2013 г. при определении права на сохранение спецрежима нужно использовать прежний лимит в 20 млн руб. с учетом индексации.

Правила расчета суммы предельного дохода остались прежними. Здесь необходимо пользоваться ст. 346.15 НК РФ, в соответствии с которой организация должна учитывать:

доходы от реализации, которые определяются в соответствии со ст. 249 НК РФ;

внереализационные доходы, которые определяются в соответствии со ст. 250 НК РФ;

авансы по договорам, заключенным до перехода на упрощенную систему налогообложения, если в этот период организация рассчитывала налог на прибыль методом начисления.

Суммы НДС и акцизов в составе доходов учитывать не следует. А вот не учитывают при расчете показателя доходы от "вмененной" деятельности; доходы, полученные на упрощенной системе налогообложения, но учтенные при расчете налога на прибыль до перехода на спецрежим. А также доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ и облагаемые налогом на прибыль по ставкам 0 %, 9 % и 15 %.

Отдельного внимания заслуживает вопрос уплаты взносов во внебюджетные фонды. Дело в том, что с 1 января 2010 г. в связи с отменой ЕСН организации и предприниматели, применяющие УСН, будут платить взносы отдельно в ПФР, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС в соответствии с ФЗ от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ (далее – Закон № 212-ФЗ).

Однако на 2010 г. для плательщиков единого "упрощенного" налога установлены специальные правила. Они должны перечислять только взносы в ПФР по прежней ставке – 14 %. А вот с 2011 г. придется перейти на общие тарифы, предусмотренные п. 2 ст. 12 Закона № 212-ФЗ.

С 1 января 2010 г. организации, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, могут уменьшить налог (авансовые платежи):

а) на сумму уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

б) обязательное социальное страхование в связи с материнством и на случай временной нетрудоспособности;

в) обязательное медицинское страхование и соцстрахование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, а также выплаченные работникам пособия по временной нетрудоспособности.

Однако сумма налога (авансовых платежей) не может быть уменьшена более чем на 50 %.

В 2010 г. плательщики налога на упрощенной системе налогообложения взносы в ФСС и ФОМС перечислять не будут.

Изменения в уплате пособий для организаций, которые применяют упрощенную систему налогообложения, есть. Дело в том, что п. 16 ст. 36 Федерального закона от 24 июля 2013-ФЗ (далее – Закон № 213-ФЗ) с 1 января 2010 г. отменен Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 190-ФЗ. Именно этот закон установил существенные ограничения на возмещение сумм выплаченных пособий за счет средств ФСС России.

Основная причина его отмены связана с тем, что такие организации теперь на общих основаниях будут уплачивать страховые взносы во все внебюджетные фонды, а не только в ПФР. Соответственно, они получают право на возмещение своих расходов.

И, несмотря на льготу для "упрощенщиков" в 2010 г., ФСС России будет возмещать им расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности по правилам, установленным ст. 4.6 Федерально-

го закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ для всех организаций, которые уплачивают взносы на социальное страхование. Это предусмотрено п. 14 ст. 37 Закона № 213-ФЗ. Сегодня сумма возмещения пособий для "упрощенщиков" составляет один МРОТ за полный календарный месяц болезни работника.

Также изменены правила определения предельного размера доходов для предпринимателей, применяющих "патентную" упрощенную систему (п. 2.2 ст. 346.25.1 НК РФ). С 1 января 2010 г. право на нее предприниматель теряет, если в календарном году его доходы превысят лимиты, установленные ст. 346.13 Налогового кодекса РФ. Причём количество полученных патентов значения не имеет.

По-новому будет корректироваться потенциальный доход (п. 7.1 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ). Если региональные власти не установят потенциальный доход на 2010, 2011 и 2012 гг., для расчета налога будут использоваться показатели 2009, 2010 и 2011 гг. соответственно. Умножать эти величины на коэффициент-дефлятор предпринимателям не придётся. Поправка действует по 31 декабря 2012 г. включительно.

Что касается ограничения в привлечении предпринимателем наёмных работников (п. 9 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ), то их среднесписочная численность за налоговый период не должна превышать пяти человек.

С 2010 г. предприниматели, применяющие УСН на основе патента, могут уменьшить его стоимость на страховые взносы:

- на обязательное пенсионное страхование;
- на обязательное социальное страхование в связи с материнством и на случай временной нетрудоспособности;
- на обязательное медицинское страхование;
- на "травматизм".

Однако в 2010 г. предприниматели, применяющие патент, взносы в ФСС России и ФОМС платить не будут.

УДК 336.225

Сивкова С. В.

СИСТЕМА МЕТОДОВ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация. Рассмотрены основные методы стимулирования инновационной деятельности, проанализированы особенности и целесообразность их применения в современных условиях.

Анотація. Розглянуто основні методи стимулювання інноваційної діяльності, проаналізовано особливості та доцільність їх застосування в сучасних умовах.

Annotation. The main methods of innovation activity's stimulation are considered, the features and the practicability of their introduction in modern condition are justified.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, налоговая политика, инновационная деятельность.

В условиях усиления международной конкуренции и финансового кризиса в очередной раз остро поставлена задача перехода к инновационной экономике. Экономика инновационного типа означает, что национальная экономика достигает устойчивых темпов роста за счет фактора непрерывного внедрения в производство инноваций. Инновации играют ключевую роль в развитии как любого предприятия, так и в обеспечении национальной конкурентоспособности, повышения качества жизни населения, роста его благосостояния и процветания экономики в целом.

Финансовый менеджмент инновационно активных организаций в ряде случаев сталкивается с проблемами налогового характера. Следовательно, важным направлением совершенствования налогового законодательства является создание системы налоговых преференций, способствующих развитию организаций. Понятие "преференции" переводится с латинского "praefereantis" как предпочтение – преимущества, льготы, предоставляемые отдельным государствам, предприятиям, организациям для поддержки определенных видов деятельности; осуществляются в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от платежей, предоставления выгодных кредитов.

Методы налогового стимулирования – это определенные приемы и способы, используемые в нормотворческой деятельности при установлении налоговых льгот и иных мер налогового характера, направленных на предоставление имущественных или иных экономических приоритетов отдельным категориям налогоплательщиков или плательщиков сборов [1].

На сегодняшний день наиболее распространенными методами налогового стимулирования инновационной деятельности выступают:

1. Льготы по налогам и сборам.
2. Налоговые каникулы.
3. Инвестиционные налоговые кредиты.
4. Налоговые отсрочки и рассрочки.
5. Налоговые вычеты.
6. Субсидирование (возмещение) затрат или налоговых платежей (полностью или частично).



Льготами по налогам и сборам признаются 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 [2].

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, предусмотренных статьей 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных НК РФ, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий три года, может быть предоставлена по решению Правительства Российской Федерации.

Налоговые каникулы – это установленный законом срок, в течение которого определенная группа предприятий, фирм, организаций освобождается от уплаты того или иного налога [3]. Российское налоговое законодательство уже имеет опыт предоставления налоговых каникул в части налога на прибыль и налога на имущество организаций (первые два года деятельности). Указанная льгота действовала до принятия второй части НК РФ в отношении малых предприятий (до 2000 г.). По мнению автора, именно сейчас возникает необходимость возобновления такого вида налоговой льготы, как налоговые каникулы по налогу на прибыль, для организаций инновационного типа. Целесообразность использования данной льготы обусловлена тем, что именно на старте своей деятельности организации инновационного типа испытывают трудности, связанные с дефицитом финансовых ресурсов как собственных, так и заемных или целевых. Это обусловлено тем, что на первоначальном этапе деятельности затраты организаций инновационного типа в несколько раз превышают аналогичные затраты предприятий, не относящихся к таковым. Неподъемная налоговая нагрузка в первые годы деятельности лишь усугубляет финансовое состояние организаций и не даёт им возможностей для развития инновационной деятельности. Однако сама суть организации инновационного типа предполагает, что практическое использование инноваций обеспечит высокую прибыльность хозяйственной деятельности и уплачиваемые суммы налоговых платежей не будут столь обременительны в будущем.

Говоря о целесообразности предоставления налоговых каникул, следует предположить, что данная льгота должна предоставляться как минимум на 2 – 3 года (а возможно и более длительный период) только при условии, что валовой доход от осуществления инновационной деятельности составляет у организации не менее 50 % всего полученного в отчетном периоде дохода, и ведении раздельного учета. Наличие таких условий необходимо для того, чтобы избежать случаев неправомерного применения данной льготы.

Налоговый вычет – это сумма, на которую уменьшается налоговая база. В соответствии с НК РФ существуют следующие виды налоговых вычетов: профессиональные налоговые вычеты, налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, имущественные и социальные налоговые вычеты.

Важнейшим фактором развития экономики инновационного типа является человеческий фактор. Качество рабочей силы, ее образовательный уровень, мотивация научно-исследовательской деятельности, изобретательства и рационализаторства имеют первостепенное значение для успешного развития инновационного сектора экономики. Поэтому в системе методов налогового стимулирования развития инновационной деятельности обязательно должен быть задействован налог на доходы физических лиц.

Субсидирование затрат или налоговых платежей представляет собой частичное либо полное возмещение затрат или частичную (полную) оплату налогов инноватора за счет средств бюджета определенного уровня. Получая субсидии, организация не уменьшает размер оборотных средств, реинвестируя их в свои исследования и инновационные разработки. Обоснованность такого способа стимулирования подтверждается тем, что некоторые региональные и местные бюджеты формируются за счет платежей экономических субъектов, деятельность которых не связана с инновационной составляющей (коммунальные, транспортные, торговые предприятия и т. д.). При наличии достаточного количества источников для формирования профицитного бюджета соответствующий орган власти может принять решение об использовании прямого субсидирования затрат или налоговых платежей для организаций инновационного типа.

В целях стимулирования инновационной деятельности за 2007 – 2009 гг. внесены изменения в гл. 21 "Налог на добавленную стоимость", 25 "Налог на прибыль организаций" и 26.2 "Упрощенная система налогообложения" НК РФ. С 2008 года вступил в силу комплекс нормативно-правовых актов, создающих определенные налоговые стимулы для ведения инновационной деятельности (Федеральный закон от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности"). Внесенные изменения предусматривают следующие меры, направленные на стимулирование инновационной деятельности:

1. Согласно ст. 262 НК РФ некоторые виды расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, в том числе и безрезультатные, организации могут признавать единовременно, а не равномерно в течение года, и с применением повышающего коэффициента 1,5 (то есть в расходы будет включаться сумма в полтора раза большая, чем фактические затраты). Конкретный перечень НИОКР, по которым применяется это правило, установлен Правительством России в Постановлении от 24.12.2008 г. № 988. В документе перечислены исследования и разработки по 32 видам разнообразных технологий.

2. Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике", признаются для целей налогообложения в пределах 1,5 % доходов (валовой выручки) налогоплательщика [4].

3. Применение в отношении основных средств организаций, используемых для осуществления научно-технической и инновационной деятельности, к основной норме амортизации специального коэффициента, но не выше 3.

4. Расширение перечня расходов, которые налогоплательщики, осуществляющие инновационную деятельность и применяющие упрощенную систему налогообложения, могут принимать в уменьшение доходов, имея в виду расходы на патентование и расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки.

5. Введение льготы по НДС в виде освобождения от обложения налогом услуг по передаче исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора, а также расширение существующей льготы по освобождению от данного налога выполнения организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых видов продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий.

Таким образом, можно сделать вывод, что в налоговую политику государства в части регулирования и стимулирования инновационных процессов в экономике, на взгляд автора, необходимо внести ещё достаточное количество изменений. Налоговая политика должна способствовать не только созданию благоприятных экономических условий и возможностей для осуществления налогоплательщиками инновационной деятельности, но и целенаправленно побуждать их проводить модернизацию и обновление производства, искать новые направления деятельности и т. д. В системе мер государственной поддержки налогоплательщиков должны быть предусмотрены не только рассмотренные меры налогового стимулирования, но и гарантии использования полученных дополнительно финансовых ресурсов на установленные государством цели и направления, ориентированные на реализацию инновационных проектов, а в конечном итоге – на инновационный путь развития экономики России.

Литература: 1. Васильев С. В. Правовые средства налогового стимулирования инновационной деятельности : монография / С. В. Васильев. – М. : Офсет-Принт-М, 2008. – 120 с. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ ред. от 28.11.2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>. 3. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с. – (Б-ка словарей "ИНФРА-М"). 4. Федеральный закон от 22.07.2008 № 158-ФЗ (ред. от 24.07.2009 г.) "О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.consultant.ru.

УДК 336.225.673

Готаидзе Д. Н.

Швецова Е. А.

ПРОБЛЕМЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК НА УРОВНЕ МЕЖРАЙОННОЙ НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИИ И ПОДХОДЫ К ИХ РЕШЕНИЮ

Аннотация. Рассмотрены проблемы, связанные с: определением основных направлений развития налогового контроля; выявлением слабых мест проведения выездных налоговых проверок; разработкой методики урегулирования налогового спора в доступном порядке.

Анотація. Розглянуто проблеми, пов'язані з: визначенням основних напрямів розвитку податкового контролю; виявленям слабких місць проведення виїзних податкових перевірок; розробкою методики врегулювання податковою спору в доступному порядку.

Annotation. The problems associated with: the definition of the main directions of development of tax control, the identifying the weaknesses of the field tax audits; the development of tax dispute resolution techniques in an accessible manner are studied.

Ключевые слова: выездные налоговые проверки, налоговый контроль, налоговый спор, оптимизация налогов.

Формирование бюджетов различных уровней находится в непосредственной компетенции налоговых органов на местах, к которым и относятся межрайонные налоговые инспекции. Кроме вопросов учета налогоплательщиков и контроля их деятельности по факту соблюдения налогового законодательства

© Готаидзе Д. Н., Швецова Е. А., 2010



ва, на первый план выходят вопросы повышения эффективности выездных налоговых проверок (ВНП), при проведении которых могут быть выявлены как нарушения налогового законодательства, так и экономические преступления, связанные с незаконным использованием различных схем ухода от налогообложения и незаконного возмещения НДС.

В ходе проводимых исследований авторами были выделены отдельные проблемы, которые представлены в виде двух групп и рассмотрены в данной статье. Первая группа проблем связана с определением основных направлений развития налогового контроля и выявлением слабых мест проведения выездных налоговых проверок на межрайонном уровне.

Выездные налоговые проверки осуществляются в строго установленные сроки по утверждённому квартальному плану. В перечень налогоплательщиков, попадающих под проверку, выбираются предприятия по утверждённому критерию (рискам). Основная цель выездных проверок – уточнение сведений, поданных налогоплательщиком в налоговые органы на основании документально оформленных хозяйственных операций, экономически обоснованных, юридически оформленных, а также возможное осуществление осмотра и инвентаризации имущества, изучение документов контрагентов и т. д. И как следствие – доначисление налогов, пени, штрафных санкций. Так, в первом полугодии 2009 года в МИ № 7 ФНС РФ по Краснодарскому краю доначислено 262 131 тыс. руб., что составляет 4,92 % от показателей Краснодарского края, в целом же по краю такие показатели равны 5 329 563 тыс. руб. Подробные сведения представлены в таблице и на рис. 1.

Таблица

Динамика ВНП, осуществляемых межрайонной инспекцией № 7 ФНС России по Краснодарскому краю в 2007 – 2009 годах

Годы	Количество проведенных ВНП, ед.				Дополнительно начислено платежей по результатам ВНП, тыс.руб.					
	Всего	Сравнение с аналог. предыд. периодом	Из них выявивших нарушения	Сравнение с аналог. предыд. периодом	Налоги	Сравнение с аналог. предыд. периодом	Пени	Сравнение с аналог. предыд. периодом	Штраф. санкции	Сравнение с аналог. предыд. периодом
2007, всего	205	-	176	-	38127	-	6434	-	13191	-
1 кв.	55	-	50	-	4708	-	691	-	1351	-
2 кв.	48	-	43	-	12131	-	3260	-	4646	-
3 кв.	41	-	34	-	17884	-	1641	-	6297	-
4 кв.	61	-	49	-	3404	-	842	-	897	-
2008, всего	120	-85	85	-91	132863	+ 94736	32073	+25639	40175	+26984
1 кв.	41	-14	35	-15	25825	+21117	6276	+5585	10037	+8686
2 кв.	29	-19	21	-22	23720	+11589	6448	+3188	4737	+91
3 кв.	22	-19	13	-21	47913	+30029	7652	+6011	12666	+6369
4 кв.	28	-33	16	-33	35405	+32001	11697	+10855	12735	+11838
2009	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1 кв.	25	-16	16	-19	80364	+54539	21452	+15176	50283	+40246
2 кв.	43	+14	34	+13	81141	+57421	17351	+10903	11540	+6803

Динамика сумм дополнительно взысканных платежей по результатам проверок в расчете на одну проверку по МИ №7 в г. Сочи составила 1 330 953,5 рублей на одну выездную проверку. Удельный вес дополнительно начисленных сумм, уменьшенных по решению суда или вышестоящих налоговых органов, составляет 57,56 %.

Условно процессы, проходящие при осуществлении выездных налоговых проверок, можно сгруппировать в четыре блока: подготовка к выездной налоговой проверке; проведение выездной налоговой проверки; оформление результатов выездной налоговой проверки; постконтроль.

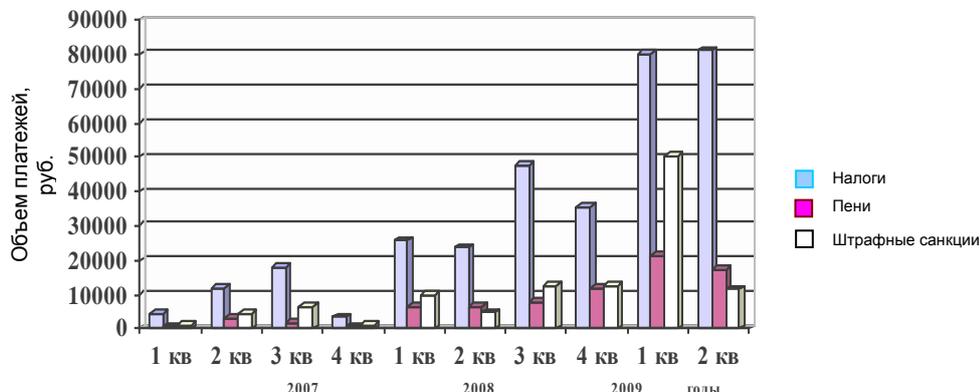


Рис. 1. Динамика дополнительно начисленных платежей по результатам проведённых выездных налоговых проверок межрайонной инспекцией № 7 ФНС России по Краснодарскому краю в 2007 – 2009 годах

Таким образом, можно утверждать, что для успешного исполнения функций налогового контроля при выездных налоговых проверках необходимо, кроме соблюдения утвержденных регламентов, правил и алгоритмов, соблюдать общую схему перетекания одного процесса в другой, которые сопровождаются наличием и движением информации в виде оформленных документов, передачу их через систему ЭОД, анализ и систематизацию информации для подготовки решения по результатам проверки.

Экономическая деятельность предприятия в сфере налогообложения сопряжена с высокими налоговыми рисками, под которыми понимают возможность для налогоплательщика понести финансовые и иные потери, связанные с процессом уплаты и оптимизации налогов, выраженными в денежном эквиваленте. Оптимизация налогов выступает источником налогового риска, и именно он является существенным элементом налогового планирования. Активно занимаясь налоговым планированием, хозяйствующий субъект сознательно подвергает себя налоговому риску.

Наиболее развивающейся отраслью является строительство, особенно в условиях подготовки Южного региона к проведению зимних олимпийских игр 2014 года. Поэтому изучение налоговых рисков и формирование модели отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок актуализируется как никогда. Авторами предлагается осуществлять отбор, используя определённые критерии (рис. 2).

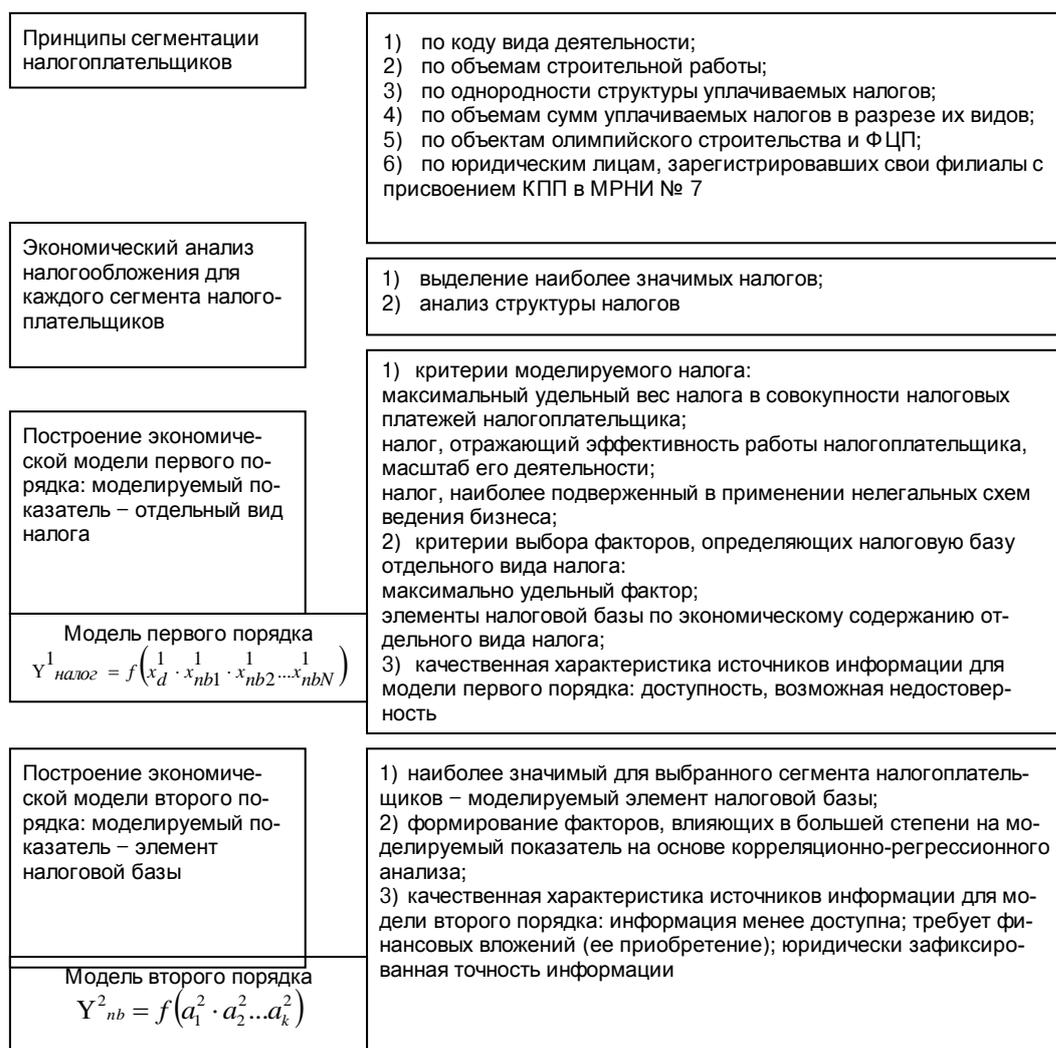


Рис. 2. Экономическая модель отбора налогоплательщиков для выездной налоговой проверки на примере строительной отрасли

Вторая группа проблем связана с разработкой методики урегулирования налогового спора в досудебном порядке на примере межрайонной инспекции ФНС РФ. Изменение с 1 января 2009 года условий обращения налогоплательщика в суд при возникновении налогового спора повышает ответственность на всех иерархических уровнях налоговой системы за решение налогового спора в досудебном порядке, то есть обращаясь в вышестоящий налоговый орган.

Авторами предлагается методика, учитывающая работу на межрайонном уровне, которая разбивает рассмотрение налогового спора на четкие шаги (рис. 3).

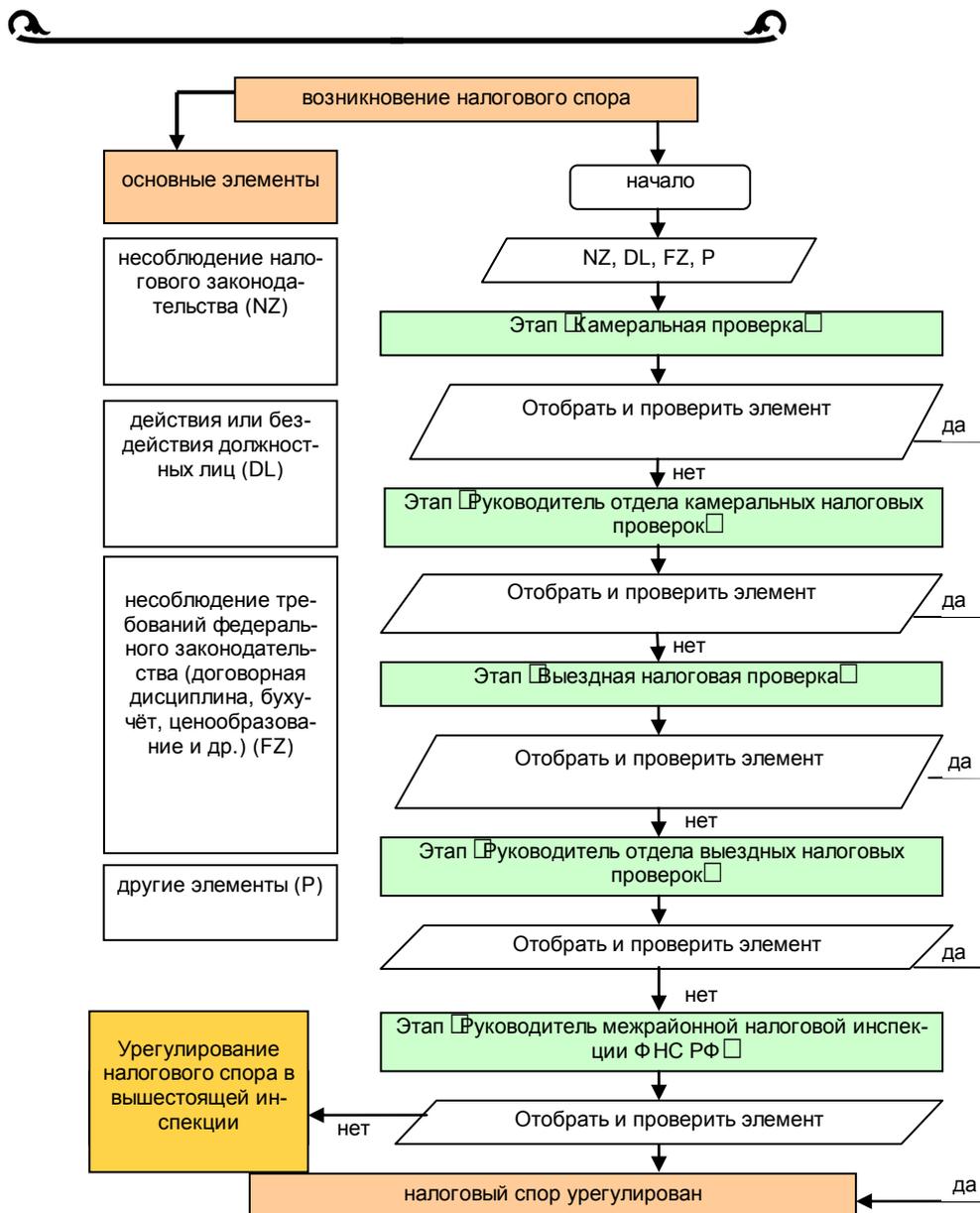


Рис. 3. Алгоритм урегулирования налогового спора на уровне межрайонной налоговой инспекции ФНС РФ

Поскольку налоговое законодательство отличается крайней степенью изменчивости, общая методика разрешения налогового спора может оперировать лишь областями (сферами), подразумевающими наличие налоговых ситуаций с целью построения на их основе конкретных схем решения налогового спора. Поэтому предложенный алгоритм позволит эффективнее использовать временные и трудовые ресурсы налоговой инспекции.

Однако в ходе разрешения налогового спора и построения схемы конфликта необходимо: во-первых, четко разграничивать законные и незаконные методы; во-вторых, осуществлять планирование деятельности на основе не только гражданско-правового соответствия требованиям налогового законодательства, но и фактического соблюдения условий, составляющих определенную налоговую ситуацию, которая может иметь существенное значение для налоговой безопасности бизнеса. В противном случае, налоговые органы, следственные подразделения МВД РФ или суд при установлении фактических обстоятельств деятельности налогоплательщика вполне способны обнаружить фиктивность проводимых операций и признать налоговую схему незаконной.

Решая вышеперечисленные проблемы, можно говорить о выработке отдельных направлений повышения эффективности выездных налоговых проверок в рамках налогового контроля на уровне межрайонной налоговой инспекции.

НАЛОГОВЫЙ МЕХАНИЗМ В ГОСУДАРСТВЕННОМ РЕГУЛИРОВАНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

Аннотация. Рассмотрены инструменты налогового регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Анотація. Розглянуто інструменти податкового регулювання діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

Annotation. The instruments of the tax adjusting of activity of agricultural commodity producers are considered.

Ключевые слова: государственное регулирование, налоговое регулирование, налоговый механизм, инструменты налогового регулирования.

Причины государственного экономического вмешательства в рыночную систему продовольственного комплекса заложены в самой природе рыночных отношений, недостаточно учитывающих специфические особенности сельскохозяйственного производства, характер межотраслевых взаимоотношений в АПК, необходимость поддержания соответствующего уровня социального развития сельской местности.

Государство заинтересовано в повышении совокупной эффективности производства продовольствия, достижении продовольственной безопасности, усилении своих внешнеэкономических позиций, рациональном использовании государственных ассигнований для отраслей АПК, смягчении противоречий, порождаемых рынком. Специфика государственного регулирования обусловлена важными отличиями рынка сельскохозяйственной продукции от других товарных рынков. Прежде всего, это связано с особой ролью природно-биологических факторов, оказывающих огромное влияние на экономические аспекты производства и управления. 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. Кроме того, экономическая эффективность производства отдельных видов сельскохозяйственной продукции выше в тех районах, где более благоприятные природные условия. Наличие зданий, сооружений, машин специализированного назначения, многолетних насаждений затрудняет изменение специализации и диверсификацию производства [1].

Система мер по государственному регулированию в сельском хозяйстве должна быть направлена на решение следующих задач:

стимулирование роста производства сельскохозяйственной продукции в интересах самообеспечения страны продуктами питания;

достижение эквивалентности обмена между сельским хозяйством и промышленностью для поддержки доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей на уровне, позволяющем вести расширенное воспроизводство, повышение уровня доходов работников сельского хозяйства;

стимулирование развития агропромышленного производства, конкуренции на агропродовольственных рынках, ограничение монополизма в сфере производства промышленных средств производства и переработки сельскохозяйственного сырья, защита отечественных товаропроизводителей [2].

Государство как важный субъект рыночных отношений, используя комплекс правовых, финансово-экономических и организационно-административных мер, может существенно влиять на уровень сельскохозяйственного производства и развитие АПК. Арсенал методов государственного регулирования достаточно разнообразен, и их комплексное использование может дать сравнительно быстрый и нужный эффект (бюджетная и ценовая политика, льготное налогообложение, кредитование, страхование и лизинг). Одновременно должен идти процесс вхождения сельскохозяйственных товаропроизводителей в систему рыночных отношений, используя для этого как экономические механизмы, маркетинг, новые формы организации производства и труда, так и технологические возможности, связанные с применением адаптивных систем земледелия, ресурсосбережением, концентрацией ограниченных материально-технических и финансовых средств.

Разумеется, система государственного регулирования не может решить всех проблем сельскохозяйственных производителей (например, предотвратить кризисную ситуацию или выбрать предпринимателю наиболее оптимальный вариант рыночного поведения, рыночной стратегии) или даже вызывает нежелательные последствия (усиливает бюджетный дефицит, так как сельское хозяйство частично финансируется за счет налогоплательщиков, растут цены на продовольствие, что вызывает недовольство потребителей, населения и т. п.). Однако плюсы существенно превышают недостатки, побочные явления. Не должно быть механического перенесения механизма государственного регулирования сельского хозяйства, применяемого в развитых странах, в условия нашей страны, так как приемы и методы регулирования во многом зависят от социально-экономической ситуации, состояния самого сельскохозяйственного производства (по-



дъем, спад, стабилизация) и финансовых возможностей государства. Да и в странах с развитым сельским хозяйством довольно сложная система госрегулирования сельского хозяйства формировалась в течение нескольких десятилетий и по мнению западных экономистов далека от совершенства [3].

Многообразие функций государства в отношении регулирования сельского хозяйства и продовольственного рынка требует значительных затрат как через ценовой механизм, так и через бюджет. При этом в развитых странах сельское хозяйство получает значительно больше, чем поступления, которые идут от отрасли в бюджет. Причем во многих странах меры госрегулирования, как правило, распространяются лишь на те хозяйства, которые добровольно участвуют в специальных программах. Этот опыт следует изучить и использовать применительно к нашим условиям и конкретной ситуации. Какие бы конкретные инструменты и методы не применялись, государственное регулирование имеет общие положения, принципы, которые остаются неизбежными: стабилизация агропродовольственного рынка; регулирование цен на сельскохозяйственную продукцию и доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей; бюджетное финансирование (в том числе на возвратной основе); льготное кредитование и налогообложение. Система госрегулирования призвана создать обстановку наибольшего благоприятствования сельскому хозяйству, признавая его слабость и уязвимость по многим направлениям и причинам. У нас система государственного регулирования сельского хозяйства должна быть сориентирована на решение первостепенных задач, связанных с восстановлением на правовой и экономической основе управляемости подкомплексом и региональным АПК в целом [4].

Сельскохозяйственные товаропроизводители заинтересованы в долгосрочной, стабильной аграрной политике, в гармоничных взаимоотношениях с государством. Последнее обеспечивает правовую основу для предпринимательской деятельности, определяет налоговую политику, воздействует на финансово-кредитный механизм, экспортно-импортные операции и т. д. Прямую государственную поддержку товаропроизводители воспринимают как положительный фактор. Но она имеет и некоторые негативные свойства. Концентрация усилий предприятий и фермеров на получение льгот может тормозить активную предпринимательскую деятельность и снижать мотивацию к повышению эффективности производства.

Система государственного регулирования сельского хозяйства дает наибольший эффект в условиях нормально функционирующего аграрного рынка и соответствующей рыночной инфраструктуры [5].

Основные задачи и инструменты государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей представлены на рисунке.



Рис. Задачи и инструменты государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей

Налоговая система – важнейший инструмент государственного воздействия на аграрные отношения. Поэтому налогообложение предприятий аграрного сектора есть составляющей частью аграрной политики государства. Налоги при оптимальных формах и размерах (ставках) более действенны и в меньшей мере стимулируют инфляцию, чем другие финансовые рычаги государства. Налоговое воздействие на сельскохозяйственное производство выступает одним из важнейших методов косвенного регулирования цен на макроуровне. Кроме того, признано, что налоги непосредственно влияют на экономический рост хозяйств. Это дает основание считать, что регулирование системы налогообложения должно быть основной функцией государства в регулировании аграрной экономики [6].

В экономической литературе выделяются следующие особенности использования системы налогообложения аграрных товаропроизводителей:

- первостепенность учета отраслевых особенностей;
- необходимость более низких ставок по налогам по сравнению с другими отраслями;
- всестороннее стимулирование инвестиционной деятельности и доходности организаций;
- важность применения более простого порядка взимания налога;
- потребность в сокращении просроченной задолженности по взносам в централизованный денежный фонд государства.

Все эти особенности были учтены при проведении реформы налогообложения в сельском хозяйстве. Суть проводимой реформы налогообложения в сельском хозяйстве заключается в снижении налоговой нагрузки сельхозтоваропроизводителей. Это должно повысить темпы роста сельхозпроизводства, конкурентоспособность сельхозпродукции и заинтересованность занятых в отрасли в работе по удвоению валового внутреннего продукта [7].

Основными способами налогового воздействия на сельскохозяйственных товаропроизводителей являются льготы по налогам. Налоговые льготы в аграрной экономике имеют широкий спектр влияния. Так, налоговые льготы регулируют объемы капиталовложений, развитие научно-технического прогресса, ускорение практической реализации технологических новаций, социальную обеспеченность сельского населения. Это особенно важно, поскольку перечисленные направления требуют крупных дополнительных капитальных вложений с большими сроками окупаемости.

В практике хозяйствования целесообразно сочетать различные подходы для установления налоговых льгот товаропроизводителям, снижающим себестоимость и цены на продукты питания, развивающим социальную и производственную инфраструктуру, расширять воздействие налоговых инструментов на инвестиционную деятельность. Снижение налогооблагаемой базы на величину средств, вкладываемых в модернизацию производства, улучшение земель, может стать серьезным стимулом увеличения инвестиций.

Кроме того, при проведении налоговой политики в аграрном секторе должна учитываться его ведущая роль в обеспечении продовольственной безопасности страны.

Еще одна особенность отрасли состоит в том, что из нее через систему цен перераспределяются в другие отрасли значительные финансовые ресурсы.

Налоговое регулирование сельскохозяйственного производства выступает одним из важнейших методов косвенного регулирования цен на макроуровне. Влияя на величину и структуру доходов сельскохозяйственных производителей, налоговая политика государства является формой реализации воздействия на цены в условиях формирующегося рынка. С помощью таких макроэкономических факторов, как налогообложение, осуществляется влияние не на конкретную цену товара, а на общий уровень цен, в пределах которого происходит движение цен группы товаров или отдельных их видов. Налоговая политика (как и кредитная) является важнейшим инструментом в государственном регулировании цен и доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей. Система бюджетных методов регулирования, наряду с прямыми государственными расходами в виде государственных субсидий, дотаций и т. д., предполагает косвенные финансовые методы – налоги, которые при оптимальных формах и размерах (ставка) более действенны и в меньшей мере стимулируют инфляцию. Кроме того, признано, что налоги непосредственно влияют на экономический рост хозяйств, поэтому фундаментальные налоговые реформы настоятельно необходимы для России.

Литература: 1. Денин Н. Совершенствовать экономическое регулирование агропромышленного производства / Н. Денин, Г. Герасимова // Экономика сельского хозяйства России. – 2002. – № 2. – С. 20–25. 2. Лишанский М. Л. Финансы в сельском хозяйстве : учебное пособие для вузов / М. Л. Лишанский, И. Б. Маслова. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1999. – 430 с. 3. Гордеев А. Стратегия развития аграрного сектора национальной экономики / А. Гордеев // Экономика сельского хозяйства России. – 2005. – № 3. – С. 3–4. 4. Даниленко Л. Обоснование необходимости государственного регулирования аграрного сектора / Л. Даниленко // АПК: экономика и управление. – 2003. – № 3. – С. 43–46. 5. Аграрная политика / под. ред. А. П. Зинченко. – М. : КолосС, 2004. – 304 с. 6. Зарук Н. Ф. Налоговые реформы в сельском хозяйстве / Н. Ф. Зарук // Экономика сельского хозяйства России. – 2006. – № 7. – С. 30. 7. Касторнов Н. П. Механизм налогообложения в системе государственного регулирования АПК / Н. П. Касторнов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – № 2. – С. 46–48.

УДК [336.221.22: 330.59] (477)

Трефилова М. А.

АНАЛИЗ СОЦИАЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА

Аннотация. Проведено исследование влияния показателей налоговой политики на уровень жизни населения. Рассмотрены группы социальных показателей, проанализирована их значимость при формировании налоговой политики государства и их влияние на социально-экономическое развитие страны.

Анотація. Проведено дослідження впливу показників податкової політики на рівень життя населення. Розглянуто групи соціальних показників, проаналізовано їх значущість при формуванні податкової політики держави та їх вплив на соціально-економічний розвиток країни.

Annotation The research of influence of indexes of tax policy on the standard of living of population is conducted. The groups of social indexes, their meaningfulness at forming of tax policy of the state are considered and their influence on socio-economic development of country is analysed.

Ключевые слова: уровень жизни, налоговая политика, социальная поддержка, социально-экономическое развитие.

Социальное развитие любой страны мира, включая Украину, определяется достигнутым уровнем и качеством жизни населения. В концепции "Программы развития Организации Объединенных Наций"

© Трефилова М. А., 2010



(ПРООН) отмечается, что любая страна мира в процессе своего экономического и социального развития должна, в первую очередь, создавать благоприятные условия для того, чтобы жизнь людей была долгой, здоровой и наполненной творчеством [1].

Однако сегодня в практике управления социально-экономическим развитием регионов Украины уровень и качество жизни населения еще не стали главной целью их внедрения.

В теории управления уровнем и качеством жизни населения существуют определенные проблемы. Разные аспекты уровня и качества жизни населения исследовались отечественными и зарубежными учеными: О. И. Амошей, Д. П. Богиней, П. Т. Бубенко, М. И. Нижним, В. В. Оникиенком, С. И. Дорогунцевым, В. С. Пономаренко, М. О. Кизимом, Е. Н. Либановой, В. Ф. Майером, Т. С. Клебановой, О. Д. Гордеем и др.

Объективная необходимость последующего углубления теоретических исследований и прикладных разработок по вопросам социальной политики государства и ее влияния на уровень жизни населения с целью обеспечения стабильности социально-экономического развития обусловила выбор темы исследования и ее актуальность. Цель исследования заключается в анализе показателей уровня жизни населения, которые формируются под воздействием налоговой политики государства.

В условиях перехода Украины к рыночным отношениям социальная политика государства сосредоточивается на том, чтобы в соответствии с имеющимися материально-финансовыми ресурсами обеспечить оптимальное сочетание макроэкономической трансформации с социальной направленностью реформ.

При формировании социальной политики государства важную роль играет финансовая составляющая. От уровня доходной части бюджета зависит часть расходов бюджета на социальные мероприятия. Влияние налогов на уровень жизни населения через реализацию их фискальной функции имеет опосредованный характер и отображается в финансовом обеспечении выполнения государством его функций, в том числе и социальной [2]. От того, какие объемы средств имеет государство в своем распоряжении, зависят возможности государства относительно регулирования экономических процессов с целью повышения эффективности его функционирования как главного и общего условия роста благосостояния людей; уровень дохода работающих в бюджетной сфере и тех, кто нуждается в социальной защите; уровень финансового обеспечения здравоохранения, образования, культуры и других сфер жизнедеятельности людей, уровень развития которых определяет уровень общественного благосостояния в стране [3].

Показателем эффективного финансирования общественного благосостояния является уровень жизни – это экономическая категория, которая выражает степень удовлетворения материальных и духовных потребностей людей, обеспеченности потребительскими благами, которая характеризуется преимущественно количественными показателями, такими, как: размер оплаты труда, других доходов, объем потребительских благ и услуг, уровень потребления продовольственных и непродовольственных товаров, длительность рабочего и свободного времени, жилищные условия, уровень образования, здравоохранения и т. п. [4].

Для того чтобы оценить эффективность социальной политики, которую проводит государство, необходимо рассмотреть ряд показателей, характеризующих общественное благосостояние населения. Показатели уровня жизни можно условно разделить на группы, в соответствии с их характеристиками. Группирование показателей уровня жизни представлено на рис. 1.



Рис. 1. Группы показателей уровня жизни населения

Для определения наиболее значимых показателей при формировании социальной политики государства проведено исследование методом априорного ранжирования. На основании логико-экономического анализа были выбраны 16 факторов, которые оказывают влияние на уровень жизни населения. Для выявления степени влияния приведенных показателей на уровень жизни проведен опрос 11 респондентов. Каждому респонденту было предложено заполнить анкету, в которой перечисляются показатели, оказывающие влияние на исследуемое явление. Минимальной сумме рангов отвечает наиболее значимый фактор, которому присваивается ранг 1, дальше факторы распределяются в соответствии с увеличением суммы рангов. Фактор, который с точки зрения опрошенных респондентов больше всего влияет на исследуемый показатель, имеет наименьшую сумму рангов, а фактор, который менее всего влияет, – наибольшую сумму рангов. В соответствии с суммой рангов проводился анализ факторов.

Исходя из полученных результатов, построен график распределения сумм рангов влияния отобранных показателей на исследуемое явление, то есть уровень жизни населения (рис. 2).

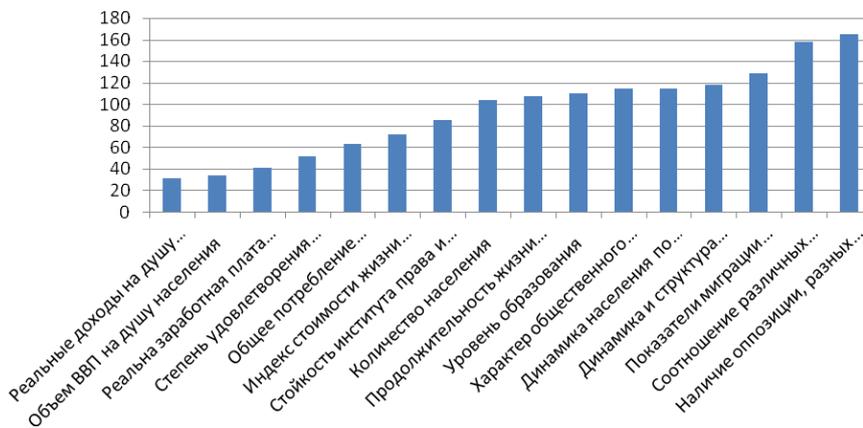


Рис. 2. Распределение сумм рангов влияния показателей на уровень жизни населения

После проведения анализа полученных данных, показатели были условно разделены на 4 группы: показатели, которые наиболее влияют на исследуемое явление; показатели, которые имеют существенное влияние; показатели, которые опосредствовано влияют на исследуемое явление; показатели, которые имеют незначительное влияние.

Таким образом, основываясь на данных анкетного опроса, сделаны следующие выводы:

Наибольшее влияние на уровень жизни населения имеют следующие показатели:

- реальные доходы на душу населения;
- объем ВВП на душу населения;
- реальная заработная плата рабочих и служащих;
- степень удовлетворения материальных, духовных и социальных потребностей человека.

Наиболее существенное влияние на качество жизни имеют:

- общее потребление населением материальных благ и услуг на душу населения и всего;
- индекс стоимости жизни (индекс потребительских цен) в целом и по отдельным социальным группам;

- стойкость института права и соблюдения прав человека;
- количество населения.

Опосредованное влияние на качество жизни имеют такие показатели:

- продолжительность жизни населения;
- уровень образования;
- характер общественного (государственного) устройства;
- динамика населения по возрасту и социальному положению.

По мнению респондентов, незначительное влияние на качество жизни имеют такие показатели:

- динамика и структура населения по половому признаку;
- показатели миграции населения и трудовых ресурсов;
- соотношение различных ветвей власти;
- наличие оппозиции, разных партий.

При проведении априорного ранжирования важное значение имеет оценка степени согласованности мнений всех опрошенных респондентов. Для этого необходимо найти значение коэффициента конкордации. При этом, если коэффициент конкордации равен единице, то мнение экспертов полностью совпадает, а если коэффициент конкордации равен нулю, то связи между оценками, полученными от разных экспертов, не существует и совпадения мнений экспертов нет. Коэффициент конкордации равен 0,60 – это свидетельствует о том, что на 60 % совпадают мнение опрошенных респондентов относительно показателей, которые влияют на уровень жизни населения.

Результаты априорного ранжирования зависят от субъективного мнения экспертов, их опыта и знаний, то есть носят субъективный характер. Поэтому для более качественного и точного определения факторов, оказывающих влияние на качество жизни населения и по которым можно проводить ранжирование, необходимо увеличить количество опрашиваемых респондентов и количество факторов.

Реализация социальной политики предопределяет необходимость государственного регулирования развития социальной сферы и уровня жизни населения, а также его важнейших показателей, таких, как реальные доходы населения, реальная заработная плата и объем ВВП.

Таким образом, с целью предоставления социальной поддержки населению Украины в целом и отдельным категориям граждан устанавливаются государственные гарантии относительно [5]:

- уровня жизни населения, которое пострадало в результате аварии на Чернобыльской АЭС;
- стипендий ученикам профессионально-технических и студентам высших государственных учебных заведений;

индексации доходов населения с целью поддержания достаточного жизненного уровня граждан и покупательной способности их денежных доходов в условиях роста цен;

предоставление гарантированных объемов социально-культурного, жилищно-коммунального, транспортного, бытового обслуживания и обслуживания в сфере образования, здравоохранения, физической культуры и спорта, торговли и общественного питания;

обеспечение льготных условий удовлетворения потребностей в товарах и услугах отдельным категориям граждан, которые нуждаются в социальной поддержке.



Следовательно, основными факторами уровня жизни населения являются стоимостные показатели, которые характеризуют уровень доходов населения, состояние экономики в целом и показатели развития человеческого потенциала, наименьшее влияние на уровень жизни населения оказывает группа показателей политического характера. От того, насколько активно государство будет выполнять функции по обеспечению социальной поддержки, будет зависеть уровень социально-экономического развития страны.

Таким образом, социальная политика должна быть адекватной состоянию экономики, способствовать выходу из кризиса, обеспечивать соблюдение минимально необходимых стандартов жизненного уровня населения. В то же время мероприятия социальной политики направляются на сохранение и воссоздание трудового потенциала народа, проведение необходимой мотивации производительности труда, предотвращение массовой безработицы.

Научн. рук. Зима О. Г.

Литература: 1. Программа развития Организации Объединенных Наций [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.un.org.ua/ua/about/> 2. Денисова Л. П. Социальная политика в условиях кризиса / Л. П. Денисова // Труд и зарплата. – 2009. – № 38. – С. 2–4. 3. Студинский В. К. Вопросы социальной справедливости в контексте социальной политики / В. К. Студинский // Украина: Аспекты труда. – 2009. – № 1. – С. 4–7. 4. Гордей О. Д. Финансовое обеспечение суспільного добробуту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кан. екон. наук : спец. 08.04.01 – "Фінанси, грошовий обіг і кредит" / О. Д. Гордей. – К., 2003. – 20 с. 5. Андрусенко Н. В. Социальная политика / Н. В. Андрусенко // Труд и зарплата. – 2008. – № 4. – С. 4–5.

Антоненко С. В.

УДК 336.226.44 (4)

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ЕВРОПЕЙСКИХ СТРАН

Анотація. Проведен аналіз основних тенденцій розвитку та напрямів реформування податкових систем європейських країн для стимулювання природоохоронної діяльності.

Анотация. Проведено аналіз основних тенденцій розвитку та напрямів реформування податкових систем європейських країн для стимулювання природоохоронної діяльності.

Annotation. The major trends and directions of reforming the tax systems of European countries to promote environmental activities are analyzed.

Ключевые слова: охрана окружающей среды, налоговые рычаги, "зеленые реформы", экологические налоги.

Проблема охраны окружающей среды в последнее время вызывает особый интерес, поскольку сложившаяся экологическая ситуация может негативно повлиять на стремление человечества к устойчивому развитию. За последние сто лет средняя температура поверхности Земли возросла на 0,6 °С, в основном за счет накопления парниковых газов в атмосфере [1]. Большинство этих изменений произошло в последние 30 – 40 лет, и темпы роста ускоряются. Осознание опасности существующих на данный момент угроз потребовало разработки стратегий для выхода из сложившейся ситуации, как на международном уровне, так и на уровне отдельных государств. Последствия глобального экономического и финансового кризиса потрясли мир во второй половине 2008 г. Концентрация внимания на глобальных изменениях климата и необходимости устранения возможных последствий предопределила одно из условий: не допустить игнорирование современных экологических стандартов при разработке программ по преодолению финансового кризиса. Основная задача заключается в создании условий для гармонизации развития экономики и охраны окружающей среды.

Мнения экологов и экономистов сходятся в признании исключительно регулирующих компонент налогов при решении поставленной задачи. Практика активного применения налоговых рычагов в процессе государственного регулирования охраны окружающей среды в европейских странах, в отличие от стран постсоветского пространства, была отмечена еще в начале 90-х годов XX века. Судить о характере и силе их влияния можно на основе полученных результатов.

Введение экологических налоговых реформ в Европе получило значительную поддержку. Основная их идея заключалась в перенесении налогового бремени от фактора "труд" на фактор "природные ресурсы". Данные мероприятия позволили получить двойную выгоду: стимулирование мероприятий по охране окружающей среды и рост занятости. В то же время увеличение стоимости ресурсов, прежде всего энергии, оказывало негативное влияние на конкурентоспособность производителей. Компенсация повышения цен на ресурсы осуществлялась путем сокращения налогов и применения возвратных схем, что было одной из ключевых особенностей "зеленых реформ". В течение последнего десятилетия элементы реформ были введены во многих европейских странах, таких, как Великобритания, Германия, Дания, Нидерланды, Финляндия и Швеция [2].

© Антоненко С. В., 2010

Многие страны, которые вступили в Европейский Союз (ЕС), последовали этому примеру. Так, в Словении с 1997 г. все энергетические продукты облагаются налогом на диоксид углерода (CO₂) [3]. В Эстонии увеличение акцизных сборов использовалось для финансирования существенного сокращения подоходного налога в течение последних нескольких лет. Чешская Республика в 2008 г. провела экологическую налоговую реформу, которая предполагает постепенное увеличение налоговых ставок на большинство топливно-энергетических продуктов до 2012 г. Дополнительные налоговые поступления планируется использовать для поддержки государственной политики занятости [4].

В 1980 г. Экологические налоги составляли 0,5 % ВВП, а в 2007 г. – 2,7 % ВВП, но, несмотря на это, в последние годы средний уровень поступлений от экологических налогов в ЕС не увеличивался. При этом в отдельных государствах (Австрия, Дания, Латвия, Нидерланды, Польша, Словакия и Эстония) с 1995 г. наблюдался рост доли экологических налогов в общей сумме поступлений. Во многих из них это было одним из средств для финансирования сокращений в налогообложении доходов физических лиц, что соответствует принципам "зеленых реформ". Данные о динамике поступлений по экологическим налогам в ЕС за период 1995 – 2007 гг. представлены в таблице [2].

Таблица

Динамика поступлений по экологическим налогам в ЕС, % ВВП

Страна	Годы													
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
Бельгия	2,2	2,5	2,5	2,4	2,5	2,3	2,3	2,2	2,3	2,4	2,3	2,2	2,1	
Болгария	-	-	-	-	2,3	2,5	2,8	2,2	3,0	3,4	3,1	3,1	3,4	
Чехия	2,9	2,7	2,5	2,4	2,6	2,6	2,6	2,5	2,6	2,6	2,7	2,6	2,5	
Дания	4,5	4,8	4,9	5,3	5,4	5,3	5,2	5,4	5,2	5,6	6,0	6,2	5,9	
Германия	2,3	2,2	2,2	2,1	2,3	2,4	2,5	2,5	2,7	2,5	2,5	2,4	2,2	
Эстония	1,0	1,5	1,6	1,9	1,7	1,7	2,1	2,0	1,9	2,1	2,3	2,2	2,3	
Ирландия	3,1	3,1	3,0	3,0	3,0	2,9	2,3	2,3	2,3	2,5	2,5	2,5	2,4	
Греция	3,1	3,1	3,1	2,9	2,7	2,3	2,5	2,3	2,2	2,1	2,1	2,0	2,0	
Испания	2,2	2,2	2,1	2,3	2,3	2,2	2,1	2,1	2,1	2,0	1,9	1,9	1,8	
Франция	2,7	2,8	2,6	2,6	2,6	2,4	2,3	2,5	2,5	2,4	2,3	2,3	2,1	
Италия	3,5	3,4	3,4	3,3	3,4	3,1	3,0	2,8	2,9	2,8	2,7	2,7	2,6	
Кипр	2,9	2,8	2,5	2,5	2,5	2,7	3,0	2,9	3,7	4,0	3,5	3,3	3,4	
Латвия	1,2	1,7	2,2	3,0	2,5	2,4	2,2	2,3	2,5	2,6	2,7	2,4	2,1	
Литва	1,9	1,9	2,2	2,6	2,9	2,4	2,5	2,8	2,8	2,7	2,3	1,8	1,8	
Люксембург	3,0	2,9	3,0	2,9	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	3,0	3,0	2,6	2,6	
Венгрия	3,0	2,9	2,9	3,4	3,3	2,9	2,8	2,8	2,6	2,7	2,7	2,8	2,9	
Мальта	3,2	3,1	3,5	3,9	4,1	3,7	3,7	3,4	3,4	3,1	3,3	3,4	3,7	
Нидерланды	3,6	3,8	3,8	3,8	3,9	3,9	3,8	3,7	3,7	3,9	3,9	4,1	3,9	
Австрия	2,1	2,1	2,4	2,3	2,3	2,4	2,6	2,7	2,7	2,7	2,6	2,5	2,4	
Польша	1,8	1,9	1,8	1,8	2,1	2,1	2,1	2,4	2,5	2,6	2,7	2,8	2,7	
Португалия	3,5	3,5	3,3	3,5	3,4	2,7	3,0	3,2	3,1	3,1	3,1	3,0	2,9	
Румыния	-	-	-	3,0	3,9	3,5	2,4	2,1	2,4	2,4	2,0	1,9	2,1	
Словения	4,2	4,4	4,5	5,1	4,2	2,9	3,3	3,3	3,3	3,3	3,2	3,0	3,0	
Словакия	2,3	2,1	2,1	1,9	2,0	2,2	1,9	2,4	2,6	2,7	2,6	2,4	2,3	
Финляндия	2,9	3,1	3,3	3,3	3,4	3,1	2,9	3,0	3,2	3,2	3,1	3,0	2,8	
Швеция	2,8	3,1	2,9	3,0	2,8	2,7	2,8	2,8	2,9	2,8	2,8	2,7	2,6	
Великобритания	2,9	2,9	2,9	3,1	3,1	3,0	2,8	2,7	2,7	2,6	2,5	2,4	2,5	
Среднее значение по ЕС	2,8	2,8	2,8	3,0	3,0	2,8	2,8	2,7	2,8	2,9	2,8	2,7	2,7	

Падение поступлений от экологических налогов по отношению к ВВП можно объяснить тем фактом, что налоги взимаются на единицу физического потребления и обычно устанавливаются в номинальном выражении. Таким образом, их реальная стоимость по отношению к ВВП имеет тенденцию к падению, поскольку они не скорректированы на показатель инфляции.

Несмотря на эту тенденцию, поступления от экологических налогов в отдельно взятых странах возросли. В частности, в Великобритании поступления от экологических налогов в 2008 г. увеличились на 0,5 млрд фунтов (1,4 %) по сравнению с предыдущим годом и составили 38,5 млрд фунтов. При этом в 2008 г. доля этих налогов была равной 2,7 % ВВП или 7,2 % всех налогов и социальных взносов [5]. В результате сокращение поступлений по отношению к ВВП не означает падение суммы аккумулированных средств.

Экологические налоги, применяемые в ЕС, можно разделить на четыре основные категории: энергетика, транспорт, загрязнение окружающей среды и ресурсные. Энергетические налоги являются наиболее значимыми, поскольку составляют около 73 % экологических налоговых поступлений и около 5 % всех налогов и социальных взносов в среднем по ЕС [2]. Транспортный налог составляет чуть меньше – 24 % от общего объема экологических налоговых поступлений и 1,5 % от общей суммы налогов и социальных взносов. Оставшиеся две категории – налоги на загрязнение окружающей среды и ресурсные – характеризуются значительно меньшей суммой доходов (вместе они составляют лишь 4 % от общего числа экологических налогов).

Фискальная значимость отдельных видов экологических налогов по странам значительно отличается. Преобладание энергетических – характерно для большинства государств в ЕС, однако в некоторых странах доля транспортного налога является довольно большой. Например, на Кипре, Мальте и в Ирландии они формируют около половины поступлений экологических налогов. В Дании транспортный налог аккумулирует почти такую же сумму доходов, как и энергетический налог, но на фоне высокого уровня налога на загрязнение окружающей среды и ресурсных налогов на него приходится лишь треть доходов.



Преобладание налогов на топливо характерно для новых членов ЕС, в большинстве из них его доля превышает 90 % поступлений энергетических налогов. Исключением являются Кипр и Польша, у которых этот показатель не превышает 80 %. Такая однородность в преобладании налога на топливо среди новых стран ЕС объясняется тем, что они используют сниженные ставки для налогообложения других энергетических ресурсов, таких, как электричество и природный газ. Поскольку электроэнергия и природный газ практически не облагаются налогами, объем поступлений от любого другого ресурса, кроме нефти, является низким. Исключением является Польша, в которой ставка акцизного сбора на электроэнергию в 10 раз превышает средний уровень новых членов ЕС. Поэтому 10 % поступлений энергетических налогов Польши обеспечивает налогообложение электроэнергии.

Элементы экологических реформ в разной степени были внедрены всеми членами ЕС. Динамика и структура поступлений от применения экологических налогов показывает возможность вариации подобных методов регулирования в соответствии со стратегией и уровнем развития страны. Результаты применения экологических налогов в странах ЕС требуют более детального исследования, особенно в нынешних условиях дефицита доходов бюджета.

"Экологизация" налоговой системы может обеспечить достижение нескольких целей: аккумуляция дополнительных средств, необходимых для преодоления кризиса, сокращение энергоемкости производства и негативного антропогенного влияния на окружающую среду.

Научн. рук. Тищенко А. Н.

Литература: 1. Climate Change and Biodiversity. Technical Paper V / [Gitay H., Suárez A., Watson R., Dokken D. eds.]. – Geneva, Switzerland : IPCC, 2002. – 86 p. 2. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway / European Commission. – 2009. – 384 pp. 3. Speck S. Energy Taxation and Green Tax Reform in Central and Eastern Europe [Electronic resource] / S. Speck, J. McNicholas, N. Jackson. – Access mode : <http://www.mzp.cz/www/zamest.nsf/0/7187728e3737a957c12568fc004cac35?OpenDocument>. 4. Botman D. Tax and Pension Reform in the Czech Republic — Implications for Growth and Debt Sustainability [Electronic resource] / D. Botman, A. Tuladhar. – Access mode : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp08125.pdf>. 5. Greenhouse gas emissions intensity falls in 2007. Statistical Bulletin: Environmental Accounts 2009 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.statistics.gov.uk/pdffdir/ea0609.pdf/>.

Сидляр В. В.

УДК 336.225.66

К ВОПРОСУ АДЕКВАТНОСТИ ЛЬГОТНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ ЦЕЛЯМ СОЗДАНИЯ СВОБОДНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН В УКРАИНЕ

Аннотация. Рассмотрены проблемы предоставления льготных налоговых режимов путем создания свободных экономических зон и территорий приоритетного развития.

Анотація. Розглянуто проблеми надання пільгових податкових режимів шляхом створення вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку.

Annotation. The problems of grant of beneficial duty treatments by creation of free economic areas and territories of priority development are considered.

Ключевые слова: свободные экономические зоны, территории приоритетного развития, льготные налоговые режимы.

Введение в Украине специальных режимов инвестиционной деятельности было обусловлено стремлением решить ряд социально-экономических проблем как в контексте регионального развития, так и на уровне государства в целом. Однако из-за отсутствия четкой стратегии при использовании данного инструмента не были достигнуты ожидаемые результаты и задекларированные цели. Более того, в результате несовершенства законодательства и распространения коррупции в государстве такие территориальные образования стали убежищем для ряда псевдоинвесторов, основной целью которых является максимизация прибылей с помощью выгодного и не всегда законного использования предоставленных льгот в рамках специального инвестиционного режима.

Учитывая глобализационные и интеграционные процессы, в развитии мировой экономики многие современные ученые разных стран занимаются исследованием проблематики улучшения инвестиционного климата в государстве и формирования конкурентной региональной политики с помощью специальных экономических зон. Среди отечественных научных работников стоит выделить труды П. Беленького, В. Гееца, М. Дацишина, М. Долишного, В. Кравченко, Ю. Макогона, В. Пылы, К. Пугачевской, Л. Сиволап, Г. Теплицкого, О. Чмыр, которые посвящены теоретическим и методологическим аспектам функци-

© Сидляр В. В., 2010

онирования СЭЗ и ТПР, исследованию проблем их деятельности, изучению иностранного опыта использования зональных формирований для привлечения международных капиталов и другим вопросам функционирования территориальных образований. Вместе с тем нуждаются в более детальном исследовании дальнейшие перспективы реализации потенциала свободных экономических зон на территории Украины как эффективного динамического инструмента развития национальной экономики с учетом стратегического курса интеграционного развития.

Оценка эффективности функционирования специальных экономических зон должна носить комплексный характер и осуществляться в разных аспектах. В первую очередь, следует обратить внимание на цель внедрения СЭЗ, которая задекларирована в базовом Законе Украины от 13.10.1992 г. № 2673-III "Об общих принципах создания и функционирования специальных (свободных) экономических зон", а именно:

- привлечение иностранных инвестиций и содействие им;
- активизация совместно с иностранными инвесторами предпринимательской деятельности для наращивания экспорта товаров и услуг, поставок на внутренний рынок высококачественной продукции и услуг;
- привлечение и внедрение новых технологий, рыночных методов ведения хозяйства;
- развитие инфраструктуры рынка;
- улучшение использования природных и трудовых ресурсов;
- ускорение социально-экономического развития Украины [1].

Вместе с тем ряд экономических территориальных формирований создавался ради решения острых социально-экономических и экологических проблем регионов и имеет индивидуальный характер. Такие цели отмечены в отдельных законах и указах о создании конкретных СЭЗ. Отметим, что "рамочно-го" закона для ТПР вообще нет, и в ряде случаев их деятельность регламентируется теми же законодательными актами, что и СЭЗ. Это дает основания утверждать об отсутствии четкого разграничения между данными экономическими образованиями и размытости поставленных целей, что, в свою очередь, усложняет исследование эффективности их деятельности.

Анализируя преференциальный механизм, на котором базируется деятельность СЭЗ и ТПР, заметим, что он характеризуется рядом недостатков, которые не только препятствуют реализации стратегической цели, но и порождают негативные социально-экономические эффекты.

Рассматривая структуру предоставленных налоговых льгот субъектам инвестиционной деятельности, отметим, что льготы по прямым налогам занимают незначительную часть в структуре условно начисленных платежей (рисунок).

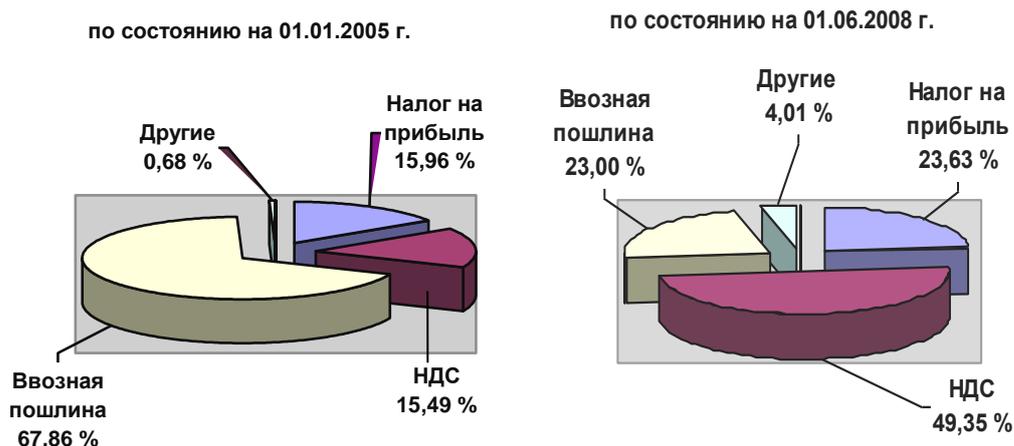


Рис. Структура условно начисленных платежей субъектам СЭЗ и ТПР (составлено автором по [2; 3])

По состоянию на 1.01.2005 г. (период полноценного функционирования льготных режимов) львиная доля (83,4 %) предоставленных преференций приходится на ввозную пошлину и НДС. Невзирая на дальнейшую отмену специального режима налогообложения для субъектов СЭЗ и ТПР, руководствуясь решениями хозяйственных судов, несколько предприятий продолжают пользоваться льготным режимом. Таким образом, при условиях тотального сокращения предоставленных налоговых преференций, в I полугодии 2008 года роль льгот по непрямым налогам несколько уменьшается (72,4 %), однако остается высокой.

Важно, что в период полноценного функционирования специального режима низкая бюджетная эффективность проектов была предопределена значительными объемами льгот по ввозной пошлине не на импорт оборудования, а на ввоз сырья, прежде всего товаров 1 – 24 групп УКТ ВЭД, которые импортировались субъектами СЭЗ и ТПР. Если в 2001 году в общем объеме импорта товаров на специальные территории часть сырья составляла 28,6 % (47,9 млн долларов США), то в 2004 году она достигла 51,7 % (365,5 млн долларов США). Вследствие этого, по результатам деятельности в 2004 году сумма льгот по ввозной пошлине на сырье составляла 3,4 млрд грн (или 95,2 % общей суммы льгот по ввозной пошлине), из них на товары 1 – 24 групп приходится 3,3 млрд грн (или 93,3 %) [4].

Отметим, что ввозная пошлина и НДС при импорте выступает в качестве средства протекционистской политики, благодаря чему государство способно обеспечить справедливые конкурентные условия для национальных производителей. Принимая во внимание, что хозяйствующие субъекты в СЭЗ и на ТПР не достигли экспортного устремления инвестиционных проектов, и значительная часть выработанной продукции реализуется на внутреннем рынке, можно утверждать, что полное освобождение от уплаты ввозной пошлины и НДС при импорте создает условия для ухудшения конкурентоспособности отечественных товаропроизводителей аналогичных товаров за пределами свободных зон, что порождает



негативні екстерналиї (наприклад, замедлення процесів технологічного оновлення вітчизняних підприємств, розвитку інфраструктури, збільшення безробіття, зниження попиту на висококваліфіковані кадри і т. п.).

Таким образом, проанализировав окремі аспекти преференціального режиму відкритих економічних формувань в цілому по Україні, автор приходять до висновку, що використовувати податкові пільги при імпорті слід тільки в тому випадку, коли це не суперечить цілям створення СЗЗ і ТПР, сприяє структурній перебудові національної економіки, інтеграції в світову економічну простору і виключає можливість отримання переваги в ціновій конкуренції на внутрішньому ринку.

Научн. рук. Крысоватый А. И.

Література: 1. Закон України від 13.10.1992 г. № 2673-ХІІ "Про загальні принципи створення і функціонування спеціальних (свободних) економічних зон" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. Оперативні дані основних показників діяльності СЗЗ і ТПР станом на 01.06.2008 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://me.gov.ua/file/link/119631/file/mon010608.xls>. 3. Оперативні дані основних показників діяльності СЗЗ і ТПР станом на 01.01.2005 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://me.gov.ua/file/link/119631/file/mon010105>. 4. Предварительный отчет о произведенной работе Временной следственной комиссии Верховной Рады Украины по вопросам проверки эффективности функционирования СЗЗ и ТПР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://gska.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=30016.

Щепаняк В. Ю.

УДК 336.226.322

АЛЬТЕРНАТИВИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: АНАЛІЗ ТА ПРОБЛЕМИ

Анотація. Присвячено обґрунтуванню доцільності існування ПДВ. Проведено порівняльний аналіз ПДВ з іншими представниками універсальних акцизів, проаналізовано сучасний стан механізму справляння ПДВ в Україні, визначено основні проблеми адміністрування та надані рекомендації щодо їх усунення.

Анотация. Посвящено обоснованию целесообразности существования НДС. Проведен сравнительный анализ НДС с другими представителями универсальных акцизов, проанализировано современное состояние механизма взимания НДС в Украине, определены основные проблемы администрирования и предоставлены рекомендации по их устранению.

Annotation. The main idea of the article is to justify the existence of VAT. The comparative analysis of the VAT with other members of the universal excise taxes is conducted, the current state of the mechanism of charging VAT in Ukraine is analyzed, the key issues of the administration are identified and the recommendations for their elimination is provided.

Ключові слова: податок на додану вартість, альтернативні податки, проблеми адміністрування податків, заборгованість з бюджетною відшкодування, ухилення від оподаткування, переваги та недоліки податків, напрями вдосконалення.

Реформування системи оподаткування в Україні з метою її адаптації до ринкових умов господарювання почалося із запровадження податку на додану вартість. Однак досі не вдалося сформулювати оптимальний механізм цього податку, який би при високій фіскальній ефективності забезпечив позитивний регулюючий вплив на економічні процеси.

Розвиток цього податку в 1992 – 2009 рр. характеризується постійними законодавчими змінами, пошуками найбільш ефективного механізму оподаткування як з точки зору залучення достатніх доходів до бюджету, так і стимулювання підприємництва.

В Україні маніпулювання елементами механізму ПДВ є безсистемним і не завжди науково обґрунтованим, а неконтрольований вплив ПДВ на економічні процеси має суттєві негативні наслідки як для споживачів, так і для виробничої сфери. Це стримує економічне зростання і тим самим негативно позначається на фіскальній дії податку.

Діючи на всіх етапах виробництва і реалізації, цей податок, в умовах нестачі фінансових ресурсів для розрахунків, став гальмувати взаєморозрахунки суб'єктів господарювання та стримувати ділову активність. Недостатньо відпрацьований механізм оподаткування призвів до того, що ПДВ, який у західних країнах нейтральний до виробників, у наших умовах став руйнівним для них.

Аналіз чинного механізму справляння ПДВ в Україні засвідчив, що певні деформації ПДВ негативно позначаються на загальній економічній ситуації і вимагають негайного усунення, хоча в цілому цей податок залишається важливою складовою податкової системи, основним наповнювачем бюджету, потенціал якого ще не вичерпано.

© Щепаняк В. Ю., 2010

Крім того, не припиняються дискусії щодо заміни ПДВ одним з альтернативних податків, або повного скасування ПДВ. Цією проблемою займаються багато вчених [1 – 4], та до єдиної думки вони так і не дійшли. Хоча існує багато аргументів на користь ПДВ, та всі вони відходять на другий план на фоні проблем, пов'язаних з його адмініструванням.

Тому метою даної роботи є порівняння ПДВ з іншими альтернативними податками на споживання та обґрунтування доцільності існування ПДВ.

Переваги ПДВ є вагомими, але слід враховувати, що вони найбільш проявляються в розвиненій ринковій економіці зі сталою фінансово-банківською системою, низькими кредитними ставками, достатньою кількістю обігових коштів у підприємств та високим рівнем доходів більшості громадян, проте не всі ці чинники характерні для української економіки, особливо зараз, коли вона знаходиться у кризовому стані.

Стосовно можливості відмови від ПДВ та заміни його іншим податком, то це малоймовірно, тому що цей податок, по-перше, є обов'язковою умовою членства України в ЄС.

По-друге, в разі введення податку з обороту в структуру ціни експортованої продукції буде закладено непрямий податок, від якого в цей час позбавлені всі українські товари. Це, у свою чергу, істотно знизить конкурентоспроможність національного товаровиробника.

Запровадження податку з обороту можливо тільки в разі побудови вертикально інтегрованої економіки, у якій в кількох великих компаніях були б сконцентровані всі стадії виробництва від видобутку сировини до реалізації продукції кінцевому споживачеві. Але в сучасних умовах відміна ПДВ спричинить руйнування багатьох суб'єктів господарювання [5].

Виникнення ПДВ і запровадження його в податкових системах розвинутих країн є наслідком еволюції універсальних акцизів та природного процесу удосконалення непрямого оподаткування. Але ПДВ у сучасній формі разом із суто українською специфікою його застосування спричинив немало проблем в економіці як на макро-, так і на мікрорівні. Саме тому останнім часом неодноразово порушувалися питання про відміну ПДВ і повернення податку з обороту або податку з продажу, які є попередниками цього податку. Для того щоб визначити обґрунтованість таких рішень, доцільно буде порівняти ПДВ з цими представниками непрямих податків, зваживши усі переваги та недоліки.

У результаті проведеного порівняльного аналізу ПДВ (таблиця), податку з обороту та податку з продажу можна виділити такі переваги ПДВ: цей податок не заохочує вертикальної інтеграції підприємств, не завдає дискримінації платникам залежно від їхньої ролі та місця в господарському процесі; нейтральний щодо функціонування, розміщення та місткості ринків, переміщення товарів і послуг, розміщення природних ресурсів; має внутрішній "вбудований" механізм взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань; застосування цього податку дозволяє уникнути подвійного оподаткування. Накопичено певний досвід адміністрування податку, що дає можливість удосконалення правових норм, методів його обчислення та стягнення.

Таблиця

Недоліки та переваги непрямих податків

Вид непрямих податків	Недоліки	Переваги
Податок з обороту	1) зниження конкурентоспроможності вітчизняного виробництва; 2) специфічні перешкоди для експортного сектору; 3) звуження можливостей для інвестицій; 4) додаткові стимули для запобігання від сплати податків; 5) висока ймовірність неточного визначення податкової бази [1]	1) простота обчислення бази оподаткування; 2) відсутність відшкодувань; 3) нема прив'язки щодо призначення витрат (у межах господарської діяльності або ні); 4) індиферентність до готівкових витрат
Податок з продажу	1) кумулятивний ефект; 2) зниження конкурентоспроможності українських товарів; 3) вузькість бази оподаткування; 4) низька фіскальна ефективність [2]	1) рівень ухилення від сплати податку з продажу не значний; 2) простіший в адмініструванні, ніж ПДВ
ПДВ	1) високі ставки податку спричиняють зростання інфляції, одночасно негативно впливаючи на високо-технологічні та наукомісткі виробництва; 2) масовий регресивний характер, передусім, щодо малозабезпечених верств населення; 3) в умовах насиченого ринку ускладнюється процес перенесення ПДВ на споживача, що пригнічує ділові інтереси підприємців; 4) відволіканням частини оборотного капіталу виробників і торговців; 5) можливість відшкодування	1) створює передумови для ліквідації зайвих ланок господарського управління; 2) забезпечується відносно точна оцінка реальної вартості товару; 3) виступає важелем стримування кризи перетворення виробництва; 4) нейтральність щодо платників, до переміщення товарів і послуг; 5) механізм взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань; 6) унікальний фіскальний інструмент оптимального розподілу ресурсів; 7) стійка та широка база оподаткування; 8) потенційно висока фіскальна ефективність

Упродовж 18 років використання податку у державі до нього звикли як платники, так і податківці; скасування ПДВ і запровадження іншого податку призведе до руйнації існуючої системи запобігання подвійному оподаткуванню, адже всі міжнародні угоди, укладені Україною з цього питання, стосуються нинішніх видів податків.

Пріоритетним напрямком розвитку адміністрування ПДВ повинно стати вирішення основних проблем, пов'язаних з цим податком, поданих на рис. 1.

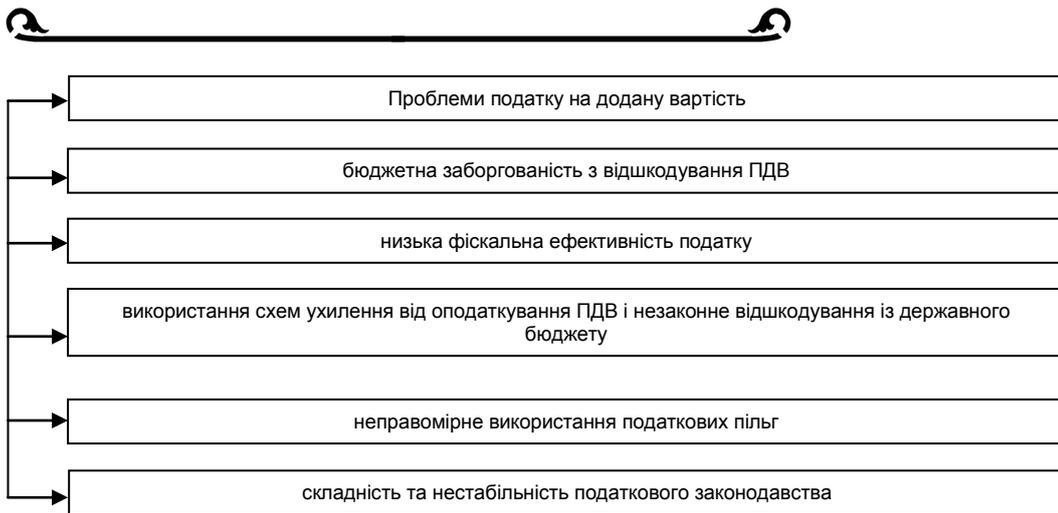


Рис. 1. Основні проблеми застосування ПДВ в Україні

Розглянемо окремі негативні аспекти, що пов'язані з існуванням ПДВ у його нинішній формі. Це стосується, в першу чергу, несвоєчасного бюджетного відшкодування платникам податків, що є негативним фактором впливу на розвиток економічних відносин [3, с.141].

Обсяги заборгованості з відшкодування на сьогодні складають значні суми (рис. 2) [6].



Рис. 2. Обсяги заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ, млрд грн (дані за 2009* р. наведено станом на 14.12.2010 р.)

Заборгованість з відшкодування у 2002 р. складала 8,9 млрд грн, далі до 2005 р. спостерігалась тенденція до зниження цього показника, в 2006 р. заборгованість знову зросла до 7,7 млрд грн [4, с. 29]; 2007 – 2008 рр. характеризувалися значним зменшенням заборгованості, а у 2009 р. остання досягла рекордної величини та складала 12,4 млрд грн (без урахування простроченої заборгованості, яка на 14.12.2010 р. складала 7 млрд грн).

Таке різке збільшення заборгованості може бути пов'язано з низкою факторів, а саме: зростання експортних операцій (у зв'язку зі вступом України у ВТО); збільшення випадків застосування операцій фіктивного експорту; несплата ПДВ в повному обсязі до бюджету; дефіцит бюджету України; витрачання дохідної частини бюджету на фінансування витрат, пов'язаних з політичною діяльністю (підготовка до виборів) та ін.

Основними напрямками розв'язання проблеми виплат відшкодування є: упорядкування процедури реєстрації платників ПДВ для виключення можливості появи фіктивних фірм; одержання права на податковий кредит залежно від факту оплати; обмеження відшкодування ПДВ при поставці товарів (робіт, послуг) за цінами, які відрізняються від рівня звичайних цін; перегляд порядку відшкодування ПДВ для експортерів з необхідністю його відшкодування за фактом вивозу товару за межі митної території України та надходження валюти; суми переплати ПДВ переносити на наступні 6 місяців, після чого платник може вимагати відшкодування; вимога виплати відшкодування посереднику повинна містити дані про його основних постачальників; відшкодування повинне виплачуватись протягом 30 днів після одержання вимоги. У всіх інших випадках цю суму необхідно зарахувати в рахунок майбутніх платежів [1].

Попри всі негативні моменти, спричинені існуванням ПДВ у його нинішній формі в Україні, є достатньо вагомі аргументи залишити цей податок при умові поліпшення законодавчого клімату та припинення зловживань з податком.

Заміна ПДВ іншим непрямим альтернативним податком буде означати регресію податкової системи, тому що скасування одного податку та введення іншого не вирішить проблем адміністрування податків в Україні. Окрім того, введення нового податку завжди тягне за собою значні фінансові ресурси на його справляння, що при нинішньому дефіциті бюджету є дуже спірним моментом.

Отже, з огляду на проблеми, які мають місце в Україні при справлянні ПДВ, можна запропонувати такі шляхи їх вирішення:

необхідно скоротити перелік операцій, звільнених від ПДВ, що сприятиме розширенню бази оподаткування, обмеженню зловживань, зменшенню кумулятивного ефекту та підвищенню фіскальної ефективності ПДВ;

потрібно забезпечити ефективну законодавчу та організаційну боротьбу з фіктивними фірмами;

треба посилити відповідальність за незаконне отримання відшкодування;

слід законодавчо врегулювати визначення бази оподаткування ПДВ із фактичних витрат на придбання (виготовлення) товару, якщо відбувається "безтоварна" поставка;

необхідно також законодавчо закріпити використання касового методу обліку для всіх платників ПДВ, що дозволить легалізувати доходи, отримані у результаті використання незаконних схем мінімізації податкових зобов'язань;

надання податкових пільг варто здійснювати обґрунтовано та виважено, а також забезпечити цілкове використання коштів, отриманих внаслідок податкових пільг;

забезпечити диференційований підхід до стимулювання експорту, що сприятиме підвищенню ефективності відшкодування ПДВ.

За умови реалізації наведених вище пропозицій може бути вирішено багато проблем справляння податку на додану вартість в Україні.

ПДВ на сучасному етапі функціонування економіки України має право на існування та не може бути замінений ніяким іншим податком. Акцентувати увагу на даний момент необхідно не на пошуку альтернативного податку, а на вдосконаленні існуючого механізму оподаткування ПДВ.

Наук. керівн. Найденко О. Є

Література: 1. Джигир Ю. ПДВ або альтернативні податки на споживання / Ю. Джигир, Е. Майнзюк // Орієнтир. – 2005. – № 17. – С. 25–32. 2. Науменко М. А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку : автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / М. А. Науменко. – Ірпінь, 2006. – 19 с. 3. Ярмоленко Ю. Проблеми бюджетного відшкодування ПДВ в Україні: нормативні колізії та зловживання платників податків / Ю. Ярмоленко, В. Довгалюк // Світ фінансів. – 2008. – № 1 (14). – С. 140–147. 4. Рябошлик В. З чийх грошей збирається ПДВ? / В. Рябошлик // Економіст. – 2007. – № 1. – С. 28–29. 5. Украина не готова к переходу на налог с оборота [Электронный ресурс] // ЛІГА Бізнес Інформ. – Режим доступа : www.liga.net. 6. ДПАУ: На 1 січня 2010 року заборгованість з відшкодування ПДВ досягне 20 млрд [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ua.korrespondent.net/business/1027304.

УДК 336.226.322(477)

Тимушева Н. Ю.

ОБЪЕКТИВНАЯ НЕОБХОДИМОСТЬ ДИФФЕРЕНЦИАЦИИ СТАВКИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

Аннотация. Рассматривается проблема выбора ставки НДС, приведены аргументы в пользу дифференциации ставки этого налога.

Анотация. Розглядається проблема вибору ставки ПДВ, наведено аргументи на користь дифференціації ставки цього податку.

Annotation. The problems of reformation of the rates of VAT are considered, the arguments of different rates of this tax are advanced.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, общественное благосостояние, ставка НДС, дифференциация.

Современная налоговая политика Украины фактически разрабатывалась и реализовывалась без достаточного научного обоснования макро- и микроэкономических последствий ее внедрения, на основе постоянных и циклических изменений различных налогов и размера их ставок, без прогнозирования влияния этого процесса на состояние деловой активности и уровень жизни населения. Именно такие факторы не разрешили превратить налоговую систему Украины в эффективный инструмент экономической политики, а поставили ее в один ряд причин обострения кризисных явлений в социально-экономической системе.

Налоги занимают важное место в системе государственного регулирования экономики. Фискальная функция дает возможность манипулирования государственным бюджетом с целью выполнения государством своих функций. Специфика последней ставит на первое место косвенные налоги.

Усиление дальнейшего деструктивного влияния разбалансированной и нерациональной системы косвенного налогообложения в существующем виде на характер развития социальных процессов в стране обусловило необходимость определения путей активизации социальной и регулирующей функции на-

© Тимушева Н. Ю., 2010



лога на добавленную стоимость. Определение и внедрение концептуально новых схем управления системой косвенного налогообложения с точки зрения переориентации ее на регулирование общественного благосостояния, повышение на этой основе совокупного платежеспособного спроса разрешит активизировать деловую активность. Такой подход отвечает избранному курсу на развитие социально ориентированной рыночной экономики в Украине [1].

На сегодня в Украине теоретический и практический вопросы усовершенствования системы косвенного налогообложения, его влияния на макроэкономические и социальные процессы стали предметом исследования специалистов. Следует отметить таких ученых, как В. Андрущенко, О. Василик, М. Вдовиченко, В. Вишневыский, Т. Власенко, М. Демьяненко, И. Грищенко, В. Загорский, С. Иловайский, А. Крысоватый, П. Мельник, В. Опарин, К. Павлюк, Г. Пятаченко, А. Соколовская и др.

Тем не менее вопрос косвенного налогообложения, в частности, относительно оптимизации размеров налоговых ставок, определения критериев их дифференциации, порядка установления и применения в контексте их влияния на рост общественного благосостояния на сегодня является недостаточно изученным.

Цель исследования состоит в изучении проблемы налогообложения налогом на добавленную стоимость и определение объективной необходимости дифференциации ставки этого налога, которая влияет на уровень общественного благосостояния населения.

Налог на добавленную стоимость считается одним из основных налогов в Украине, важным элементом наполнения государственной казны и выполнения государством ее функций. Налог на добавленную стоимость (НДС) – это косвенный налог, являющийся частью новообразованной стоимости, которая создается на каждом этапе производства или обращения; его сумма входит в цену продажи товаров (работ, услуг) и платится конечным потребителем. Поэтому необходимо решить вопрос налогового бремени, которое более всего ощутимо для незащищенных слоев населения. Проблема заключается в том, какой путь реформирования ставки налога на добавленную стоимость лучше ввести в Украине (рис. 1).

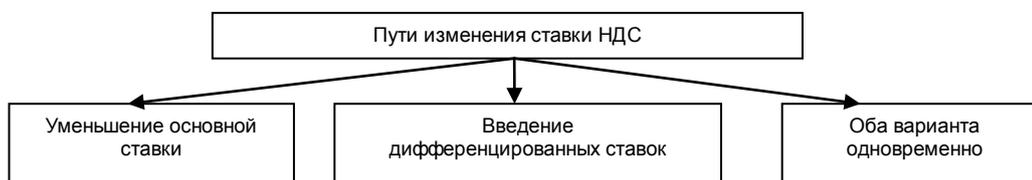


Рис.1. Пути изменения ставки НДС

Специалисты признают [2], что преимуществом НДС [3] является надежность поступлений средств в бюджет, уменьшение возможности уклонения от налогов, так как их платит покупатель, а не производитель. Кроме того, стремление Украины к сотрудничеству со странами Европейского Союза и вступление в это Сообщество требует соблюдения тех условий налогообложения, которые действуют в европейских странах.

Страны – члены ЕС могут применять одну или две пониженные ставки [4]. Такие ставки НДС действительны только относительно определенных социально значимых категорий товаров и услуг. Поэтому, если Украина стремится к вступлению в ЕС, необходимо провести гармонизацию украинского налогового законодательства с условиями налогообложения в странах – членах ЕС, в том числе и введение дифференциации ставок НДС. Это влияет и на определение ставки налогообложения, относительно рационального значения которой для Украины тоже не существует единогласного мнения. Большая группа экономистов считает, что ставка 20 % является довольно высокой сравнительно со ставками, принятыми в Европе. На их взгляд, сокращение действующей ставки приведет к улучшению социально-экономического состояния в стране. Украина принадлежит к тем странам СНГ, которые применяют высокую (20 %) ставку НДС [5; 6].

Тем не менее единого решения относительно величины, на которую должна быть уменьшена ставка НДС, приверженцы ее снижения не достигли. В исследовании В. Парнюка [7] доказано, Б. Губський определил оптимальную ставку НДС в размере 15 %. Авторами Концепции реформирования налоговой системы Украины во главе с В. Лановым было предложено снизить на протяжении 6 лет ставку НДС с 20 % до 17 % (при применении нулевой ставки для инвестиционных операций, социально-культурных и научных услуг, товаров сельскохозяйственного производства) [8].

Некоторые специалисты, обосновывая необходимость уменьшения размера ставки, предлагают установить дифференцированные ставки НДС. Как указал В. Парнюк [7], такие предложения содержатся, в частности, в проекте Налогового кодекса Украины, разработчиками которого были О. Сергиенко и Ю. Кармазин. В ст. 168 проекта указанного кодекса содержится ставки НДС: 5 % – для продуктов питания без переработки, которые принадлежат к товарам первой необходимости, детская обувь и одежда; 10 % – для продуктов питания, которые прошли переработку; 15 % – для всех других товаров, которые реализуются на территории Украины; "нулевая" ставка – для товаров, которые экспортируются.

Свою точку зрения имеют В. Мельник и О. Солдатенко, которые считают, что установление дифференцированных ставок НДС лишь усложнит процесс его вычисления и администрирования [9].

Другая группа специалистов [2] считает, что величина ставки налога на добавленную стоимость в Украине приемлема по сравнению с величиной ставок данного налога в странах ЕС. Они высказываются в пользу сохранения ныне существующего уровня стандартной ставки.

Таким образом, можем констатировать, что научная дискуссия относительно реформирования ставки НДС не завершена.

В. Парнюк проанализировал, что по данным экспертов МВФ, налог на добавленную стоимость внедрен в более ста странах мира. В 53 % стран, в которых взимается НДС, применяют только одну ставку, в 23 % стран – две ставки, в 13 % – три ставки [7].

В Украине базовая ставка НДС остается на уровне максимальных ставок, рекомендованных ЕС (14 – 20 % на основные группы товаров). На рис. 2 представлены ставки налога на добавленную стоимость в странах с рыночной экономикой.



Рис. 2. Ставки налога на добавленную стоимость [1; 5; 9]

Как видно, во многих странах существует дифференциация ставки НДС. Нужно рассмотреть преимущества и недостатки введения дифференцированной ставки НДС.

В пользу замены единой ставки НДС, установленной в Украине, на дифференцированную ставку можно привести очевидные аргументы, которые затрагивают социальную сферу страны. Цены на некоторые социально значимые товары могут снизиться, если государственные контролирующие органы в лице государственных налоговых инспекций проконтролируют процесс изменений цен на эти товары на уровне предприятий. Это, в свою очередь, положительно отразится на слабо защищенных слоях населения и будет оказывать содействие уменьшению налоговой нагрузки на группы населения с низкими доходами.

Но существуют и некоторые проблемы, которые связаны с внедрением дифференцированных ставок НДС. Дифференцированная ставка может быть основанием возникновения схем уклонения, основанных на применении разных ставок НДС. Недобросовестные налогоплательщики используют их с целью неправомерного возмещения налога на добавленную стоимость (увеличение налоговых вычетов).

Необходимость дифференциации ставки НДС вызвана тем, что приоритетом должна быть социальная сфера, так как в Украине в настоящее время существует много проблем, связанных с социальными процессами. Это, например, низкий уровень жизни, несоответствие доходов и затрат, расслоение на очень бедных и богатых. Поэтому именно сейчас нужно уделить внимание социальной сфере Украины, чтобы предотвратить неудовлетворенность населения своим состоянием.

Несмотря на то, что при введении дифференцированной ставки НДС могут возникнуть проблемы, но для улучшения социального положения в нашей стране это является объективной необходимостью. Так как в стране, где большая часть населения имеет низкий уровень доходов, уменьшение ставки налога на добавленную стоимость на социально значимые товары приведет к улучшению их состояния, улучшению благосостояния благодаря увеличению реального дохода населения, причиной которого является уменьшение цен на товары первой необходимости. Проблемы, которые возникнут при изменении ставки НДС, можно решить с помощью улучшения контроля за ценами на товары первой необходимости, изменений в нормативно-правовых актах, то есть устранения противоречий между нормами закона, более полного описания всех деталей применения пониженной ставки.

Таким образом, внедрение дифференцированной ставки налога на добавленную стоимость повысит эффективность регулирующей функции налогов, социальная направленность которой является неотъемлемой частью правового социально направленного государства, к которому стремится Украина.

Научн. рук. Зима О. Г.

Литература: 1. Берлач А. Еластична ставка податку на додану вартість як стимул економічного зростання в Україні / А. Берлач // Право України. – 2009. – № 2. – С. 94. 2. Онуфрик М. С. Порівняльний аналіз податкових систем і податкового навантаження країн – членів ЄС та України / М. С. Онуфрик // Економіка та держава. – 2006. – № 11. – С. 14. 3. Иванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с. 4. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ L 145, 13.6.1977, p. 1-40) [Electronic resource]. – Access mode : <http://eur-lex.europa.eu>. 5. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетотворення / Б. Карпінський // Економіст. – 2009. – № 1. – С. 30–33. 6. Паянок Т. Реформування ПДВ в умовах економічної кризи / Т. Паянок // Економіст. – 2009. – №1. – С. 49–51. 7. Парнюк В. Регулююча функція податку на додану вартість / В. Парнюк // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 4–16. 8. Концепція реформування податкової системи України (проект, підготовлений робочою групою Секретаріату Президента України у складі: В. Ланового, М. Альперовича, Д. Боярчука та ін.). – К., 2005. 9. Мельник В. М. Податок на додану вартість у податковій системі / В. М. Мельник, О. В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 85.

О СПОСОБАХ ЭКОНОМИЧЕСКОГО ОБОСНОВАНИЯ МЕР НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ

Аннотация. Обоснованы меры налогового стимулирования и предложена модель прогнозного налогового эффекта.

Анотація. Обґрунтовано заходи податкового стимулювання і запропоновано модель прогнозного податкового ефекту.

Annotation. The measures of tax stimulation are grounded and the model of prognosis tax effect is offered.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, модель прогнозного налогового эффекта, налоговая политика, мультипликатор развития экономики.

Налоги являются одной из тех экономических категорий, в которых сталкиваются личные и общественные интересы наиболее остро. Противоречивость природы налогов требует от государства придерживаться баланса при реализации мер налоговой политики: с одной стороны, не возлагать на экономических субъектов обязанность по уплате слишком высоких налогов, а с другой – не допустить чрезмерного уменьшения величины налоговых доходов в бюджетах всех уровней. Поиск точки баланса частных и общественных интересов, которая обеспечивала бы стабильное развитие экономики государства и в то же время являлась оптимальной с точки зрения аккумулирования ресурсов в целях перераспределения, является важнейшей задачей налоговой политики.

Этот баланс приобретает наибольшую актуальность при реализации государством мер налогового стимулирования. Именно в этой сфере деятельности государство не должно допустить чрезмерного уменьшения налоговых поступлений от предприятий тех или иных отраслей экономики, но при этом должно предоставить именно такие послабления, которые необходимы для стимулирования развития предпринимательской активности.

В целях проведения политики налогового стимулирования государство должно иметь объективные критерии её реализации.

Одним из объективных показателей реализации стимулирующей налоговой политики является величина доходов бюджета, выпадающих либо увеличивающихся вследствие предоставления той или иной льготы. Такой расчет должен строиться в виде сравнения прогнозных данных о поступлении налогов на определенной территории с прогнозными данными, скорректированными вследствие реализации мер налогового стимулирования. Так как налоговые доходы вследствие реализации той или иной меры налогового стимулирования могут не только уменьшиться, но и увеличиться, будем придерживаться понятия прогнозного налогового эффекта (ПНЭ).

Так, математически расчетную модель можно представить следующим образом:

$$\text{ПНЭ} = \text{СПДБ} - \text{ПДБ},$$

где СПДБ – скорректированные прогнозные доходы бюджета;

ПДБ – прогнозные доходы бюджета.

В свою очередь,

$$\text{ПДБ} = \text{НП} \times \text{Кр},$$

где НП – доходы бюджета по налогам;

Кр – коэффициент развития региона, учитывающий прогнозные темпы развития экономики на расчетный период, а также структурные изменения в экономике.

ПДБ отражает величину планируемых налоговых поступлений при сохранении текущего налогового законодательства.

$$\text{СПДБ} = \text{НП} \times \text{Кр} \times \text{М},$$

где М – мультипликатор развития экономики вследствие введения предполагаемой меры налогового стимулирования.

СПДБ может рассчитываться и иным образом, а именно:

$$\text{СПДБ} = (\Delta\text{НБ}_1) \times \text{Н}_1 + (\Delta\text{НБ}_2) \times \text{Н}_2 + \dots + (\Delta\text{НБ}_n) \times \text{Н}_n,$$

где НБ – налоговая база;

Н – ставка налога;

n – вид налога.

Таким образом, имеем общую модель расчета ПНЭ:

$$\text{ПНЭ} = ((\Delta\text{НБ}_1) \times \text{Н}_1 + (\Delta\text{НБ}_2) \times \text{Н}_2 + \dots + (\Delta\text{НБ}_n) \times \text{Н}_n) - (\text{НП} \times \text{Кр}).$$

Следует отметить, что указанная методика должна применяться к каждой мере налогового стимулирования индивидуально. При этом необходимо отметить, что выпадающие доходы бюджета связаны исключительно с сокращением налоговых поступлений по налогу, с помощью которого реализуется мера налогового стимулирования, а скорректированные прогнозные доходы бюджета рассчитываются по всем налогам, так как стимулирующая мера, направленная на развитие предпринимательской деятельности, может привести к увеличению собираемости ряда налогов. Кроме этого, следует отметить, что в рассмотренной модели расчет производится в текущих ценах, то есть без учета инфляции. Это необходимо для обеспечения сравнимости показателей. В случае, если по каким-либо причинам приходится оперировать данными, учитывающими инфляционные процессы в экономике, необходимо их корректировать на коэффициент-дефлятор.

Данная методика применима исключительно к расчету доходов бюджета, за счет которого предоставляется та или иная налоговая преференция.

Автором проанализированы расчеты для обоснования законопроекта, предоставляющего право на освобождение от НДС услуг, связанных с признанием, передачей, предоставлением и защитой прав на результаты интеллектуальной деятельности (далее – Законопроект), содержащиеся в финансово-экономическом обосновании этого законопроекта. В таблице представлены итоговые показатели оценки влияния норм Законопроекта на налоговые поступления в федеральный бюджет.

Таблица

Расчет объемов поступлений в федеральный бюджет за счет роста налогооблагаемой базы в 2008 – 2014 гг. при условии принятия Законопроекта (млн руб.)

Показатель	Годы						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Снижение поступлений НДС в связи с принятием поправки	216	254	299	352	414	488	574
Прогнозный объем дополнительных налоговых поступлений федерального бюджета за счет роста налогооблагаемой базы, в том числе	111	294	346	408	482	569	674
налог на прибыль	0	41	48	57	67	79	93
НДС	0	122	144	170	200	237	280
НДФЛ	20	23	27	32	38	45	53
Дополнительные средства от уплаты пошлин за патентование и государственных пошлин	57	67	80	94	111	131	155
Дополнительные доходы федерального бюджета (в текущих ценах, млн руб.)	-105	40	47	56	68	82	99

Как видно из таблицы, прогнозный налоговый эффект в рассматриваемом случае составил положительную величину, свидетельствующую о том, что в результате введения освобождения по НДС ожидается рост налоговых доходов вследствие существенного ускорения развития отрасли. Обращаем также внимание на то обстоятельство, что приведенный расчет нуждается в уточнении. Дело в том, что НДФЛ и часть налога на прибыль не зачисляются в федеральный бюджет, а подлежат уплате в региональные бюджеты субъектов. Кроме этого, расчет не содержит прогнозных данных о ряде иных налогов региональных и местных налогов.

Тем не менее, положительный налоговый эффект от реализации мер налогового стимулирования не ограничивается бюджетом одного уровня. В случае, если налоговое стимулирование осуществляется за счет одного бюджета, как указано выше, положительный эффект распространяется на бюджеты иного уровня. При этом эти бюджеты не несут затрат на реализацию той или иной меры налогового стимулирования, что позволяет сделать вывод о том, что налоговый эффект является чистым для этих бюджетов, то есть не связанным с необходимостью нести альтернативные издержки в виде уменьшения текущих налоговых платежей. Другими словами, для таких бюджетов величина ПДБ будет равна нулю.

Таким образом, рассматриваемая модель будет в этом случае преобразована и будет иметь упрощенный вид:

$$\text{ПНЭ} = \text{СПДБ} = (\Delta\text{НБ}_1) \times \text{Н}_1 + (\Delta\text{НБ}_2) \times \text{Н}_2 + \dots + (\Delta\text{НБ}_n) \times \text{Н}_n.$$



Наиболее сложным элементом рассмотренной модели является основной показатель Δ НБ. Авторы в настоящее время остановились на методике, позволяющей достоверно и объективно оценить степень прогнозного воздействия меры налогового стимулирования на прирост экономических показателей соответствующей отрасли. Она заключается в косвенной оценке на основе показателей: сумма налоговой экономики как источника собственных финансовых ресурсов; сумма, сэкономленная налогоплательщиком на процентах за банковский кредит.

Однако определением ПНЭ оценка возможности реализации меры налогового стимулирования не ограничивается. Сам по себе показатель ПНЭ лишь отражает меру государственной заинтересованности в реализации меры налогового стимулирования. В случае, если показатель является положительным, то есть мероприятие приведет к увеличению доходов бюджета, то государство будет иметь самостоятельный интерес в реализации этой меры. Если же государство ожидает понести затраты в виде отрицательного ПНЭ, то такие затраты можно рассматривать как плату государства за обеспечение ускоренного развития того или иного сектора экономики. Размер платы зависит не только от способности государства обеспечить соответствие доходной и расходной части бюджета в условиях выпадения части доходов, но и от сравнения величины выпадающего налогового дохода, или, другими словами, отрицательного ПНЭ, с прогнозными экономическими показателями, характеризующими динамику развития стимулируемой отрасли.

При реализации мер налогового стимулирования существенное значение имеет соответствие величин прогнозного налогового эффекта реальному налоговому эффекту.

В случае ошибочного определения ПНЭ, особенно в сторону завышения, реформа может оказаться провальной и потребовать корректировки в связи с тем, что государство не будет готово к реальным величинам выпадающих доходов. С другой стороны, показатель реального экономического эффекта может быть также ниже прогнозного и, следовательно, не привести к эффекту увеличения налоговых поступлений. В то же время определить реальный налоговый эффект можно лишь реализовав стимулирующую меру и подождав определенное время. Принимая это во внимание, авторы полагают, что при принятии решения о реализации меры налогового стимулирования государство сталкивается с неопределенностью, то есть риском. Особенность риска заключается в том, что его несет бюджет, в который зачисляются доходы от налога, подвергающегося реформированию. В общем случае риск, связанный с реализацией стимулирующей меры налоговой политики, должен нести бюджет, который более устойчив в финансовом отношении.

Таким образом, реализуя меры налогового стимулирования, государство должно принимать во внимание как положительный экономический эффект, так и возможные риски (потери). Учитывая это обстоятельство, целесообразно разрабатывать несколько альтернативных налоговых механизмов.

Хайруллина Э. Д.

УДК 336.228

Дышаева Л. Ф.

ВЗАИМОСВЯЗЬ НАЛОГОВОЙ И ПРОМЫШЛЕННОЙ ПОЛИТИК СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Аннотация. Рассматриваются особенности налоговой политики России, а также ее влияние на развитие промышленного сектора экономики.

Анотація. Розглянуто особливості податкової політики Росії, а також її вплив на розвиток промислового сектору економіки.

Annotation. The features of Russia's tax policy are considered, its influence on the development of the technical sector is explored.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговая нагрузка, налоговое регулирование.

Основные направления реформирования российской налоговой системы в последнее 10-летие – сокращение количества налогов, существенное снижение налоговых ставок и использование преимущественно плоской (пропорциональной) шкалы налогообложения при одновременной отмене налоговых льгот.

Отдельные специалисты полагают, что данная стратегия была воспринята как опыт налогового реформирования в США в 80-е годы XX века. Но российские реформаторы не учли прямые отрицательные последствия отмеченных изменений налоговой политики. По мнению лауреата Нобелевской премии Д. Стиглица, простое сокращение налоговых ставок в США в начале 1980-х годов не привело ни к усилению инвестиционной деятельности, ни к увеличению налоговых поступлений, как было обещано, а "распределение средств, полученных в результате снижения налогов, было просто ужасающим – почти все уходило в руки самых богатых людей США, составляющих всего 1 % его населения".

© Хайруллина Э. Д., Дышаева Л. Ф., 2010



Публикуемые статистические данные позволяют видеть, что аналогичные процессы наблюдаются в настоящее время в российском обществе. За 6 месяцев 2009 года отток валюты от частных лиц составил 41,4 млрд \$. При существенном сокращении спроса на обычные автомобили, продажа "хамеров" выросла на 11 %. Децильный коэффициент, характеризующий степень расслоения населения по доходам, составляет в России в настоящее время 15,6, что определяется как крайняя степень дифференциации.

Только после внесения необходимых корректировок в налоговую политику США в обозначенный период (перенесение центра налоговой стратегии с простого снижения налоговых ставок на целевое снижение налогов; использование инвестиционного налогового кредита; дифференциация налоговой нагрузки в зависимости от отраслевой принадлежности предприятий) и использования в комплексе других мер государственного регулирования (значительное усиление государственного финансирования науки и образования, совершенствование технологических процессов) удалось добиться значительных реальных успехов: темпы роста производительности труда в экономике США выросли в 2 – 3 раза.

Реформаторы налогообложения в России не учитывают, к сожалению, реальное положение предприятий отдельных отраслей отечественной экономики, спектр экономических проблем, возникших и усугубившихся за годы реформирования.

В большинстве отраслей налоговая нагрузка на производителей составляет 70 – 100 % по отношению к прибыли. И выживают только те производства, которые поставляют продукцию на экспорт.

Налоговая реформа последних лет в России сохранила в неизменном виде "плоскость" налоговых ставок для основной массы налогоплательщиков, независимо от капиталоемкости и материалоемкости производства, доли живого труда в общих затратах производства, оборачиваемости оборотных средств, условий разработки природных ресурсов.

Как положительный опыт налогового регулирования в США можно отметить следующее. Чтобы не допустить крена в сторону развития сырьевых отраслей, налоговая нагрузка на продукцию добывающей промышленности в экономике этой страны в последнее 10-летие примерно в 4 раза выше, чем на изделия обрабатывающих отраслей. После вычета налогов норма прибыли в обрабатывающей промышленности в 2003 г. составляла 12,5 %, против 10,7 % в добывающих отраслях и 8,9 % в оптовой торговле. Таким образом, грамотно выстроенная налоговая политика стимулировала необходимые структурные изменения в экономике страны, дифференцируя прибыльность различных видов экономической активности.

В России рентабельность в 2004 г. в топливной промышленности составляла 30,7 %, в черной металлургии – 36,2 %, в легкой промышленности – 3,4 %, в машиностроении и металлообработке – 7 %.

Предлагаемый ведущими отечественными специалистами по теории и практике налогообложения дифференцированный подход в налоговом регулировании с учетом отраслевой принадлежности предприятий и реального положения дел в российской экономике основан на положительном практическом опыте развитых стран и явился бы проявлением регулирующей и социальной функций налогообложения, следствием учета принципов соразмерности и справедливости при формировании и проведении налоговой политики государства.

Как следствие проведения подобной политики, укрепившие свое экономическое положение предприятия обрабатывающего сектора российской экономики обеспечат через некоторое время рост налоговых поступлений в государственный бюджет, нормальное протекание воспроизводственных процессов в масштабах народного хозяйства, укрепление экономического могущества страны, условия для усиления социальной политики государств.

УДК 336.225.5

Дидух В. В.

ИННОВАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В КОНТЕКСТЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация. Рассмотрено современное состояние инновационной деятельности малых предприятий Украины, объем финансирования этой деятельности и оценено степень влияния на ее развитие налогообложения.

Анотація. Розглянуто сучасний стан інноваційної діяльності малих підприємств України, обсяг фінансування цієї діяльності та оцінено ступінь впливу на її розвиток оподаткування.

Annotation. The current position of innovation activity of small enterprises in Ukraine, funding for this activity, and the impact of taxation on its development are considered.

Ключевые слова: инновации, малое предприятие, финансирование инноваций, упрощенная и общая система налогообложения.

Развитие малого предпринимательства является необходимым условием перехода всей экономики на рыночные основы хозяйствования, эффективной реструктуризации производства и предприятий, решения проблем занятости, роста уровня жизни населения. Многие ученые [1 – 4] сходятся во мнении о том, что малые предприятия имеют множество преимуществ, которые дают возможность активно влиять на экономические и социальные преобразования в государстве. В нынешних условиях, когда сокращаются рабочие места, резко возрастает уровень безработицы, ухудшается материальное положение населения, малый бизнес действительно может создать благоприятную среду для предотвращения кризисных явлений.

© Дидух В. В., 2010



Мировой опыт показывает, что малый бизнес обеспечивает в два-три раза большую эффективность производственных капиталовложений и по объему средств, и по сроку отдачи. В экономически развитых странах Европейского союза в малом и среднем бизнесе работает 70 % всех занятых, сюда направляется свыше 50 % совокупных инвестиций. В промышленно развитых европейских странах малыми и средними предприятиями производится около 60 % ВВП [5, с. 106].

Современная экономика большинства государств мира характеризуется новыми чертами и приоритетами. Среди них важную роль играют такие виды экономической деятельности, которые направлены на удовлетворение постоянно растущих потребностей народа, внедрение высоких технологий, новых техники и материалов. Все это дает основание утверждать, что в мире переводят экономику на инновационный путь развития.

В этих условиях основной задачей экономики Украины является переход к инновационной модели развития с целью ускорения темпов ее роста, достижения высокой конкурентоспособности на мировом рынке путем увеличения экспорта высокотехнологичной продукции в его общей структуре, постепенное обеспечение необходимых темпов импортозамещения, рационального использования всех ресурсов.

Важно отметить, что одной из тактических целей государственной поддержки малого предпринимательства является развитие инновационного предпринимательства и ускорение темпов НТП. Поэтому возникает необходимость активизации инновационной деятельности именно в малом предпринимательстве, а также уточнение ее экономической сущности.

Важным экономическим инструментом вмешательства государства в процессы стимулирования развития экономики и инновационной деятельности в частности являются налоги. Действующая на сегодня налоговая система вследствие нестабильности законодательства препятствует усилиям субъектов предпринимательства в развитии производства и повышении эффективности их деятельности. Особенно острой эта проблема является для малых предприятий. Сегодня среднестатистическое предприятие тратит по разным подсчетам на уплату налогов от 40 до 60 % своей прибыли [1, с. 19].

Главным препятствием для развития инновационной деятельности в Украине является недостаток финансовых ресурсов. Это касается как крупных, так и малых предприятий. Однако следует отметить, что, несмотря на провозглашенный государством курс на стимулирование инновационной деятельности малых предприятий, объем средств, выделяемых на ее финансирование, до сих пор остается незначительным. Общее распределение средств на инновационную деятельность малых предприятий и доля их в общем объеме финансирования инноваций представлены следующим образом (таблица).

Анализируя представленные данные, можно сделать умозаключение о том, что общий объем средств, выделяемых на финансирование инновационной деятельности малых предприятий, является недостаточным (1,08 % от совокупной суммы выделенных средств). Это свидетельствует о том, что инновации, которые создаются этими субъектами хозяйствования, не являются приоритетом ни для государства, ни для инвесторов (особенно отечественных).

В общей структуре финансирования инновационной деятельности малых предприятий выделяются два основных источника: собственные средства субъекта хозяйствования и предоставленные ему кредиты. По поводу кредитов можно отметить, что возможность их предоставления банками, особенно в условиях кризиса, является ограниченной. В настоящее время коммерческие банки рассматривают займы для малых предприятий как особо рискованные. Это, в первую очередь, вызвано недостаточностью либо отсутствием залогового обеспечения и поручителей у потенциальных ссудозаемщиков.

Поэтому главным источником финансирования деятельности малого инновационного предприятия остаются собственные средства.

Собственные средства предприятий, направленные на конкретные цели, в том числе и на расширение инновационной деятельности, формируются за счет различных источников, наиболее важным из которых является прибыль, остающаяся у субъекта хозяйствования после налогообложения. Поэтому от уровня налоговой нагрузки будет зависеть инновационная активность предприятия, и в частности малого.

Таблица

Распределение общего объема финансирования инновационной деятельности малых предприятий в Украине по источникам в 2007 г.

	Всего	Собственных средств	Средств гос- бюджета	Средств мес- тных бюдже- тов	Средств оте- чественных инвесторов	Средств за- рубежных ин- весторов	Кредитов	Прочих
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Всего, тыс. грн	10821016,6	7969681,5	144773,6	7333	26239,4	321759,3	2000667	350442,8
Доля источ- ника в об- щем объеме финанси- рования, %	100,00	73,65	1,34	0,07	0,24	2,97	18,49	3,24
Малые пред- приятия, тыс. грн	117104,9	60758,6	1195	0	0	1184,4	53966,9	0
Доля источ- ника в об- щем объеме финанси- рования малых предприятий, %	100,00	51,88	1,02	0,00	0,00	1,01	46,08	0,00

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Доля малых предприятий в общей сумме финансирования инновационной деятельности, %	1,08	0,76	0,83	0,00	0,00	0,37	2,70	0,00

В Украине общая налоговая ставка достигает 60 % от коммерческого дохода предприятий [6, с. 36]. Именно высокий уровень налоговой нагрузки является одной из главных причин низкой инновационной активности малых предприятий. Так, по данным Государственного комитета статистики, лишь 1,2 % малых промышленных предприятий Украины занимаются инновационной деятельностью, что гораздо меньше, чем в развитых странах [7].

Так, в национальном отчете о состоянии и перспективах развития предпринимательства в Украине было отмечено, что к основным финансово-кредитным факторам, которые препятствуют развитию инновационной деятельности, относятся: недоступность финансовых ресурсов, несовершенство системы налогообложения инновационной деятельности, существующие высокие отчисления с фонда оплаты труда [8, с. 74].

В мировой практике хозяйствования разработан широкий перечень налоговых льгот для предприятий, которые занимаются разработкой и внедрением инноваций [9, с. 75–83]. Большинство существующих стимулов налоговой политики предусматривает уменьшение либо базы налогообложения, либо налогового обязательства по налогу на прибыль на сумму расходов, связанных с научно-исследовательской деятельностью. Касательно малых инновационных предприятий Украины следует отметить, что не все из представленных льгот применимы к этому типу хозяйствующих субъектов.

В Украине существует два варианта налогообложения малых предприятий: общая и упрощенная система налогообложения. Поскольку наиболее эффективными налоговыми стимулами инновационной деятельности любого предприятия является исключение из налогооблагаемой прибыли, а также налоговых обязательств расходов, связанных с научно-исследовательской деятельностью, использование упрощенной системы налогообложения будет малоэффективным для такого стимулирования инноваций на малых предприятиях. Объект налогообложения единым налогом непосредственно с расходами не связан, а следовательно, учет расходов на инновационную и научно-исследовательскую деятельность при уплате единого налога не будет осуществляться. Хотя, с другой стороны, применение упрощенной системы налогообложения предполагает сокращение налогового бремени на предприятие, а следовательно, увеличение его чистой прибыли, которая в дальнейшем может быть направлена на развитие инновационной деятельности.

Что касается общей системы налогообложения, то ее существенным недостатком в отечественных условиях хозяйствования является высокий уровень налогового давления на малые предприятия. Пропорциональная шкала налогообложения, существующая в Украине, в некоторой степени нарушает принцип справедливости. В этих условиях возможности для осуществления инновационной деятельности малыми предприятиями будут ограничены. Общая система налогообложения в том ее виде, в котором она существует в Украине сейчас, не только не способствует развитию научно-исследовательской и инновационной деятельности малых предприятий, а и, даже наоборот, подрывает стимулы к их функционированию как субъектов хозяйствования.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в современных условиях хозяйствования малые предприятия Украины не имеют того уровня налоговой поддержки, который бы позволил активизировать их инновационную деятельность. Введение единого налога хотя и имело целью стимулирование развития малых предприятий, но оно не касалось научно-исследовательской и инновационной деятельности как таковой, хотя и опосредованно ее затрагивало через общее сокращение налогового бремени фирм. Что же касается общей системы налогообложения, то ее использование без каких-либо льгот для малых предприятий является нецелесообразным. Поэтому для активизации и успешного развития инновационной деятельности малых предприятий необходима разработка комплекса мероприятий налоговой политики, направленных на их стимулирование.

Научн. рук. Иванов Ю. Б.

Литература: 1. Голованенко П. Малі та середні підприємства – двигун економічного розвитку / П. Голованенко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 28. – С. 18–19. 2. Драган І. Побудова ефективної системи підтримки розвитку малого підприємництва / І. Драган // Вісник Національної академії державного управління при Президенті України. – 2006. – № 3. – С. 64–70. 3. Собуцький С. Малий бізнес на виріст, або Чи довго йому ще ходити у "коротких штаних" / С. Собуцький // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 10. – С. 9–12. 4. Степанова Т. А. Актуальные вопросы развития малого предпринимательства в Украине / Т. А. Степанова, А. С. Квилинский // Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. – 2007. – Вип. 31 – 1. – С. 246–251. 5. Кузнецова З. Малое предпринимательство в странах с переходной экономикой: пути стимулирования / З. Кузнецова // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 10. – С. 106–116. 6. Бобиль В. Розвиток малого та середнього підприємництва як складова соціально-економічної стабільності сучасної України / В. Бобиль // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 3. – С. 35–38. 7. Джерела фінансування технологічних інновацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 8. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні : національна доповідь / К. О. Ващенко, З. С. Варналії, В. Є. Воротін та ін. – К. : Держкомпідприємство, 2008. – 226 с. 9. Иванов Ю. Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект : монографія / Ю. Б. Иванов, О. Л. Єськов. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 328 с.

ПОСЛЕДСТВИЯ ОТМЕНЫ ЕСН ДЛЯ МАЛОГО БИЗНЕСА

Анотация. Рассмотрены особенности порядка уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями, а также последствия отмены единого социального налога для малого бизнеса.

Анотація. Розглянуто особливості порядку сплати страхових внесків індивідуальними підприємцями, а також наслідки скасування єдиного соціального податку для малого бізнесу.

Annotation. The features of the order of individual entrepreneurs premiums payment, as well as the consequences of the abolition of the unified social tax for small business are described.

Ключевые слова: единый социальный налог, страховые взносы, индивидуальные предприниматели.

По прогнозам экономистов ситуация с безработицей и сокращением рабочих мест не только на малых, средних, но и на крупных предприятиях сохраняется до сих пор и не прогнозируется ее улучшение. В связи с этим налоговая политика государства должна быть направлена на поддержку малого бизнеса и создавать условия для его "выживания". Однако в 2009 году государство начало реформу ЕСН, заменив его страховыми взносами во внебюджетные фонды, что увеличивает налоговую нагрузку на малый бизнес.

С 2010 г. организации, применяющие УСН, ЕНВД или ЕСХН, являются плательщиками страховых взносов согласно Закону № 212-ФЗ [1]. Эти взносы будут учитываться при расчете налоговой базы при объекте налогообложения "доходы минус расходы" в расходах, а при объекте налогообложения "доходы" – при расчете суммы налога к уплате.

Аналогичные изменения внесены для индивидуальных предпринимателей, теперь они при определении налоговой базы при объекте "доходы минус расходы" в расходах учитываются расходы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Для "упрощенцев", применяющих объект налогообложения "доходы", сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Так же внесены изменения для индивидуальных предпринимателей, применяющих патент: оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. При этом при оплате оставшейся части стоимости патента она подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

С 1 января 2011 г. вступают в силу изменения, согласно которым суммы налога, уплачиваемого при УСНО, будут зачисляться на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней в соответствии с бюджетным законодательством РФ, а в государственные внебюджетные фонды распределяться не будут. С 2011 г. "упрощенцы" будут уплачивать взносы во внебюджетные фонды самостоятельно и в полном объеме.

Вдобавок к основному закону особенности уплаты страховых взносов по каждому виду обязательного социального страхования будут устанавливаться федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

При этом принципиально новым является ограничение размера для облагаемой базы – в отношении каждого физического лица оно устанавливается в сумме, не превышающей 415 тыс. руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 тыс. руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы взиматься не будут. Никакой регрессивной шкалы, действующей на сегодняшний день, не предусмотрено. Величина 415 тыс. руб. подлежит ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в РФ, но только с 1 января 2011 г.

Также следует обратить внимание на то, что теперь не будет предусмотренного п. 3 ст. 236 НК РФ [2] привычного деления на выплаты, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, и выплаты за счет прибыли (последние не облагались ЕСН). С 2010 г. плательщики исчисляют страховые взносы с выплат и иных вознаграждений независимо от того, уменьшают указанные выплаты базу по налогу на прибыль или нет.

Самое значительное изменение – это тарифы страховых взносов. В 2010 г., который для "упрощенцев" является переходным периодом, они уплачивают страховые взносы по следующим ставкам:

в Пенсионный фонд Российской Федерации – 14 %;
в Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальный фонд обязательного медицинского страхования – 0 %.

Но уже с 2011 г. тарифы страховых взносов следующие: в ПФР – 26 %; в ФСС – 2,9 %; в ФФОМС – 2,1 %; в ТФОМС – 3 %. Итого – 34 %.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается плательщиками страховых взносов отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд. Количество платежей при выплате зарплаты у "упрощенцев" явно увеличится.

Даже для крупных и средних предприятий эти изменения очень существенны и повлекут за собой изменение ситуации не в лучшую сторону, что тогда можно говорить о малом бизнесе (рисунок).



Рис. Изменение страховых взносов компаний-работодателей в результате реформы ЕСН в зависимости от уровня заработной платы работника в 2010 и 2011 гг.

Сумма, подлежащая уплате в ФСС, уменьшается на сумму произведенных расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством РФ.

Исчисление ежемесячных обязательных платежей по страховым взносам производится ежемесячно нарастающим итогом, которые нужно вносить не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется этот платеж.

В отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты, необходимо вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящихся к ним. При построении и ведении данного учета с 01.01.2010 г. формы, которые ранее использовали многие налогоплательщики, применять нельзя, поскольку утратила силу гл. 24 НК РФ [2] и все функции по администрированию страховых взносов переходят к ПФР и ФСС. На сегодняшний момент форма и порядок нового учета не установлены.

Отчетными периодами являются I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Отчетными периодами в 2010 г. признаются полугодие и календарный год. Страхователи за первый отчетный период 2010 г. (полугодие) представляют сведения до 1 августа 2010 г., за второй отчетный период 2010 г. (календарный год) – до 1 февраля 2011 г. С 2011 г. отчетными периодами, за который страхователь представляет в территориальный орган ПФР сведения о застрахованных лицах в системе индивидуального (персонифицированного) учета, будут I квартал, полугодие, девять месяцев и календарный год.

Для индивидуальных предпринимателей остается понятие стоимости страхового года, исходя из которой они уплачивают соответствующие страховые взносы в ПФР и ФФОМС, но в новом значении. Взносы в ФСС предприниматели за себя не исчисляют и не уплачивают, но могут добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы по указанному виду обязательного социального страхования в ФСС.

Стоимость страхового года определяется как произведение МРОТ, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд, увеличенное в 12 раз.

В 2010 г. индивидуальные предприниматели применяют следующие тарифы страховых взносов: в ПФР – 20 %, в ФФОМС – 1,1 %, в ТФОМС – 2 %. Исходя из действующего МРОТ в 2010 г. индивидуальные предприниматели за себя будут платить 12 003 руб. ($\text{МРОТ} \times (20 \% + 1,1 \% + 2 \%) \times 12 = 4330 \text{ руб.} \times 23,1 \% \times 12$).

Будет ли изменен МРОТ в 2010 г., неизвестно, соответственно, сумма платежей может вырасти. Кроме того, напомним, с 2011 г. общие тарифы для индивидуальных предпринимателей будут равны 34 %.



Таким образом, теперь с 2010 г. индивидуальные предприниматели за себя будут уплачивать фиксированные платежи не только в Пенсионный фонд, но и в фонды медицинского страхования (федеральный и территориальный). Взносы в ФСС они по-прежнему платят, если нанимают работников, никаких фиксированных взносов в ФСС нет.

Расчет сумм страховых взносов, подлежащих уплате за расчетный период, индивидуальные предприниматели производят самостоятельно.

Индивидуальные предприниматели представляют в соответствующий территориальный орган ПФР расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам до 1 марта календарного года, следующего за истекшим расчетным периодом, по установленной форме.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что законодатели в результате отмены ЕСН увеличили налоговую нагрузку на самый уязвимый в условиях кризиса сектор экономики. Насколько оправданно такое увеличение покажет время.

Литература: 1. Федеральный закон № 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2009/07/28/zakon-dok.html>. 2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>.

Савина Т. О.

УДК 336.225.11

Шиндина С. В.

Николаева Н. В.

АЛЬТЕРНАТИВА ПЛОСКОЙ И ПРОГРЕССИВНОЙ ШКАЛ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В ПРОЦЕССЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. Посвящено оценке возможности применения прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц в процессе совершенствования налоговой системы РФ.

Анотація. Присвячено оцінці можливості застосування прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб у процесі вдосконалення податкової системи РФ.

Annotation. The article is devoted to the estimation of possibility of application of progressive scale of taxation of natural person's income in the process of perfection of the Russian Federation tax system.

Ключевые слова: плоская шкала налогообложения доходов физических лиц, прогрессивная шкала налогообложения доходов физических лиц, налог с доходов физических лиц.

Сегодня в проводимой в РФ налоговой политике в ущерб экономическому и социальному развитию остаётся в силе тенденция несправедливого распределения общего налогового бремени между получателями низких и высоких доходов. В этом отношении налоговые органы РФ заметно отходят от западной модели налогообложения, которая носит ярко выраженный социальный характер.

В России на выборах любых уровней вопросы налогообложения почти не обсуждаются, потому что абсолютное большинство граждан пренебрегают тем, что именно налоги определяют качество их жизни. Между тем налоги – это зарплаты и пенсии, это развитие, стагнация или разорение промышленности, науки, образования, это темпы роста ВВП, рост или падение уровня жизни населения и т. п.

Налоговая система должна способствовать росту производства и обеспечивать справедливое распределение доходов – таковы общие для всех развитых и развивающихся стран основные принципы налогообложения.

Тяжесть налогового бремени для разных экономических агентов в РФ существенно различается, что нельзя признать справедливым и целесообразным.

Прошедший 2009 г. оказался очень непростым для мировой экономики, не стала исключением и Россия. Налоговые доходы бюджета значительно сократились, и в такой ситуации начал снова оживленно обсуждаться вопрос о необходимости срочного перехода к взиманию налога на доходы физических лиц от плоской шкалы ставок к прогрессивной.

© Савина Т. О., Шиндина С. В., Николаева Н. В., 2010

Россия внедрила плоскую шкалу НДФЛ в 2001 г.

Плоская шкала подоходного налога существует в канадской провинции Альберта, а также в отдельных штатах США, в Гонконге, Словакии, Румынии, Чехии, Болгарии и др. В целом данные провинции и страны динамично развиваются. Однако не стоит воспринимать плоскую шкалу подоходного налога как панацею или обязательное условие для экономического роста. Например, в Словении действует прогрессивная шкала подоходного налога, что не помешало данной стране иметь высокие темпы роста и первой среди восточноевропейских государств ввести евро. А на Украине, несмотря на плоскую шкалу НДФЛ, устойчивость экономического роста и особенно ситуация с инфляцией вызывают серьезные опасения.

В конце января 2010 г. в Госдуму поступил на рассмотрение очередной законопроект № 310805-5, вносящий изменения в главу 23 части второй НК РФ, направленный на введение прогрессивной шкалы НДФЛ. В соответствии с таблицей прогрессивной шкалы ставки НДФЛ, указанной в законопроекте, предлагается установить следующие ставки НДФЛ при наличии заработной платы и других доходов физических лиц:

на уровне минимального размера оплаты труда и менее (4 330 руб. в месяц, 52 тыс. руб. в год) – 10 % от налогооблагаемой базы, то есть ниже на 3 % ныне действующей ставки;

от 52 001 руб. 600 000 руб. в год – сохранить в размере 13 %;

от 600 001 руб. до 1 400 000 руб. – 15 %;

от 1 400 001 руб. до 1 800 000 руб. в год – 18 %;

свыше 1 800 001 руб. – 20 % с налогооблагаемой базы.

Все это вызывает бурную дискуссию среди экспертов в области налогового права.

На первый взгляд, система налогообложения в России одна из самых льготных в мире. Во Франции, США, Китае и большинстве других стран налоги существенно выше. Чемпионом мира по налогам является Швеция. Казалось бы, можно порадоваться, что платить приходится существенно меньше, чем шведам. Можно порадоваться вдвойне, если учесть, что налоги им приходится платить полностью, так как возможности уклонения очень ограничены. Однако шведы при всей тяжести налогов живут в материальном плане намного лучше, и ВВП на душу населения в Швеции почти в шесть раз выше, чем в РФ. Зато Минфин гордится самыми низкими ставками НДФЛ по сравнению со странами ЕЭС. На сегодняшний день существует гигантский разрыв между минимальной и максимальной оплатой труда, и материальное неравенство в России несравнимо велико по сравнению с развитыми странами.

Причин отставания много, и налоговая система – не последняя в их ряду.

Проблема снижения социального неравенства и нищеты значительной части населения РФ также может быть в значительной степени решена методами налогового регулирования. Необходимо модернизировать налог на доходы физических лиц.

Во многих экономически развитых странах подоходный налог взимается по прогрессивной шкале с широким диапазоном ставок: в среднем от 10 % до 50 %.

Однако хотя ставки и кажутся, на первый взгляд, высокими, следует учитывать, что в этих странах установлены довольно значительные размеры минимальных необлагаемых доходов, а также действуют различные льготы. Так, во Франции из 35 миллионов семей 16 миллионов не платят подоходный налог из-за низких доходов (по их меркам). Немаловажным является порядок определения налогооблагаемой базы. В частности, в Германии из общей совокупности облагаемых доходов исключаются расходы на страхование жизни и медицинское страхование, алименты, затраты на профессиональное образование.

Льготы в тех объемах, которые существуют в настоящее время в РФ, практически не выполняют своего предназначения – не обеспечивают равномерности обложения, то есть соответствия уровня налогообложения уровню доходов; достаточно сравнить ежемесячный необлагаемый минимум в России и в Германии.

С 1 января 2009 года в России изменили стандартные вычеты по НДФЛ. Теперь стандартный налоговый вычет на самого получателя дохода в размере 400 руб. предоставляется до момента достижения размера дохода нарастающим итогом с начала года суммы в 40 000 руб. (ранее – 20 000 руб.); стандартный налоговый вычет на ребенка налогоплательщика в размере 1 000 руб. (ранее – 600 руб.) – до момента достижения размера дохода нарастающим итогом с начала года суммы в 280 000 руб. (ранее – 40 000 руб.).

Однако при сопоставлении необлагаемого налогом минимума в 5 616 евро (приблизительно 233 000 руб. – в год; 19 500 руб. – в месяц) в Германии и 400 руб. в России, все эти изменения кажутся не только незначительными, но более того – смешными. Принятый у нас необлагаемый налогом доход в 45 раз меньше среднего по Европе.

Внедрение прогрессивной шкалы может стать одной из мер в реформировании НДФЛ. Однако что для РФ эффективнее: прогрессивная шкала или плоская? Многие считают плоскую шкалу (пропорциональное налогообложение) своего рода уравниловкой. На самом деле это не так. Потому что при пропорциональном налогообложении налог со 100 руб. и налог с 1 млн руб. – это совершенно разные величины.

У идеи пропорционального налогообложения много сторонников среди классиков экономической теории и налогообложения. Давид Рикардо, к примеру, говорил, что стоит ввести прогрессивный налог с личных доходов граждан, и скоро вы окончательно запутаетесь в налогообложении и введете такой хаос, из которого вам уже не удастся никогда выбраться. Другие же экономисты считают, что у каждого человека должен быть определенный минимум, необходимый для существования и удовлетворения потребностей в пище, одежде, жилье и т. д., а с остальной части дохода следует уплачивать налог по прогрессивной шкале.

Обе точки зрения имеют право на существование, и они достаточно аргументированы. Но это теоретическая сторона вопроса. В отношении практической стороны вопроса следует отметить, что к прогрессивной налоговой шкале можно перейти при условии четкого деления общества на классы, введения серьезных социальных льгот и определенных налоговых минимумов; возможно, в таком случае прогрессивная шкала окажется полезной. Но в РФ, к сожалению, нет соответствующих условий и главное – нет закона о контроле за доходами и расходами населения. Вводить прогрессивную шкалу НДФЛ при отсутствии такого закона – значит вводить налог на честность. Ведь платить по максимуму будут те налогоплательщики, которые задекларировали свои доходы; те, кто этого не сделал, будут платить по минимуму.



Также имеется мнение, что самые богатые люди в России будут платить НДФЛ в намного большем размере, нежели сейчас. Однако следует напомнить, что их доходы – это, прежде всего, дивиденды по акциям их компаний, а процентная ставка в РФ по дивидендам не так высока (0 %, 9 %). Таким образом, приходим к выводу, что под удар попадет в большей мере средний класс.

Альтернативным вариантом можно предложить дальнейшее применение плоской шкалы НДФЛ даже с увеличенной ставкой до 15 %, но с одновременным увеличением необлагаемого налогом дохода до прожиточного минимума. Величина прожиточного минимума в РФ составляет в среднем от 4 до 7 тыс. руб. Данный показатель, как известно, существенно зависит и от конкретного региона страны, и от социально-демографической группы населения (трудоспособное население, пенсионеры, дети).

Применение этой (или подобной) шкалы позволит более справедливо перераспределить налоговую нагрузку между бедными и богатыми, при этом она останется простой для администрирования.

В таблице приведены расчеты по определению НДФЛ и заработной платы к получению при применении различных ставок налогообложения и стандартных вычетов 6 тыс. руб. и 7 тыс. руб. на работника.

Таблица

Расчет НДФЛ и заработной платы к получению

Доход в месяц	НДФЛ, руб.			Зарплата полученная, руб.		
	13 %	15 %, 6 000 руб. вычет	15%, 7 000 руб. вычет	13 %	15 %, 6 000 руб. вычет	15 %, 7 000 руб. вычет
6 000	780,0	0,0	0,0	5 220,0	6 000,0	6 000,0
7 000	910,0	150,0	0,0	6 090,0	6 850,0	7 000,0
10 000	1 300,0	600,0	450,0	8 700,0	9 400,0	9 550,0
20 000	2 600,0	2 100,0	1 950,0	17 400,0	17 900,0	18 050,0
30 000	3 900,0	3 600,0	3 450,0	26 100,0	26 400,0	26 550,0
45 000	5 850,0	5 850,0	5 700,0	39 150,0	39 150,0	39 300,0
52 500	6 825,0	6 975,0	6 825,0	45 675,0	45 525,0	45 675,0
100 000	13 000,0	14 100,0	13 950,0	8 000,0	85 900,0	86 050,0
200 000	26 000,0	29 100,0	28 950,0	174 000,0	170 900,0	171 050,0
500 000	65 000,0	74 100,0	73 950,0	435 000,0	425 900,0	426 050,0

Данные, приведенные в таблице, показывают, что при доходе менее 45 тыс. руб. и 52 500 руб. в месяц и при необлагаемом налогом доходе 6 тыс. руб. и 7 тыс. руб. соответственно, налоговая нагрузка не увеличится по сравнению с существующей. Более того, при небольших доходах (зарплатах) нагрузка существенно снизится. Поэтому даже увеличение в данном случае процентной ставки до 15 % вряд ли вызовет массовое утаивание зарплаты. И вряд ли работодатель захочет взять на себя риски, связанные с занижением налоговой базы по НДФЛ.

По мнению Минфина РФ, "налоговая система России в настоящее время находится на завершающем этапе своего реформирования", однако с этим мнением трудно согласиться, так как налоговая система РФ остается сложной, несправедливой и экономическому росту не способствует.

Смирнова Е. Е.

УДК 336.226.11

ПЕРСПЕКТИВЫ ВВЕДЕНИЯ ПРОГРЕССИИ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Аннотация. Проанализирован опыт применения прогрессивных ставок в зарубежных странах, рассмотрены перспективы введения прогрессии при исчислении налога на доходы физических лиц в Российской Федерации, предложены мероприятия по усовершенствованию налогового контроля полноты уплаты налогов и взносов с сумм оплаты труда.

Анотація. Проаналізовано досвід застосування прогресивних ставок у зарубіжних країнах, розглянуто перспективи впровадження прогресії при обчисленні податку на доходи фізичних осіб в Російській Федерації, запропоновано заходи щодо поліпшення податкового контролю повноти сплати податків та внесків з сум оплати праці.

Annotation. The experience of application of progressive rates in foreign countries is analysed. The prospects of introduction of progression at the calculation of tax on the profits of natural persons in the Russian Federation are considered. The measures on the improvement of tax control over the plenitude of payment of taxes and payments from the sums over the payment of are offered.

Ключевые слова: прогрессивные ставки, налог на доходы физических лиц, налоговый контроль.

В целом по развитым странам объем налогов, собираемых с физических лиц, к началу XX в. примерно в 5 – 6 раз превысил поступление налогов от юридических лиц. Данное обстоятельство кардинально изменило ситуацию в налогообложении в этих странах. По юридическим лицам фискальная функ-

© Смирнова Е. Е., 2010

ция перестала быть главной, ее место прочно заняла регулирующая и стимулирующая роль при существенном снижении в динамике самой налоговой нагрузки. По физическим лицам фискальная функция остается главной, при этом в динамике по странам одновременно наблюдается снижение налоговой нагрузки и усиление ее социальной направленности.

Ставки по подоходному налогу в значительном числе развитых стран имеют прогрессивный характер. Так, например, в США для женатых налогоплательщиков с объединенными платежами при доходе до 45,2 тыс. долл. в год взимается налог в размере 15 %, от 45,2 до 109,3 тыс. долл. – 28 %, от 109,3 до 166,5 тыс. долл. – 31 %, от 166,5 до 297,4 тыс. долл. – 36 % и свыше 297,4 тыс. долл. – 39,6 %.

В отличие от большинства стран мира, в России, начиная с 2002 г., для всех физических лиц без исключения действует единая ставка подоходного налога в размере 13 %. Введение НДФЛ вместо подоходного налога и установление единой для всех ставки 13 % вызвало резкий рост поступлений от этого вида налога – на 49 % в первый же год после введения. Объем собираемых налогов начинает в сильнейшей степени зависеть от структуры распределения налогоплательщиков по налоговым ставкам.

Объем собираемых налогов при прочих равных условиях начинает зависеть от социальной политики, проводимой в стране: чем меньше расслоение населения по доходам и меньше децильный коэффициент, тем больше налогов собирается в стране. Связано это с тем, что в таких странах подавляющая часть населения начинает выплачивать налоги по относительно высоким налоговым ставкам.

Необходимо отметить, что структурный эффект увеличения объема собираемых налогов с физических лиц проявляется гораздо сильнее в тех странах, где наблюдается более прогрессивная шкала их налогообложения. Статистические данные показывают, что наиболее "крутые" ставки налогообложения (до 50 – 60 %) имеют место в таких странах, как Финляндия, Норвегия, Швеция, Дания, Люксембург, Нидерланды, Бельгия. Это, в свою очередь, отражается и на доле собираемых налогов в ВВП [1].

Мнение Всероссийского центра уровня жизни: "При введении в 2001 г. одного из самых низких в мире уровней налогообложения личных доходов по ставке, не зависящей от их размеров, высказывались доводы об ожидаемом расширении налогооблагаемой базы за счет вытаскивания на "свет" денежных доходов состоятельных и богатых налогоплательщиков, как следствие этого, увеличения доходов казны. Оказалось, что эти доводы не выдерживают испытания практикой. Абсолютный прирост сумм налога произошел, но не в связи с принятием единой ставки. Он обусловлен введением в этот период налогообложения доходов военных, сотрудников милиции и ряда других категорий населения. Что же касается влияния плоской шкалы на легализацию "черных" доходов, то этого не происходит. Те, кто не платил по ставке 60 % в 1992 г., 35 % в 1997 – 1998 гг., 20 % – 30 % в 1999 – 2000 гг., не платят со всех сумм доходов и по ставке 13 %. Между тем в других странах состоятельные граждане сполна платят и по более высоким ставкам, достигающим 70 %..."[2].

Депутатами С. Штогриным и В. Никитиным в марте 2006 г. был внесен проект поправки в закон, предусматривающий возврат к прогрессивной четырехступенчатой шкале подоходного налога. В проекте предложена модель, при которой доходы до 5,0 тыс. руб. налогом не облагаются, с 5,0 до 23,3 тыс. руб. – 13 %, с 23,3 до 50,0 тыс. руб. – 20 %, свыше 50,0 тыс. руб. – 30 %.

По мнению автора, более оптимальным представляется вариант введения прогрессивной шкалы НДФЛ при сохранении ставки 13 % и введении ставки 30 % (в настоящее время данная ставка применяется при налогообложении доходов физических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации). При этом предлагается установить необлагаемый минимум (НМ) в размере 5 000 руб., который ежегодно будет корректироваться на 10 % (учитывая средний уровень инфляции). Следует применять данный необлагаемый минимум дополнительно для каждого ребенка в возрасте до 18 лет (студента, обучающегося в учебном заведении на дневной форме обучения, в возрасте до 24 лет), а также для неработающего супруга (супруги). По данным Росстата, около 1/3 работающих граждан имеют среднедушевые денежные доходы менее 12 000 руб. (в месяц, соответственно, 144 000 руб. за налоговый период). Поэтому данные изменения не затронут основную часть работающего населения, особенно работающих в бюджетной сфере (табл. 1).

Таблица 1

Порядок расчета НДФЛ

Доход работника (Др), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, руб.	Ставка налога, %	Порядок расчета (КЛ – количество лиц, которые находятся на содержании физического лица)
до 144 000 включительно	13	$(Др - НМ - НМ \times КЛ) \times 13 \%$
более 144 000	30	$(Др - НМ - НМ \times КЛ) \times 30 \%$

Кроме того, при реформировании НДФЛ следует использовать зарубежный опыт. Рассмотрим возможности использования зарубежной практики налогообложения доходов физических лиц на примере Великобритании.

Рассмотрим введение прогрессивной налоговой ставки (по опыту Великобритании) на примере конкретной российской организации (табл. 2). В организации среднесписочная численность работников составляет 94 человек. Ввиду того, что имеется три сотрудника с заработной платой, согласно штатному расписанию, 800 000 рублей в месяц, проведем расчет для них отдельно.

Сравнение величины НДФЛ, рассчитанного по действующей и предполагаемой системе налогообложения физических лиц

Количество работников, чел.	Начисленный доход за 2009 г., руб.	Средняя сумма дохода на одного работника в год	Удержано НДФЛ, руб.	Расчет НДФЛ по системе Великобритании, руб.
3	28 800 000,00	9 600 000,00	3 744 000,00	11 520 000,00
91	20 013 072,23	219 923,87	2 370 429,00	не облагается
Итого	48 813 072,23		6 144 429,00	11 520 000,00

В результате исследования видно, что система налогообложения Великобритании более справедлива с социальной точки зрения и более эффективна с экономической точки зрения. Работники с меньшими доходами освобождаются от налогообложения, а работники с высокой заработной платой (более 1 805 522,40 руб. в год) уплачивают налог по ставке 40 %.

В итоге в бюджет города Москвы в 2009 г. поступило бы больше доходов на 5 375 571 руб., то есть в 1,8 раз больше, чем при действующей системе налогообложения физических лиц РФ.

Если принять необлагаемый подоходным налогом доход равным 312 587,1 руб. (как в Великобритании), несложно подсчитать, что каждый работник, получающий в месяц до 26 049 рублей, будет освобожден от налогообложения. По данным Федеральной службы государственной статистики, в 2008 году это около 80 % населения страны. Если увеличить необлагаемый налогом доход с 400 руб. до 10 тыс. руб., большая часть российского населения от налога будет освобождена. Повышение ставки налога до 20 % с высокооплачиваемых граждан в дотационных регионах не сможет компенсировать потери, связанные с повышением необлагаемого дохода.

Однако в настоящее время переход на прогрессивную шкалу налогообложения доходов физических лиц потребует усиления налогового контроля за доходами физических лиц, что должно проявляться в выявлении налоговых схем сокрытия доходов, а также в повышении уровня автоматизации контрольной работы налоговых органов.

Одно из направлений борьбы с сокрытием доходов – административное. Например, распоряжением Правительства Москвы от 24.05.2006 г. № 867-РП создана специальная Межведомственная комиссия по рассмотрению вопросов полноты уплаты организациями налогов и взносов с сумм оплаты труда. Такие комиссии организованы на территории каждого административного округа Москвы, а их рабочие группы – при каждой инспекции ФНС.

Комиссиям предписано заниматься предприятиями, выплачивающими заработную плату ниже прожиточного минимума или среднеотраслевого уровня. Межведомственная комиссия наделена правом привлекать к участию и заслушивать на своих заседаниях представителей организаций всех форм собственности. Принятые ею решения фиксируются в протоколе заседания и носят рекомендательный характер.

В соответствии с Приказом УФНС России по г. Москве от 22.02.2008 г. № 96 налогоплательщикам, должностные лица которых не являются на заседания рабочих групп "спецкомиссии" в инспекциях без объяснения причин, при том, что данные отчетности не отражают улучшения их финансового состояния, а также налогоплательщикам, отказавшимся выполнять рекомендации таких комиссий по изменению показателей налоговой и (или) финансовой отчетности, аргументируя это необоснованностью действий налоговых органов, следует быть готовым к таким шагам инспекторов, как: первоочередной выездной налоговый контроль; информирование собственников о неудовлетворительном финансовом состоянии организации; предъявление в суд требования о ликвидации предприятия; инициирование процедуры банкротства; направление материалов в правоохранительные органы.

При осуществлении налогового контроля активно применяется определение величины НДФЛ расчетным путем. Право определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды) расчетным путем, то есть приблизительно, предоставлено налоговым органам пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Данная норма предусматривает исчерпывающий перечень оснований для применения расчетного метода: непредставление налогоплательщиком ИФНС необходимых для расчета налогов документов в течение более двух месяцев; отсутствие учета доходов и расходов; учет объектов налогообложения с нарушением установленного порядка, что привело к невозможности исчислить налоги.

В акте проверки должно быть указано не менее чем одно из этих трех оснований для применения расчетного метода; приведены ссылки на доказательства, подтверждающие наличие этих оснований; данные, на основании которых производился расчет; методика расчета; показатели аналогичного налогоплательщика, использованные для расчета; данные проверяемого налогоплательщика, а также иные доказательства, подтверждающие, что выбранный аналогичный налогоплательщик действительно является таковым.

Выбор аналогичных налогоплательщиков в целях применения пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ может осуществляться по совокупности критериев отраслевой принадлежности, конкретного вида экономической деятельности, размера выручки, численности производственного (основного) персонала и иных экономических критериев. При этом ни один из критериев не имеет приоритета перед другими.

Литература: 1. Соколов М. М. Современные тенденции в политике налогообложения физических и юридических лиц: взаимосвязь социальных и экономических аспектов / М. М. Соколов // "Все о налогах". – 2009. – № 4 – С. 32–40. 2. Бобков В. Н. Налогообложение семейного дохода на основе потребительских бюджетов / В. Н. Бобков, А. А. Гулюгина, И. М. Канаев, Е. Б. Поспелова. – М. : Всероссийский центр уровня жизни, 2006. – 152 с.

К ВОПРОСУ ВВЕДЕНИЯ ЕДИНОГО НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ

Аннотация. Рассмотрены перспективы и проблемные аспекты введения единого налога на недвижимость, что будет способствовать упрощению налоговой системы.

Анотация. Розглянуто перспективи і проблемні аспекти введення єдиного податку на нерухомість, що буде сприяти спрощенню податкової системи.

Annotation. The perspectives and problematic aspects of single-tax on real estate, that will facilitate the simplification of tax system are studied.

Ключевые слова: единый налог на недвижимость, единый кадастр, оценка недвижимости.

Налоговая политика представляет собой часть политики государства, которая характеризуется последовательными действиями государства по выработке концепции налоговой системы, использованию налогового механизма, а также по практическому внедрению налоговых систем и контролю ее эффективности.

Налоговая политика проявляется в установлении налоговых платежей и предоставлении налоговых льгот, определяющих налоговую систему региона, режим налогообложения предпринимательской деятельности. Все налоги и сборы, устанавливаемые законодательством, являются отражением, результатом проводимой государством налоговой политики.

Как известно, налоги призваны финансировать общественные нужды. Однако налоги могут иметь и так называемую управляющую цель, то есть управлять поведением плательщика, мотивировать его к определенному поведению.

Введение налога на недвижимость, а также нового принципа налогообложения недвижимости на основе рыночной стоимости полностью соответствует целям налоговой политики государства, а именно обеспечению справедливости и эффективности налоговой системы, упрощению системы налогов, снижению затрат на сбор налогов.

Налог на недвижимость – это налог на объект, состоящий из земельного участка и жилого дома, квартиры, дачи, гаража или иного строения или помещения, фактически он заменит два налога – на имущество и на землю.

Неотъемлемым элементом любого объекта недвижимости, его природным базисом выступает земельный участок. Собственник земли, в первую очередь, имеет право на доход от земли, в том числе приносимый объектами недвижимости (стоимость зданий и сооружений на земельном участке носит вторичный характер и выступает как дополнительный вклад в стоимость земельного участка). Кроме того, выгоды от использования земельного участка реализуются на протяжении неограниченного времени, в то время как улучшения имеют определенный срок службы.

Инициатива по объединению двух налогов и введению в РФ общего налога на недвижимое имущество, уплачиваемого собственником (юридическим или физическим лицом) в местные бюджеты (третий уровень бюджетной системы), разрабатывается Минфином России с 2001 г.

Однако введение единого налога на недвижимость неоднократно переносилось. По замыслу чиновников, переход к новому налогу, который будет основан на оценке рыночной стоимости недвижимости, позволит значительно упростить систему налогообложения в интересах налогоплательщика. Гражданину или организации достаточно будет заплатить один налог вместо двух. Сообщалось также, что ставка единого налога может быть установлена в пределах от 0,01 % до 0,05 % процента от рыночной стоимости недвижимости.

Многие аналитики делают акцент на том, что единый налог на недвижимость будет эффективен в том случае, если средства от его уплаты будут поступать в местные бюджеты. Налогоплательщики будут мотивированы тем, что именно они будут пользоваться конкретными результатами расходования ресурсов местного бюджета – хорошими дорогами, оборудованными парковками, современной коммунальной техникой. При поступлении налоговых отчислений в федеральный или региональный бюджеты мотивация налогоплательщиков будет значительно ниже.

По словам премьер-министра В. В. Путина, в 2010 г. в России будут созданы условия для введения единого налога на недвижимость, который должен заменить земельный и имущественный налоги. Налог на имущество не может превышать 2,2 % от среднегодовой стоимости имущества. Налог на землю зависит от кадастровой стоимости участков. Кроме того, органы муниципальной власти могут устанавливать повышающие коэффициенты к ставкам земельного и имущественного налогов. В настоящее время оба налога зачисляются в местные бюджеты, но поступления от них невелики. Генерируемая сумма не покрывает расходные обязательства муниципальных и региональных бюджетов. Скорее всего, отчасти это связано со значительными налоговыми льготами, предоставляющимися на федеральном уровне как физическим лицам, так и организациям. Несовершенен и существующий порядок определения налоговой базы для расчета налогов на имущество как юридических, так и физических лиц. Проведенные нало-



говые проверки показывают, что, несмотря на многолетний опыт налогообложения имущества, все-таки имеется много объектов, которые до сих пор не облагаются налогом.

Весной прошлого года во многих периодических изданиях содержалась информация о том, что Министерство финансов РФ в очередной раз перенесло сроки введения в России единого налога на недвижимость. Издания цитировали заместителя главы Минфина Сергея Шаталова, который заявил о том, что распространение опыта по взиманию единого налога на недвижимость займет не менее 5 – 6 лет. При этом отсчет времени пойдет только после того, как будет проанализирован опыт нескольких "пилотных" регионов (Калининградская, Кемеровская, Тверская, Нижегородская и Самарская области). В основных направлениях налоговой политики предусмотрен переход на единый налог на недвижимость в перспективе. С введением в действие данного налога ожидается повышение доходов бюджета.

При этом глава правительства подчеркнул, что речь идет не о повышении налоговых ставок, а о перераспределении налоговой нагрузки. По словам В. В. Путина, более высокие, рыночно обоснованные налоги будут взиматься с владельцев больших квартир, дорогостоящих особняков и крупных участков земли. В то же время, отметил премьер, для малообеспеченных людей и собственников недорогого имущества будут предусмотрены льготы. Предполагается, что новый налог будет выполнять двойную функцию: наполнение бюджета и более справедливое налогообложение.

Введению нового налога на недвижимость, в частности, мешает отсутствие единого кадастра жилой и нежилой недвижимости с указанием собственников и ее рыночной цены. Базой для исчисления суммы налога должна стать именно кадастровая стоимость земли и недвижимости.

При определении кадастровой стоимости объекта оценки определяется методами массовой оценки рыночная стоимость, установленная и утвержденная в соответствии с законодательством, регулирующим проведение кадастровой оценки.

Однако создание единого кадастра земель и недвижимости в России идет не так быстро, как планировалось. Работа по созданию кадастра велась несколько лет, но сейчас практически заморожена из-за начавшегося 1 марта 2009 г. объединения федеральных служб по учету объектов недвижимости и регистрации прав на них.

Обращение к зарубежному опыту позволяет увидеть, что примерно в 130 странах мира (США, Канада, Швеция, Дания, Германия и т. д.) уже существует единый налог на недвижимость, значимость которого во всех странах различна. Например, в США ежегодный налог на недвижимость составляет около 1 % ее стоимости, но отличается в зависимости от района иногда более чем вдвое, поскольку корректируется коэффициентами, устанавливаемыми местными органами самоуправления. А в Латвии такой налог обязаны платить все собственники, пользователи и арендаторы недвижимости. Процентная ставка составляет 1 % от кадастровой стоимости имущества. В большинстве стран поступления от этого налога составляют 1 – 3 % от общих налоговых поступлений в бюджет на всех уровнях власти.

В Твери и Великом Новгороде с 1997 по 2005 гг. проводился эксперимент по налогообложению недвижимости. Он показал, что введение налога на недвижимость требует значительной подготовительной работы, в том числе и налаженного учета объектов недвижимости.

Основной проблемой для введения данного налога считается недоучет объектов недвижимости. Так, во время эксперимента по введению единого налога на недвижимость в Великом Новгороде была проведена тотальная инвентаризация. По данным налоговых органов, это мероприятие позволило увеличить налоговую базу до тридцати процентов.

В результате всего вышеизложенного можно сделать вывод о необходимости постепенного введения налога на недвижимость, объектом которого будет выступать как корпоративная, так и индивидуальная недвижимость. Это будет способствовать упрощению налоговой системы, сокращению числа налогов и, соответственно, снижению затрат на их администрирование, а также развитию строительства нового жилья, благоустройству и развитию территорий муниципальных образований.

Трынов А. В

УДК 336.228

Сидорова Е. Н.

РОЛЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ФОРМИРОВАНИИ САМОРАЗВИВАЮЩИХСЯ ТЕРРИТОРИЙ¹

Аннотация. Проанализирована роль налогообложения в обеспечении саморазвития территорий. Приведены рекомендации по совершенствованию организации взимания отдельных налогов.

Анотація. Проаналізовано роль оподаткування в забезпеченні саморозвитку територій. Наведено рекомендації щодо вдосконалення організації справляння окремих податків.

Annotation. The role of taxation in promoting self-development areas is analyzed. The recommendations for improving the organization of separate collection of taxes are given.

Ключевые слова: саморазвитие региона, экономический потенциал, налоговая льгота.

¹Статья подготовлена при поддержке Федеральной целевой программы "Научные и научно-педагогические кадры инновационной России" на 2009 – 2013 гг. Тема НИР "Теоретико-методологические основы подготовки научных и научно-педагогических кадров саморазвивающихся региональных социально-экономических систем инновационной России" (государственный контракт № 02.740.11.0356 от 20.07.2009 г. Шифр"2009-1.1-302-073-032").

Важнейшей задачей социально-экономического развития страны является переход экономики к устойчиво поступательному развитию. Особенно это актуально на современном этапе преодоления кризисных явлений. Центральным звеном данного процесса должно стать, на взгляд авторов, изменение целевой направленности государственной региональной экономической политики. Современная региональная политика ориентирована в основном на поддержку регионов, а не на их развитие. Не отрицая важности и целесообразности практики государственной поддержки в условиях исторически сложившейся дифференциации территорий по уровню социально-экономического развития, в целях повышения эффективности региональной экономики необходимо внедрение механизмов управления, стимулирующих территории к саморазвитию.

Постановка вопроса о саморазвитии региона весьма актуальна, поскольку признавая приоритетную организующую роль государства в финансовом регулировании развития регионов, оно направлено на эффективное использование, прежде всего, внутренних ресурсов территорий – природных, материальных и финансовых, а также на максимальное использование таких местных ресурсов, как рабочая сила, аккумулированный на местном уровне капитал, предпринимательство и другие факторы регионального развития, что само по себе является необходимым условием наращивания экономического, финансового потенциала территорий.

С точки зрения наращивания экономического потенциала, обеспечивающего саморазвитие территорий, особое место и значение имеют механизмы эффективного налогообложения.

В условиях, когда наблюдается спад промышленного производства, сокращение числа рабочих мест и, как результат, увеличение недоимки налоговых поступлений в местные бюджеты, необходимо усилить работу органов местного самоуправления по мобилизации всех возможных источников формирования бюджетов муниципальных образований. К источникам пополнения местных бюджетов относится исполнение мер ответственности, предусмотренных действующим законодательством для пресечения нарушений, прежде всего, налогового законодательства.

В части сбора налога на имущество физических лиц основной проблемой является затягивание гражданами сроков государственной регистрации частных домовладений, что позволяет длительно не уплачивать данный налог.

Одной из причин сложившейся ситуации можно считать отсутствие в действующем законодательстве сроков государственной регистрации объектов недвижимого имущества. Например, законом РФ от 09.12.1991 г. № 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" плательщиками признаются физические лица-собственники имущества. При этом, в соответствии со статьей 19.21 Кодекса РФ об административных правонарушениях предусмотрена административная ответственность за несоблюдение установленного порядка государственной регистрации прав на недвижимое имущество в виде штрафа. Но нормы совместно не работают, поскольку законодательством не установлен срок, в который должна быть проведена государственная регистрация. В итоге из года в год растёт число домовладений, эксплуатируемых без соответственной регистрации. Другая причина кроется в необходимости сбора обширного перечня документов, необходимых для проведения государственной регистрации. Упрощение этой процедуры оказало бы значительное положительное влияние на объём поступлений в бюджеты муниципальных образований налога на имущество физических лиц.

Серьёзные проблемы так же имеются со сбором земельного налога. Основой для формирования налоговой базы для начисления налога является кадастровая стоимость объекта. В настоящее время только часть земельных участков полноценно оформлена и внесена в кадастр. По этой причине муниципальные образования недополучают в свои бюджеты платежи по земельному налогу. Основная проблема состоит во множестве поставщиков и неоднозначности информации, передаваемой в налоговые органы для определения земельного налога. Очень часто сведения, которыми располагают такие учётные ведомства, как Главное управление Федеральной регистрационной службы и Управления Роснедвижимости, не совпадают.

Кроме того, согласно п. 12 ст. 396 Налогового кодекса РФ, органы муниципальных образований также обязаны передавать сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения. При этом каждая из вышеперечисленных служб тратит бюджетные средства на разработку программ учёта земель, которые часто не совместимы между собой. Необходимо выработать единый подход к разработке программ по учёту земель и начисления земельного налога, поскольку отсутствие единой базы приводит к значительным потерям местных бюджетов.

Увеличение поступлений земельного налога и налогов на имущество физических лиц возможно за счёт активизации мероприятий по выявлению собственников земельных участков и другого недвижимого имущества и привлечения их к налогообложению, а также путем содействия в оформлении прав собственности на земельные участки и имущество. При этом немаловажным условием успешности реализации данных мер является установление экономически обоснованных (не завышенных) налоговых ставок по этим налогам.

Следует отметить, что проблема обеспечения полноты учёта собственников недвижимости может решаться и путём использования предоставленной законодательством возможности привлечения граждан и руководителей предприятий к административной ответственности. Важным фактором повышения собираемости региональных и местных налогов является сокращение и ликвидация недоимки. С этой целью целесообразно создание координационных комиссий с участием работников администрации и налоговых органов.

Другой важной проблемой формирования доходной части местных бюджетов является взимание единого налога на вмененный доход. Необходимо отметить, что органам местного самоуправления делегировано право устанавливать значения корректирующего коэффициента К2. Для установления его обоснованных размеров необходимы детальная информация по видам деятельности и данные по конкретным плательщикам. Учет по видам предпринимательской деятельности налоговыми органами не



осуществляется, информация о плательщиках, согласно ст. 102 Налогового кодекса РФ, не предоставляется. В таких условиях принять полностью обоснованные значения К2, учитывающие баланс интересов плательщиков налога, с одной стороны, и бюджета, с другой – крайне проблематично. Целесообразно одновременно с наделением муниципальных образований полномочиями по установлению К2 предоставлять им право получения любой информации по данному вопросу в налоговых органах.

Необходимо отметить трудности, связанные со сбором налога на доходы физических лиц, который является основным источником формирования бюджетов муниципальных образований. По разным данным от 12 % до 25 % организаций в РФ применяют различные "серые" и "черные" схемы минимизации выплат, связанных с заработной платой работников. В настоящее время большая часть организаций, испытывающих объективные трудности в связи с кризисными явлениями в экономике, приняли решение о замораживании заработной платы. Вместе с тем, есть вероятность, что под предлогом финансового кризиса часть выплат заработной платы может уйти в "тень". Для предотвращения подобных действий целесообразно на федеральном уровне рассмотреть возможность ужесточения ответственности за сокрытие реальных размеров выплачиваемой заработной платы и налога на доходы физических лиц.

Повышение налоговых доходов территорий также возможно посредством оптимизации предоставления налоговых льгот, для чего необходимо проводить на регулярной основе оценку их эффективности с учетом показателей бюджетной и социальной эффективности.

Таким образом, добиться улучшения сложившейся ситуации, связанной с недостаточной обеспеченностью региональных и местных бюджетов финансовыми средствами, на взгляд авторов, возможно внесением изменений в федеральное законодательство, ведомственные нормативные документы Федеральной налоговой службы, Федеральной миграционной службы, Роснедвижимости, Федеральной службы судебных приставов, Министерства внутренних дел. Нормативно-правовая база должна быть ориентирована на пополнение бюджетов всех уровней, особенно в условиях кризиса. На этой основе необходимо создать новый механизм совместной работы ведомств, организовать новый тип взаимодействия между бизнесом и властью. Только так можно создать предпосылки для динамичного посткризисного роста экономики.

Федоренко А. О.

УДК 331.212.24

Майбуров И. А.

ПУТИ ПРЕОДОЛЕНИЯ ПРОБЛЕМ ПЕНСИОННОЙ СИСТЕМЫ РФ

Аннотация. Рассмотрены проблемы и перспективы реформирования пенсионной системы Российской Федерации. Проанализированы преимущества и недостатки распределительной и накопительной пенсионных систем, а также целесообразность повышения пенсионного возраста.

Анотація. Розглянуто проблеми та перспективи реформування пенсійної системи Російської Федерації. Проаналізовано переваги та недоліки розподільчої та накопичувальної пенсійних систем, а також доцільність підвищення пенсійного віку.

Annotation. The problems and the prospect of the reform of the Russian Federation's retirement system are specified. The amenity and the imperfections of the distributional and accumulative retirement system are considered and also the practicability of the retirement age's rising are explored.

Ключевые слова: пенсионная система, пенсионный возраст, доходность пенсионных инвестиций.

Экономический кризис нанес серьезный удар по пенсионным системам различных стран и Россия не является исключением. Резкое падение объемов производства и уменьшение базы налогообложения сократили размер денежных средств пенсионных систем. В то же самое время растущая безработица, понижение заработных плат и падение стоимости финансовых активов негативно повлияли на системы, финансируемые за счет взносов работников и работодателей.

Из-за возникшего дефицита в пенсионных системах многих стран хотят изменить государственную политику. Столкнувшись с нарушением фискального баланса, страны пытаются провести изменения, направленные на увеличение объема финансовых ресурсов и сокращение расходов. Но такие решения, направленные на преодоление краткосрочных финансовых проблем, могут только ухудшить ситуацию в будущем.

© Федоренко А. О., Майбуров И. А., 2010

Однако даже самые неблагоприятные сценарии финансового кризиса меркнут по сравнению с последствиями демографического кризиса, назревающего в Европе и России.

В 2007 г. Всемирный банк опубликовал результаты своих исследований и прогнозы в области демографического развития населения и назвал ожидаемые в связи с этим проблемы в пенсионном обеспечении в странах Восточной Европы и бывшего Советского Союза и России на период до 2025 г. В отчете опубликованы следующие выводы:

1. Население России может сократиться на 17,3 млн человек (около 12 % населения).
2. Доля людей в возрасте от 65 лет увеличится с 13 % до 17 %. Подобная ситуация наблюдается также и на Украине. Эта тенденция получила название "демографическое цунами".
3. Распределительная система государственных социальных пенсий будет не в состоянии противостоять этим демографическим тенденциям, в то время как накопительная пенсия слишком мала, чтобы обеспечить достойную замену.

России предстоит решить двойную проблему, связанную с быстрым старением населения и незавершенностью перехода к развитым рыночным институтам, которые позволили бы преодолеть негативные экономические последствия такого старения. По оценкам Министерства экономического развития РФ, сегодня в среднем по стране коэффициент замещения (отношение гарантированной государством пенсии к текущему уровню заработной платы) составляет около 0,23 (таблица). При этом по оценке Международной ассоциации социального обеспечения благоприятным значением коэффициента замещения является 0,6, а приемлемым – 0,4.

Таблица

**Динамика реальной заработной платы и пенсии в РФ,
в % к 1990 г.**

Годы	Реальный размер начисленной заработной платы	Реальный размер пенсий	Ставка замещения	Отношение средней пенсии к прожиточному минимуму пенсионера
1990	100,0	100,0	33,7	-
1991	97,0	97,0	33,8	-
1993	65,5	65,8	33,9	138,0
1995	43,4	51,3	39,8	101,0
1997	48,4	52,7	34,5	113,2
1999	32,7	30,4	29,5	70,2
2001	47,4	47,3	31,6	89,5
2003	61,1	57,4	29,8	102,0
2005	74,3	66,4	27,6	98
2007	97,4	72,5	22,8	101

За точку отсчета взят наиболее благополучный для пенсионной системы 1990 г., соответствующий году максимального размера пенсионного обеспечения, в этом году был принят первый закон РСФСР о пенсионном обеспечении.

За рассматриваемый период наихудшим для пенсионеров оказался 1999 г., когда средняя пенсия составляла менее трети от исходного уровня. Однако уже первый год пенсионной реформы позволил вернуться к показателям середины 90-х годов, а к 2007 г. средняя пенсия в реальном выражении превысила уровень 1993 г. и составила почти 3/4 от уровня 1990 г.

Динамика соотношения средней пенсии с прожиточным минимумом пенсионера (ПМП) выглядит не столь оптимистично после глубокого падения в 1999 г., когда средний размер пенсии снизился до критической черты и составлял всего 70 % от ПМП.

Проведенная в 2002 г. реформа пенсионной системы России не смогла решить всех ее проблем. Размеры пенсий, по-прежнему, небольшие, коэффициент замещения снижается, дефицит бюджета Пенсионного фонда России растет. Очевидным образом назрела необходимость еще одной реформы. Принятие закона "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть пенсии" является шагом в правильном направлении, однако только им одним нельзя было решить накопившиеся проблемы.

Для решения стоящих перед государством задач всемирный банк рекомендовал большинству стран следующие меры: во-первых, перейти на инфляционное индексирование пенсионных выплат по выходу на пенсию; во-вторых, увеличить возраст выхода на пенсию и уравнивать его у женщин и мужчин; в-третьих, сократить случаи досрочного выхода на пенсию. Также эксперты советуют застраховать пенсионные системы от неустойчивости финансовых рынков, ускорить законодательные реформы и изменить надзорную систему. Такие меры позволят пенсионным фондам повысить ставку доходности с развитием рынков капитала.



Сложность заключается в том, что пока не представляется возможным выработать единый механизм по выходу из сложившегося положения. Для стран Западной Европы окажутся эффективными те меры, которые не удастся применить в России, и наоборот.

Рассмотрим два аспекта пенсионной системы, которые в средствах массовой информации в последнее время обсуждаются наиболее часто: преимущества и недостатки распределительной и накопительной пенсионных систем и повышение пенсионного возраста.

С точки зрения участника пенсионной системы (работника), основным отличием страховой пенсии от накопительной является начисление условной, а не фактической, определяемой инвестициями нормы доходности. Так же как и накопительная часть пенсионной системы, страховая пенсия не предусматривает никакого перераспределения между работниками; размер пенсии полностью определяется собственными взносами.

С точки зрения будущих пенсионеров страховая (условно накопительная) часть трудовой пенсии отличается от накопительной уровнем доходности. Поскольку средний размер пенсии, который при заданном размере взносов может обеспечить условно накопительная пенсионная система, тот же, что и для любой иной распределительной системы, можно ограничиться сравнением условно накопительной и накопительной пенсий. Для этого нужно знать, какую условную норму доходности может обеспечить финансово устойчивая условно-накопительная пенсионная система.

Обеспечение долгосрочной финансовой устойчивости, под которой понимается способность выполнять обязательства без повышения взносов, является одним из основных достоинств правильно построенной условно-накопительной пенсионной системы. В этом отношении она аналогична накопительной системе с установленными взносами. У накопительной пенсии с установленными взносами не возникает ни дефицита, ни профицита, если: на этапе накопления взносов на них начисляется фактически заработанная пенсионной схемой норма доходности (норма доходности определяется с учетом издержек на функционирование самой схемы); размер пенсии рассчитывается на дату выхода на пенсию на основании остаточной продолжительности жизни пенсионера; на этапе выплаты пенсия индексируется исходя из фактически заработанной пенсионной схемой доходности.

С учетом более высоких расходов накопительной пенсионной системы, для того чтобы она могла обеспечить более высокую пенсию, чем распределительная, доходность пенсионных инвестиций должна быть выше скорости роста заработной платы. В своих работах член гильдии актуариев А. Л. Лельчук приходит к выводам, что доходность инвестиций должна составлять более 25 % в год, для того чтобы накопительная пенсия была эффективнее распределительной.

В развитых странах скорость роста зарплаты невелика, и доходность вложений в акции существенно превосходит скорость роста зарплаты. 2 – 3 % превышения доходности над инфляцией уже обеспечивает и превышение над скоростью роста зарплаты.

Россия относится к группе развивающихся стран. В таких странах вследствие "догоняющего" развития скорость роста зарплаты должна быть существенно выше; в противном случае не будет сокращаться отставание в уровне жизни. Поэтому задача осуществления инвестиций, доходность которых превосходит рост зарплаты, может существенно усложниться, так как доходность государственных облигаций ниже уровня инфляции; доходность надежных корпоративных облигаций и банковских депозитов несколько выше, но тоже невысока. Доходность вложений в акции довольно высока, но очень нестабильна.

Вложения в акции очень волатильны во всех странах, даже с самой развитой экономикой. В распределительной пенсионной системе такого рода проблемы отсутствуют: пенсионные взносы берутся в процентах от заработной платы по стране; стабильность этих взносов несопоставимо выше стабильности инвестиционной доходности, то есть имеет место согласованность активов и обязательств.

Таким образом, для обеспечения эффективности обязательного накопительного пенсионного обеспечения необходимо одновременно обеспечить и высокую, превосходящую скорость роста зарплаты доходность инвестиций, и стабильность пенсионных накоплений. Учитывая взаимную противоречивость поставленных целей, решить данную задачу будет непросто. Вместо обеспечения стабильности пенсионных накоплений, возможно, имеет смысл рассмотреть вопрос о гарантии минимального размера накоплений на дату выхода работника на пенсию, чтобы избежать возможного падения стоимости активов перед выходом на пенсию. Если то или иное решение не будет найдено, обязательное накопительное пенсионное обеспечение будет неэффективным.

Также в основе кризиса пенсионной системы лежит старение населения вследствие резкого снижения рождаемости и повышения продолжительности жизни. Из этих двух факторов более значим первый – снижение рождаемости. Даже отсутствие роста продолжительности жизни, которое имело место в Российской Федерации, равно как и в других странах бывшего СССР, не предотвратило старения населения в этих странах, а привело к резкому росту числа пенсионеров по сравнению с числом работников.

В отсутствие пенсионного обеспечения стариков обеспечивали их дети: чем больше детей, тем легче им прокормить стариков. Государственная пенсионная система создавалась в расчете именно на эту ситуацию: большое количество работающих детей и внуков кормят стариков. Главное отличие заключалось в том, что при наличии государственной пенсионной системы дети и внуки кормят всех стариков: и своих, и чужих.

Снижение рождаемости привело к тому, что у пенсионеров становится все меньше и меньше кормильцев. В отсутствие государственной пенсионной системы лица, не имевшие кормильцев, должны были работать независимо от возраста. Наличие государственной пенсионной системы не меняет того факта, что снижение числа кормильцев означает необходимость работать дольше. Нынешнее поколение будущих пенсионеров имеет мало детей и не вырастило достаточного числа кормильцев, чтобы претендовать на сохранение того пенсионного возраста, на который имели право старшие поколения, не только платившие пенсионные взносы, но и вырастившие гораздо больше детей.

Из сказанного, конечно, не следует необходимость резкого единовременного повышения пенсионного возраста. Повышение его должно, на взгляд авторов, проводиться постепенно и как минимум быть обеспечено рабочими местами. Однако в ближайшие два – три года начнется сокращение численности лиц работоспособного возраста, поэтому наличие рабочих мест в дальнейшем будет обеспечено. Изменение возраста выхода на пенсию следует осуществлять крайне осторожно, чтобы избежать социального взрыва. Возможен вариант его повышения на 2 – 3 месяца в год до 62,5 лет и уравнивание этого возраста для мужчин и женщин.

Опросы общественного мнения показывают, что население крайне негативно относится к идее повышения пенсионного возраста, очень часто встречаются утверждения, что продолжительность жизни в России не позволяет повысить пенсионный возраст. В 2006 г. средняя "продолжительность жизни мужчин при рождении" действительно составляла 60 лет и четыре месяца. Из этого иногда делается вывод, что мужчины пенсию практически не получают. Однако необходимо различать такие понятия, как "продолжительность жизни при рождении" и "остаточная продолжительность жизни" лиц, доживших до пенсионного возраста. Мужчина, доживший до 60 лет, проживет, в среднем, еще 14 лет, а не четыре месяца.

При повышении пенсионного возраста имеет смысл продумать налоговое стимулирование пожилых работников. На взгляд авторов, стоит проанализировать возможность освобождения от подоходного налога с выплатой разницы самому работнику. Возможно зачисление сэкономленных налогов на пенсионный накопительный счет работника.

Обобщая сказанное, отметим, что доходность пенсионных инвестиций должна превосходить скорость роста зарплаты, в противном случае отказ от распределительной системы не оправдан. Достижение необходимого уровня доходности усложняется, правда, тем, что рост зарплаты в России выше, чем в развитых странах. Высокодоходные инвестиции крайне нестабильны, и обязательная государственная накопительная система должна как-то решать эту проблему. Низкая рождаемость определяет необходимость повышения пенсионного возраста, даже если нет роста продолжительности жизни. В отсутствие детей работникам придется заботиться о себе самостоятельно. Целью повышения пенсионного возраста должна быть не экономия на пенсионерах, а повышение пенсий для стариков. При этом повышение пенсионного возраста должно сопровождаться изысканием дополнительных источников финансирования пенсий, а также введением налоговых льгот для пожилых работников.

УДК 336.225.68

Михалицына Ю. В.

Рябков В. А.

КТО СТОИТ ЗА ФИРМОЙ-ОДНОДНЕВКОЙ?

Аннотация. Посвящено проблеме борьбы с уклонением организаций от уплаты законно установленных налогов и сборов с использованием фирм-однодневок. Предложен алгоритм действий, порядка документирования правоохранительными органами незаконной деятельности организаций по выводу денежных средств от налогообложения с использованием системы Интернет-банкинга.

Анотація. Присвячено проблемі боротьби з ухиленням організацій від сплати законно встановлених податків і зборів з використанням фірм-однодневок. Запропоновано алгоритм дій, порядку документування правоохоронними органами незаконної діяльності організацій з виведення грошових коштів від оподаткування із використанням системи Інтернет-банкінгу.

Annotation. The article is devoted to the problem of struggle with evasion from taxation through one-day firms. It also brings forward the algorithm of actions and sequences of documenting by law enforcement authorities of illegal activity when firms practice the withdrawal of money resources from taxation with the application of the system "Internet-bank".

Ключевые слова: фирма-однодневка, IP-адрес, запрос, система "Интернет-Банк".

Информационные технологии с каждым днем стремительно развиваются, их применение становится повсеместным. На сегодняшний день не осталось практически ни одного человека, который бы не знал о глобальной сети Интернет, которая оказала и продолжает оказывать огромное влияние на все сферы деятельности человека, включая экономику и бизнес.

Начиная с середины 1990-х годов, все большее число финансовых институтов для предоставления своих услуг используют возможности сети Интернет. Первыми, кто предоставил свои услуги с использованием сети Интернет, были банки. В 1995 году западные банковские организации предоставили своим клиентам прямой доступ к своим счетам, позволяющий управлять ими из любой точки мира, где



есть Интернет. Такой доступ к счету через сеть Интернет получил название Интернет-банкинга. В России появление Интернет-банкинга принято отождествлять с системой "Интернет Сервис Банк", разработанной специалистами Автобанка в 1998 году.

С каждым годом количество организаций и физических лиц, использующих систему "Интернет-Банк", неуклонно возрастает. Для получения доступа к данной системе клиент банка, в основном это руководитель организации или предприятия, заключает с банком договор на обслуживание клиентов в системе "Интернет-Банк" и ему передают ключ для доступа в нее. После чего клиент, используя этот ключ, может оперативно управлять расчетным счетом своей организации с любого компьютера, имеющего выход в систему Интернет.

К сожалению, возможностями дистанционного управления расчетным счетом посредством системы "Интернет-Банк" пользуются не только добросовестные налогоплательщики, но и лица, желающие избежать уплаты законно установленных налогов и сборов по результатам осуществления финансово-хозяйственной деятельности. В настоящее время широкое распространение получило использование в схемах по уводу денежных средств от налогообложения фирм-однодневок. Так, по мнению руководителей Торгово-промышленной палаты РФ, более половины вновь создаваемых организаций регистрируются по подложным документам и не существующим адресам. Как следствие, наличие большого числа официально зарегистрированных "анонимных" организаций позволяет через них выводить налогооблагаемые средства легальных предприятий на сумму от 120 до 150 миллиардов долларов ежегодно [1].

С целью вывода денежных средств из под налогообложения, легально работающая организация приобретает от одной до нескольких фирм-однодневок с номинальными руководителями и уже открытыми расчетными счетами, обслуживаемыми через систему "Интернет-Банк", куда в дальнейшем, под видом каких либо фиктивных сделок, с использованием системы "Интернет-Банк", перечисляются денежные средства с последующим их обналечиванием. Так как фактически фирма-однодневка не существует, то правоохранительным органам практически невозможно доказать фиктивность данной сделки и наличие у руководителя и (или) главного бухгалтера легально существующей организации умысла на уклонение от уплаты налогов.

В большинстве случаев по материалам доследственной проверки или уже в рамках возбужденного уголовного дела сотрудники оперативных подразделений и органов предварительного следствия на предмет законности совершенных сделок между легальным предприятием и фирмой-однодневкой получают выписки с их расчетных счетов, где отражены движения денежных средств по ним, устанавливают и допрашивают номинальных руководителей фирм-однодневок, которые зачастую говорят о том, что никакого отношения к финансово-хозяйственной деятельности этих организаций не имеют, ранее теряли паспорт или же предоставляли свои паспортные данные малознакомым лицам за вознаграждение. Однако полученная таким образом информация свидетельствует только о наличии факта уклонения от уплаты налога со стороны одной из организаций, но не доказывает прямого умысла руководителя и (или) главного бухгалтера легально действующей организации на уклонение от уплаты налогов с использованием номинальных фирм-однодневок.

С целью сбора доказательств того, что за реально работающей организацией и фирмами-однодневками стоят одни и те же люди, организовавшие схему уклонения от уплаты налога, оперативным работникам и следователю необходимо воспользоваться возможностями современных информационных технологий.

В первую очередь, правоохранительным органам необходимо сделать запрос в то банковское учреждение, где открыты расчетные счета интересующих организаций, по сведениям о лицах, с которыми заключены договоры на обслуживание расчетного счета с использованием системы "Интернет-Банк", об удаленном доступе по управлению расчетным счетом (IP-адреса, log-файл), а также иные идентификационные данные пользователей за интересующий период времени с приложением заверенных копий документов, подтверждающих эти сведения. Следует учесть, что запрашиваемая информация относится к информации составляющей банковскую тайну и ее запрос должны осуществлять специально уполномоченные государственные органы в пределах имеющейся компетенции. В соответствии со ст. 26 Федерального закона от 02 декабря 1990 г. № 395-1 "О банках и банковской деятельности" сведения, составляющие банковскую тайну, могут предоставляться органам предварительного следствия по делам, находящимся в их производстве, при наличии согласия руководителя следственного органа, а также органам внутренних дел при осуществлении ими функций по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений. Данные функции в органах внутренних дел возложены на оперативные подразделения по борьбе с налоговыми преступлениями. Помимо указанного федерального закона для органов предварительного следствия, нормативно-правовой базой, регулирующей предоставление сведений, составляющих банковскую тайну, является УПК РФ (ст. 21, 38 и 39).

Чаще всего по результатам данных запросов банковские кредитные организации к ответу прилагают информацию об операциях по расчетному счету, которые были произведены с использованием системы "Интернет-Банк", на магнитном или оптическом носителе.

Изучение данного магнитного носителя даст возможность оперативному работнику или следователю получить информацию обо всех IP-адресах, с которых осуществлялось управление расчетным счетом. Образец предоставляемой банками информации представлен на рис. 1.

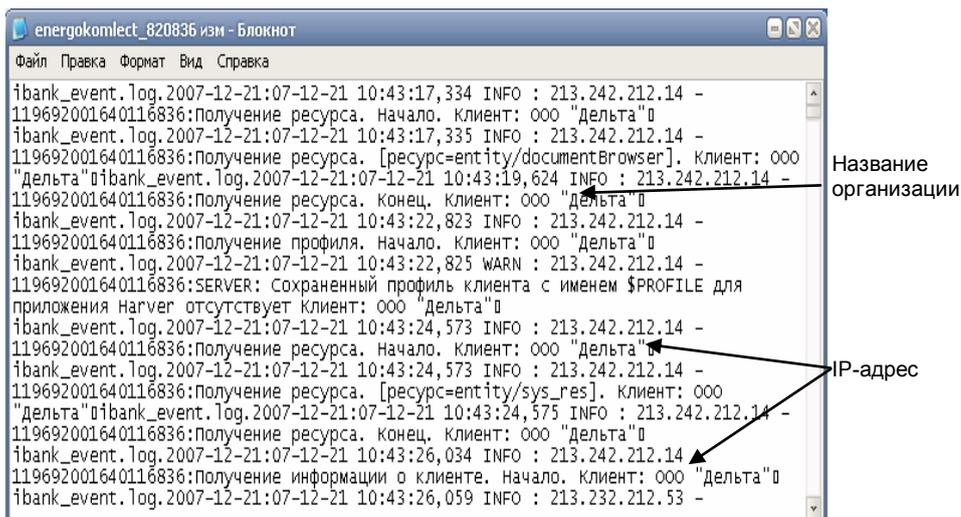


Рис. 1. Электронный отчет о совершенных клиентом операциях по расчетному счету через систему "Интернет-Банк"

После установления всех использующихся как легальной организацией, так и фирмой-однодневкой IP-адресов правоохранительным органам необходимо установить места доступа к сети Интернет и рабочие станции, с которых осуществлялись операции с расчетными счетами. Для этого, в первую очередь, используя имеющиеся IP-адреса, устанавливается провайдер, предоставивший доступ к сети. Данную информацию каждый желающий может свободно получить на сайте www.ripn.ru. После входа на данный сайт необходимо выбрать вкладку "Сетевой информационный центр", далее "whois сервис", после чего во втором окне внести интересующий IP-адрес и нажать "Ввод". Появившиеся информация будет содержать название организации-провайдера и адрес ее местонахождения, а также название и адрес организации, которая предположительно использует указанный IP-адрес (рис. 2).

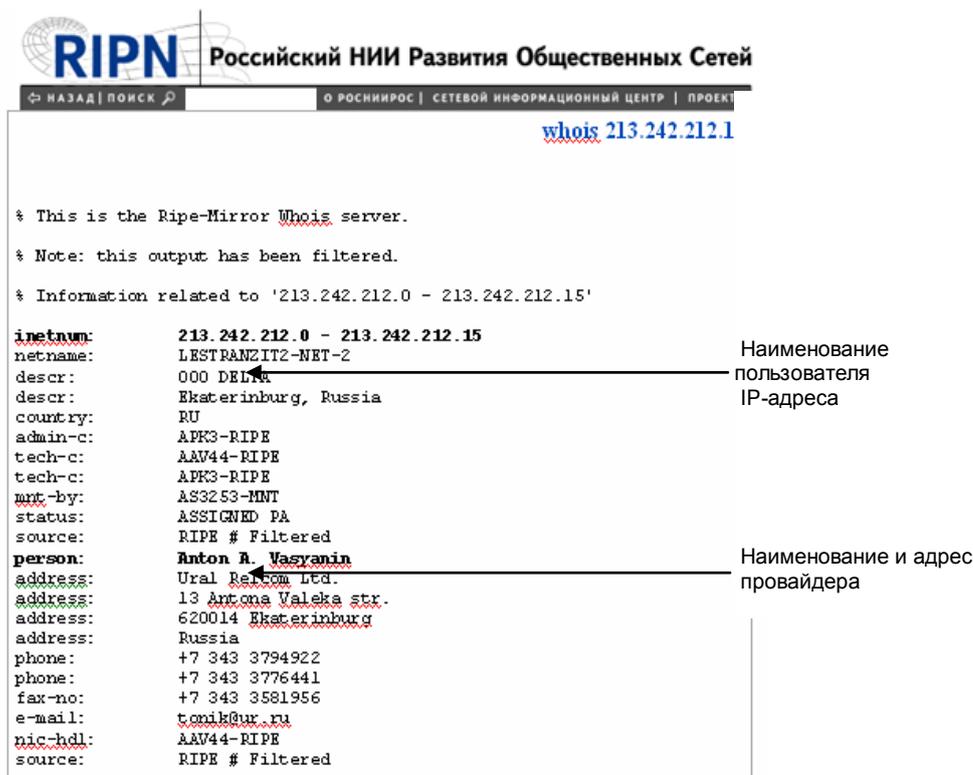


Рис. 2. Предоставляемые сведения по проверяемому абоненту IP-адреса



На основании полученных данных следователь, в порядке ч. 4 ст.21 УПК РФ, или оперативный работник, в порядке ст. 11 Закона РФ "О милиции" и ст. 6, 7, 8 Закона РФ "Об оперативно-розыскной деятельности", делает запрос в организацию-провайдер о лицах и организациях (фамилия, имя, отчество, паспортные данные, адрес, контактный телефон, идентификационный номер налогоплательщика), которым были предоставлены услуги по выходу в сеть Интернет в интересующий период по проверяемому IP-адресу, с приложением заверенных копий документов, подтверждающих эти сведения (заключенные договоры, документы по их исполнению, в том числе счета-фактуры, накладные, доверенности, счета на оплату, деловая переписка, платежные поручения и т. д.).

Как показала практика выявления и дальнейшего расследования уголовных дел налоговой направленности, руководители организаций и их бухгалтера, уклоняющиеся от уплаты налогов, в ходе совершения преступления используют в основном одинаковые IP-адреса как в ходе осуществления своей финансово-хозяйственной деятельности, так и в деятельности от имени фирм-однодневок. Эти IP-адреса в большинстве случаев являются стационарными и зарегистрированы либо на легально работающую организацию, либо на имя руководителя.

Дальнейший осмотр помещений организации позволит точно установить, с какого компьютера осуществлялся доступ к системе "Интернет-Банк", а опрос ее работников – конкретного лица, работающего на нем и являющегося одним из соучастников данного налогового преступления. Если же доступ к системе "Интернет-Банк" осуществлялся с домашнего компьютера, то данная задача значительно упрощается и требуется установить, кто конкретно из числа проживающих в квартире имел отношение к деятельности проверяемых организаций.

Таким образом, подводя итоги, можно с уверенностью сказать, что в отличие от вещественных документальных доказательств о незаконной финансовой деятельности организации, которые преступники всегда могут уничтожить, информация обо всех совершенных операциях через сеть Интернет сохраняется на протяжении длительного периода времени и практически неуничтожима.

Литература: 1. Зыков С. "Рога и копыта" не умирают [Электронный ресурс] / С. Зыков // Российская газета. – 2009. – № 4869. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2009/03/18/firmy.htm/>.

Справка об авторах

- Амбрик Л. П.** – аспирант Тернопольского национального экономического университета.
- Манохина И. В.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Майбуров И. А.** – докт. экон. наук, профессор Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Гуменщикова В. С.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Долгих Ю. А.** – ассистент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Липатова И. В.** – канд. экон. наук, доцент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Андросенко Н. Я.** – стажер-исследователь Тернопольского национального экономического университета.
- Максимов С. А.** – преподаватель Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Мулькина В. П.** – канд. экон. наук, доцент Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Маршалок Т. Я.** – аспирант Тернопольского национального экономического университета.
- Пономарева И. В.** – аспирант Восточнoукраинского национального университета имени Владимира Даля.
- Пинская М. Р.** – канд. экон. наук, доцент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Мельникова Н. П.** – канд. экон. наук, доцент, профессор Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Резуцкая Л. В.** – преподаватель Тернопольского национального экономического университета.
- Михасёва Н. В.** – канд. экон. наук, преподаватель Харьковского национального экономического университета.
- Сыдорович Е. Ю.** – канд. экон. наук, доцент Тернопольского национального экономического университета.
- Чумакова О. А.** – студент Харьковского национального экономического университета.
- Татаркин Д. А.** – канд. экон. наук, заведующий сектором финансов и стратегического развития Института экономики Уральского отделения Российской академии наук.
- Абрамова М. С.** – ведущий специалист Управления делами Мэра и Правительства Москвы.
- Мигашкина Е. С.** – канд. экон. наук, доцент Московского государственного университета управления Правительства Москвы.
- Блохина Е. Н.** – студент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Зозуля В. В.** – канд. экон. наук, доцент, профессор Российского государственного торгово-экономического университета.
- Винокурова В. А.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Загвоздина В. Н.** – канд. техн. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Белосвет А. В.** – студент Харьковского национального экономического университета.
- Горбунова Н. В.** – студент Уральского государственного экономического университета.
- Попов А. Ю.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного экономического университета.
- Вяткина А. А.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Федоренко О. В.** – канд. техн. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Куликова Е. С.** – студент Уральского государственного экономического университета.
- Нечухина Н. С.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного экономического университета.
- Курогло А. Ю.** – аспирант Российского государственного торгово-экономического университета.



- Маренич М. Ю.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Осинова М. Г.** – аспирант, преподаватель Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Самохвалова О. С.** – канд. экон. наук, доцент Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Гварлиани Т. Е.** – докт. экон. наук, профессор Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Матуленко Н. В.** – студент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Смирнова Е. Е.** – канд. экон. наук, доцент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Коновалов А. А.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Леонтьева Ю. В.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Истомина Н. А.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного экономического университета.
- Костяная О. В.** – преподаватель-стажёр Харьковского национального экономического университета.
- Журавлева И. А.** – канд. экон. наук, доцент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Бнина-Березовская А. А.** – аспирант Харьковского национального экономического университета.
- Заклекта-Берестовенко Е. С.** – канд. экон. наук, преподаватель Тернопольского национального экономического университета.
- Афаунова М. Р.** – студент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Варилова Л. Х.** – студент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Исакова Е. Л.** – студент Уральского государственного педагогического университета.
- Марчук Ю. В.** – инженер-системотехник Государственного учреждения здравоохранения Свердловской области “Детская клиническая больница восстановительного лечения “Научно-практический центр “Бонум”.
- Домбровский Е. А.** – студент Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Коляева И. В.** – Ph.D, Associate Professor, доцент Tallinn School of Economics and Business Administration (TSEBA) at Tallinn University of Technology.
- Лаане Г. М.** – MSc, доцент, Sotsiaal-Humanitaarinstituut.
- Ревенко Е. В.** – канд. экон. наук, доцент Харьковского национального экономического университета.
- Бнакий С. Г.** – аспирант Сыктывкарского государственного университета.
- Рожнева Л. С.** – докт. экон. наук, профессор Сыктывкарского государственного университета.
- Игнатьев Д. В.** – старший консультант департамента правового консалтинга и аудита ООО “Имидж-Контакт Аудит”.
- Найдёнов А. С.** – экономист Центра-лаборатории Экономической безопасности Института экономики Уральского отделения Российской академии наук.
- Куклин А. А.** – докт. экон. наук, профессор, главный научный сотрудник, руководитель Центра-лаборатории Экономической безопасности Института экономики Уральского отделения Российской академии наук.
- Моисеева Е. А.** – ассистент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Левичкин Е. А.** – аспирант Санкт-Петербургского государственного университета.
- Погорлецкий А. И.** – докт. экон. наук, профессор Санкт-Петербургского государственного университета.
- Медведев С. О.** – ассистент Лесосибирского филиала Сибирского государственного технологического университета.
- Степень Р. А.** – докт. биол. наук, профессор Сибирского государственного технологического университета.
- Зенкова Е. В.** – аспирант Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Ерёмина М. В.** – ассистент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.



- Бережная Ю. В.** – студент Харьковского национального экономического университета.
- Голякова Е. В.** – аспирант Харьковского национального экономического университета.
- Винникова О. С.** – аспирант Харьковского национального экономического университета.
- Клековкина А. В.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Мишина Е. Б.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Найденко А. Е.** – канд. экон. наук, доцент Харьковского национального экономического университета.
- Готищан Е. К.** – аспирант Кубанского государственного аграрного университета.
- Тюпакова Н. Н.** – канд. экон. наук, доцент, профессор Кубанского государственного аграрного университета.
- Воробей Е. К.** – канд. экон. наук, доцент Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Волкова-Гончарова Т. А.** – канд. экон. наук, доцент Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Морозова Ю. Ю.** – аспирант Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Федосеева Е. Н.** – аспирант Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Левченко Т. П.** – докт. экон. наук, профессор Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Лабутина О. А.** – студент Сибирского федерального университета.
- Бутакова Н. М.** – канд. экон. наук, доцент Сибирского федерального университета.
- Жернаков С. А.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Муксунова О. И.** – аспирант Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Пельмская И. С.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Линовицкий Ю. А.** – старший налоговый консультант ЗАО "БДО", аспирант Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Черник Д. Г.** – докт. экон. наук, профессор Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Катрук Н. О.** – аспирант Тернопольского национального экономического университета.
- Комарова А. В.** – аспирант Харьковского национального экономического университета.
- Ефимова Е. А.** – старший преподаватель Кубанского государственного аграрного университета.
- Бармин П. А.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Степанова Н. Р.** – канд. техн. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Турова О. В.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Ядренникова Е. В.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Смердов В. Ю.** – студент Харьковского национального экономического университета.
- Шмыр И. П.** – соискатель Тернопольского национального экономического университета.
- Сорокина Ю. А.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Сивкова С. В.** – канд. экон. наук, доцент Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Готаидзе Д. Н.** – преподаватель Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Швецова Е. А.** – канд. экон. наук, доцент Сочинского государственного университета туризма и курортного дела.
- Черная О. А.** – старший преподаватель Кубанского государственного аграрного университета.
- Бочарова О. Ф.** – канд. экон. наук, доцент Кубанского государственного аграрного университета.



- Трефилова М. А.** – студент Харьковского национального экономического университета.
- Антоненко С. В.** – аспирант Харьковского национального экономического университета.
- Сидляр В. В.** – аспирант Тернопольского национального экономического университета.
- Щепаняк В. Ю.** – преподаватель-стажёр Харьковского национального экономического университета.
- Тимушева Н. Ю.** – студент Харьковского национального экономического университета.
- Волков Д. Б.** – аспирант Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Архипцева Л. М.** – канд. экон. наук, доцент, профессор Финансовой академии при Правительстве РФ.
- Хайруллина Э. Д.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Дышяева Л. Ф.** – канд. экон. наук, доцент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Дидух В. В.** – аспирант Харьковского национального экономического университета.
- Кетова Е. А.** – старший преподаватель Сибирского федерального университета.
- Савина Т. О.** – студент Сибирского федерального университета Института градостроительства, управления и региональной экономики.
- Шиндина С. В.** – студент Сибирского федерального университета Института градостроительства, управления и региональной экономики.
- Николаева Н. В.** – доцент Сибирского федерального университета Института градостроительства, управления и региональной экономики.
- Тетерина Ю. И.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Трынов А. В.** – студент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Сидорова Е. Н.** – канд. экон. наук, доцент, заведующая отделом Института экономики Уральского отделения Российской академии наук.
- Федоренко А. О.** – ассистент Уральского государственного технического университета – УПИ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.
- Михалицына Ю. В.** – канд. экон. наук, доцент Уральского юридического Института МВД России.
- Рябков В. А.** – канд. юр. наук, начальник кафедры экономики Уральского юридического Института МВД России.