

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ БЮДЖЕТНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

”ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ“

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Сборник статей участников
VI Международной научно-практической
конференции молодых ученых и студентов
(Москва – Екатеринбург – Харьков
апрель 2014 г.)

МОСКВА · 2014

УДК 336.22 (08)
ББК 65.261.41-18
А43

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Фаттахов Р.В. — доктор экономических наук, профессор,
директор Института региональных исследований и проблем
пространственного развития Финансового университета
Максимова Е.Н. — кандидат экономических наук,
зам. директора Института налоговой политики
и налогового администрирования
Финансового университета

Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей
А43 участников VI Международной научно-практической конференции
молодых ученых и студентов / Сост. д.э.н. М.Р. Пинская. — М.: Фи-
нансовый университет, 2014. — 268 с.

ISBN 978-5-7942-1189-4

В сборник включены статьи участников VI Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов. Сборник включает пять различных тематических секций. Конференция подготовлена совместными усилиями налоговых кафедр трех вузов: кафедрой налогов и налогообложения Финансового университета, кафедрой финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, кафедрой налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнеця. Издание приурочено к конференции, которая прошла в апреле 2014 г. одновременно в трех городах: Москве, Екатеринбурге, Харькове.

Статьи сборника печатаются в авторской редакции.

УДК 336.22 (08)
ББК 65.261.41-18

ISBN 978-5-7942-1189-4

© Финансовый университет, 2014

FEDERAL STATE-FUNDED EDUCATIONAL INSTITUTION
OF HIGHER PROFESSIONAL EDUCATION

“FINANCIAL UNIVERSITY UNDER THE GOVERNMENT
OF THE RUSSIAN FEDERATION”

ACTUAL PROBLEMS OF TAX POLICY

A collection book of articles written by participants of the
VI International scientific and practical
conference of young scientists and students
(Moscow – Yekaterinburg – Kharkov
April 2014)

MOSCOW · 2014

UDC 336.22 (08)

REVIEWERS:

Fattakhov R.V. — scientific doctor of economics, Professor,
The head of the Institute of regional studies and problems of spatial
development of The Financial University

Maksimova E.N. — candidate of economic sciences, Deputy Director
of the Institute of tax policy and administration of The Financial University

Actual problems of tax policy: a collection book of articles by participants in the VI International scientific and practical conference of young scientists / Responsible editor doctor of economics, Pinskaya M.R. — M: Financial University, 2014. — 268 c.

ISBN 978-5-7942-1189-4

This collection book includes the works of the participants of the VI International scientific and practical conference of young scientists and consists of 5 different thematic sections. The conference was organized jointly by the tax departments of the three universities: The Financial University, The Ural Federal University named after the first President of Russia Boris Yeltsin and The Kharkov national economic University named after S. Kuznets. The publication is timed to the conference, which takes place in April 2014 simultaneously in three cities: Moscow, Yekaterinburg, Kharkov.

The articles were published in author's edition.

ISBN 978-5-7942-1189-4

© Financial University, 2014

Секция 1

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И РЕФОРМИРОВАНИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

Барулина М.С.

Саратовский государственный
социально-экономический университет
г. Саратов

Научный руководитель: Барулин С.В.

Рецензент: Пинская М.Р.

МОДЕРНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНЫХ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ

Аннотация: В сложившихся неблагоприятных условиях действующая система финансового обеспечения государственных внебюджетных фондов не способна одновременно решить основные первоочередные задачи политики социальной защиты граждан. Любая пенсионная реформа обречена на провал, если она не будет обеспечена целевыми источниками финансирования, покрывающих в полном объеме потребность фондов без увеличения фискальной нагрузки на расходы работодателей по оплате труда. Для решения названной проблемы предложена авторская методика модернизации системы финансового обеспечения внебюджетных фондов.

Abstract: In unfavourable conditions of the current system of financial provision of state off-budgetary funds is capable to simultaneously solve the main priorities for the policy of social protection of citizens. To solve the mentioned problems the author's technique of modernization of the system of financial provision of extra-budgetary funds.

Ключевые слова: социальный налог, налоговые ставки, налоговые базы.

Keywords: Social tax, tax rates, tax base.

В современной России проблема финансового обеспечения реализации государственной политики социальной защиты населения в целом и пенсионной реформы, в частности достойных пенсионных выплат, поддержа-

ния на приемлемом уровне трудовых пенсий является чрезвычайно острой и со временем будет еще обостряться.

Требуется также модернизация действующей системы страховых взносов в социальные внебюджетные фонды, разработка и внедрение новой модели их финансового обеспечения собственными доходами.

В основе такой модели лежит, во-первых, разделение целевых источников финансирования Пенсионного фонда РФ (ПФР) и других социальных внебюджетных фондов на два самостоятельных платежа: 1) пенсионные страховые взносы страхователей-работодателей (организаций и индивидуальных предпринимателей) в ПФР, исчисляемые к расходам на оплату труда; 2) социальный налог с организацией, поступающий в Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования и исчисляемый по ставке (в процентах) к выручке (доходам) от реализации; во-вторых, привязка тарифа (ставок) пенсионных страховых взносов к прогнозной потребности ПФР в страховых взносах с учетом прогнозной потребности в пенсионных выплатах, заданного коэффициента замещения, прогнозного значения коэффициента соотношения численности пенсионеров и работающих и прогнозного индекса инфляции, а также привязка ставки социального налога к прогнозной потребности других социальных внебюджетных фондов в средствах для выполнения соответствующих обязательств по социальному и медицинскому страхованию.

Теперь необходимо определить основные элементы механизма взимания пенсионных страховых взносов (ПСВ) и социального налога (СН), ориентируясь на обозначенные ранее задачи и подходы.

Пенсионные страховые взносы (ПСВ). Наиболее сложной проблемой установления пенсионных страховых взносов является правильное определение и дифференциация их ставок и базы начисления, обеспечивающих самодостаточность Пенсионного фонда РФ и стимулирующую направленность ПСВ для определенных категорий страхователей. В этой связи, учитывая уже имеющиеся наработки, мы предлагаем следующие усовершенствованные формализованные подходы и методику расчета основной (базовой) ставки ПСВ, исчисленной по прогнозным показателям на предстоящие 5 лет и корректируемой при изменении базовых условий и параметров в последующий прогнозный период.

$$C_{\text{ПСВ}} = \frac{\text{БПСВ}_{\text{ср}}}{\text{ПОТ}_{\text{ср}}} * 100\%, \quad (1)$$

где: $C_{\text{ПСВ}}$ — основная (базовая) ставка пенсионных страховых взносов на прогнозируемый период; $\text{БПСВ}_{\text{ср}}$ — базовая прогнозируемая среднегодовая потребность в ПСВ; $\text{ПОТ}_{\text{ср}}$ — прогнозируемая сумма среднегодовой оплаты труда (без страховых взносов).

$$\text{БПСВ}_{\text{ср}} = (\text{ПСД}_{\text{ср}} - \text{ПВД}_{\text{ср}} - \text{ПДД}_{\text{ср}}) * (1 + \Delta \text{КЗ}_3) * \text{КИ}_{\text{ср}} * (1 + \Delta \text{КПР}) \quad (2)$$

где: $\text{ПСД}_{\text{ср}}$ — прогнозная среднегодовая потребность Пенсионного фонда РФ в собственных доходах; $\text{ПВД}_{\text{ср}}$ — прогнозная среднегодовая сумма поступлений в Пенсионный фонд РФ инвестиционных доходов; $\text{ПДД}_{\text{ср}}$ — прогнозная среднегодовая величина других собственных доходов и поступлений (без межбюджетных трансфертов на покрытие дефицита ПФР); $\Delta \text{КЗ}_3$ — заданный на прогнозный период прирост коэффициента замещения; $\text{КИ}_{\text{ср}}$ — прогнозный среднегодовой коэффициент инфляции; $\Delta \text{КПР}$ — прогнозный прирост коэффициента соотношения численности пенсионеров и работающих.

$$\text{ПСД}_{\text{ср}} = \text{ППВ}_{\text{ср}} * \text{ПЧП}_{\text{ср}} = \text{ПРТП}_{\text{ср}} * 12 * \text{ПЧП}_{\text{ср}}, \quad (3)$$

где: $\text{ППВ}_{\text{ср}}$ — прогнозная среднегодовая сумма выплат трудовых пенсий на одного пенсионера в год; $\text{ПЧП}_{\text{ср}}$ — прогнозная среднегодовая численность пенсионеров; $\text{ПРТП}_{\text{ср}}$ — прогнозный размер средней трудовой пенсии в месяц.

$$\Delta \text{КЗ}_3 = \text{КЗ}_3 - \text{КЗ}_6; \Delta \text{КПР} = \text{КПР}_{\Pi} - \text{КПР}_6, \quad (4)$$

где: КЗ_3 — заданное на прогнозный период значение коэффициента замещения; КЗ_6 — базовое (фактическое) значение коэффициента замещения на начало прогнозного периода; КПР_{Π} — значение коэффициента соотношения численности пенсионеров и работающих на последний год прогнозного периода; КПР_6 — базовое (фактическое) значение этого коэффициента на начало прогнозного периода.

$$\text{ПОТ}_{\text{ср}} = \text{ПРОТ}_{\text{ср}} * \text{ПЧР}_{\text{ср}} * 12, \quad (5)$$

где: $\text{ПРОТ}_{\text{ср}}$ — прогнозный размер средней оплаты труда работающего в месяц; $\text{ПЧР}_{\text{ср}}$ — прогнозная среднегодовая численность занятых (работающих).

Используя предложенный подход и методику и имеющиеся у нас прогнозные и оценочные параметры необходимых показателей, нами был проведен расчет основной (базовой) ставки (тарифа) пенсионных страховых взносов на предстоящий пятилетний период с 2013 года (см. табл. 1).

Расчет основной (базовой) ставки тарифа пенсионных страховых взносов

№ п/п	Прогнозные и оценочный показатели		Значение показателей
	Наименование	Расчет	
1	Среднегодовая численность пенсионеров, тыс. чел.	$ПЧП_{ср}$	39 000
2	Среднегодовая численность работающих, тыс. чел.	$ПЧП_{ср}$	67 100
3	Размер средней трудовой пенсии в месяц, тыс. руб.	$ПРТП_{ср}$	12,1
4	Среднегодовая сумма трудовой пенсии на 1 пенсионера, тыс. руб.	$ППВ_{ср}$ (стр.3*стр.1)	145,2
5	Среднегодовая потребность ПФР в собственных доходах, млн руб.	$ПСД_{ср}$ (стр.4*стр.1)	5 662 800
6	Среднегодовой инвестиционный доклад ПФР, млн руб.	$ПИД_{ср}$	2 768 70
7	Среднегодовая сумма других собственных доходов ПФР, млн руб.	$ПДД_{ср}$	501 180
8	Заданный прирост коэффициента замещения	$\Delta KЗ_3$	0,10 (0,50-0,40)
9	Среднегодовой коэффициент инфляции	$КИ_{ср}$	1,06
10	Прирост коэффициента соотношения численности пенсионеров и работающих	$\Delta КПР$	0,03 (0,58-0,55)
11	Базовая среднегодовая потребность в пенсионных страховых взносах, млн руб.	$БПСВ_{ср}$ (стр. 5 – стр. 6 – стр. 7) * * (1 + стр. 8) * стр. 9 * * (1 + стр. 10)	5 866 487
12	Размер средней оплаты труда работающего в месяц, тыс. руб.	$ПРОТ_{ср}$	27,0
13	Сумма среднегодовой оплаты труда, млн руб.	$ПОТ_{ср}$ (стр. 2 * стр. 12 * 12)	21 740 400
14	Размер основной (базовой) ставки (тарифа) пенсионных страховых взносов, проценты	$С_{псв}$ (стр. 11: стр. 13 * 100)	27%

В строке 8 табл. 1 заданный коэффициент замещения (КЗз) принят нами при уровне 50% (0,50), учитывая низкий размер средней оплаты труда в экономике.

Теперь необходимо определиться с базой начисления ПСВ и их конкретными ставками. В настоящее время основная ставка действующих страховых взносов в размере 30% применяется только в отношении выплат и вознаграждений, не превышающих 568 тыс. руб. в год (47,3 тыс. руб. в месяц), а к базе выше этой предельной суммы-ставка 10%. И такая практика, во-первых, существенно сужает расчетную базу и общую сумму поступлений страховых взносов; во-вторых, основана на показателе средней оплаты труда в экономике при определении предельного размера базы страховых взносов и не учитывает огромный разброс величины средних зарплат по регионам страны.

Из вышесказанного вытекает вывод о необходимости дифференциации базы начисления будущих ПСВ по регионам. В табл. 2 нами предложена соответствующая модель распределения базы начисления и ставок ПСВ по регионам.

Таблица 2

Распределение базы начисления пенсионных страховых взносов и их ставок

№ п/п	База ПСВ по группам регионов				Ставки ПСВ
	Высокодоходные регионы I категории	Высокодоходные регионы II категории	Среднедоходные регионы	Депрессивные регионы	
1	В пределах 1 200 000 руб.	В пределах 800 000 руб.	В пределах 600 000 руб.	В пределах 300 000 руб.	27%
2	Свыше 1 200 000 руб. до 2 400 000 руб.	Свыше 800 000 руб. до 1 600 000 руб.	Свыше 600 000 руб. до 1 200 000 руб.	Свыше 300 000 руб. до 600 000 руб.	20%
3	Свыше 2 400 000 руб.	Свыше 1 600 000 руб.	Свыше 1 200 000 руб.	Свыше 600 000 руб.	10%

Социальный налог (СН). Как уже отмечалось, предлагаемый к введению социальный налог должен стать основным целевым источником собственных доходов Фонда социального страхования (ФСС) РФ, Федерального и территориальных фондов обязательного медицинского страхования

(Фи ТФОМС). Поэтому размер налоговой ставки СН должен быть напрямую увязан с прогнозной потребностью названных Фондов в средствах для финансирования их деятельности по медицинскому и социальному страхованию в соответствии с долгосрочной программой развития названных видов социальной защиты населения России. Мы предлагаем установить этот налог по следующим основным элементам налогообложения.

Налогоплательщиками СН должны быть организации, осуществляющие деятельность по производству и (или) реализации на территории продукции (товаров, работ, услуг) и перемещению ее через таможенную территорию РФ. Для целей финансовой поддержки малого бизнеса целесообразно не включать в состав налогоплательщиков индивидуальных предпринимателей, научно-исследовательские и инновационные малые предприятия, а так же организации и индивидуальных предпринимателей, перешедших на налогообложение в порядке применения специальных налоговых режимов. Тем более, что и при действующих сейчас страховых взносах названные плательщики не уплачивают их в части, относящейся к взносам ФСС РФ и Фи ТФОМС.

Объектами налогообложения СН должны быть: 1) операции по реализации товаров, работ, услуг на территории РФ; 2) операции по перемещению (ввозу и вывозу) товаров (работ, услуг) через границу РФ в таможенных процедурах экспорта и импорта. Налоговая база в отношении каждого из названных объектов налогообложения может определяться в соответствии со ст. 153, 154, 156, 157, 160 гл. 21 Налогового кодекса РФ «Налог на добавленную стоимость», а в отношении реализации товаров, работ, услуг), помещенных под таможенную процедуру экспорта, — как таможенная стоимость этой продукции. Последний объект должен подлежать налогообложению для того, чтобы обеспечить равные налоговые условия для обращения внутри страны импортных и отечественных товаров, работ, услуг.

В отличие от НДС, порядок исчисления сумм социального налога не должен предполагать использование механизма налоговых вычетов в виде сумм СН, уплаченных покупателем в составе цены за приобретенные материальные ценности и товары. Эти суммы уплаченного СН будут напрямую относиться на затраты и возмещаться в составе выручки, а по приобретенными инвестиционными ресурсам — возмещаться через амортизацию.

Важной проблемой является правильное определение налоговой ставки СН. Ее размер, с одной стороны, не должен шокировать бизнес, учитывая специфику исчисления налога и его переложения на потребителей, а, с другой стороны, должен обеспечивать покрытие расходов по основной деятельности ФСС РФ и ФиТФОМС. По нашей предварительной оценке, на

ближайшую перспективу достаточно обоснованной была бы ставка СН в размере 3% к выручке от реализации продукции без учета НДС на территории РФ, к таможенной стоимости (по подакцизным товарам с учетом акцизов) ввозимых товаров (работ, услуг) на территорию РФ, помещенных под таможенную процедуру импорта, и к таможенной стоимости вывозимых товаров (работ, услуг) с территории РФ, помещенных под таможенную процедуру экспорта. Предлагаемая нами ставка СН 3% к выручке от реализации примерно равнозначна (равноценна) ставке налога в размере 10% к оплате труда, но у нашего социального налога есть преимущество в том, что он не увеличивает налоговую нагрузку на заработную плату, что важно для легализации зарплатных выплат бизнесом и создания условий по расширению базы начисления пенсионных страховых взносов.

Распределять социальный налог по ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС можно двумя способами:

- путем разделения общей налоговой ставки 3% на три ставки для каждого фонда в отдельности;
- путем установления нормативов (в процентах) отчислений от общих сумм поступлений СН для каждого из названных фондов.

Таким образом, предлагаемая нами система финансового обеспечения деятельности государственных внебюджетных фондов по социальной защите населения будет включать в себя следующие доходные источники:

1) пенсионные страховые взносы в ПФР на выплату трудовых пенсий по ставкам 27%, 20%, и 10% к соответствующим суммам выплат и вознаграждений страхователей в пользу физических лиц;

2) социальный налог, поступающий в ФСС РФ и Ф и ТФОМС, по ставке 3% к выручке от реализации продукции на территории РФ и за ее пределами и к стоимости импортируемых товаров;

3) инвестиционный и прочие собственные доходы и поступления внебюджетных фондов;

4) межбюджетные трансферты (субвенции) на выполнение государственных обязательств по обеспечению выплаты пенсий и пособий государственным служащим, участникам военных действий, инвалидам, лицам, пострадавшим в катастрофах и иным отдельным категориям населения.

Внедрение этой системы (в части ПСВ и СН) позволит решить многие из имеющихся сейчас проблем в области социальной защиты населения, реформирования пенсионной системы, снижения давления дефицита социальных внебюджетных фондов на федеральный бюджет и легализации зарплатных выплат и доходов физических лиц.

Богаревич Н.О
Белорусский государственный
экономический университет, г. Минск
Научный руководитель: Киреева Е.Ф

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ФИНАНСИРОВАНИЯ СПОРТИВНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Аннотация: Статья посвящена разработке направлений повышения эффективности действующей системы распределения финансовых ресурсов спортивных организаций в Республике Беларусь.

Abstract: The article is devoted to the development of ways of increasing the effectiveness of the current system of allocating financial resources to sports organizations in the Republic of Belarus.

Ключевые слова: спортивные организации, финансирование, финансовые ресурсы, собственный капитал.

Keywords: sports organizations, funding, financial resources, equity.

Спорт и физическая культура, являются важнейшей составляющей экономической деятельности Беларуси и могут однозначно быть названы отраслью народного хозяйства, поскольку располагают собственной индустрией и самостоятельным рыночным механизмом, гармонично встроенными в экономику страны и международную экономическую систему [1].

В Республике Беларусь именно государство в лице правительства и местных органов власти играет главную роль в развитии и финансировании физической культуры и спорта. Все средства на реализацию этих целей поступают из Республиканского бюджета и осваиваются МСиТ.

Проанализировав данные, отражающие объем бюджетных средств, фактически израсходованных МСиТ в 2011–2012 гг. на профессиональный спорт, приходим к выводу, что государство в полной мере выполняет свои обязательства и запланированный бюджет. Так в 2011 г. было затрачено порядка 50,1 млн долл. США, а в 2012 г. — 55 млн долл. США. Законом «О бюджете» на 2013 г. расходы республиканского бюджета на физкультуру и спорт предусмотрены в следующем объеме: физическая культура и спорт — 809 млрд руб. из них спорт — 431,2 млрд руб. [2]. По существующему курсу обмена валют это составит порядка 91 млн долл. США на физкультуру и спорт в общем, из них 46,3 млн долл. только на спорт.

Рассмотрим источники финансирования данных организаций (табл. 1) как источники финансирования профессионального спорта.

Источники доходов спортивных организаций

Показатели	2011 год		2012 год	
	млн долл. США	%	млн долл. США	%
Доходы	157,2	100	179,8	100
Спонсорская помощь	87,6	55,7	101,6	56,5
Госбюджет	16,8	10,7	28,8	16
Хозяйственная деятельность	14,7	9,4	24,2	13,5
Помощь международных организаций	25,6	16,3	18,7	10,4
Прочее	12,5	8	6,5	3,6

Источник: данные Министерства спорта и туризма РБ [3]

Изменения в законодательстве в 2012 году (появление Указа №497) способствовали развитию коммерческой деятельности спортивных организаций, что позволило существенно увеличить объем поступления доходов: от хозяйственной деятельности в 1,6 раза, спонсорской помощи на 14 млн долл. [4].

В настоящее время согласно указу Президента Беларуси № 191 «Об оказании поддержки организациям физической культуры и спорта», обязательным условием, дающим право спортивным клубам Беларуси по игровым видам спорта получать господдержку в 2014 году, является заработок 20% средств своего бюджета собственными силами в течение 2013 года [5].

В связи с постепенным переходом к концу 2015 года на 50-% самокупаемость перед спортивными организациями возникает проблема эффективного использования и экономии бюджетных средств. Особое значение приобретают возможности наиболее рационального использования привлеченных внешних финансовых ресурсов.

Актуальной проблемой спортивных организаций на сегодняшний день остается формирование достаточных финансовых ресурсов, а также обеспечение баланса между расходами на достижение спортивных результатов и текущими расходами, связанными с финансово-хозяйственной деятельностью. Все подсистемы спортивной организации должны быть логически увязаны, оптимально соотнесены показатели затрат и доходов, запланированы конечные финансовые результаты. Расходы должны быть результативными и производиться с целью получения доходов, а не только с целью достижения результатов в виде спортивных побед.

Большинство современных спортивных организаций, как в Республике Беларусь, так и за ее пределами финансируются из самых разных ис-

точников, — из бюджетов всех уровней, реализации спортивных лотерей, продажи билетов, рекламы, спонсорства, предпринимательской деятельности, сдачи собственности в аренду, депозитных операций и других видов деятельности. В свою очередь, спортивные организации расходуют полученные по различным каналам денежные средства на собственные нужды: выплачивают заработные платы и премиальные спортсменам и тренерам, рассчитываются по кредитам с коммерческими банками, осуществляют налоговые отчисления в государственный и местный бюджеты и т.д. Таким образом, финансы спортивной организации постоянно находятся в движении, циркулируя от одного плательщика к другому. Временно свободные денежные средства, на наш взгляд, также должны приносить спортивной организации максимально возможный доход.

Для современных белорусских спортивных организаций, характерными на сегодняшний день являются тенденции коммерциализации и профессионализации. Наряду с этим необходимо учитывать усиливающуюся конкуренцию при распределении бюджетных средств. Однако, мы считаем, что спортивные организации должны самостоятельно извлекать прибыль из имеющихся в их распоряжении ресурсов и вырабатывать собственные методы управления ими, учитывая особенности спортивной деятельности.

В структуре внебюджетного финансирования в исследуемом нами клубе источники классифицированы в зависимости от использования различных фондов организации: собственные и привлеченные средства. В составе собственных средств — это прибыль от коммерческой, спортивной и финансовой деятельности. Прибыль от коммерческой деятельности спортивной организации подразумевает собой прибыль от проведения игровых дней, прибыль от рекламы. Прибыль от спортивной деятельности включает операции с куплей и продажей прав на спортсменов, а также прибыль от участия в соревнованиях. Прибыль, связанную с курсовыми разницами, процентами к получению можно включить в прибыль от финансовой деятельности. В составе привлеченных средств — целевые поступления различного характера (благотворительность, от национальных спортивных федераций, спонсоров).

Доля собственных средств в данном волейбольном клубе ничтожно мала, в связи с этим клубу очень сложно конкурировать на рынке. Собственный капитал формируется в основном за счет нераспределенной прибыли, заработанной учреждением в результате эффективной деятельности и остающейся в его распоряжении, которая включает: трансфертные доходы, выручку от оказания транспортных услуг, депозитный процент, выручку от реализации билетов.

Вследствие того, что все бюджетные и привлеченные средства клуб должен использовать по целевому направлению, в его распоряжении не

остается средств, для осуществления, как коммерческой, так и финансовой деятельности. Для осуществления данных направлений необходимо обращаться к организациям, спонсирующим деятельность волейбольного клуба, со служебной запиской, содержащей новые направления использования денежных средств и указанием нужной суммы. На это требуется время, а решить вопрос необходимо в течение нескольких дней. Да и спонсоры зачастую отказывают, поскольку идет нецелевое использование денежных средств. Так как клуб не располагает достаточным количеством собственных средств, он вынужден отказываться от каких-либо действий, не связанных с целевым использованием денежных средств.

Учитывая выше сказанное, мы предлагаем следующее направление повышения эффективности действующей системы распределения финансовых ресурсов.

Поскольку ситуация на рынке в течение года может измениться, видится целесообразным частичное перераспределение средств, выделенных спонсорами. В связи с этим необходимо создание условного фонда ВНР (временно невостребованных ресурсов), в пределах которого клуб может использовать спонсорскую помощь по своему усмотрению в соответствии с Уставом клуба. Обязательным условием является то, что существование данного фонда необходимо прописать и утвердить в Уставе спортивной организации. Данный фонд подлежит ежемесячной (ежеквартальной) корректировке с учетом результатов прошедшего отчетного финансового периода.

Общее финансирование клуба складывается из финансирования различных направлений его деятельности (покупка инвентаря, транспортные расходы, трансферты и т.д.):

$$O\Phi = O\Phi_1 + O\Phi_2 + O\Phi_3 + \dots + O\Phi_n = \sum_{k=1}^n O\Phi_k ,$$

где $O\Phi$ — годовая сумма финансирования; n — число прошедших месяцев в отчетном году.

По итогам финансовой деятельности за отчетный период мы предлагаем установить коэффициент эффективного использования привлеченных средств, исчисление которого производится нарастающим итогом с начала года. Длительность периода устанавливается финансово-учетной политикой спортивного клуба (ежемесячно, ежеквартально):

$$K\Phi = \frac{\frac{\sum_{k=1}^n O\Phi_k}{12} * n - ИФ}{\frac{\sum_{k=1}^n O\Phi_k}{12}},$$

где $K\Phi$ — рассчитывается на 1 января из расчета финансовых результатов прошедшего периода и ежемесячно (ежеквартально) корректируется в течение финансового года;

ИФ — использованные финансы;

n — число прошедших месяцев в отчетном году;

$\sum_{k=1}^n \text{ОФ}k$ — годовая сумма финансирования.

Таким образом, размер фонда на текущий месяц рекомендуется устанавливать из расчета:

$$\Phi_n = K_{\text{эф}} \frac{\sum_{k=1}^n \text{ОФ}k}{12},$$

где Φ_n — размер фонда на текущий месяц;

$K_{\text{эф}}$ — коэффициент эффективного использования привлеченных средств;

$\sum_{k=1}^n \text{ОФ}k$ — годовая сумма финансирования.

Например, финансовая помощь, оказываемая спонсорами в 2012 году, составила 11910,9 млн. рублей. Теперь рассчитаем коэффициент эффективного использования привлеченных средств за январь, предположив, что израсходовано 990,5 млн. рублей:

$$K_{\text{эф}} = \frac{\frac{11910,9}{12} * 1 - 990,5}{\frac{11910,9}{12} * 1} = \frac{992,575 * 1 - 990,5}{992,575 * 1} = 0,002.$$

Далее можно рассчитать сумму денежных средств фонда, которыми клуб может располагать в течение следующего периода:

$$\Phi_n = 0,002 * \frac{11910,9}{12} = 1,98515.$$

Таким образом, в течение февраля клуб может использовать сумму в 1,98515 млн. рублей по своему усмотрению в соответствии с Уставом клуба, а также реинвестировать ее по различным направлениям.

Рациональное использование данного фонда предполагает учет такого фактора, как планы дальнейшего развития. На наш взгляд, чем больше средств направляется на расширение хозяйственной деятельности, тем меньше потребность в дополнительном финансировании. Однако эти средства должны быть мобильными, поскольку, если в следующем финансовом периоде будет перерасход, то клуб вынужден будет вернуть недостающую сумму из фонда.

В настоящем исследовании сделана попытка анализа сущности спортивной деятельности с экономической точки зрения. В рамках данного исследования мы определили основные источники финансирования и определили ряд ее проблемных зон.

Таким образом, мы считаем, что создание фонда ВНР поможет спортивным организациям более эффективно использовать имеющиеся в наличии финансовые ресурсы, что, в свою очередь, будет способствовать их экономической независимости в дальнейшем, поскольку они получат возможность получения дополнительных доходов.

Список использованной литературы

1. Галкин В.В. Экономика спорта и спортивный бизнес/ В.В. Галкин — М.: Кнорус, 2006 — 320 с.
2. Закон Республики Беларусь № 432-З от 26 октября 2012 г. «О республиканском бюджете на 2013 год».
3. www.mst.by (дата обращения: 13.01.2014).
4. Об оказании поддержки организациям физической культуры и спорта Указ Президента РБ, от 03.11.2011 № 497 //Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск.
5. Указ Президента РБ от 15.04.2013 № 191 «Об оказании поддержки организациям физической культуры и спорта» //Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск.

Булычёва Р.И.

Уральский федеральный университет
имени первого Президента России
Б.Н. Ельцина, г. Екатеринбург

Научный руководитель: Загвоздина В.Н.

Рецензент: Фаттахов Р.В.

ВВЕДЕНИЕ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ В РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Аннотация: Показаны преимущества и недостатки введения налога на недвижимость в России. Отражена ситуация в области реформирования имущественного налогообложения в настоящий момент. Определены основные проблемы, сдерживающие введение налога на недвижимость.

Abstract: The advantages and disadvantages of introducing a tax on real estate in Russia are shown. The situation in the reform of property taxation is reflected. The main problems restraining the introducing a tax on real estate are identified.

Ключевые слова: имущественное налогообложение, налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на недвижимость, кадастровая стоимость, кадастр объектов недвижимости.

Keywords: property taxation, organizations property tax, individual property tax, land tax, real estate tax, cadastral value, real estate cadastre.

В настоящее время имущественное налогообложение является неотъемлемой частью налоговой системы в большинстве развитых стран мира.

Имущество как объект налогообложения характеризуется высокой стабильностью и трудностью укрытия по сравнению с доходом, добавленной стоимостью и прибылью.

Устойчивость налоговой базы и независимость от результатов финансово-хозяйственной деятельности обуславливают значительные преимущества имущественных налоговых поступлений, которые являются постоянным и предсказуемым источником дохода для государства, способным обеспечивать равномерное наполнение бюджетов вне зависимости от состояния экономической конъюнктуры рынка.

Кроме того, что налоги на имущество обладают большим фискальным потенциалом, они также выполняют регулирующую функцию, стимулируя наиболее эффективное использование имущества.

Действующая в России система имущественных налоговых платежей (в отличие от повсеместно применяемого в мировой практике единого налога на недвижимость) предполагает наличие трех независимых нало-

гов на имущество, взимаемых с разных видов стоимости, несопоставимых между собой, так:

- по налогу на имущество организаций налоговая база определяется как среднегодовая остаточная стоимость имущества. Необходимо отметить, что в соответствии со вступившими в силу изменениями в НК РФ, с 1 января 2014 г. в отношении отдельных объектов недвижимости налог на имущество организаций будет исчисляться на основании их кадастровой стоимости [1];
- налоговой базой по налогу на имущество физических лиц является суммарная инвентаризационная стоимость, определяемая по восстановительной стоимости объекта недвижимости, уменьшенной на величину физического износа, с учетом динамики цен на строительную продукцию;
- при исчислении земельного налога налоговой базой является кадастровая стоимость земельных участков, определяемая по результатам проведения государственной кадастровой оценки.

На данный момент в России имущественное налогообложение обеспечивает незначительный удельный вес доходов государства, в то время как в числе многих других стран налоговые поступления от имущества являются основой формирования бюджетов.

Очевидным является тот факт, что на сегодняшний день назрела необходимость изменения существующего в России порядка налогообложения имущества.

Реформирование налоговой системы России в части имущественного налогообложения планируется еще с 2004 года, когда Государственной Думой был принят в первом чтении Законопроект № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую НК РФ и некоторые другие законодательные акты РФ», в рамках которого предполагалось объединение трех действующих налогов в единый местный налог на недвижимость.

Налогоплательщиками данного налога являлись бы физические лица и организации, обладающие на праве собственности недвижимым имуществом.

Главным отличием нового налога являлся размер налоговой базы. В соответствии с Законопроектом, предполагалось, что налог на недвижимость будет взиматься с оценочной (кадастровой) стоимости объектов налогообложения, определяемой исходя из их рыночной стоимости с применением понижающего коэффициента 0,8 [2].

Для этих целей Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестру) было поручено разработать методики оценки недвижимости и провести кадастровый учет всех объектов на территории России. Следует отметить, что по Законопроекту

единый налог применялся бы только в отношении объектов жилой недвижимости.

Введение единого налога на недвижимость позволило бы решить ряд важных задач, в том числе:

- замена имущественных налогов одним значительно упростит процедуру их исчисления, улучшит администрирование и сократит расходы на него;
- введение единого налога на недвижимость позволит наполнить местные бюджеты, обеспечить достаточный и стабильный уровень их доходов;
- организации смогут вывести из-под налогообложения активную часть своих фондов (машины, оборудование и др.), поскольку новым налогом предполагается облагать только недвижимое имущество. Это могло бы стимулировать инвестиционную деятельность организаций, направленную на техническое перевооружение производства;
- оценка недвижимости по рыночной стоимости ведет к более высоким налоговым сборам с более дорогих объектов недвижимости. Это позволит равномерно распределить налоговое бремя среди населения.
- увеличение налоговой нагрузки будет стимулировать собственников недвижимого имущества к более рациональному его применению;
- есть вероятность, что рост налоговой нагрузки повлечет сокращение спроса на недвижимость за счет отказа обеспеченных людей инвестировать в эту отрасль. Это приведет к снижению цен на жилье;
- как правило, собственники дорогостоящей недвижимости имеют более высокий уровень дохода, это позволяет сделать налог на недвижимость прогрессивным.

Однако, несмотря на все преимущества, на протяжении последних десяти лет срок введения местного налога на недвижимость на территории Российской Федерации откладывается из года в год.

Это обусловлено, прежде всего, тем, что на момент принятия Законопроекта не был сформирован единый государственный кадастр объектов недвижимости и их собственников, фактически отсутствовала система массовой оценки жилья и коммерческой недвижимости, законодательно не были урегулированы вопросы, связанные с определением кадастровой стоимости объектов недвижимости.

В докладе Минфина РФ «Об основных направлениях налоговой политики в 2008–2010 гг.» сообщался ориентировочный срок начала

действия нового налога — не ранее 1 января 2009 или 2010 гг. В нем также было отмечено, что опыт внедрения налогообложения недвижимости в рамках эксперимента в городах Новгород и Тверь показал: наиболее сложной задачей является формирование реестра, а не процесс массовой оценки [3].

Необходимый для введения налога на недвижимость Федеральный Закон «О государственном кадастре недвижимости» вступил в силу только 1 марта 2008 г. В 2010 году вступил в силу Федеральный Закон «О внесении изменений в Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации», уточняющий нормы установления государственной кадастровой оценки, принципы ее проведения и требования к оценщикам. В октябре того же года с целью оптимизации процедуры кадастрового учета был утвержден Федеральный стандарт оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4)».

В Бюджетном послании Президента РФ от 29 июня 2010 г. было предусмотрено введение налога на недвижимость взамен действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц [4]. В Бюджетном послании Президента РФ на 2012–2014 гг. одна из задач налоговой политики на предстоящий период была также обозначена как завершение подготовки к введению местного налога на недвижимость [5].

В течение всего прошедшего после принятия Законопроекта времени осуществлялась, продолжалась и до сих пор остается незавершенной работа по оценке, кадастровому учету объектов недвижимости и информационному наполнению кадастра, включая перенос сведений из Государственного земельного кадастра и данных бюро технической инвентаризации.

Первоначально Росреестром прогнозировалось завершение этих работ к концу 2012 года. По оценке специалистов, формирование кадастра при самом оптимистичном прогнозе может быть выполнено к началу 2015 года, но учитывая незавершенность ряда задач, оно может затянуться до 2018 года.

В начале 2013 года Минфином России в Правительство РФ был внесен проект поправок к проекту федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

Проектом поправок предусмотрено постепенное введение местного налога на недвижимое имущество физических лиц в течение переходного периода до 1 января 2018 года по мере готовности муниципальных образований.

Налогоплательщиками признаются физические лица, обладающие правом собственности на объекты недвижимости (здания, жилые и нежи-

лые помещения, объекты капитального строительства, земельные участки и др.), а также правом бессрочного пользования или правом пожизненного наследуемого владения на земельные участки. Проектом поправок определены предельные налоговые ставки, устанавливаемые представительными органами муниципальных образований.

В соответствии с «Основными направлениями налоговой политики на 2014 год и на плановый период 2015–2016 гг.» важным направлением налоговой политики Российской Федерации до 2018 года является переход к налогу на недвижимое имущество не только для физических лиц, но и для организаций.

Предполагается, что налогом будет облагаться только недвижимое имущество организаций, а новый налог будет отнесен к региональным налогам с передачей части поступающих сумм в местные бюджеты.

Для введения налога на недвижимое имущество организаций предстоит определить состав объектов налогообложения, налоговую базу, пределы для установления налоговых ставок и возможные налоговые преференции по налогу, а также разработать методику определения кадастровой стоимости объектов недвижимости нежилого назначения и обеспечить наполняемость Единого государственного кадастра недвижимости сведениями об объектах недвижимости юридических лиц [6].

Таким образом, на сегодняшний день уже сделаны большие шаги на пути к введению в России единого налога на недвижимость, но учитывая всю сложность проводимой реформы, работы, связанные с ней, осуществляются достаточно длительное время.

Существуют определенные трудности, сдерживающие введение налога на недвижимость: чрезмерно большой объем работы по формированию единого кадастра (сложности, возникающие в связи с наличием в ряде случаев недостоверных данных о физическом существовании объекта недвижимости в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также наличие незарегистрированных объектов налогообложения); недостаточное количество специалистов должной квалификации, имеющих опыт осуществления оценки объектов недвижимости; законодательно не урегулирован вопрос регистрации прав на единые объекты недвижимости.

Нельзя не отметить, что при очевидной социальной справедливости, прозрачности налоговой базы и эффективности, единый налог на недвижимость имеет и ряд недостатков, среди которых: трудность оценки недвижимости и определения актуальной налоговой ставки; значительные расходы, связанные с администрированием (для правильного исчисления налога необходимо собрать, обработать и проводить периодическую актуализацию огромного объема информации); а также

наличие риска увеличения налоговой нагрузки на социально незащищенные слои населения (поскольку наличие недвижимости может быть не связано с текущим доходом собственника, введение налога, уплачиваемого с приближенной к рыночной стоимости, может привести к фактической неспособности людей уплатить налог с имущества). С целью предотвращения возможных последствий необходимо установить необлагаемый минимум, а также предусмотреть перечень льгот по налогу.

Из всего вышесказанного можно сделать вывод: для того, чтобы новая система имущественного налогообложения в виде унифицированного налога на недвижимость была успешно реализована в России, еще предстоит, как минимум, решить все процедурные и правовые вопросы, связанные с внедрением системы государственной кадастровой оценки недвижимости.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Проект Федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».
3. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов».
4. «Бюджетное послание Президента Российской Федерации на 2011–2013 гг.».
5. «Бюджетное послание Президента Российской Федерации на 2012–2014 гг.».
6. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов».

КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ МЕЖДУНАРОДНОЙ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ*

Аннотация: В статье рассматриваются новые тенденции в развитии розничной торговли в международном масштабе с использованием современных технологий связи и доставки товаров. Автором проанализировано влияние данных процессов на применение косвенных налогов и дана оценка тенденций развития международной розничной торговли.

Abstract: The article discusses the new trends in global retail development. The author analyzes the impact of these processes on the indirect taxation and assesses trends in global trade.

Ключевые слова: Международная розничная торговля, электронная коммерция, НДС, косвенные налоги.

Keywords: Global retail, e-commerce, VAT, consumption taxes, indirect taxes.

Международная розничная торговля (далее МРТ) — это торговля товарами или услугами, когда продавцом является юридическое или физическое лицо одной страны, а покупателем физическое лицо другой страны. Понятие МРТ близко к понятию международной электронной коммерции (далее МЭК).

Электронная коммерция (от англ. *e-commerce*) — это сфера экономики, которая включает в себя все финансовые и торговые операции, полностью или частично осуществляемые при помощи компьютерных сетей, и бизнес-процессы, связанные с проведением таких операций¹. Под международной электронной коммерцией понимается та часть электронной коммерции, которая включает покупателей из нескольких стран. В обоих понятиях отличительная черта операций заключается в том, что покупатель и продавец находятся в разных странах. Но если понятие МЭК подчеркивает техническую сторону операций, то понятие, МРТ, по мнению автора точнее отражает экономическое значение данного явления. Несмотря на то, что большинство покупок в наше время осуществляется именно через Интернет, данный процесс может происходить с использованием других инструментов (например, с помощью печатных каталогов и телефонной связи).

* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета 2014 г.

¹ Roshe & Duffay, E-commerce Taxation, URL: <http://www.roche-duffay.ru/articles/e-commerce.htm>. Википедия, URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/Электронная_коммерция.

Косвенные налоги являются одним из важных источников пополнения бюджетов большинства развитых стран. Налог на добавленную стоимость, налог с продаж, акцизы и другие косвенные налоги широко используются во всем мире. Но развитие экономики, технологий и процессы глобализации ставят перед косвенным налогообложением серьезные препятствия. Сейчас косвенное налогообложение подразумевает, что все товары, произведенные в стране и реализованные, а также ввезенные в страну, облагаются косвенными налогами. Международная розничная торговля, т.е. покупка населением товаров в других странах, позволяет избежать уплаты этих налогов. Одним из наиболее быстро растущих инструментов данной торговли является международная торговля через Интернет с доставкой почтой и транспортными компаниями. В данной статье автор постарается описать масштаб данного явления и спрогнозировать будущее развитие данных процессов.

Косвенные налоги имеет преимущество перед прямыми налогами (например, налогом на доходы и налогом на прибыль), хотя не лишены и недостатков. Важнейшим косвенным налогом в мире является налог на добавленную стоимость или НДС. НДС применяется во многих странах. НДС применяется во всех странах Европейского союза. НДС имеется также в большинстве стран СНГ.

Таблица 1

Стандартные ставки НДС в некоторых странах

Россия	18%
ЕС (требования для членов)	минимум 15%
Германия	19%
Великобритания	20%
Люксембург	15%
Австралия (GST)	10%
Россия	18%
Украина	20%
Белоруссия	20%
Казахстан	12%
Канада (HST)	12%–14%
Китай	17% и 3% для МН ¹

Источники: налоговое законодательство стран, Directive 2006/112/ЕС

¹ Малые налогоплательщики — налогоплательщики, ведущие: 1) производственную деятельность и имеющие выручку от реализации менее 500 000 юаней в год, или 2) торговую деятельность и имеющие выручку от реализации менее 800 000 юаней в год. Малые налогоплательщики уплачивают НДС со всей суммы выручки и не вправе вычитать входной НДС (фактически, это налог с продаж).

Вместе с тем НДС и его аналогов нет во многих штатах США (в отдельных штатах есть налог с продаж), поэтому розничные цены на аналогичные товары в США обычно ниже европейских. Поэтому США — это один из важных источников ввоза товаров физическими лицами в страны, где есть НДС. Другая причина низкая стоимость товаров на внутреннем рынке Китая, другой крупнейшей экономики мира. Многие потребительские товары из этих двух стран могут быть куплены физическими лицами в странах, применяющих НДС, таких как Россия без уплаты пошлин и налогов. Это может быть сделано как непосредственно во время посещения США или Китая, так и при заказе через интернет магазин. В результате местные торговые компании в странах, таких как Россия, не могут выдержать конкуренции с товарами, ввозимыми без уплаты пошлин и налогов, а государство теряет часть налоговых доходов. Рассмотрим механизм возникновения этой проблемы подробнее.

Поскольку одним из принципов взимания НДС является частичное освобождение от обложения НДС товаров, ввозимых физическими лицами из других стран, существует возможность ввозить на территорию Евросоюза, России и любых стран, где применяется НДС, товары без уплаты НДС и пошлин. Эта возможность ограничивается географической удаленностью США и Китая, что ограничивает количество таких операций, если идет речь о ввозе товаров в личных вещах пассажиров.

Тем не менее, такой естественный фактор, как географическая удаленность, нивелируется другим методом ввоза товаров доступным для физических лиц — почтовыми отправлениями. Почтовые отправления в современных условиях позволяют за минимальную стоимость доставить товары с небольшим весом в любую страну мира. Почтовые отправления также как и ввоз товаров в личном багаже частично освобождаются от обложения НДС и другими платежами. Порог освобождения от НДС и других платежей¹ в случае почтового отправления ниже, чем в случае ввоза товаров в личном багаже, тем не менее, для многих товаров личного потребления этого порога достаточно. Конкретная сумма различается в различных странах, эти значения приведены в табл. 2.

В случае превышения установленного ограничения покупателю для получения своего товара в стране назначения обычно необходимо заплатить сумму НДС и некоторый дополнительный платеж за таможенное оформление. В России общий платеж составляет 30% от стоимости отправления. На практике данный платеж в большинстве случаев делает по-

¹ При получении в международных почтовых отправлениях товаров, таможенная стоимость которых превышает заданную сумму, необходимо оплатить таможенные пошлины, налоги в определенной доле от таможенной стоимости товаров и в отдельных странах фиксированную сумму за таможенное оформление.

купку дорогих товаров в зарубежных интернет магазинах нецелесообразной, увеличивая общую цену товара на сумму большую, чем НДС товара на внутреннем рынке.

Таблица 2

**Стоимость международных почтовых отправлений,
необлагаемая налогами и пошлинами в различных странах**

Страна назначения	Необлагаемая сумма почтового отправления
Россия	1000 евро
Украина	300 евро
Белоруссия	120 евро
США	200 долларов США (около 165 евро)
ЕС (требования для членов)	10 евро минимум 22 евро максимум 45 евро для подарков
Англия	15 фунтов стерлингов (около 19 евро)
Австралия	1000 австралийских долларов (около 850 евро)

Источники: таможенное законодательство стран, Directive 2006/112/ЕС

Когда покупатель товара делает выбор между покупкой товара в своей стране или в другой стране через Интернет, он оценивает несколько других факторов, кроме цены товара. Эти факторы приведены в табл. 3.

Как видно из таблицы 3, МРТ ограничивают много факторов, но стремительное развитие МРТ позволяет снять большинство естественных ограничений для такой торговли. Появление таких торговых площадок как Amazon.com (основана в 1995 году) и eBay (основана также в 1995 году) обеспечило возможность безопасной покупки товаров в Интернете. На этих площадках появилась системы рейтинга продавца и страхования покупателя от неполучения товаров. Другой важный шаг в данном направлении был предпринят в 1998 году, когда в рамках Всемирный почтовый союза (UPU) была создана система экспресс доставки EMS, к которой на данный момент присоединились большинство стран мира, включая Россию. В 1996 создана всемирная система отслеживания почтовых отправлений UPU S10, в рамках которой можно получить информацию о местонахождении отправлений.

Факторы, ограничивающие и стимулирующие развитие международной розничной торговли

Факторы, ограничивающие развитие международной розничной торговли	Факторы, стимулирующие развитие международной розничной торговли
Высокая стоимость пересылки	Стоимость товаров ниже по сравнению с внутренними ценами на сумму НДС, стоимость пересылки снижается по мере уменьшения веса отправления
Медленная скорость доставки	Возможность заказа без посещения магазина, экспресс доставка
Невозможность оценки продавца и товара	Возможность покупки известных товаров, появление рейтингов производителей и товаров в Интернете
Отсутствие гарантии производителя	Появление международной гарантии для отдельных товаров
Ограничения на необлагаемую стоимость посылки	Большое количество дешевых товаров, которые не облагаются налогами, невозможность установить сплошной контроль за стоимостью посылок со стороны таможенной службы, возможность разделить товары на несколько посылок
Риск неполучения посылки или ее повреждение	Страхование большинства посылок и международная система отслеживания доставки посылок

Составлено автором

В результате единственными ограничениями остаются высокая стоимость отправок для тяжелых грузов, все еще достаточно длительная доставка обыкновенных отправок¹ и самое главное — ограничение на стоимость отправления, выше которой взимается крайне высокий платеж.

Европейский союз первым столкнулся с этой проблемой благодаря широкому распространению Интернета, именно поэтому в этой стране были введены жесткие ограничения стоимости на отправок (см. табл. 3). Из таблицы 4 видно, что, несмотря на рост количества поль-

¹ Среднее время доставки обыкновенных отправок из Китая и США в Европу составляет 8–14 дней.

зователей Интернета и развития электронной коммерции¹, сборы НДС, других налогов на потребление и пошлин остаются на стабильном уровне.

Таблица 4

Показатели косвенного налогообложения ЕС и России

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Доля доходов от налогов на потребление и импорт в ВВП стран ЕС	13,3	13,3	13,4	13,5	13,4	13,0	12,9	13,2	13,4	13,6
Доля доходов от НДС в ВВП стран ЕС	6,8	6,8	6,9	7,0	7,0	6,9	6,7	7,0	7,1	7,1
Доля доходов от НДС в ВВП России	6,4	6,8	5,7	6,8	5,1	5,2	5,6	5,9	5,7	X

Источники: Eurostat (http://ec.europa.eu/eurostat/product?code=gov_a_tax_ag&language=en&mode=view) (дата обращения: 12.01.2014), Росстат (http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135075100641) (дата обращения: 12.01.2014)

Россия в этом вопросе заняла противоположную позицию. С середины 2010 года лимит на почтовые отправления был повышен до 1000 евро. До этого момента предел был установлен в размере 10 тысяч рублей. Таким образом, Россия поставила в достаточно невыгодное положение национальных производителей и торговые компании, которые оказались в проигрыше из-за неравной конкуренции. Большинство легких по весу товары стоимостью до 1000 евро стало выгоднее покупать за рубежом.

Данное решение привело к неожиданным последствиям. Резкого падения доходов бюджета не последовало из-за того сравнительно слабого распространения Интернета и отсутствия доверия к покупкам через зарубежные интернет магазины. Но этого оказалось достаточно для проблем у Почты России в места международного почтового обмена (ММПО, места, где почтовые отправления досматриваются и сортируются для последую-

¹ По данным Eurostat в 2006 году 20% ЕС населения делали покупки через Интернет, в 2013 году 38%.

щей доставки). В экстренном порядке были увеличены мощности ММПО. А в конце 2013 года Минфин предложил понизить не облагаемую налогами сумму сделанных через интернет за рубежом покупок с 1 тыс. евро до 150 евро. Это предложение видится правильным, хотя и странно, что оно даже меньше лимита в 10 тысяч рублей, который действовал до 2010 года.

Стоит подчеркнуть, реальной проблемой является не столько конкретный лимит стоимости почтовых отправок, а возможности таможенной службы по оценке отправок и контролю за соблюдением таможенного законодательства. Очевидно, что невозможно проверить стоимость каждого отправления, поэтому большинство отправок (особенно, с небольшой массой) не могут быть оценены работниками таможни. В этом случае работникам таможни остается полагаться на таможенную декларацию CN22, прикрепляемую к отправлению, которая содержит информацию об отправлении. Но отправитель не несет практически никакой ответственности за недостоверное заполнение этой декларации и всегда рад сделать приятное покупателю и снизить стоимость отправления. Единственное кардинальное решение данного вопроса — международное соглашение об ответственности за недостоверное заполнение этой декларации или запрет международных почтовых отправок. Оба эти решения пока кажутся нереальными. Решение ЕС в данном случае о жестком ограничении на стоимость почтовых отправок видится наиболее приемлемым, но и оно не полностью защищает экономику и бюджеты ЕС.

Таким образом, международная розничная торговля стала серьезным вызовом для дальнейшего развития косвенного налогообложения (налогов на потребление). Дальнейшее будущее этих налогов во многом зависит от того сможет ли мировое сообщество выработать общее решение данного вопроса или нет.

Список использованной литературы

Налоговый кодекс РФ.

Соглашение от 18.06.2010 «О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском».

Росстат, Россия в цифрах 2005–2013.

Eurostat.

Roshe & Duffay, E-commerce Taxation, URL: <http://www.roche-duffay.ru/articles/e-commerce.htm> — (дата обращения: 12.01.2014).

Доронина А.Ю.
Уральский Федеральный университет
имени Первого Президента России Б.Н. Ельцина

Научный руководитель: Загвоздина В.Н.

Рецензент: Жукова Е.И.

ОСОБЕННОСТИ ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация: В данной статье составлены основные группы видов предпринимательской деятельности, по которым применяется ПСН. Автор приводит в своей статье основные отличия патентной системы и единого налога на вмененный доход. Кроме того, рассматриваются достоинства и недостатки патентной системы.

Abstract: In this article the main groups of types of business activity on which PSN is applied are made. The author results main differences of patent system and uniform tax on imputed income in the article. Besides, advantages and disadvantages of patent system are considered in this.

Ключевые слова: Налоги, патентная система налогообложения, ИП, достоинства ПСН, недостатки ПСН.

Keywords: Taxes, patent system of the taxation, private businessman, PSN advantages, PSN disadvantages.

Патентная система налогообложения (ПСН) введена в действие с 2013 года и заменяет действующую до конца 2012 года Упрощенную систему налогообложения на основе патента.[1]

Патентная система налогообложения является разновидностью специального налогового режима в соответствии с главой 26.5 Налогового кодекса. Применять ПСН могут исключительно индивидуальные предприниматели.

Сущность ПСН состоит в получении патента на определенный срок, заменяющего собой уплату некоторых налогов. Получение патента заменяет собой уплату таких налогов, как НДФЛ, налога на имущество физических лиц и НДС. Если у ИП есть еще какая-либо деятельность, по которой патент не может быть применен, то такая деятельность облагается в рамках другой системы налогообложения.

К основным группам деятельности, по которым применяется ПСН, относятся: галантерейные и прачечные работы, ремонты бытовой аппаратуры, грузо- и пассажироперевозки, ремонт жилья, работы производственного и сельскохозяйственного характера, ритуальные услуги, услуги в розничной торговле и другие.

ПСН не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, осуществляемых в рамках договора товарищества, (договора о

совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом.

Субъекты Российской Федерации при принятии региональных законов о ПСН имеют право добавить виды деятельности, относящиеся к бытовым услугам. Субъекты могут только добавлять виды деятельности, убирать указанные в НК они не имеют права.

Отказать в выдаче патента могут налоговые органы в следующих случаях:

- указание вида деятельности в заявлении, который не подпадает под патентную систему;
- указание неправильного срока действия патента;
- если ИП потерял право применения патента в текущем календарном году;
- в случае наличия недоимки по налогу ПСН;

Патент выдается на срок от 1 до 12 месяцев включительно в пределах календарного года.

Стоимость патента рассчитывается по формуле:

$ПД \times 6\%$, где ПД — потенциально возможный к получению доход. 6% — налоговая ставка (ст.346.50 НК)

Размер потенциально возможного дохода устанавливается на один календарный год. Если законом субъекта годовой доход на следующий календарный год не изменен, то действует доход, установленный на предыдущий год.

В случае получения патента на срок менее двенадцати месяцев налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на двенадцать месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Патент оплачивается на реквизиты той налоговой инспекции, в которой он получен, в следующем порядке:

- если патент получен на срок менее 6 месяцев, оплата его производится в размере полной суммы стоимости патента в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала его действия
- если патент получен на срок от 6 месяцев, оплата его производится в два этапа: 1/3 в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента, остальные 2/3 в срок не позднее тридцати календарных дней до дня окончания действия патента.

ИП утрачивает право на применение ПСН в следующих случаях:

- Если превысит среднюю численность нанятых работников
- Если превышен предельный размер доходов. Предельный размер доходов составляет 60 млн. рублей в год по видам деятельности,

переведенным на ПСН. Если ИП применяет также УСН, то доходы учитываются по обеим системам налогообложения

- Если стоимость патента не уплачена вовремя (для получивших патент на срок менее 6 месяцев)

В случае потери права на применения ПСН, ИП обязан подать соответствующее заявление в налоговый орган по месту выдачи патентов в течение 10 календарных дней.

Согласно Налоговому кодексу, ИП, потерявший право на ПСН, переходит на общую систему налогообложения (ОСНО).

В случае потери права на применение ПСН в течение календарного года, перейти на ПСН еще раз можно только в следующем календарном году.[2]

Таблица 1

**Сравнение Патентной системы[3]
и Единого налога на вмененный доход[4]**

Показатель	ПСН	ЕНВД
— Налогоплательщик	ИП	Организации и ИП, осуществляющие предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.
— Объект	— галантерейные и прачечные работы; — ремонты бытовых аппаратур; — грузо- и пассажироперевозки — ремонт жилья; — работы производственного характера; — работы сельского хозяйства; — ритуальные услуги; — услуги в розничной торговле.	— бытовые и ветеринарные услуги; — услуги ремонта и техобслуживания автотранспортных средств; — розничная торговля; — размещение наружной рекламы и рекламы на транспортных средствах; — передача в аренду торговых мест и земельных участков для торговли.

Показатель	ПСН	ЕНВД
— Налоговая база	Денежное выражение потенциально возможного к получению ИП годового дохода по виду предпринимательской деятельности. Его размер в отношении каждого вида деятельности устанавливается законом субъекта РФ.	Произведение базовой доходности, значения физического показателя и коэффициента-дефлятора (К1), в соответствии с федеральным законодательством, а также коэффициента К2 учитывающего особенности ведения деятельности и с возможностью изменения субъектами РФ.
— Налоговая ставка	6 % от потенциально возможного годового дохода	Задается налоговым кодексом и на 2013 год составила 15 %.
— Налоговый период	Последний день действия патента, либо день досрочного прекращения предпринимательской деятельности	В соответствии со статьей 346.30 НК РФ признается квартал
— Ограничение по численности наемных работников	15 человек	100 человек
— Ограничение по размеру дохода	60 млн. руб.	Не предусмотрено
— Срок действия	1 год	Не ограничен
— Декларация	Не требуется подавать	Ежеквартальная сдача декларации
— Страховые взносы	Не уменьшают стоимость патента	Уменьшают налог до 50%

Основными достоинствами ПСН являются:

1. Переход на патентную систему налогообложения или возврат к иным режимам осуществляется предпринимателем добровольно и на не-

обходимый ему срок. По выбору индивидуального предпринимателя это может быть период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

2. Уплата всего одного налога — за выданный патент, причем сумма налога не зависит от фактических доходов ИП. Субъект РФ, в котором осуществляется деятельность, устанавливает фиксированный потенциально возможный годовой доход, исходя из которого рассчитывается стоимость патента. ИП не нужно рассчитывать налог самостоятельно. Налоговая инспекция выдает документ «Патент на право применения патентной системы налогообложения», в котором уже рассчитаны суммы налога и сроки оплаты патента.

3. ИП применяет упрощенный порядок ведения учета — ведется только налоговый учет доходов в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения. Книга ведется отдельно по каждому полученному патенту, где нужно будет фиксировать всю полученную выручку.

4. Отсутствие необходимости приезжать в налоговые органы для сдачи декларации. Декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется.

5. Почти по всем видам деятельности, по которым выдается патент, можно применять пониженные страховые тарифы к вознаграждениям, выплачиваемым наемным работникам. Для ИП, применяющих патентную систему налогообложения, страховые взносы составляют 20% в ПФР и 0,2% в ФСС.

6. ИП на патенте могут не использовать ККТ при осуществлении наличных денежных расчетов или расчетов с использованием платежных карт. Вместо этого они должны выдавать по требованию покупателя документ, подтверждающий прием наличных денежных средств. Документом расчета с клиентом может служить только бланк строгой отчетности (БСО), напечатанный в типографии с указанием серии и номера документа.

7. Свободный выбор налоговой инспекции, в которой ИП могут получить патент. Это связано с тем, что патент действует на территории всего субъекта РФ, в котором он выдан.

К основным недостаткам ПСН следует отнести:

1. «Авансовая» система оплаты патента. Возможно, заработанных за это время денег даже не хватит на покрытие суммы патента.

2. При применении патентной системы налогообложения ИП не может вычесть из стоимости патента сумму страховых взносов, которые он заплатил за себя и работников в ПФР и ФСС, как это предусмотрено для ЕНВД и УСН.

3. При ведении разных видов деятельности или в случае работы в разных субъектах РФ придется получать несколько патентов на каждый вид деятельности или в каждом регионе соответственно.

4. Совокупный доход ИП не должен превышать 60 млн. рублей за календарный год, а численность работников должна быть не более 15 человек. Оба эти ограничения относятся ко всем видам деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем в совокупности. Если установленный порог превышает, то ИП платит налоги на общих основаниях, а сумма, уплаченная за патент, обратно индивидуальному предпринимателю не возвращается.

5. В зависимости от субъекта РФ порог годового дохода может быть разным. Местные власти могут устанавливать размеры годового дохода в пределах от 100 тыс. рублей до 1 млн. рублей, а также в зависимости от вида деятельности увеличивать его в 3, 5 или 10 раз.[5]

В заключение необходимо отметить, что патентная система налогообложения, вступившая в силу с 1 января 2013 года, является достаточно «молодым» налоговым режимом и, конечно, в дальнейшем будет подлежать корректировке и дополнению. Главными достоинствами для ИП являются простота системы, самостоятельный выбор ведения книги доходов, отсутствие подачи декларации. Однако существенными недостатками является ограничение по доходам, количеству человек, а также «авансовая система» оплаты налога и невозможность вычета страховых взносов, что может существенно увеличить нагрузку на предпринимателя.

Список использованной литературы:

1. Федеральный закон 94-ФЗ от 25.06.2012 года.
2. Патентная система налогообложения — http://wiki.klerk.ru/index.php/%D0%9F%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%BD%D0%B0%D1%8F_%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0_%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F (дата обращения: 09.01.2014).
3. Патентная система налогообложения — налоговый кодекс, глава 26.5.
4. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности — налоговый кодекс, глава 26.3.
5. Плюсы и минусы патентной системы налогообложения <http://www.audit-it.ru/articles/account/a84/625964.html> (дата обращения: 09.01.2014).

Кондюх О.И.

Херсонский национальный технический университет,
г. Херсон, Украина

Рецензент: Архипцева Л.М.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА ГОСУДАРСТВА

Аннотация: Рассмотрены теоретические подходы к определению сущности понятия «налоговый потенциал». Усовершенствована структура налогового потенциала государства. Предложено авторское видение сущности этой дефиниции.

Ключевые слова: налоговый потенциал государства, фискальная политика, бюджетные ресурсы.

Annotation: The theoretical approaches to defining the essence of the concept of “tax potential” are considered. The structure of the tax potential of state is improved. The authorized view of this definition is offered.

Keywords: tax potential of state, fiscal policy, budgetary resources.

Постановка проблемы. Современное состояние экономики Украины требует от государства значительной финансовой поддержки, объективно невозможной без наличия надежного и стабильного налогового источника формирования бюджетных ресурсов. Налоговые финансы являются первоосновой функционирования и стабилизации государственных финансов в переменном фискальном пространстве. Следовательно, проблема поиска фискальных резервов, сконцентрированных в плоскости налоговых поступлений, приобретает особенную актуальность. В связи с этим, одной из первоочередных задач современных научных исследований является оценка масштабов и определение резервов наращивания налогового потенциала. Поскольку только при условиях наращивания налогового потенциала возможно обеспечение устойчивого экономического роста и проведение сбалансированной фискальной политики.

В отечественной и зарубежной экономической литературе существует ряд фундаментальных работ по теории данного вопроса и прикладных исследований налогового потенциала государства (региона). Важный вклад в изучение налогового потенциала сделан такими представителями экономической мысли: О. Богачовой, Л. Беляевской, А. Буряченко, Н. Гапонюком, Н. Горьким, А. Даниловым, Ю. Ивановым, С. Каламбет, О. Калининой, Н. Кашиной, А. Коломийцем, А. Крисоватым, С. Куницыной, М. Меламед, А. Мельником, П. Мельником, О. Мирчевым, А. Окунь, В. Опариным, Н. Опиханой, Т. Паентко, Ю. Петровым, В. Рощупкиной, А. Славковой, Л. Тарангул, И. Тарановым, А. Тищенко, В. Федосовым, М. Шалюхиной, Ф. Ярошенко, В. Яцютой и др.

Однако, несмотря на значительные достижения этих и других авторов, часть вопросов по теоретическим основам исследования налогового по-

тенциала и поиску конкретных резервов его наращивания в переменных экономических условиях остаются открытыми. До сих пор нет единого подхода к трактовке этого понятия, недостаточно внимания уделяется выявлению его составляющих и взаимосвязей между ними.

Результаты исследования. В мировой практике под налоговым потенциалом принято понимать «потенциальный бюджетный доход на душу населения, который может быть получен органами власти за финансовый год, при применении единых на всей территории страны условий налогообложения» [1, с. 29].

Также можно выделить фискальный подход к толкованию понятия «налоговый потенциал» как максимально возможной суммы налоговых платежей на данной территории; межбюджетный подход — как потенциальный бюджетный доход на душу населения, который может быть получен исходя из реализуемых межбюджетных отношений; ресурсный подход — как ресурсы, которые подлежат аккумуляции в бюджет через налоговые платежи [2].

Приведем определение «налогового потенциала» разных авторов в таблице 1.

Таблица 1

**Теоретические подходы к определению понятия
«налоговый потенциал»**

Автор/ источник	Определение
С. Каламбет [3, с. 71]	Налоговый потенциал — это совокупная величина вложенных в товар интеллектуального потенциала, физических сил (труда), материальных и энергетических затрат, стоимости основных фондов и средств производства, что может отражать возможность возмещения некоторой условной величины поступлений к общественным расходам жизнеобеспечения и развития государства.
М. Меламед [4, с. 26]	Налоговый потенциал — сумма налогов, которую можно собрать, не лишая хозяйствующих субъектов стимулов для дальнейшего развития.
О. Мирчев [5, с. 13–14]	Налоговый потенциал — категория бюджетной системы: совокупность отношений, воплощающих сущностные и количественно-качественные преобразования состояния экономической системы, а также государственно — властные воздействия по поводу формирования бюджетных доходов и межбюджетного взаимодействия во всех звеньях и на всех уровнях бюджетной системы через изменения структуры и администрирования налогов с целью реализации функций государства и обеспечения экономического роста.

Автор/ источник	Определение
Н. Опихана [6, с. 122]	Налоговый потенциал представляет собой максимально возможную сумму налогов и сборов, исчисленных в условиях действующего законодательства.
А. Коломиец, А. Мельник [7, с. 6]	Налоговый потенциал — часть финансовых ресурсов, которые в соответствии с действующим налоговым законодательством представляют собой потенциально возможную сумму налоговых баз, которые являются основой для начисления всей совокупности налогов и обязательных платежей.
Н. Кашина [8, с. 36]	Налоговый потенциал представляет собой ожидаемый объем доходов, который может быть реально собран на определенной территории при среднем уровне сбора налогов.
Н. Горький [9, с. 27]	Налоговый потенциал состоит из потенциалов отдельных налогов.
А. Окунь [10, с. 12]	Налоговый потенциал это максимально возможный объем всех налоговых поступлений, который обеспечивается взаимодействием императивов налогового законодательства и мер налогового администрирования с учетом финансовых угроз различного уровня.
А. Данилов [11]	Налоговый потенциал — это условная возможность государства собрать в бюджет налоги и сборы за определенное время. Налоговый потенциал определяется состоянием народного хозяйства, внешней торговли, налоговым законодательством и налоговой политикой. Налоговый потенциал выражается всей суммой налогов, подлежащих уплате, или средней суммой собранных за несколько последних лет налогов и сборов, а также индексом налогового потенциала — величиной, которая отражает отношение этих показателей к численности населения, площади и другим показателям.
О. Рощупкина [12, с. 46]	Налоговый потенциал — это финансовые возможности региона по воспроизведению налоговых поступлений в бюджетную систему, рассчитанных пропорционально базе налогообложения, которая сложилась в регионе, без негативного влияния на субъектов хозяйствования.
Н.Гапонюк, В.Яцюта, А. Буряченко, А. Славкова [13]	Налоговый потенциал административно-территориальной единицы — общий объем налогов, мобилизуемых за счет всех плательщиков на соответствующей территории. Показатель, определяющий налоговые возможности территории. Налоговый потенциал является одной из составляющих финансового потенциала территории.

Как видим, среди ученых-экономистов нет единого мнения относительно определения данного понятия. Мы более склонны к мнению Н. Опиханой, что налоговый потенциал представляет максимально возможный объем налоговых поступлений, исчисленных в условиях действующего законодательства. Но считаем, что более конкретное определение сущности налогового потенциала можно сформулировать, изучив его структуру.

На основе исследования теоретических основ определения налогового потенциала, его структура может быть представлена следующим образом (рис. 1).



Рис. 1. Структурная схема строения налогового потенциала государства

Из рис. 1 следует, что составляющими налогового потенциала выступают явные и скрытые резервы налоговой базы, источниками происхождения которых является официальная и теневая экономика.

Рассматривая налоговый потенциал как основу формирования налоговых поступлений в системе бюджетных ресурсов государства, необходимо учитывать потенциал каждого отдельного налога, а также особенности его взимания в конкретном регионе государства.

Проведенное научное исследование позволяет сделать **вывод**, что налоговый потенциал государства — это сложная финансовая категория, составляющими которой являются явные и скрытые резервы налоговой базы. На наш взгляд, налоговый потенциал — это объем аккумулированных, непривлеченных и прогнозируемых налоговых поступлений в бюджеты всех уровней, который реализуется через систему взаимодействия налогового законодательства, контролирующих органов и налогоплательщиков. Именно налоговый потенциал должен быть основой для планирования налоговых поступлений в государственный и местные бюджеты Украины. Поэтому необходимо **продолжить исследования**, направленные на изучение самого процесса формирования налогового потенциала как одного из важнейших составляющих бюджетных возможностей государства.

Список использованной литературы:

1. Богачева О.В. Налоговый потенциал и региональные счета / О.В. Богачева // Финансы. — 2000. — № 2. — С. 29–32.
2. Куницына С.Ю. К вопросу о природе налогового потенциала [Электронный ресурс] / С.Ю. Куницына. — Режим доступа: <http://www.sno.jurati.ru/node/36>. (дата обращения: 17.01.2014).
3. Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління / С.В. Каламбет. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. — 304 с.
4. Меламед М. Валовий внутрішній продукт України та його податковий потенціал / М. Меламед // Вісник національного банку України. — 2005. — № 2. — С. 24–33.
5. Мірчев О.В. Розвиток податкового потенціалу в умовах трансформації бюджетної системи України: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит / Олег Васильович Мірчев. — Ірпінь, 2006. — 19 с.
6. Опихана Н.Є. Регіональний податковий потенціал в Україні / Н.Є. Опихана // Фінанси України. — 2004 — № 2. — С. 122–125.
7. Коломиец А.Л. О понятиях налогового и финансового потенциалов региона / А.Л. Коломиец, А.Д. Мельник // Налоговый вестник. — 2000. — № 1. — С. 6–9.
8. Кашина Н.В. Методика расчетов налогового потенциала / Н.В. Кашина // Финансы. — 2001. — № 12. — С. 35–37.

9. Горький Н.В. Налоговый потенциал в механизме международных отношений / Н.В. Горький // Финансы. – 1999. – № 6. – С. 27–30.

10. Окунь А.С. Налоговый инструментарий обеспечения экономической безопасности региона / А.С. Окунь. — Ростов-на-Дону: КубГУ, 2007. — 25 с.

11. Данілов О.Д. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях: [Електронний ресурс] / О.Д. Данілов. — Режим доступу: <http://pidruchniki.ws/1139>.

12. 0422/finansi/scho_take_podatkoviy_potentsial_dlya_chogo_vin_rozrahovuyetsya.

13. Рощупкина В.В. Дифференциация понятий налогового и финансового потенциалов / Рощупкина В.В. // Успехи современного естествознания. — 2005. — №2. — С. 45-48.

14. Місцеві фінанси: [Електронний ресурс] / [М.А. Гапонюк В.П.Яцюта, А.Є.Буряченко, А.А.Славкова]. — Режим доступу: <http://studentbooks.com.ua/view/93/54> (дата обращения: 17.01.2014).

Костина Н.Н.

Херсонский национальный технический университет,
г. Херсон, Украина

Рецензент: Горский И.В.

ПРОБЛЕМА ДОСТИЖЕНИЯ ЭКВИВАЛЕНТНОСТИ НАЛОГОВОЙ ЦЕНЫ И СПРОСА НА ОБЩЕСТВЕННЫЕ БЛАГА В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ

Аннотация: Определена роль государства в рыночной экономике как монополиста на установление налоговой цены на общественные блага. Предложена прогрессивная шкала налога на доходы физических лиц в Украине как важнейшего рычага достижения принципа социальной справедливости в налогообложении.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, общественные блага, прогрессивное налогообложение, справедливость в налогообложении.

Abstract. The role of the state in the market economy as a monopolist on the establishment of tax rates on public goods is defined. A progressive scale of income tax of physical persons in Ukraine as an important lever of achieving the social equity principle of taxation is offered.

Keywords: income tax, public goods, progressive taxation, tax justice.

Постановка проблемы. Определение роли государства в обеспечении благополучия общества является постоянной проблемой науки и практики. Мы поддерживаем точку зрения относительно того, что в рыночной экономике роль государства, несомненно, велика, поскольку государственные институции остаются монопольными владельцами прав на предоставление некоторых видов общественных благ, необходимых для жизнеобеспечения социума. Однако, на протяжении всего периода независимости Украины, усиливается проблема достижения равенства между качеством и количеством общественных благ, предоставляемых государством, и налоговой ценой, которую уплачивают за такие блага граждане.

Таким образом, проблема построения налоговой системы, основанной на компромиссе фиска и справедливости остается актуальной.

Результаты исследования. В процессе исследования роли налогов в рыночной экономике, А. Крисоватый указывает, что «...при условии существования рыночной экономики налоговые домогательства государства объективно ограничены. Эти ограничения развития фискальной сферы и объема налоговых поступлений определяются динамической зависимостью рыночных и политических сил... Достигнув определенного уровня, претензии фиска вступают в противоречие с экономическими проблемами, становятся социально и психологически неприемлемыми... Снижение эко-

номического потенциала накладывает ограничения и на возможности государства адекватно удовлетворять спрос общества на услуги правительственных институтов, включая стимулирующие мероприятия относительно хозяйства. Круг замыкается...» [1, с.11–12]. Выводы, сделанные ученым, подтверждают тот факт, что в условиях рыночной экономики наблюдается обратная зависимость между спросом на общественные блага и налоговой ценой, которую индивиды согласны за них уплатить, поскольку существует возможность заменить их идентичными частными услугами.

«Все налоги влияют на экономическое поведение», — такое заключение сделал экономист и профессор Колумбийского университета Дж. Стиглиц [2, с.370]. Причина такого влияния, на наш взгляд, связана с утратой индивидами личного благополучия вследствие уплаты ими налогов. Однако, если вследствие уплаты налоговых обязательств эквивалентность «налоги-блага» будет достигнута, а налоговые изымания не приведут к резкому снижению платежеспособности плательщиков, экономическое поведение населения будет соответствовать их рациональным ожиданиям; если же налоги ложатся грузом на плательщиков, их сознание будет направлено на поиск путей уклонения от уплаты налогов. К аналогичному выводу еще в конце XIX в. пришел шведский экономист К. Виксель, а позже и его последователь Э. Линдаль [32, с.115].

Один из основоположников российской фискальной теории Н. Тургенев писал, что «налоги — инструмент достижения цели общества или государства, т.е. той цели, которую ставят люди при объединении в общество или при создании государства» [4, с.11]. В понимании профессора Московского университета И. Янжула, налоги являются односторонними экономическими пожертвованиями граждан, которые государство или общественные группы взимают легальным путем и законными способами с частного имущества для удовлетворения необходимых общественных потребностей и затрат, связанных с ними [5, с.240].

В данных определениях ученых мы наблюдаем добровольный характер уплаты налогов. К тому же, ученые признавали налоги не только инструментом обеспечения экономического равновесия, но и выражения налоговой цены необходимых благ отдельно взятого общества.

Важно отметить, что монополизация государством сферы общественных благ при административно-территориальном и бюджетном устройстве подобных Украине, может не учитывать полезность благ для населения разных регионов. Если государство будет устанавливать одинаковую налоговую цену на все виды общественных благ, не учитывая их полезности для населения, которое проживает в разных административно-территориальных образованиях, в рыночных условиях это действительно может привести к

вытиснению системы бюджетного финансирования частным. Выше указанное дает основание утверждать, что функционирование налогового инструментария как на национальном, так и на региональном уровне должно оптимально объединять принцип фискальной достаточности в налогообложении с принципом социальной справедливости.

Консолидация наиболее важных принципов налогообложения должна учитывать не только платежеспособность населения, но и потребность индивидов определенной территории в общественных благах, за которые необходимо уплачивать определенную налоговую цену.

В данном контексте мы согласны с тем, что принцип социальной справедливости реализуется не через поиск и внедрение наиболее «справедливого» налога, а путем постепенного достижения оптимальной структуры налоговой системы, что должно максимально удовлетворять все слои населения [6, с.103].

Одним из наиболее дискуссионных налогов, в данном контексте, является налог на доходы физических лиц. Придерживаемся мысли, что доходы, полученные в виде заработной платы, необходимо облагать налогом с использованием прогрессивной шкалы с одновременным внедрением необлагаемого дохода граждан на уровне прожиточного минимума.

Для определения обоснованной шкалы прогрессивных ставок налога на доходы физических лиц нами проанализировано соотношение среднемесячной заработной платы в Украине (в разрезе видов экономической деятельности) с соответствующим размером прожиточного минимума, установленного законодательством для трудоспособных лиц. Цель такого анализа состоит в определении отраслевых отличий доходов граждан, полученных в виде заработной платы, которые остаются в их распоряжении после потребления минимально установленного набора общественных благ, который в стоимостном выражении измеряется показателем прожиточного минимума.

Полученные расчетные данные свидетельствуют о наличии существенных отличий в уровне заработной платы в разрезе отраслей. На протяжении 2005–2012 гг. наивысшее значение коэффициента соотношения среднемесячной заработной платы с прожиточным минимумом наблюдалось в отрасли авиационного транспорта (6,45), самое низкое — характерное для работников, которые осуществляют профессиональную деятельность в отрасли рыбного хозяйства (1,33), сельского и охотничьего хозяйства (1,50), охраны здоровья и предоставления социальных услуг (1,67), а также в сфере гостинично-ресторанного бизнеса (1,68) и лесного хозяйства (1,97).

Для более углубленного анализа и аналитического подтверждения целесообразности прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц,

нами рассчитано дисперсию, которая позволяет оценить средний размер абсолютного рассеивания отраслевого распределения заработной платы от среднего ее показателя в Украине и коэффициент вариации отраслевой концентрации доходов граждан, полученных в виде заработной платы, скорректированных на размер прожиточного минимума (рис.1).

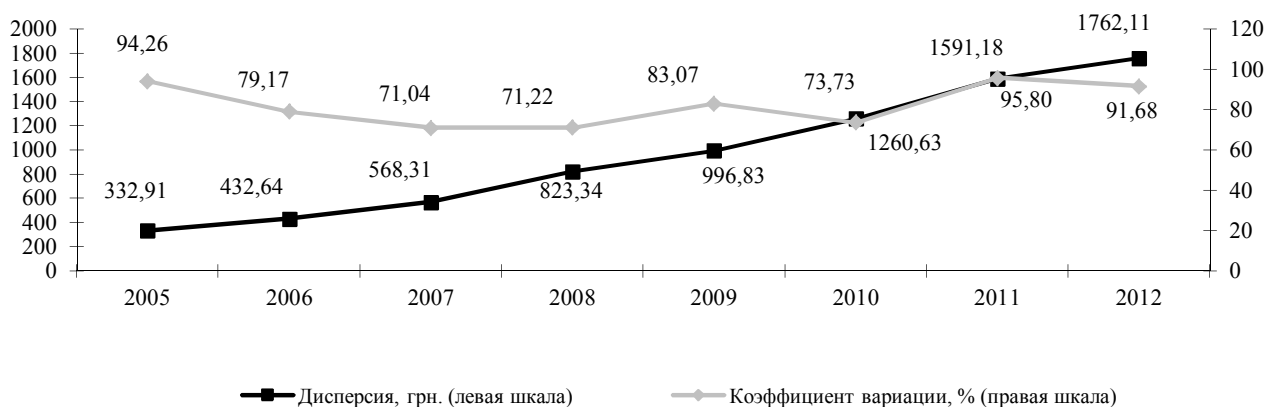


Рис. 1. Дисперсионный анализ средней заработной платы в Украине*

* Источник: Составлено автором по данным Государственной службы статистики Украины

Дисперсионный анализ отраслевого распределения заработной платы в Украине показал, что на протяжении 2005–2012 гг. как абсолютная, так относительная дифференциация доходов граждан усиливалась. Если в 2005 г. дисперсия составляла всего 332,91 грн., а уровень относительного отклонения составлял 94,26%, то в 2012 г. значение дисперсии было уже на уровне 1762,11 грн, а коэффициент вариации при этом оставался высоким — 91,68%. Таким образом, в нашем государстве наблюдается устойчивая тенденция к росту межрегионального неравенства в благополучии граждан, которое обеспечивается за счет доходов, полученных в виде заработной платы.

Не возникает сомнений, что для обеспечения принципа социальной справедливости в налогообложении и с целью повышения платежеспособного спроса граждан, в Украине целесообразно внедрить прогрессивные ставки налога на доходы физических лиц. В данном контексте мы поддерживаем И. Майбурова и А. Соколовскую, которые в работе [7, с.221] сформулировали следующую общую зависимость: чем более полную базу и высокие ставки имеет подоходный налог, тем большее количество специфических жизненных обстоятельств он позволяет учесть, тем более точную настройку горизонтальной справедливости он позволяет осуществить.

Исходя из проведенных расчетов, нами предложены ставки налога, которые основываются на использовании одноступенчатой и двухступенча-

той прогрессии с одновременным внедрением необлагаемого размера заработной платы на уровне прожиточного уровня, установленного для платежеспособных лиц (табл. 1).

Таблица 1

**Расчет прогрессивной шкалы ставок налога
на доходы физических лиц в Украине***

Граничный размер дохода	Альтернативные ставки налога на доходы физических лиц	Удельный вес отраслей, штатные работники которых получают среднюю заработную плату в пределах граничного дохода, %
До одного прожиточного минимума	Не облагается	
Одноступенчатая прогрессия		
От одного до двух прожиточных минимумов	5%	25,0
От двух до трех прожиточных минимумов	7%	50,0
От трех до пяти прожиточных минимумов	10%	15,0
Двухступенчатая прогрессия		
Размер необлагаемого дохода не применяется		
От пяти до десяти прожиточных минимумов	10% и 15%	10,0
Больше десяти прожиточных минимумов	15% и 20%	_***

* *Источник:* Рассчитано автором по данным Государственной службы статистики Украины

** Средние показатели по отрасли не дают возможности выделить работников, которые получают заработную плату в размере, превышающем десять прожиточных минимумов.

Предложенная прогрессивная шкала налога на доходы физических лиц является гибкой к изменению дохода, а размеры ставок, с одной стороны, существенно не будут влиять на нарушение баланса платежеспособности населения, а с другой — будут способствовать легализации заработной платы, которая превышает размер прожиточного минимума.

Выводы. Достигнуть одновременного удовлетворения интересов всех субъектов налоговых отношений сложно, поскольку общественные блага

имеют разную степень полезности для отдельных групп граждан. Однако, более сложным процессом является установление справедливой налоговой цены, которая бы удовлетворяла претензии фиска и не нарушала баланс платежеспособности плательщиков.

Перспективы дальнейших исследований. В контексте достижения эквивалентности налоговой цены и спроса на общественные блага, недостаточно исследована в Украине целесообразность предоставления налоговых льгот отдельным категориям налогоплательщиков. В дальнейшем, необходимо особое внимание уделить динамике вытеснения общественных благ частными и изучить потери бюджетов разных уровней вследствие перераспределения дохода, освобожденного от налогообложения, в пользу частного сектора рыночной экономики.

Список использованной литературы:

1. Крисоватий А.І. Аксіоми суспільного вибору в податкових фінансах [Текст] / А.І. Крисоватий // Світ фінансів. — 2007. — №3(12). — С.7-15.
2. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора [Текст] / Дж.Ю. Стиглиц; Пер. с англ. — М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. — 720 с.
3. Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу [Текст] / Л.М. Демиденко // Фінанси України. — №5. — 2004. — С.111-117.
4. Тургенев Н. Опыт теории налогов [Текст] / Н. Тургенев. — М., 1937. — 3-е изд. — 368 с.
5. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах [Текст] / И.И. Янжул — М.: «Статут», 2002. — 555 с.
6. Податкова політика України [Текст]: навч. посіб. / [П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул та ін.; за ред. П.В. Мельника]. — К.: Знання України, 2011. — 505 с.
7. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» [Текст] / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 591 с.

Ксиропулос И.Д.
Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Савина О.Н.

Рецензент: Данилькевич М.А.

О ПРОБЛЕМАХ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ В РОССИИ

*«порядочен тот, кто свое право
измеряет своим долгом»¹*

Аннотация: В статье рассматриваются актуальные вопросы о формировании налоговой культуры в современной России, а так же какие необходимо принимать меры по развитию мотивации у налогоплательщиков к уплате налогов.

Автор акцентирует внимание на отношении граждан к уплате налогов, приводит практический пример обратной пропорциональности между налоговым бременем и налоговыми поступлениями.

Ключевые слова: налоговая культура, налогоплательщик, налоговое бремя, налоговые поступления, налоговая политика, налог на роскошь.

Abstract: The article discusses current issues on the formation of tax culture in modern Russia, and what steps are necessary to take to develop the motivation of paying taxes.

The author focuses on the relationship of citizens to pay taxes, provides a practical example of inverse proportionality between the tax burden and tax revenues, considering the government's policy to improve the tax culture of taxpayers.

Key words: tax culture, taxpayer, tax burden, tax revenues, tax policy, wealth tax.

Проблема формирования налоговой культуры в российском обществе является крайне важной, так как налоги являются одним из основных способов формирования доходов бюджетов и взимаются с целью обеспечения платежеспособности различных уровней государственной власти, так как уплата налогов считается справедливой платой за услуги, предоставляемые государством. Еще в XVIII веке шотландский экономист А. Смит говорил: «Расходы правительства по отношению к поданным то же, что издержки управления относительно хозяев большего владения, обязанных участвовать в этих издержках в размере доходов, получаемых каждым из этого владения»[4]. С помощью налоговых поступлений в государственном бюджете концентрируются средства, направляемые на решение государственных вопросов — как производственного, так и социального характера, а также финансирование целевых программ. Следовательно, своевременная уплата налоговых взносов является первостепенной обязанностью и долгом каждого гражданина своей страны. Это отражено и в

¹ Ж. Лакодер. Фр.

самом главном документе — Конституции Российской Федерации, статье 57.

Однако результаты опроса налогоплательщиков, проведенного Фондом общественного мнения в 2011 году, на предмет того, платят ли они налоги и вообще надо ли их платить, оказались следующими: 24% населения считают, что бывают такие жизненные ситуации, когда можно не платить налоги, 10% считают, что можно было бы не платить налоги в ситуации бедственного материального положения и существенных проблем с работой, 3% полагают, что можно не платить налоги, если существуют такие обстоятельства как потеря здоровья или работы, 1% считает, что от налогов должны быть вообще освобождены социально не защищенные слои населения, например, инвалиды, многодетные семьи и пр., 3% предъявляют претензии к государству и полагают, что не стоит платить налоги, так как услуги, которые предоставляет государство не являются адекватными уплачиваемым налогам. При этом большая часть, а именно 65% россиян убеждены, что налоги все-таки необходимо платить при всех обстоятельствах, а 1% опрошенных оправдывают уклонение от налогов и считают, что если есть возможность укрыться от налогов, то стоит ее использовать.

Подобное отношение россиян к налогам не удивительно до сих пор большинство (52%) считают, что людей мотивирует уплачивать налоги страх оказаться за решеткой, а вовсе не гражданское сознание или совесть (33%).

Также результаты опроса показали, что государство должно разрабатывать меры по информированности налогоплательщика о правильной и своевременной уплате налогов, развитию мотивации к уплате налогов и налоговой культуре, активизации гражданской позиции по отношению к своей стране.

На наш взгляд начинать надо с того, как трактуются налоги в Налоговом Кодексе РФ. Статья 8 части 1 Налогового кодекса РФ содержит следующее определение налога: «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Данное понятие уже давно вызывает неоднозначное отношение многих специалистов, ученых, теоретиков и практиков и самих налогоплательщиков.

Следует отметить, что в законодательных актах трактовка налога играет важную роль как в решении сложных проблем в области налогообложения, так и в формировании морали налогоплательщиков. Так, налоги

являются принудительными платежами. Несмотря на то, что в Налоговом кодексе прямо это не упоминается, слово «отчуждение» означает «отбирание», изъятие части личного дохода налогоплательщика, что на наш взгляд является не совсем корректным по отношению к нему. Мы поддерживаем точку зрения тех специалистов и ученых в области налогообложения, которые считают, что понятие налог следовало бы рассматривать не как платеж, а как взнос, направленный на удовлетворение социальных потребностей налогоплательщиков[3].

Без налогов не может существовать ни одно государство. Это аксиома. Всем также понятно, что налоги являются основным источником формирования доходной части бюджетов. Однако надо учитывать, что высокие налоги уменьшают экономическую активность налогоплательщиков, способствуют уклонению от налогов, и таким образом, уменьшают поступления в бюджетную систему.

Известный американский экономист Артур Лаффер с научно-теоретической точки зрения доказал факт обратной пропорциональности между ростом налогового бремени и абсолютным объемом налоговых поступлений, заключающийся в том, что в результате чрезмерного роста налоговых изъятий, абсолютный объем налоговых поступлений в бюджетную систему существенно уменьшается.

На практике мы убеждаемся в том, что повышение с 1 января 2013 года для индивидуальных предпринимателей размера страховых взносов в Пенсионный фонд с 17,2 тыс. рублей за год до 36 тыс. рублей, поспособствовало сокращению деятельности и численности предпринимателей-налогоплательщиков более чем на 370 тыс. чел.¹ И это только по официальным данным, без учета тех предпринимателей, которые фактически прекратили предпринимательскую деятельность, но не поставили в известность об этом налоговые органы. Повышение взносов стало проблемой в основном для начинающих предпринимателей, не имеющих стабильных оборотов, и для предпринимателей, осуществляющих деятельность на территориях, где нет возможностей получать «сверхприбыли» (например, в сельских поселениях и др.). Для части предпринимателей эта мера обернулась уходом в теневой бизнес.

Учитывая сложившуюся ситуацию, государство было вынуждено изменить порядок исчисления страховых взносов для индивидуальных предпринимателей. И уже с 1 января 2014 года сумма обязательных взно-

¹По результатам анализа сводных данных статистической налоговой отчетности, размещенных на официальном сайте ФНС России по адресу: nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/otchet_svod/4161929/

сов во внебюджетные фонды для предпринимателей с годовым доходом менее 300 тыс. рублей составит 19 425,06 руб. В том случае, если предприниматель участвует в системе обязательного социального страхования — 21 236,4 рублей.

В последнее время обсуждается введение налога на роскошь, и большинство россиян, которые не относят себя к высокодоходной части населения, одобряют введение такого сбора за сверх потребление.

По результатам опроса, проведенного Фондом Общественного Мнения о возможности введения прогрессивного налогообложения, было выявлено, что 56% населения считают несправедливым устанавливать одинаковую налоговую ставку для лиц с разными доходами, а 24%, наоборот, поддерживают эту идею.

Многие развитые зарубежные страны, в которых опыт развития налоговых систем насчитывает столетия, имеют уже на протяжении многих десятков лет налог на богатство в составе своих налоговых систем. Это значит, что практика налогообложения уже доказала целесообразность и эффективность этого налога.

Практика налогообложения в нашей стране показала, что наше население пока к такому налогу не готово. Не хотят наши налогоплательщики платить высокие и прогрессивные налоги, как это принято в цивилизованном обществе.

Чтобы преломить сложившееся отношение к уплате налогов, государство разрабатывает в последние годы множество мер, направленных на развитие клиентоориентированного подхода к налогоплательщику.

Так, с целью повышения уровня обслуживания налогоплательщиков, их информированности об уплате налогов, Федеральной налоговой службой РФ разработана Концепция по организации работы с налогоплательщиками, реализация которой рассчитана на период с 2011 по 2014 гг.[2] С учетом опыта, накопленного в России за последние 20 лет и лучших мировых практик, определены новые приоритеты и задачи решение которых направлено на повышение защищенности налогоплательщиков, безусловное обеспечение их законных прав, создание комфортных условий для уплаты налогов и сборов. При этом основной акцент сделан на формирование «сервисноориентированного» подхода в работе с налогоплательщиками в системе налогового администрирования, что предполагает переход от такой формы работы с налогоплательщиками, как «Долго, сложно, неудобно, непонятно» к форме «Быстро, просто, комфортно, профессионально». Такая форма работы включает следующие направления: развитие налогоплательщиков, развитие внутрикорпоративной культуры, развитие внешнего окружения и экстерриториальность обслуживания.

Сотрудники кафедры «Налоги и налогообложение» и студенты факультета «Налоги и налогообложение» Финансового университета принимают активное участие в мероприятиях, миссия которых состоит в распространении налоговых знаний, способствующих повышению налоговой культуры населения.

Так, в рамках работы преподавателей кафедры с абитуриентами в мае 2011г. и апреле 2013 г. были проведены встречи и уроки для школьников старших классов. 3 апреля 2013 года преподавателями и студентами кафедры «Налоги и налогообложение» был проведен открытый урок для учащихся 11 классов на территории школы № 1408 г. Москвы на тему: «Береги честь налогоплательщика смолоду или что такое налоги и почему их необходимо платить?». Также разработаны еще два урока: «Для школьников и их родителей или как получить «образовательный» вычет?» и «Мастер-класс дают студенты или как заполнить налоговую декларацию?».

Налоговая культура является частью политической культуры и образуется из понимания гражданами необходимости уплаты налогов для государства и общества, знания своих прав и обязанностей по их уплате. Налоговая культура зависит от правосознания населения, от его отношения к власти, от нравственности общества в целом и менталитета каждого человека.

Данные мероприятия находят большой отклик у населения, а это значит, что общество осознает необходимость уплаты налогов, хотя бы потому, что все больше и больше узнает о них.

Список использованной литературы:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации
2. Беляева А.В., Орлова Т.С. Налоговая культура как залог обеспечения доходной базы бюджетов разных уровней бюджетной системы России — <http://arbir.ru/articles> (дата обращения: 19.01.2014)
3. Осетрова Н.И., Курочкин В.В. // Налоговая политика и практика. — 2003. — № 8. — С. 6–10.
4. Платонова Л.В. Зачем и как мы платим налоги // Российское предпринимательство. — 2000. — № 4 (4). — с. 71–76.
5. Савина О.Н., Раменская П.Ю. Проблемы формирования налоговой культуры в современном российском обществе и пути их решения // Педагогика и просвещение. Москва, 2011, № 4. С. 78 — 87.
6. <http://fom.ru> — Фонд общественного мнения. (дата обращения: 19.01.2014)

Латышов А.В.

Российский экономический университет
имени Г.В. Плеханова,
г. Москва

Научный руководитель: Зозуля В.В.

Рецензент : Пьянова М.В.

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СОЮЗОВ НА ПОСТСОВЕТСКОМ ПРОСТРАНСТВЕ

Аннотация: В статье рассматриваются проблемы и перспективы интеграционных объединений государств на постсоветском пространстве, особенности их налоговых систем. Особое внимание уделено экономическим результатам деятельности Таможенного союза.

Abstract: The article is focused on problems and future of integration of the post-Soviet countries and, additionally, on the peculiarities of their taxation systems. An emphasis is made on the economic results of the Customs Union.

Ключевые слова: Таможенный союз, Единое экономическое пространство, СНГ, ЕврАзЭС, интеграция.

Key words: the Customs Union, the Common Economic Space, the Commonwealth of Independent States, the Eurasian Economic Community, integration.

На современном этапе развития международной торговли роль экономической интеграции и необходимость в ней стран постоянно возрастает. Раньше страны могли выживать самостоятельно, используя только свои ресурсы и производство, однако теперь, в эпоху глобализации, государства могут полноценно реализовать свой потенциал только вкупе с соседями — сильными или не очень, но поддерживающими их экономическую политику. Позитивный эффект от экономической интеграции выражается в увеличении объемов международной торговли страны, росте прямых иностранных инвестиций, конкурентоспособности сильных национальных предприятий, а также в распространении передовых технологий.

Постсоветские государства особенно нуждаются в интеграции. В экономическом плане большинство из них не могут существовать изолированно. Специализация, участие в международном разделении труда и, следовательно, торговля с другими государствами — единственный путь для них к экономическому благополучию. [5]

Поэтому экономическое объединение постсоветских государств является, в общем и целом событием закономерным, своевременным и полезным для развития экономики.

Однако, по нашему мнению, не стоит утверждать, что всякое интеграционное объединение может быть успешным и перспективным, ведь история знает немало неудачных примеров, когда построенное интеграционное объединение приносит некоторым своим участникам больше вреда, чем пользы.

Предметом нашего изучения стали экономические объединения на постсоветском пространстве: ЕврАзЭС и Таможенный союз. Их исследование, осмысление приобретенного опыта, определение перспектив развития таких объединений помогут понять, как их можно эффективнее всего использовать и что может произойти с ними в будущем.

Интеграции на постсоветском пространстве присущи черты, которые отличают ее от каких-либо других регионов:

- системный социально-экономический кризис в постсоветских государствах в условиях становления их государственного суверенитета и демократизации общественной жизни, перехода к открытой рыночной экономике, трансформации социально-экономических отношений;
- существенные различия в уровне индустриального развития постсоветских государств, степени рыночного реформирования экономики;
- привязка к одному государству, во многом определяющему ход интеграционных процессов на постсоветском пространстве;
- наличие более привлекательных центров притяжения вне рамок постсоветского пространства;
- неурегулированные межгосударственные и межнациональные вооруженные конфликты.

Прежде всего, стоит отметить, что утверждению вышеуказанных экономических союзов предшествовало создание Содружества Независимых Государств. Что такое СНГ? По мнению ученых, сегодня СНГ — это политический клуб, позволяющий сблизить и согласовать интересы государств-участников, в гораздо меньшей степени — оборонный альянс, и совсем в небольшой — эффективное экономическое сообщество. [5]

Иными словами, Содружество послужило неким плацдармом для возникновения новых интеграционных объединений. Вновь создать интеграционное объединение по типу СССР, в которое будет входить такое большое количество государств с различным уровнем экономического развития, невозможно. А после создания СНГ государства имели возможность «присмотреться друг к другу» и на фоне общей интеграции задать направление своей. Так, например, было создано ЕврАзЭС.

Евразийское Экономическое Сообщество (ЕврАзЭС) — международная организация, в состав которой входят Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика, Российская Федерация, Республика Таджи-

кистан и Республика Узбекистан. В рамках Сообщества решаются задачи завершения оформления в полном объеме режима свободной торговли, формирования единого таможенного тарифа и единой системы мер нетарифного регулирования, согласования позиций государств-членов во взаимоотношениях с ВТО, создания общей таможенной территории с общей системой таможенного регулирования и единым управлением таможенными службами. [2]

Анализ деятельности ЕврАзЭС показывает, что за истекшие годы организация не только продемонстрировала успешную реализацию стоящих перед ней задач, но и определила интеграционный вектор многостороннего взаимодействия постсоветских государств на долгосрочную перспективу.

ЕврАзЭС стало инструментом, с помощью которого государства-участники сближаются в своем правовом, экономическом положении и интересах, тем самым облегчая дальнейшую интеграцию в рамках ТС и ЕЭП.

После создания ТС и ЕЭП главной целью организации стало формирование Евразийского экономического союза, который сможет на равных конкурировать и сотрудничать с остальными полюсами современного многополярного мира. [3]

Однако интеграция стран в Таможенный союз, на самом деле, проходит не так гладко, как кажется. Да, уже к 2012 году внешняя торговля стран, входящих в Союз, выросла на 35%, при этом их взаимная торговля — на 38%, экономисты также отмечают сдвиг в торговле от сырья к готовой продукции, говоря, что растут взаимные поставки машин, оборудования, транспортных средств и продукции химической промышленности; но если сопоставить цифры за ряд лет и принять во внимание, что с 2010 года наблюдается общий рост торговли трех стран, связанный с восстановлением после кризисного спада в 2009-м, то никаких особых достижений у ТС/ЕЭП нет — показатели экспорта в ТС/ЕЭП могут выглядеть лучше просто потому, что их торговля с остальными странами мира снижается.

Кроме того, по уровню тесноты торговых связей внутри объединения ТС/ЕЭП существенно уступает другим экономическим и торговым блокам мира. Доля взаимной торговли в суммарной внешней торговле товарами стран ЕС и НАФТА — 40–60%, тогда как в ТС — лишь около 15%, причем НАФТА находится на первой стадии интеграционного процесса, ЕС — на последней, а ТС/ЕЭП уже приближается к финальной (рис. 1):

Более того, если в показателях экспорта в ТС/ЕЭП у России и Республики Беларусь наблюдается положительная динамика, то Республике Казахстан пока не удается улучшить ситуацию (рис. 2).

Данные показатели свидетельствуют о том, что страны ТС пока недостаточно заинтересованы во взаимном сотрудничестве, как в партнерах по торговле товарами и услугами. Поэтому разговоры о единой валюте ЕЭП пока носят исключительно теоретический характер — слишком мал объем

взаимной торговли, нет достаточного спроса на такой инструмент со стороны хозяйствующих субъектов.

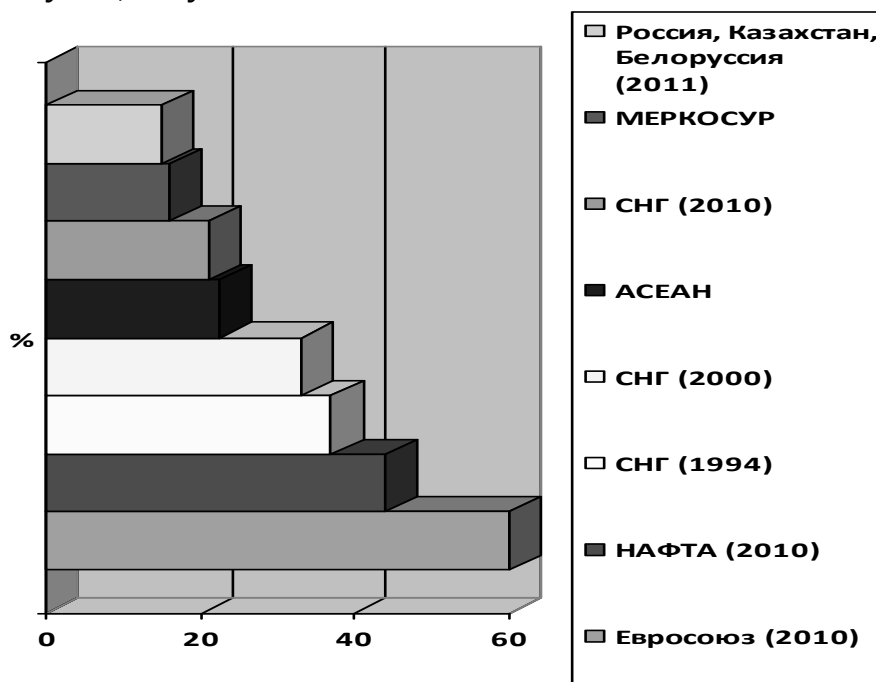


Рис. 1. Доля внутриблоковой торговли во внешнеторговом обороте стран-участниц (%). [1]

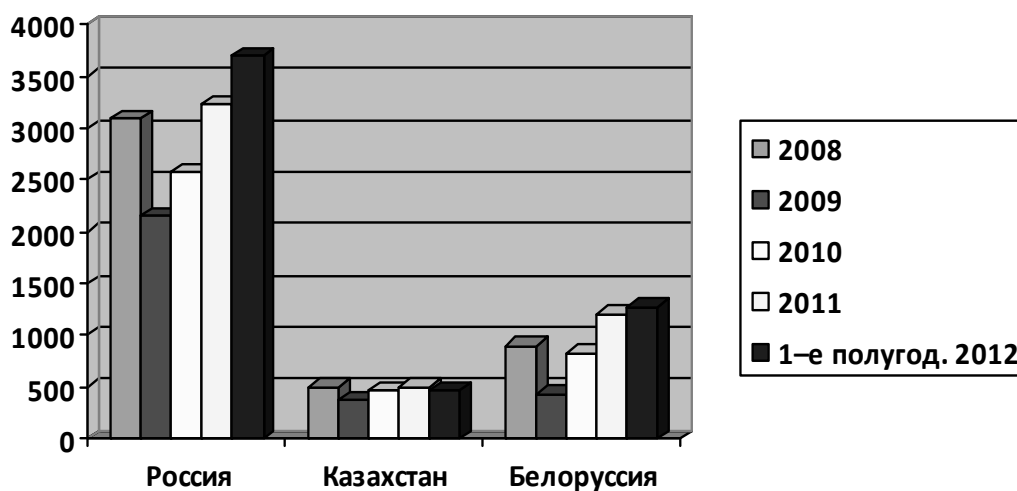


Рис. 2. Среднемесячный экспорт в стран-членов ТС (млн долл.). [1]

Еще одной проблемой для Таможенного союза является налоговая сфера: налоговые системы стран-участниц слишком отличаются друг от друга. Об этом свидетельствуют показатели, рассчитанные международной консалтинговой компанией PricewaterhouseCoopers (табл. 1).

Так же значительно отличаются страны ТС друг от друга по позициям в международных рейтингах. К примеру, если за годы существования Та-

моженного союза позиции России и Белоруссии изменились не очень сильно, то ухудшение положения Казахстана трудно не заметить (табл. 2):

Таблица 1

Изменение позиций стран ЕЭП в международных рейтингах за последние три года [1]

	Казахстан	Россия	Белоруссия
Место в рейтинге РwС самых удобных налоговых систем мира	17	102	156
Количество налоговых платежей в год	7	9	18
Время на оформление и уплату налогов (часов в год)	188	290	654
Суммарный уровень налоговых изъятий (%)	28,6	46,9	62,8

Таблица 2

Показатели, характеризующие налоговые системы стран Таможенного союза [1]

Год	Рейтинг ведения бизнеса (Мировой банк)			Рейтинг глобальной конкурентоспособности (Всемирный экономический форум)		
	Россия	Казахстан	Белоруссия	Россия	Казахстан	Белоруссия
2010	116	74	64	63	72	89
2011	123	59	68	66	72	82
2012	120	47	69	67	51	73
Изменение рейтинга	4	-27	5	4	-21	-16

Таким образом, анализ современного состояния экономической интеграции на постсоветском пространстве показывает, что объединению в экономические союзы странам мешает:

- различный уровень развития экономик;
- полярные политические интересы;
- наличие центров притяжения государств вне постсоветского пространства;
- столкновение политических и экономических интересов (небольшие страны сопротивляются политическому давлению более крупных);

Итак, в настоящее время не стоит делать упор на «экстенсивное» развитие Таможенного союза: это приведет к экономическим разногласиям и

конфликтам стран. По нашему мнению, государствам–членам ТС следует как можно сильнее укреплять связи внутри союза, унифицируя национальные правовые и экономические инструменты развития союза, так удастся увеличить позитивный эффект от его существования и привлечь новых членов, не прибегая к «неудобным» странам ТС уступкам.

Список использованной литературы:

1. Ивантер А. Сюрпризы евразийского венчура [Электронный ресурс]. — URL: <http://expert.ru/expert/2012/42/syurprizyi-evrazijskogo-venchura/> (дата обращения 14.01.2013).

2. История, учредители и цели создания организации [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.ipaeurasec.org/evra/?data=evra> (дата обращения 14.01.2013).

3. Мансуров Т. ЕврАзЭС сегодня — 2013 [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.evrazes.com/about/evrazestoday> (дата обращения 14.01.2013).

4. Пансков В.Г. Таможенное регулирование внешнеторговой деятельности в России в условиях Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС/ В.Г. Пансков, В.В. Федоткин. — СПб.: ИЦ Интермедия, 2013. — 580 с.

5. Шумский Н. Интеграция постсоветских государств: возможности и перспективы развития [Электронный ресурс]. — URL: <http://evolutio.info/content/view/376/51/> (дата обращения 14.01.2014).

Масюк М.

Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Мельникова Н.П.

РОЛЬ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТАНТА В РЕАЛИЗАЦИИ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И ГОСУДАРСТВА

Аннотация: в работе анализируется роль налогового консультанта, защищающего интересы налогоплательщика и государства, рассматриваются практические аспекты налогового консультирования в развитии стабильных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, в том числе через досудебное урегулирование налоговых споров.

Abstract: The article is devoted to the tax consultant's role in the protection of tax payer and state interests, reviews the practical contribution of tax consulting to the development of stable relationship between tax authorities and tax payers (including pre-trial settlement of tax disputes).

Ключевые слова: налоговое консультирование, консультант, налог, государство, налоговый спор.

Kew words: tax consulting, consultant, tax, state, tax dispute.

Налоговые консультанты во многих странах мира представляют собой промежуточное звено в системе взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Налоговые консультанты помогают налогоплательщикам составлять налоговую отчетность, учитывая, предусмотренные законодательством возможности, которые позволяют экономить на уплате налогов. В России налоговые консультанты огромную часть своего времени тратят, в отличие от зарубежных коллег, на разъяснение налогового законодательства. Это связано, во многом, со сравнительно небольшим периодом функционирования налоговой системы в России и ее достаточно частыми изменениями. Современная практика ведения бизнеса в России пока не предполагает передачу составления налоговой отчетности налоговым консультантам. Тем не менее, малый и средний бизнес уже продвигается в данном направлении [1].

Следует отметить, что оптимизация налоговой нагрузки является одной из задач государства. Надежная политическая и экономическая система в стране должна учитывать экономические интересы налогоплательщиков, которыми являются практически все экономически активное население государства. Если налоговая система учитывает интересы налогоплательщиков, то налоговая база расширяется, что позволяет государству, в конечном счете, получать большие совокупные налоговые поступления и удовлетворять потребности бюджета.

Налоговая система в стране должна быть сбалансированной, так как увеличение или сокращение уплаты одних налогов и сборов может привести к противоположной тенденции в отношении других налогов и сборов. Поэтому государству необходимо оптимизировать свою налоговую систему, чтобы она учитывала интересы и экономические стимулы налогоплательщиков. Фирмам выгодно не уменьшать платежи по отдельным видам налогов, а выстраивать эффективную систему управления финансовыми потоками, которая оптимизирует совокупную налоговую нагрузку. Одним из инструментов для оптимизации налоговой нагрузки для фирм выступает налоговое планирование.

Налоговый консультант помогает налогоплательщикам лучше понимать налоговое законодательство, минимизировать свои налоговые отчисления в рамках имеющегося законодательства, избавляет своих клиентов от налоговых преступлений. Кроме того, налоговые консультанты оказывают своим клиентам услуги по налоговому планированию, выстраивая долгосрочные отношения с государством без нарушения налогового законодательства. Таким образом, налоговый консультант осуществляет свою деятельность как в интересах налогоплательщика, так и приносит пользу государству. Государство заинтересовано в росте собираемости налогов и выводе бизнеса из теневой экономики, сокращении издержек, которые несут налогоплательщики при уплате налогов и сборов. Реализация таких целей государства требует развития правовой культуры налогоплательщиков, развития у них потребности к взаимодействию с государством. Налоговые консультанты напрямую не занимаются развитием правовой культуры налогоплательщиков, но косвенно влияют на нее, показывая налогоплательщикам законные методы оптимизации налоговой нагрузки.

Государственные органы не заинтересованы, чтобы налогоплательщики уплачивали излишние налоги и, тем самым, ухудшали свое финансовое состояние. Совокупное богатство страны создается налогоплательщиками, которые ведут хозяйственную деятельность. Поэтому отношения между налогоплательщиками и государством должны быть взаимовыгодными и гармоничными, приносить, в конечном счете, пользу обществу. Взаимовыгодные отношения государства и налогоплательщиков стимулируют стороны к построению отношений на основе партнерства. Профессиональные налоговые консультанты помогают формировать партнерские отношения в налоговой сфере.

Налоговые консультанты на основе имеющихся экономических и правовых условий просвещают своих клиентов в вопросах налогообложения, помогают находить оптимальные решения при ведении ими хозяйственной деятельности. Профессиональный налоговый консультант указывает налогоплательщику, какие имеются налоговые льготы и возможности от

их использования, производит расчет для клиента возможных альтернатив, учитывая общеэкономическую выгоду для него и благоразумность с точки зрения совокупной налоговой нагрузки. Государство, закрепляя налоговые льготы, стимулирует налогоплательщиков совершать определенные действия, которые, в конечном итоге, направлены на достижение общегосударственных целей.

Выявление налоговыми консультантами недоработок в законе и налоговых лазеек может принести клиентам возможную первичную выгоду, однако, в конечном счете, это приводит к их устранению в законодательстве и совершенствованию нормативно-правовой базы. Поэтому деятельность по налоговому консультированию, даже вопреки интересам отдельных участников отношений, приводит к совершенствованию качества работы законодательных органов. Правовая защита граждан является одним из принципов демократического общества, в чем важную роль играют налоговые консультанты [2].

Налоговая законность часто оказывается понятием с расплывчатыми формулировками, даже у специалистов могут возникать затруднения в трактовки той или иной налоговой нормы или ситуации. На почве неверного понимания, недопонимания или неправильного применения той или иной правовой нормы могут возникать налоговые конфликты, причем в подобных налоговых конфликтах может быть как вина налогоплательщика, так и вина налоговой администрации. Наиболее часто подобные налоговые конфликты могут возникать при проведении налоговой реформы, когда налогоплательщики вынуждены учитывать в своей деятельности все изменения, которые произошли с момента вступления внесенных изменений, когда налоговый орган имеет очень маленький срок для внедрения внесенных изменений, обычно до конца первого налогового периода.

Невозможность разрешения возникающих конфликтов зачастую связана с тем, что налогоплательщик просто не может точно выразить свои мысли и дать понятное для налогового инспектора объяснение своих действий. Кроме того, не все налогоплательщики могут разъяснить и суть проблем, которые стояли перед ними при принятии решения об отражении в налоговом учете тех или иных хозяйственных операций. А налоговому инспектору, как правило, достаточно «голового» факта нарушения. В ситуациях такого рода на помощь налогоплательщику приходит налоговый консультант.

При этом налоговый консультант экономит не только деньги налогоплательщика (затраты по арбитражу, либо на уплату недоимки, пени и штрафов), но и время налогового органа на разбирательство. Налоговый консультант как независимое лицо может оказывать помощь и налогоплательщику и налоговому органу на любой стадии проведения проверки.

Деятельность налоговых консультантов важна не только для налогоплательщиков, но и для налоговых органов. Специфика профессии налогового консультанта предполагает значительные требования к уровню образования и знаниям. Поэтому для повышения профессионализма налоговых консультантов особое место имеют саморегулируемые организации, которые устанавливают квалификационные требования для своих членов.

Следует отметить, что по своей сути деятельность налогового консультанта двойственна. С одной стороны, налоговый консультант способствует реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи, снижает его налоговые риски, помогает принять правильные управленческие решения. С другой стороны, он в определенной мере выполняет и надзорные функции, т.к. его деятельность осуществляется и в пользу государства. Ведь налоговый консультант помогает своим клиентам не нарушать нормы налогового законодательства, что способствует полной и своевременной уплате налогов в бюджетную систему. Реализация совокупности прав и обязанностей налогового консультанта призвана обеспечить соответствие совершаемых хозяйствующим субъектом операций требованиям законодательства без ущерба для результатов самой предпринимательской деятельности [1].

Важнейшей сферой деятельности налоговых консультантов является досудебное урегулирование налоговых споров. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров по вынесенным решениям налоговых органов существует в нашей стране с 2009 года. Досудебный порядок подразумевает обжалование решений, вынесенных по результатам проверок, налоговых органов в вышестоящий налоговый орган. Порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности в вышестоящий налоговый орган установлен ст. ст. 101.2, 139–141 НК РФ.

Роль налогового консультанта в досудебном урегулировании налоговых споров для налогоплательщика бесценна. Ее трудно переоценить. Налоговый консультант предоставляет высококвалифицированную помощь в подготовке и организации процесса урегулирования спора. А именно: подготовку возражений на акты налоговых проверок; обжалование в вышестоящем налоговом органе решений налоговых инспекций в апелляционном или обычном порядке путем анализа акта налоговой проверки и подготовки возражений на акт к моменту рассмотрения материалов проверки руководителем налогового органа; организацию экстренного подбора доказательств к возражениям на акт налоговой проверки; подготовку жалобы в вышестоящий налоговый орган и организацию подбора доказательственной базы [3].

В досудебном урегулировании налоговых споров налоговый консультант выступает как независимый специалист, знающий налоговое законодательство, и готовый помочь обеим сторонам конфликта не доводить дело до суда. Часто налоговый консультант оказывает помощь сторонам конфликта и в том, чтобы не доводить выяснение вопроса о том, кто прав, а кто виноват до вышестоящего налогового органа. Таким образом, налоговый консультант помогает и налогоплательщику, и налоговому инспектору сэкономить не только деньги и время, но и нервы.

Важна роль налогового консультанта и в таком важном вопросе для налогоплательщика как реализация его прав на получение налоговых льгот. Сложность налогового законодательства, а непростой механизм реализации права на получение льготы с обязательным документальным подтверждением этого права делает для налогоплательщика работу налогового консультанта бесценной. На первый взгляд, в данной вопросе налоговый консультант работает исключительно в пользу налогоплательщика, помогая ему воспользоваться налоговой льготой. Однако регулирующая функция налогов состоит в том, что посредством предоставления налоговых льгот, государство теряет доходную часть бюджета в краткосрочном периоде, но выигрывает в долгосрочном периоде за счет общего развития экономики. Таким образом, и в этом случае посредническая деятельность налогового консультанта на самом деле позволяет реализовать экономические интересы обеих сторон налоговых отношений: и налогоплательщика, и государства. Дальнейшее развитие проблем налогового консультирования в России, в значительной степени, будет зависеть от принятия закона «О налоговом консультировании», который в настоящее время находится на рассмотрении в Парламенте.

Список использованной литературы:

1. Мазурина Л.А. Концепция налогового консультирования// Сибирская финансовая школа. 2012. № 1. С. 80.
2. Головин А.Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений: М., 2005. С.34
3. Айтхожина Г.С. Развитие налогового консультирования как инструмента повышения качества налоговых отношений// Наука о человеке: гуманитарные исследования. 2012. № 2. С. 28.

ДЕОФШОРИЗАЦИЯ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ ПРОЕКТ ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ СНИЖЕНИЯ БАЗЫ И ПЕРЕНЕСЕНИЮ ДОХОДОВ¹

Ключевые слова: оффшоры, снижение базы и перенесение доходов (СБПД), мультинациональные корпорации, международные принципы налогообложения

Key words: offshore, base erosion and profit shifting (BEPS), multinational corporations (MNC), international tax principles

Аннотация: В настоящее время в мире получила широкое распространение проблема снижения (размывания) базы и перенесения доходов. Данная проблема имеет объективные причины, которые состоят в современных экономических реалиях, таких как глобализация и возрастание роли современных технологий в экономике, а также в устаревании международных принципов налогообложения налогом на прибыль и трансфертного ценообразования. Проблема является очень актуальной для России в связи с широким использованием схем агрессивного налогового планирования российским бизнесом и регистрацией российскими собственниками предприятий в оффшорных зонах.

Abstract: Problem of base erosion and profit shifting is widely spread nowadays. This problem has its causes which include modern economic trends such as globalization and digitalization and inconsistency of international tax principles and transfer pricing rules. Problem is very important for Russia because Russian businesses implement aggressive tax planning strategies and use offshore companies to minimize its tax burden.

В настоящее время в разных странах мира существует проблема размывания налоговой базы по налогу на прибыль, перенесения доходов международных бизнес структур в низконалоговые юрисдикции. В широком смысле проблема связана с совокупностью схем налогового планирования, используемого мультинациональными корпорациями для искусственного вывода налогооблагаемой прибыли из-под налогообложения в тех странах, где эта прибыль была фактически получена. Данное явление выражается в низких эффективных ставках МНК по налогу на прибыль, в большом объеме прямых иностранных инвестиций в крупнейшие экономики из низконалоговых оффшорных юрисдикций с использованием целевых компаний².

¹ Снижение базы и перенесение доходов (СБПД) — перевод англоязычного термина Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

² Целевая компания — перевод англоязычного термина Single Purpose Entity.

Мультинациональные компании (МНК), например IKEA, AMAZON, Google, Apple, Норникель, Русал многие из которых ведут деятельность в России, используют все возможные легальные способы минимизации налогов с целью снижения издержек, повышения рыночной капитализации, развития бизнеса [1].

К схемам налогового планирования относится, прежде всего, использование правил и принципов международного налогообложения с целью двойного не обложения налогом и снижения налогового бремени, часто без использования льготных режимов налогообложения или с их использованием в качестве одного из элементов сложных стратегий налоговой оптимизации. Таким образом, использование оффшорных юрисдикций в контексте проблемы СБПД является одним из элементов более сложного комплекса проблем: это одна из составляющих стратегий налоговой оптимизации, используемых МНК с целью СБПД; в то же время это одна из причин, благодаря которой СБПД является возможным в том масштабе, в котором это явление присутствует в настоящее время.

Проблема СБПД существует благодаря следующим аспектам современной международной бизнес деятельности:

А) современные технологии коммуникации приводят к возможности осуществлять бизнес-деятельность, а следовательно, и получать прибыль, без физического присутствия в стране;

Б) глобализация экономики, удлинение цепи создания стоимости и повышение роли нематериальных активов в процессе добавления стоимости продукта приводят к возрастанию сложности исчисления налога на прибыль в связи с возможностью моментального перемещения этих активов между странами и повышением их мобильности;

В) международные принципы налогообложения, основанные на существовании налоговых юрисдикций и двусторонних договоров, не соответствуют современным экономическим реалиям;

Г) существование такого явления как налоговая конкуренция приводит к появлению льготных налоговых режимов [2].

Российский бизнес использует оффшорные юрисдикции со следующими целями:

А) защита прав собственников;

Б) доступ к кредитам иностранных банков и к мировым рынкам капитала;

В) минимизация налогового бремени [1].

Под категорией российский бизнес мы будем понимать предприятия, которые получают основную экономическую выгоду от деятельности в России, в эту категорию входят также крупные МНК, такие как (Роснефть, Сбербанк, Норникель и др.)

Причины офшоризации российского бизнеса состоят в следующих факторах:

А) плохой инвестиционный климат в России;

Б) низкий уровень развития российского рынка капитала и его интеграции с развитыми рынками;

В) незащищенность прав собственности;

Г) наличие офшорных юрисдикций с льготным режимом налогообложения.

Таким образом, в России на сегодня существуют две проблемы:

1) регистрация российского бизнеса в офшорах, что вызвано как налоговыми, так и неналоговыми причинами;

2) использование МНК, ведущими деятельность в России и получающими от нее прибыль, современных стратегий минимизации налогов с целью СБПД.

Если мы рассмотрим совокупность причин обозначенных выше проблем, то сможем выделить три группы факторов, вследствие воздействия которых данные проблемы имеют место:

- налоговые факторы (международные принципы налогообложения);
- факторы, связанные с ведением бизнеса в России (низкая защищенность прав собственности, отсутствие доступа к мировым рынкам капитала);
- факторы, связанные с глобальными экономическими реалиями (наличие льготных и офшорных налоговых режимов, глобализация экономики, повышении роли НА, развитие технологий, удлинение цепи создания стоимости).

В то время как на факторы, связанные с глобальными экономическими реалиями оказывать влияние не представляется возможным, поскольку данные факторы являются объективно существующей реальностью, то целесообразным является с целью решения обозначенных выше проблем сосредоточиться на налоговых факторах и факторах, связанных с ведением бизнеса в России. Факторы, связанные с ведением бизнеса в России являются сложной проблемой, разбор которой не входит в цели настоящей статьи. Рассмотрим проблемы, связанные с устареванием международных правил и принципов налогообложения.

По сути дела международные правила налогообложения представляют собой совокупность внутренних правил налогообложения, двусторонних международных договоров и концептуальных документов, которые не имеют обязательной силы, но при этом являются международной нормой, существование которой обеспечивает согласованность международных правил. В качестве такой международной нормы можно привести в пример Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию.

Основными проблемами, связанными с существующими международными принципами налогообложения являются:

1) недостатки двусторонних соглашений между юрисдикциями, позволяющие снижать базу и переносить доходы по налогу на прибыль через: открытие филиала компании в иностранной низконалоговой юрисдикции, гибриды, гибридные финансовые инструменты, кондуитные компании, деривативы;

2) трансфертное ценообразование, основанное на принципе «вытянутой руки» стимулирующее перенесение функций/рисков/активов в низконалоговые страны с целью СБПД. Одна из основных предпосылок принципа вытянутой руки заключается в том, что чем обширнее функции/активы/риски одной из сторон сделки, тем выше будет предполагаемое вознаграждение. Данная предпосылка создает стимулы к перенесению активов/рисков/функций в низконалоговые страны с целью снижения налоговой базы. Особенно сложной проблемой является проверка налоговыми органами экономического смысла переноса рисков и нематериальных активов;

3) налоговые правила в отношении финансирования с помощью собственного капитала и кредитования, стимулирующие МНК к долговому финансированию с целью СБПД;

4) недостатки существующих правил по борьбе с уходом от налогообложения, которые спроектированы таким образом, что многие компании могут уклониться от них [2].

В настоящее время ОЭСР реализует проект по противодействию СБПД, который предусматривает внесение изменений в концептуальные международные документы, создание многостороннего соглашения, координацию международной деятельности налоговых служб. Целью проекта в широком смысле является выработка единой для стран участниц стратегии по борьбе с проблемой СБПД и содействие в ее реализации.

План действий включает в себя работу по следующим направлениям.

1) Ответ на вызовы цифровой экономики

2) Установление международной согласованности в области налогообложения налогом на прибыль

3) Восстановление всех эффектов и преимуществ международных стандартов и договоров

4) Обеспечение прозрачности и одновременное продвижение предсказуемости и уверенности [3]

По причине глобального характера проблемы СБПД часть внутренних российских правил по налогообложению для достижения наиболее эффективного решения проблемы должна быть гармонизирована с внутренними правилами других стран (например, это относится к правилам по

трансфертному ценообразованию). Другая же часть внутренних правил, хоть и относится к регулированию деятельности МНК, не требует гармонизации с другими странами. В частности, речь идет о крайне важных понятиях/институтах, отсутствующих в настоящее время в российском законодательстве и при этом используемых в налоговом законодательстве стран ОЭСР, что затрудняет возможности сотрудничества России с этими странами в рамках международного проекта, а также увеличивает налоговые риски России в контексте проблемы СБПД.

К таким новым понятиям/институтам относятся:

- 1) введение института резидентства;
- 2) введение в законодательство понятия контролируемой иностранной компании;
- 3) введение в законодательство понятия — бенефициарное владение.

Кроме того, с целью эффективного противодействия проблеме СБПД в России необходимо совершенствование действующих правил, в частности:

- 1) совершенствование правил о «недостаточной капитализации» ст. 269 НК РФ;
- 2) совершенствование законодательства в сфере налогообложения процентов и дивидендов, получаемых от иностранной организации;
- 3) совершенствование законодательства по трансфертному ценообразованию;
- 4) закрепление в Налоговом кодексе принципа сквозного налогообложения [1].

При совершенствовании законодательства в сфере налогообложения процентов и дивидендов и законодательства по трансфертному ценообразованию необходимо в полном объеме учитывать международные концептуальные документы и подходы, используемые развитыми странами.

Список использованной литературы:

1. Стенограмма парламентских слушаний на тему «Применение субъектами экономической деятельности трансфертного ценообразования и использование офшорных компаний с целью уклонения от уплаты налоговых, неналоговых и таможенных платежей» 21 ноября 2013 года.
2. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD. 2013
3. OECD Action plan on base erosion and profit shifting. OECD, 2013.

Мыктыбаева К.Т.
Финансовый университет, г. Москва
Научный руководитель: Гончаренко Л.И.
Рецензент: Назаренко Б.А.

ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. РЕЗУЛЬТАТЫ ЕЕ ПРИМЕНЕНИЯ

Аннотация: Проанализированы основы и первые результаты применения патентной системы налогообложения, введенной с 2013 года, а также статистика выдачи патента на право применения патентной системы налогообложения. Выполнен сравнительный анализ налогового бремени при применении общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов.

Summary: The article deals with the basis and the first results of the application of the patent system of taxation introduced in 2013, as well as statistics of granting a patent on a right to apply a patent system of taxation. The author carries out a comparative analysis of the tax burden when applying a system of taxation and special tax regimes.

Ключевые слова: патентная система налогообложения, региональное налоговое законодательство.

Keywords: patent system of taxation, regional tax laws.

Как известно, изменения в налоговом законодательстве происходят достаточно часто. Так, например, одним из недавних новшеств стало введение в действие с 2013 года патентной системы налогообложения. Данная система является разновидностью специального налогового режима и заменяет упрощенную систему налогообложения на основе патента, действовавшую до конца 2012 года.

Поскольку указанная система применяется только год, то в данной статье будут рассмотрены первые результаты и эффективность ее применения в различных регионах.

Согласно данным статистической отчетности, представленным на официальном сайте Федеральной налоговой службы РФ, количество выданных патентов на право применения патентной системы налогообложения в Российской Федерации в целом по состоянию на 01.07.2013 составляет 75 624 единиц. При этом наибольшее количество патентов было выдано в Московской области (10 669 патентов), а наименьшее — в Республике Дагестан (8 патентов). К тому же, в ряде регионов патенты не выдавались вовсе, а именно: в Санкт-Петербурге, в Республике Калмыкия и Республике Ингушетия [1].

Перед тем как осветить первые результаты применения патентной системы налогообложения, укажем вкратце основные ее элементы. Так, согласно главе 26.5 НК РФ [2] ПСН имеет ряд особенностей.

- Применение ПСН распространяется только на индивидуальных предпринимателей и исключительно на добровольной основе.
- ПСН применяется только в тех регионах, в которых приняты законы об использовании этого спецрежима. На данный момент ПСН применяется во всех субъектах РФ, за исключением Республики Калмыкия, в которой только планируется ввести законопроект о применении ПСН, а также за исключением Санкт-Петербурга, в котором она начнет действовать лишь с 1 января 2014 года.
- Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход ИП по соответствующему виду предпринимательской деятельности (в НК РФ установлено 69 видов, в законе г.Москвы — 65 видов), установленный законом субъекта РФ. К примеру, законом города Москвы от 31.10.2012 № 53 «О патентной системе налогообложения» установлено, что потенциально возможный к получению годовой доход от осуществления ветеринарных услуг при ПСН составляет 600 000 рублей, а от оказания парикмахерских и косметических услуг — 900 тыс.руб [3].
- При применении ПСН налогоплательщик освобождается от уплаты НДФЛ, налога на имущество физических лиц, НДС, однако обязан уплачивать страховые взносы во внебюджетные фонды.
- Патент можно получить (купить) на срок от 1 до 12 месяцев по выбору налогоплательщика в пределах календарного года. При этом важно учитывать именно календарный год: нельзя получить патент с 1 августа 2014 года по 31 июля 2015 года, поскольку это различные календарные периоды. В данном случае патент можно получать только с 1 августа по 31 декабря, а с 1 января получать новый патент на год или необходимое количество месяцев.
- Количество привлекаемых наемных работников не может превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым ИП, а максимальный годовой доход — 60 млн.руб.
- Граждане, имеющие статус индивидуального предпринимателя и желающие перейти на патентную систему налогообложения, не позднее чем за 10 дней до этого должны представить в налоговый орган заявление о переходе на такую систему. А лица, которые не имеют такого статуса, должны сначала его получить, затем подать заявление и ждать 10 дней, применяя общий режим налогообложения. Однако сравнительно недавно был подписан закон, который

внесет в НК РФ изменения, упрощающие процедуру перехода на ПСН для ИП, в том числе подачу заявления на получение патента. Закон разрешит гражданину, желающему заняться бизнесом на основе патента, подать заявление на его получение непосредственно с момента государственной регистрации в качестве частного предпринимателя. Это позволит бизнесмену не применять общую систему налогообложения в период с даты государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя до даты начала действия патента.

Таковы теоретические аспекты применения ПСН. На практике же первые результаты применения ПСН оказались как положительными, так и отрицательными. К примеру, в Свердловской области первые итоги действия ПСН были признаны успешными, поскольку по словам заместителя министра экономики Свердловской области Татьяны Гладковой, в текущем году по состоянию на 1 мая 2013 года в результате введения ПСН в бюджет области поступило 32 096 000 рублей, что в три с половиной раза, чем в прошлом году за аналогичный период по упрощенной системе налогообложения на основе патента [4]. По информации УФНС по Свердловской области в области было выдано 2964 патента, наибольшее количество из которых было выдано на срок 12 месяцев в сфере автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом (603 патента).

Однако в Алтайском крае патентное налогообложение себя не оправдало. Главными проблемами в практике патентного налогообложения стали невозможность дифференцированного подхода к определению потенциально возможного дохода (стоимости патента) в зависимости от места расположения бизнеса.

На данный момент предприниматели, владеющие торговыми площадями по несколько тысяч метров в городах края, сдают их в аренду аффилированным структурам, а по патенту выплачивают в казну при этом незначительные суммы. Бюджет в результате недополучает значительные средства. Поэтому в Алтайском крае патентное налогообложение оказалось привлекательным для владельцев крупной коммерческой недвижимости, крупных торговых объектов. А мелкие предприниматели в сельской местности из тени так и не вышли — слишком велика финансовая нагрузка.

Помимо всего прочего, резко возросли отчисления по страховым взносам, что привело к сокращению в регионе индивидуальных предпринимателей [5].

Для более четкого понимания того, насколько эффективно применение ПСН, произведем сравнительный анализ налоговой нагрузки при использовании различных режимов налогообложения ИП. Предположим, что

индивидуальный предприниматель имеет одну торговую точку с максимальной для ПСН площадью, а его реальный налогооблагаемый доход равен установленному Законом г. Москвы потенциально возможному доходу 2 000 000 рублей.

Таблица 1

Расчет налоговой нагрузки ИП при применении ОСН

Показатели	Общая система налогообложения
Выручка от продажи	2 000 000
НДС	305 084,75
Доход без НДС	1 694 915,25
Взносы во внебюджетные фонды	35 664,66
Налоговая база по НДФЛ	1 659 250.59
Налог на доходы физически лиц	215 702.58
Доход после налогообложения	1 443 548.02

Таблица 2

Расчет налоговой нагрузки ИП при применении специальных налоговых режимов

Показатели	УСН (6%)	УСН (15%)	ПСН
Выручка от продажи	2 000 000	2 000 000	2 000 000
Взносы во внебюджетные фонды (от стоимости страхового года)	35 664,66	35 664,66	35 664,66
Налоговая база	2 000 000	1 964 335.34	2 000 000
Сумма налога	120 000	294 650.30	120 000
Доход после налогообложения	1 880 000	1 669 685.04	1 880 000

Поскольку в городе Москве ЕНВД 01.01.2012 года был отменен, то для сравнения были взяты 3 системы налогообложения: общая система налогообложения, упрощенная система налогообложения (6% и 15%) и патентная система налогообложения. На основе произведенных расчетов видно, что среди всех рассмотренных систем наименьшая налоговая нагрузка ИП оказывается при применении ПСН и УСН с объектом налогообложения «доходы». Таким образом, на территории города Москвы оказывается целесообразным применять ПСН при осуществлении деятельности в сфере розничной торговли. Собственно это подтверждает количество выданных патентов в г.Москве в данной сфере, по состоянию на 01.07.2013 их было выдано 468 единиц.

Подводя итог, следует отметить, что в связи с тем, что ПСН действует в Российской Федерации лишь год, она еще нуждается в дальнейших кор-

рективах и дополнениях. И поскольку в регионах некоторые элементы ПСН отличаются, то является сложным определить насколько эффективна ПСН в той или иной области.

Список использованной литературы:

Закон г. Москвы от 31.10.2012 № 53 «О патентной системе налогообложения».

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2013) // Собрание законодательства РФ. –М.: Эксмо, 2013– ст. 3824.

«Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013).

Отчет по форме № 1-ПАТЕНТ «Отчет о количестве выданных патентов на право применения ПСН в разрезе видов предпринимательской деятельности» в целом по России // Федеральная налоговая служба. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 01.11.2013).

Решение ФАС Северо — Кавказского округа в постановлении от 4 февраля 2011 г. № А01-2192/2009.

Никитина Е. ЕСХН-преимущества и недостатки//Журнал «Рисковик», 2012. № 5.

Федеральная налоговая служба Российской Федерации [Офиц. сайт]. <http://www.nalog.ru>. (дата обращения: 16.01.2014).

<http://www.midural.ru/news/100046/document27195/>.

<http://www.regnum.ru/news/economy/1682316.html>.

Рябцев Д.В.

Финансовый университет,
г. Москва

Научный руководитель: Пинская М.Р.

Рецензент: Чемерицкий Л.К.

ДОВЕРИТЕЛЬНЫЕ ЛЬГОТЫ, КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ФИСКАЛЬНЫЙ ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Аннотация: В данной статье представлена концепция доверительных льгот, как элемент налоговой политики. Главным достоинством данной концепции является то, что она мотивирует налогоплательщиков к уплате налогов. Также доверительные льготы — это хороший инструмент построения налоговой культуры, они способствуют увеличению поступлений в бюджет и формированию более ответственных налогоплательщиков.

Ключевые слова: Налоговые льготы, налоговая система, доверительные льготы, критерий доверия, поощрение, налоговая культура.

Annotation: In this article the Concept of trust preferences, as the element of tax policy is presented. The motivation of taxpaying is the main advantage of this concept. Trust preferences are also a good instrument for spreading tax culture, they also help to increase budget revenue and form more responsible taxpayers.

Key words: Tax preferences, tax system, trust preferences, trust criteria, stimulation, tax culture.

Налоговые льготы — это преимущества, которые государство дает определенным слоям населения¹. Государство намеренно уменьшает сумму поступлений в бюджет, дабы увеличить благосостояние некоторых социальных групп, а так же чтобы простимулировать деятельность организаций в конкретных сегментах рынка. Таким образом, налоговые льготы — это весьма эффективный инструмент воздействия на экономику и социальную сферу. В предоставлении налоговых льгот выражается такая важная функция государства, как социальная — к примеру, в период кризиса государство может при помощи льгот поддержать слабые слои населения. С помощью налоговых льгот государство может стимулировать активность предпринимателей в определенных сферах деятельности. Налоговые льготы — тонкий инструмент, и один из элементов налоговой политики, с помощью которого можно влиять на рынок и экономику, не нарушая естественных рыночных процессов. Такой инструмент всегда актуален, его возможности в современной экономической жизни Российской

¹ Согласно пункту 1 статьи 56 налогового кодекса РФ.

Федерации велики. Но, конечно же, существует проблема, связанная с использованием льгот в России. Проблема заключается в том, что многие налоговые льготы используются неэффективно. Во многом это связано с тем, что льготы — комплексный инструмент воздействия и при его применении мы не просто стимулируем активность в какой-то сфере, но еще влияем на мнение людей, их мотивы и цели. Возможности налоговых льгот можно также использовать для построения налоговой культуры, однако этот аспект налоговых льгот зачастую опускается.

Системы налогового учета постоянно совершенствуются, вводятся новые методы налогового контроля, производится автоматизация, однако в связи с этим нельзя забывать о том, что необходимо вести работу в области сближения интересов налогоплательщиков и налоговых инспекций, создания позитивного отношения у граждан к налоговым органам.

В современной России налоговые льготы широко используются в социальной сфере, как на уровне федеральных властей, так и на уровне регионов и муниципалитетов. Такое разделение связано с многоступенчатостью налоговой системы России и позволяет лучше учитывать непосредственные особенности регионов. Каждый год федеральные, региональные и местные органы власти принимают законодательные акты, предоставляющие налоговые льготы разным слоям населения, также ведется анализ эффективности подобных решений. К примеру, в городе Норильске освобождаются от уплаты налога на имущество физических лиц дети — сироты и дети, оставшиеся без попечения родителей, в том числе находящиеся под опекой или попечительством в приемных семьях, а также лица из числа детей — сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, в возрасте от 18 до 23 лет, — на весь период пребывания их (нахождения на полном государственном обеспечении) в учреждениях всех видов профессионального образования независимо от форм собственности¹.

Однако помимо социальной функции, государство использует льготы для получения косвенных позитивных эффектов в экономике. Любая налоговая льгота означает, что бюджет не дополучит некоторые средства, однако в результате их использования должен наступать косвенный эффект — увеличение числа предприятий, благосостояния граждан и т.д.², что приведет в итоге к большим бюджетным поступлениям, и это должно компенсировать недополученные средства. Однако при недостаточной развитой налоговой культуре, зачастую льготы оказываются неэффектив-

¹ Аналитическая записка о целесообразности предоставления налоговых льгот по местным налогам на 2012–2014 г. Норильска <http://norilskcity.ru/docs/22661/22662/index.shtml>.

² «Оценка налоговых льгот и освобождений» Т.Малинина Институт экономической политики имени Е. Т. Гайдара, 2010 (Научные труды № 146Р).

ными. Часто льготы достаются зажиточным гражданам и крупным фирмам, которые в них не слишком нуждаются, потому что у них есть больше возможностей для исследования налогового законодательства, ведь использование льготы — это прерогатива налогоплательщика. С другой стороны, совершенно очевидно, что налоговые органы не могут сами применять за налогоплательщиков льготы. Проблему льгот необходимо решать комплексно — во-первых, это упрощение законодательства, во-вторых, ведение работы по информатизации населения, но помимо этого можно использовать льготы для построения доверительных отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами.

При помощи налоговых льгот можно построить особую систему взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Необходимо довести идею «налоговой льготы» до более эффективной концепции. При помощи льгот можно не просто стимулировать определенные экономические сегменты и защищать население, при помощи льгот можно стимулировать уплату самих налогов. Как не парадоксально, но такой вариант представляется вполне возможным с учетом международного опыта в этой области, к примеру, в Японии. Там сложилась система «синих» деклараций, которые, отражают степень доверия налоговых властей к исправным плательщикам взносов в бюджет. Обладание правом заполнять синие бланки налагает на них особую ответственность, они обязаны вести развернутую бухгалтерскую отчетность но, с другой стороны, дает определенные льготы по сравнению с другими декларантами¹.

Очевидно, что в условиях Российской Федерации цвет деклараций не сыграт особого значения, но вот налоговые льготы за эффективную отчетность и своевременную уплату всех необходимых налогов может оказаться очень кстати. Это станет началом построения «доверительных» льгот, которые бы отменялись в случае выявления нарушений в бухгалтерской отчетности или неуплаты налога вовремя. «Доверительные льготы» — это льготы, которые предоставляются налогоплательщику-организации за отсутствие правонарушений в сфере налогообложения за определенный период времени. Также условием применения подобной льготы может являться неиспользование на предприятии специальных налоговых режимов и других льгот, что может сократить количество льгот, предоставляемых одной и той же фирме. Но если предприятие исправно платит налоги, и не имеет нарушений в области налоговой и бухгалтерской отчетности в течение определенного времени (к примеру, в течение 2-х лет), то ему можно предоставить льготу по некоторым налогам, чтобы поощрить добросовестное поведение предпринимателя и руководства предприятия. Их применение

¹ Международный бухгалтерский учет 2007 № 10, № 9.

должно быть добровольным — налогоплательщику может не понравиться, что его лишают выбора с одной стороны, а с другой стороны те, кто не заинтересован в льготе, не получают ее случайным образом. Подобные льготы несколько отличаются от тех, что существуют сейчас в налоговом законодательстве Российской Федерации. В случае с существующими льготами в качестве условия их применения выступает принадлежность к некоторому социальному классу или работа в определенной отрасли, новая концепция предполагает использование в качестве условия «критерий доверия», который постепенно будет выстраиваться в соответствии с тем, как фирма уплачивает налоги. Критерий доверия можно определить как период времени, в течении которого, налогоплательщик не должен допускать правонарушений для получения льготы. Можно так же ввести прогрессивную шкалу применительно для данной льготы, к примеру: чем дольше налогоплательщик не допускает нарушений — тем больше привилегии. При использовании данной концепции у государства также будет больше возможностей для минимизации выпадающих от льгот доходов — недополученные средства будут компенсированы еще до предоставления льгот за счет экономии на налоговом администрировании. Предоставление развернутой бухгалтерской отчетности налогоплательщиками также сократит работу для налоговых органов, однако для налогоплательщиков она будет мотивирована, ведь в ответ они получают право использования льготы.

Эффективность существующих льгот возможно и не велика, однако если постоянно модернизировать законодательство и внедрять нечто новое, то мы придем к сильной экономике и стабильным поступлениям в бюджет. Так, если поощрять правильное заполнение отчетности льготами, можно сделать шаг в сторону построения эффективной налоговой культуры, потому что построение эффективной налоговой культуры невозможно без взаимного доверия между налогоплательщиками и налоговыми органами. В современной России, к сожалению, многие налогоплательщики нарушают законодательство в поисках дополнительных выгод, налоговые органы вынуждены постоянно прибегать к санкциям, но чтобы смягчить ситуацию в области ухода от налогов, нельзя постоянно полагаться лишь на налоговый контроль, когда в распоряжении государства имеется такой инструмент, как налоговые льготы. Зачастую же используются лишь императивные возможности налоговой системы, как для фискальных целей, так и для целей построения налоговой культуры. Государство сейчас особенно активно пытается начать распространение налоговой культуры среди населения, к примеру, при помощи «декларационной кампании»¹

¹ Интервью с начальником отдела камеральных проверок №2 ИФНС по Ленинскому району г. Саранска Посысовым Алексеем Александровичем 20.02.2013.

ФНС России, поэтому такие идеи, как «доверительные льготы», становятся особенно актуальными.

В современном мире есть масса инструментов воздействия на рынок и на социум, но общество динамично, поэтому нельзя все время полагаться на одни и те же инструменты. Их также следует реформировать, чтобы они отвечали требованиям современного общества. Налоги и льготы по ним — это одни из таких инструментов и поэтому очень важно, чтобы тенденции их развития отражали тенденции развития современного информационного общества.

Список использованной литературы:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации, часть первая. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Фрагменты из учебно-методического пособия «Налоговые системы зарубежных стран», авторы: д.э.н., профессор Л.В. Попова, д.э.н., профессор И.А. Маслова, д.э.н., профессор Ю.Д. Земляков, к.э.н., доцент Б.Г. Маслов, к.э.н., доцент И.А. Дрожжина, к.э.н., доцент В.Ю. Салихова, опубликованы в журнале *Международный бухгалтерский учет* 2007 № 10, и № 9 <http://www.lawmix.ru/bux/58823/> (дата обращения: 10.01.2014).

3. Интервью с директором департамента стратегической кампании ФБК Игорем Николаевым URL: <http://www.kp.ru/radio/stenography/42265/> (дата обращения: 11.01.2014).

4. Аналитическая записка о целесообразности предоставления налоговых льгот по местным налогам на 2012–2014 г. Норильска URL: <http://norilsk-city.ru/docs/22661/22662/index.shtml> (дата обращения: 11.01.2014).

5. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений. М.: Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара, 2010. Научные труды № 146Р.

6. Интервью с начальником отдела камеральных проверок №2 ИФНС по Ленинскому району г. Саранска Посысоевом Алексеем Александровичем 20.02.2013 URL: <http://bm.binkrm.ru/index.php/faces/6800-2013-09> (дата обращения: 11.01.2014).

РАЗВИТИЕ РЫНКА НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ В РОССИИ

Аннотация: в статье рассматриваются объемы и динамика услуг налогового консультирования в России с 2000 по 2012 гг. Анализируется текущая ситуация в отрасли и факторы, влияющие на развитие налогового консультирования в будущем.

Abstract: the article describes volumes and dynamics of tax advising industry in Russia from 2000 to 2012. The author analyses the present situation in the industry and factors, which influence the development of tax advising in the future.

Ключевые слова: налоговое консультирование, консалтинг в России, динамика развития.

Kew words: tax advising, consulting in Russia, dynamics of development.

В настоящее время налоговое консультирование занимает достаточно прочную самостоятельную нишу в сфере консалтингового рынка России. Аналитики отмечают вступление рынка консалтинга в России в целом в зрелую фазу. Общая выручка консалтинговых групп в России в 2012 году составила 119,2 миллиарда рублей. [2].

Рынок налогового консультирования в период с 2000 до 2012 года находился в стадии роста, демонстрируя устойчивую положительную динамику. Объемы выручки консалтинговых услуг увеличились с 0,22 млрд руб. в 2000 году до 6,6 млрд рублей в 2012 году, т.е. в 30 раз. (рис.1).

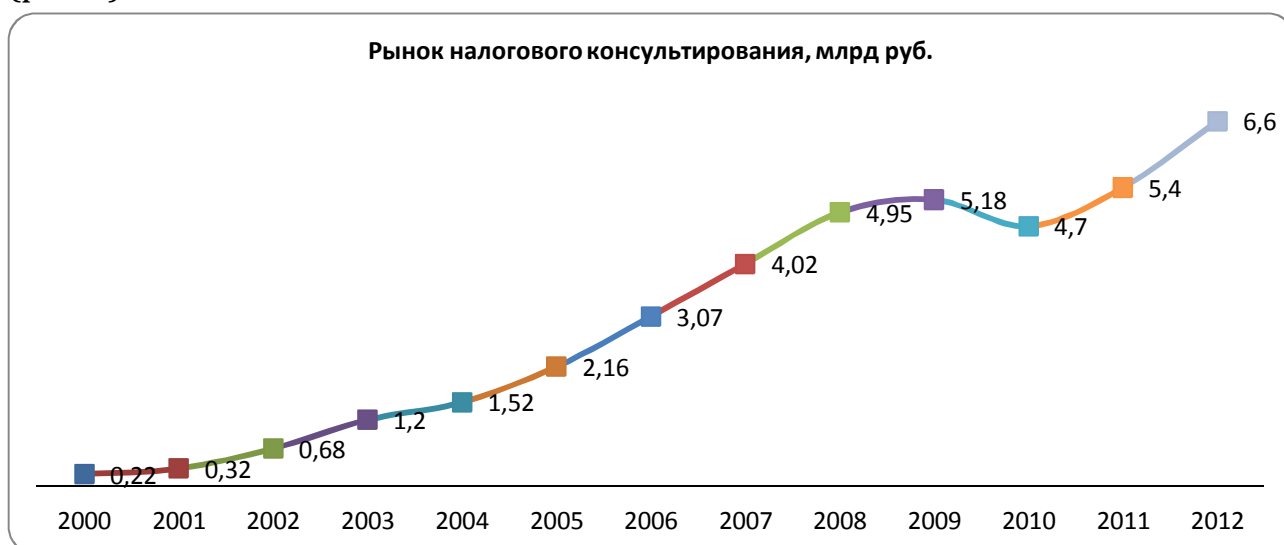


Рис. 1. Объем рынка налогового консультирования в России.
Рассчитано автором на основе данных РА «Эксперт» [1].

Темпы прироста выручки налогового консультирования были положительными за исключением 2010 года, когда выручка от налогового консультирования упала на 9,3%, на что повлиял мировой финансово-экономический кризис 2007–2009 гг. (рис.2).

Как видно из рис. 2, рынок налогового консультирования стремительно рос в период с 2000 по 2002 года, затем темпы роста рынка снизились. После 2010 года темпы роста рынка налогового консультирования вновь стали увеличиваться. Так в 2012 году рынок налогового консультирования вырос на 22,2% при общем росте рынка консалтинга на 14%.



Рис.2. Темпы прироста рынка налогового консультирования в России. Рассчитано автором на основе данных РА «Эксперт» [1].

В настоящее время услуги по налоговому консультированию составляют примерно 6% от общего объема услуг консалтинга, формируя отдельную нишу на данном рынке. Спрос на услуги налогового консультирования определяется текущими потребностями налогоплательщиков. Среди наиболее востребованных услуг в 2012 году были услуги по защите клиентов-налогоплательщиков при проведении налоговых проверок (от этапа консультационного сопровождения при проведении проверки до конечного решения арбитражного суда). Также востребованы услуги по практическому применению налоговых льгот, которыми налогоплательщику сложно воспользоваться самостоятельно из-за имеющихся барьеров при их реализации или спорности вопросов с точки зрения налогового законодательства [3].

На рис. 3 представлен анализ рынка налогового консультирования по отраслям экономики. Как видно из данного рисунка наибольшие объемы услуг по налоговому консультирования в России в 2012 году было

оказано в строительстве, торговле, энергетическом секторе и машиностроении. Данные отрасли экономики являются лидерами по потреблению услуг налогового консультирования в течение последних лет.



Рис. 3. Выручка от отраслей рынка налогового консультирования в России в 2012 г., млн руб. Рассчитано автором на основе данных РА «Эксперт» [1].

Рост рынка налогового консультирования, начиная с 2011 года, во многом, обусловлен посткризисным восстановлением экономики и увеличением инвестиций, которые были в значительной степени сделаны в отраслях, перечисленных выше. Спрос на услуги налогового консультирования связан и с сопровождением сделок с активами компаний, а также рынком слияний и поглощений.

Одним из драйверов роста рынка налогового консультирования являются постоянные изменения в российском налоговом законодательстве. С 1 января 2012 года вступил в силу новый закон о трансфертном ценообразовании (Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»). Данный закон значительно расширил круг взаимозависимых лиц. В Налоговый Кодекс РФ был добавлен новый раздел «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами».

Принятие изменений в налоговом законодательстве привело к появлению нового консалтингового продукта — налоговый консалтинг в обла-

сти трансфертного ценообразования. Данная узкая специализация в налоговом консалтинге требует от работников специальных знаний, поэтому все большее количество организаций привлекает внешних консультантов [4].

Новым направлением в налоговом консультировании должна стать деятельность налоговых консультантов в досудебном урегулировании налоговых споров. Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации была официально утверждена ФНС России в феврале 2013 года. Указанная Концепция определяет цели и механизмы развития данного направления в России на период 2013–2018 гг.

Налоговые споры могут возникнуть практически у любой компании. Однако налоговый спор всегда рассматривается как чрезвычайное событие. Поэтому держать в штате организации собственного специалиста по разрешению налоговых споров считается экономически неэффективным. Более выгодно привлекать внешних высококвалифицированных специалистов. Данное обстоятельство способствует росту спроса на услуги налоговых консультантов.

В то же время существуют и тенденции, которые могут негативно повлиять на спрос на услуги налогового консультирования в России. За последние пять лет наблюдается падение численности налоговых споров, рассматриваемых в арбитражных судах, при которых наиболее востребованными услуги налоговых консультантов. Так в 2010 году было рассмотрено 74 439 налоговых спора, в 2011 году уже 61387, а 2012 количество налоговых споров упало еще на 21% [5]. Это может свидетельствовать об относительной стабилизации налогового законодательства и приспособлении налогоплательщиков к нему.

Дальнейшее развитие налогового консультирования во многом зависит от действий государства в области институализации налогового консультирования как самостоятельной деятельности и развития налогового законодательства в целом.

Список используемой литературы:

1. Рейтинговое агентство «Эксперт» [Электронный ресурс]: <http://www.raexpert.ru/ratings/consulting/> (дата обращения: 29.01.2014).
2. Журнал Эксперт — Застой в стране советов от 22.04.2013 [Электронный ресурс]: <http://expert.ru/expert/2013/16/zastoj-v-strane-sovetov/> (дата обращения: 28.01.2014).
3. Что волнует российских налогоплательщиков: ТОП 10 налоговых вопросов Исследование юридической фирмы «Черник, Джаарбеков и

партнеры» [Электронный ресурс]: <http://www.cdlaw.ru/top-10/> (дата обращения: 29.01.2014).

4. Российская газета — Налоговый консультант должен стать посредником во взаимодействии налогоплательщиков и ФНС, от 21.05.2013 [Электронный ресурс]: <http://www.rg.ru/2013/05/21/nalogi.html> (дата обращения: 28.01.2014).

5. Палата налоговый консультантов [Электронный ресурс]: <http://www.palata-nk.ru/> (дата обращения: 28.01.2014).

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ АКЦИЗНОГО ОБЛОЖЕНИЯ АЛКОГОЛЬНОЙ И ТАБАЧНОЙ ПРОДУКЦИИ

Научный руководитель: Дьякова Е.Б.
Рецензент: Мельникова Н.П.

Аннотация: Данная статья раскрывает особенности акцизной политики Российской Федерации в отношении алкогольной и табачной продукции, выявлены ее проблемы. На основе выявленных проблем выдвинуты предложения по улучшению политики в области акцизов и их использования.

Ключевые слова: акцизы, алкогольная продукция, табачная продукция.

Annotation: This article reveals the features of the excise policy of the Russian Federation in relation to alcohol and tobacco products, identified its problems. Based on the problems identified are offered ways to improve policies excise and use.

Key words: excises, alcoholic products, tobacco products.

Акцизы являются одними из первых налогов Российской Федерации. Их особенностью является то, что они включаются в цену определенных товаров массового потребления, включая алкогольную и табачную продукцию. Благодаря этому государство может не только влиять на доходы бюджета с помощью ставок акцизов, но и на производство и потребление подакцизных товаров.

Если рассмотреть динамику изменения ставок акцизов в Российской Федерации с 2013 года до 2015 года, то можно заметить, что она направлена на их увеличение. Так согласно п.1 ст.193 НК РФ сумма акциза на алкогольную продукцию вырастет с 320 до 500 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, а сумма акциза на сигареты к 2015 году вырастет с 550 руб./тыс. штук+8% с расчетной стоимости до 960 руб./тыс. штук+9% с расчетной стоимости. В планах Правительства Российской Федерации на 2010–2015 годы ставилось достижение среднего уровня налогообложения табачных изделий на уровне европейских стран Организации Объединенных Наций. Для этого требуется, чтобы средний акциз в текущих ценах составлял около 3000 рублей за 1000 штук или 60 рублей за пачку сигарет наиболее продаваемого бренда. На данный момент рассматривается поправка, суть которой достичь вышеуказанную цель к 2020 году. Аналогично увеличится сумма акциза и для других подакцизных товаров, но такое резкое увеличение сумм произошло именно с алкогольной и табачной продукции, что свидетельствует о том, что в настоящее время акцизы используются и как метод борьбы с пьянством и курением, которая в насто-

ящий момент является одним из главных приоритетов государства, правда в этом случае существует одна оговорка, сейчас многие страны, и Россия в том числе, при определении ставок акцизов учитывает инфляцию и поэтому индексирует действующие ставки акцизов на будущие 2–3 года с учетом предполагаемой инфляции [1].

Следует отметить, что увеличение акциза на алкогольную продукцию принесет действительную пользу, если будет налажен контроль за его продажей. То, что сейчас он еще не свидетельствуют различные эксперты, которые отмечают различные способы продажи алкоголя, в том числе и в неположенное по законодательству время. Примером такого нарушения служит закупка небутилированного коньяка, использованного в дальнейшем для производства алкогольной продукции, при этом с помощью вычета на акциз с коньяка уменьшался акциз на алкогольную продукцию, при этом сам коньяк не отгружался, а акциз не уплачивался. Только эта схема доказывает, что контроль за реализацией алкогольной продукции в России налажен плохо и его следует улучшать.

Комитет Совета Федерации предлагает в целях ужесточения налогового контроля ввести лицензирование перемещения этилового спирта на территории Российской Федерации, при этом оснатив транспортные средства, перевозящие спирт современной техникой контроля за их передвижением, например с помощью спутниковых систем [2]. Одним из способов улучшения налогового контроля, является введение полной уплаты полной суммы акциза не за объем реализации, а за приобретения торговых марок, как это сделано в Германии в отношении табачной продукции [3], при этом запретить продавать продукцию по цене, указанной на данной марке и определяемой производителем или импортером.

Активно в настоящее время рассматривается вариант увеличения доходной части бюджета за счет возрождения виноделия в России. Правительство предпринимает меры по реализации долгосрочной государственной программы до 2020 года [2], целью которой как раз и является возрождение российского виноградарства и виноделия, а также снижение импорта вина в страну. Для того чтобы реализовать данную программу предлагается:

внести в законодательство конкретные параметры, по которым можно будет отличать натуральную алкогольную продукцию от ненатуральной;

увеличить полномочия субъектов Российской Федерации, предоставив возможность изменять ставку акциза на винные напитки, и саморегулируемых организаций производителей винодельной продукции.

В части параметров отличия натуральной винной продукции можно законодательно закрепить продажу натурального вина в стеклянных бутылках, так как чаще всего именно в этой таре продается качественная продукция [4]. После того как алкогольная продукция была освобождена

от обязательной сертификации государственному стандарту [5] следует законодательно упростить контроль за продукцией, прошедшей добровольную сертификацию соответствия, тем самым стимулируя производителей к ее прохождению.

Согласно данным Федерального казначейства размер акцизных доходов в 2012 году по сравнению с 2011 вырос более чем на 185 млрд руб., при этом доля акцизов в налоговых доходах консолидированного бюджета увеличилась более чем на 0,7% [6].

Учитывая данные об эластичности спроса по цене на алкогольную продукцию (-0,291 [7, с. 19]) и сигареты с фильтром (-0,2 [8]) можно рассчитать предполагаемый эффект от увеличения акцизных ставок, который представлен в таблице 1.

Таблица 1

Предполагаемый эффект от увеличения ставок на акцизы на алкогольную продукцию и сигареты с фильтром [8, 9, 10]

Показатель	2012 год	Прогноз на 2015 год	Прирост
Алкогольная продукция			
Объем продаж, тыс. дкл.	185369,38	154962,03	-30407,35
Доход бюджета, млрд руб.	134,68	179,8	45,12
Табачная продукция			
Объем продаж, млн шт. пачек	17232,81	15363,3	-1869,51
Доход бюджета, млрд руб.	156,99	384,08	227,09

Но по факту, увеличение ставки акциза не всегда приводит к уменьшению производства или потребления подакцизной продукции, что наглядно продемонстрировано в таблице 2, если в 2011 году наблюдалась отрицательная динамика, то в 2012 году — положительная.

Таблица 2

Динамика продаж алкогольной продукции и объема производства сигарет и папирос [9, 10]

Показатели	2010	2011	2012
Продано алкогольной продукции, тыс. дкл.	323413,5	293909,7	295005,8
Произведено сигарет и папирос, млн шт.	404408	395346	410242

В то же время повышение ставок привело к тому, что население России начинает потреблять более качественную продукцию. Прежде всего в 2013 году увеличилось потребление более «элитной» алкогольной продукции, так доля водки в общем объеме продаж алкогольной продукции за январь-октябрь 2013 года составила 42% против 44,2% за соответствующий период 2012 года, В январе-октябре 2013 года было продано 838,7 млн дкл пива, что на 1,9% меньше, чем год назад (в общей структуре доля пива снизилась незначительно на 0,1%).

В то же время доля вина (без шампанского) за 8 месяцев этого года выросла до 8,5% против 8% за соответствующий период 2012 года. Его было продано 74,2 млн дкл, что на 4,4% больше, чем в январе-октябре 2012 года.

Доля шампанского изменилась незначительно и составила 2,2% против 2,1% в прошлом году. Его было продано 20,8 млн дкл, что на 1,8% больше, чем за 10 месяцев 2012 года. Практически не изменилась и доля коньяка (включая бренди, кальвадосы) — 3,7% против 3,6% соответственно. Продажи этого напитка составили 9,8 млн дкл, что на 0,8% больше прошлогоднего [11].

Но все же для того, чтобы увеличение акцизных ставок приносило пользу регулярно не только в части пополнение консолидированного бюджета, нужно предусмотреть целевое использование акцизных доходов. Во Франции часть поступлений от акциза на алкогольные и безалкогольные напитки идет на финансирование социальных пенсий [12]. Но, если учесть вред, наносимый алкогольной и табачной продукцией, поступления от акцизов на эти товары следует направить на финансирование здравоохранения, что должно помочь справиться с негативным последствием потребления подакцизных товаров. Целевое использование акцизных поступлений в России уже существует, созданы дорожные фонды, созданные в целях финансового обеспечения дорожной деятельности в отношении автомобильных дорог общего пользования, а также капитального ремонта и ремонта дворовых территорий многоквартирных домов, проездов к дворовым территориям многоквартирных домов населенных пунктов и финансируемые в том числе за счет акцизов на нефтепродукты. Желательно, чтобы такое использование поступивших в бюджет акцизов стало прозрачным, что подразумевает собой возможность наблюдения за тем, как они используются.

Итак, в настоящее время современную политику в отношении акцизного налогообложения нужно дополнить следующими путями развития:

- продолжать оказывать влияние на уменьшение пьянства и курение с помощью регулирования акцизных ставок;
- рассмотреть возможность целевого использования поступлений от подакцизных товаров;
- усилить контроль за продажей и передвижением спиртосодержащей продукцией.

Список используемой литературы:

1. Проблемы системы акцизного налогообложения [Текст] — Российская электронная студенческая библиотека — Режим доступа : <http://www.studhistory.ru/pages/more/problemu-sistemy-akciznogo-nalogooblozhenija.html> (дата обращения: 03.12.2013).
2. Бушмин, Е.В. Акцизы на алкоголь: как взимать? [Текст] / Е.В. Бушмин-М.:Бюджет,2010-Режим доступа : <http://www.vv.bujet.ru/article/99380.php> (дата обращения: 03.12.2013).
3. Козырин, А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики [Текст] / А. Н. Козырин — М.: Манускрипт, 2011 — 240 с.
4. Как отличить натуральное вино от ненатурального? [Текст] – Режим доступа: <http://www.cherno-morie.ru/sakvojazh-chernomorca/kak-otlichit-naturalnoe-vino-ot-nenaturalnogo.html> (дата обращения: 04.01.2014).
5. Декларирование соответствия, принятие декларации о соответствии [Текст] — Сертификат-Тест — Режим доступа : <http://www.serttest.ru/conformity-declarations.html> (дата обращения: 03.12.2013).
6. Официальный сайт Федерального казначейства (Казначейства России) [Электронный ресурс] — Режим доступа : <http://www.roskazna.ru/> (дата обращения: 03.12.2013).
7. Соловьев А. М. Анализ и прогнозирование производства и оборота алкогольной продукции [Текст] – Институт народнохозяйственного прогнозирования Российской академии наук — М. : 2012 – 27 с.
8. Отчет национального обследования GATS [Текст] — Режим доступа: http://www.who.int/tobacco/surveillance/en_tfi_gats_russian_countryreport.pdf (дата обращения: 04.12.2013).
9. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс] — Режим доступа : <http://www.gks.ru/> (03.12.2013).
10. I-Marketing, Маркетинговые исследования, 2013 — Режим доступа : <http://marketing-i.ru/news/913/> (дата обращения: 04.12.2013).
11. В январе-октябре доля водки в алкогольных предпочтениях россиян снизилась до 42% [Текст] — Росстат. Российские финансовые новости. Рамблер Финансы, 2013 — Режим доступа: <http://finance.rambler.ru/news/gks/138466570.html> (дата обращения: 03.12.2013).
12. Социальная политика Франции [Текст] — Википедия — Режим доступа: http://ru.wikipedia.org/wiki/%D1%EE%F6%E8%E0%EB%FC%ED%E0%FF_%EF%EE%EB%E8%F2%E8%EA%E0_%D4%F0%E0%ED%F6%E8%E8 (дата обращения: 04.12.2013).

Сорокин Н.А.
Финансовый университет, г. Москва
Научный руководитель: Савина О.Н.
Рецензент: Жукова Е.И.

К ВОПРОСУ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ СЕМЬИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация: В работе рассмотрена практическая составляющая возможности реализации в России концепции налогообложения доходов семьи, как консолидированного налогоплательщика.

Annotation: The paper considers the practical component of the Russian concept of taxation of incomes of families as a consolidated tax payer.

Ключевые слова: социализация, семья, налоги, совокупный налогоплательщик, доходы, имущество.

Keywords: socialization, family, taxes, total taxpayer income, wealth.

В настоящее время вопросы налогообложения физических лиц характеризуются высокой степенью социальной значимости. Действующее российское законодательство по вопросам семейного налогообложения недостаточно проработано; в научной и практической литературе не исследован дифференцированный подход к налогообложению доходов семьи.

Сегодня практика семейного налогообложения широко распространена во многих странах мира¹. В развитых зарубежных странах существуют два основных подхода к вопросу: совместное декларирование доходов супругами (США, Германия) и непосредственно налогообложение доходов семьи (Франция).

Для целей налогообложения в России целесообразно будет рассматривать семью как совокупного налогоплательщика. Такой подход будет сопровождаться существенным снижением издержек по исчислению налогов, поскольку все члены семьи (супруги, дети, дедушки/бабушки и др.) ведут общее хозяйство. Поэтому в первую очередь необходимо определиться с термином «семья» и его составляющими компонентами.

При определении термина «семья» целесообразным представляется взять за основу понятие, содержащееся в Федеральном законе от 24 октября 1997 г. № 134-ФЗ «О прожиточном минимуме в Российской Федерации». Согласно ст.1 закона, к семье относятся лица, связанные родством и (или) свойством, совместно проживающие и ведущие совместное хозяйство. Вместе с тем, необходимо уточнить это понятие. Под семьей в данном случае необходимо понимать группу лиц, связанных родством и (или)

¹ European Tax Handbook 1997. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1997.

свойством, совместно проживающих, ведущих общее хозяйство и *пользующихся имуществом и получаемыми доходами сообща*. То есть априори все имущество членов семьи для целей налогообложения должно считаться совместным.

Далее, необходимо определиться с составом группы «семья». В соответствии с нормами Семейного кодекса РФ личные имущественные и неимущественные права и обязанности возникают между следующими членами семьи: супругами, родителями и детьми, бабушкой (бабушкой) и внуками, родными сестрами и братьями, отчимом (мачехой) и пасынками (падчерицами), а также между лицами, принявшими на воспитание детей (усыновителями, опекунами, попечителями, приемными родителями, фактическими воспитателями) и принятыми в их семьи детьми. Такой перечень лиц является полным для понимания термина «семья» в целях налогообложения.

В качестве объекта налогообложения должен выступать совокупный доход членов семьи.

Прежде всего, облагать налогом следует только ту часть дохода, которая превышает прожиточный минимум при одновременном введении прогрессивных ставок. При этом прожиточный минимум в расчете на одного члена семьи в разных регионах необходимо исчислять по-разному, используя корректировочные коэффициенты.

Поскольку семья — это единый элемент со сложной структурой, то базовые расходы на услуги социального характера (здравоохранение, образование и др.) у всех будут различны. Поскольку такие расходы являются фиксированными, их следует учитывать при расчете налогооблагаемого дохода семьи через вычеты, обозначив как *индивидуальные налоговые вычеты*.

При исчислении налогооблагаемой базы, за основу возьмем схему, успешно функционирующую в США, скорректировав ее с учетом всех вышеизложенных особенностей. В результате она примет следующий вид:

$$Y - (C + M + \text{PrM}) = L - V - A - \text{ИБ} = N,$$

где PrM — совокупный семейный прожиточный минимум

ИБ — индивидуальные вычеты

Y — валовой доход,

C — расходы, связанные с извлечением дохода,

M — иные расходы, вычитаемые по закону,

L — совокупный доход,

V — стандартный вычет (например, расходы на лечение),

A — скидки («личная» скидка и расходы на иждивенцев),

N — налогооблагаемый доход.

Говоря о методе налогообложения, наиболее рациональным представляется метод прогрессивного налогообложения на основе действующего во Франции варианта. Во Франции выявляется фактическая способность отдельного налогоплательщика к уплате налога, с учетом его семейного положения и количества зависимых детей (на иждивении). Для этих целей применяется система «семейных коэффициентов», суть которой сводится к следующему: совокупный налогооблагаемый доход семьи делится на установленный законом семейный коэффициент (который зависит от состава семьи) для определения количества налогооблагаемых долей. Затем используется прогрессивная ставка, применяемая к одной доле, для исчисления суммы налога, приходящегося на одну долю. После этого исчисленная с одной доли сумма налога умножается на этот же коэффициент. И в результате выводится общая величина налогового обязательства для данной семьи.

Перспективу адаптации схемы семейного налогообложения в России можно оценить, рассчитав экономический эффект, заключающийся в налоговой экономии семьи.

Допустим, объединенный налогооблагаемый доход семьи составляет 150 000 ед. Установленный законом коэффициент, который семья имеет право использовать, составляет 3 ед. Объединенный налогооблагаемый доход семьи делим на коэффициент для определения доли, к которой применяются ставки налога. Итак, $150\ 000 / 3 = 50\ 000$ ед. В соответствии со шкалой подоходного налога определяем сумму налога, приходящуюся на одну долю (табл. 1).

Таблица 3

Условные ставки налога на доходы физических лиц

Величина доли (Д/К), ед.	Налоговая ставка
До 20000	10,5%
20000–30000	15%
30000–55000	17%
55000–90000	20%
90000–155000	24%
свыше 155000	30%

По указанным условным расчетным ставкам эта сумма составит 8 500 ед. Умножая полученный результат на коэффициент 3, получим величину налогового обязательства отдельной семьи, равную 25 500 ед.: $8\ 500 * 3$. Такой результат достигается в условиях семейного налогообложения. В противном случае, взяв за основу прогрессивную шкалу налогообложения (табл. 1), при доходе в 150 000 ед., семья в общей сумме должна

будет уплатить 36000 ед.: $150\,000 * 0,24$. Следовательно, налоговая экономия составит 10 500 ед.: 36000–25500.

Учет всех особенностей ведения семейного хозяйства может быть произведен по окончании налогового периода в порядке перерасчета налога путем подачи семейных деклараций, поскольку только по окончании года представляется возможным определить совокупный годовой доход отдельных членов семьи (а значит и совокупный доход семьи, ведущей общее хозяйство).

Далее, важным аспектом является учет инфляции при определении границ разрядов в прогрессивной шкале. На начало каждого года, государству необходимо будет определять новую шкалу прогрессивных ставок, в которой разряды будут изменяться по сравнению с предыдущим периодом на величину годового процента инфляции.

В целях недопущения уклонения от уплаты налогов в результате занижения налоговой базы в условиях семейного налогообложения, оптимальным выходом является налогообложение «у источника дохода».

Таким образом, сохранение семьи должно выступать приоритетным направлением развития всех государств, включая нашу страну. Именно семья закладывает основы менталитета: патриотизм, национальную гордость, нравственность, культуру, в том числе и налоговую. Так было во все времена. Правители всех государств заботятся о сохранении и поддержании семьи как социального института, поскольку от этого зависит качество жизни людей, а значит, и государства в целом. Именно поэтому первоочередным шагом на пути к развитию экономики и социальной сферы в России, должно стать введение семейного налогообложения, обеспечивающего реализацию принципов справедливости и платежеспособности.

Список используемой литературы:

Закон РФ от 24.10.97 № 134-ФЗ «О прожиточном минимуме в Российской Федерации».

Налоговый кодекс Российской Федерации.

Семейный кодекс Российской Федерации.

Российский статистический ежегодник — 2010 г. Росстат.

J. W. Pratt, W. N. Kulsrud. Federal Taxation 1995. Boston: Irwin Taxation Series, 1995.

ЭЛЕКТРОННЫЕ ДЕНЬГИ: ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА В УКРАИНЕ

Аннотация: Доклад посвящен вопросам использования электронных денег в условиях информационных технологий. Очертано особенности бухгалтерского и налогового учета операций, проведенных с помощью систем электронных денег.

Abstract: This report presents the using of electronic money in order to information technologies. Also describes the peculiarities of accounting and tax accounting of operations conducted with using electronic money.

Ключевые слова: электронные деньги, электронный кошелек, бухгалтерский учет, налоговый учет, налог на прибыль, НДС.

Key words: electronic money, electronic purse, accounting, tax accounting, corporate income tax, VAT.

На сегодня в связи с развитием информационных технологий вопросы применения электронных денег приобретает все больший вес. Они становятся популярным, доступным и удобным средством платежа в отношениях С2С (customer-to-customer) и В2С (business-to-customer). Электронные деньги используются при оплате товаров в интернет-магазинах и/или оплате потребительских услуг различных типов. Оборот электронных денег в Украине регулируется ЗУ «О платежных системах и переводе средств в Украине» [1] (далее — Закон № 2346) и Положением о электронных деньгах в Украине [2] (далее — Положение № 481).

Согласно с п. 15.1 Закона № 2346 и п. 1.3 Положения № 481 электронные деньги — это единицы стоимости, которые хранятся на электронном устройстве, принимаются как средство платежа и являются денежным обязательством эмитента в наличной или безналичной форме. Одновременно электронным устройством (кошельком) считается чип на пластиковой карточке или другой носитель (например, память компьютера), который используют для хранения электронных денег.

Существует несколько вариантов появления электронных денег у потенциального покупателя интернет-магазина. Так, электронные деньги можно [3]:

получить от другого пользователя внутри системы;

заработать (в т. ч. и в Интернете) в виде гонораров, роялти, отчислений, выигрышей и т.д.;

приобрести предоплаченную карточку и активировать ее на сайте платежной системы;

внести реальные деньги на банковский счет, после чего специальным способом перевести в электронный эквивалент.

Можно утверждать, что в дальнейшем при оплате с помощью электронных денег уже никаких реальных расчетов, сопровождающихся движением наличных и/или безналичных денежных средств, не происходит. Итак, приравнивать такие электронные деньги к денежным средствам нельзя. Добавим, что перевод с кошелька на кошелек не сопровождается синхронным списанием/зачислением денежных средств с/на банковский счет.

Коммерческим агентом по расчетам могут быть только банк и небанковская кредитная организация, имеющая лицензию на перевод средств без открытия счетов, выданную Национальным банком Украины (далее — НБУ).

Для того, чтобы можно было принимать электронные деньги в качестве платы за товары, работы и услуги, следует заключить соответствующий договор с эмитентом электронных денег и/или его коммерческими агентами по расчетам (п. 15.4 Закона № 2346 и п. 3.5 Положения № 481).

В соответствии с п. 6.1 Положения № 481, правила системы электронных денег по осуществлению их выпуска следует обязательно согласовать с НБУ. Информацию о согласовании НБУ размещает на своем официальном сайте. Сейчас в рамках действующего законодательства (по данным на сайте НБУ), работают только две системы электронных денег: «Макси» (ПАО «Альфа-Банк») и «МонеХу» (ПУАО «ФидоБанк») [4]. Несмотря на то, что под определение понятия «электронные деньги» попадает много систем, в т. ч. такие популярные, как «WebMoney» и «Яндекс.Деньги», НБУ еще не согласовал по отношению к ним правила организации систем электронных денег.

Вместе с тем, стоит обратить внимание на бухгалтерский и налоговый учет операций с электронными деньгами, а также исследовать возможность их влияния на сумму уплаченного в бюджет налога на прибыль и НДС.

Благодаря недавним изменениям, которые были внесены в Инструкцию о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций (далее — Инструкция № 291) [5], счет 33 «Прочие средства» дополнен субсчетом 335 «Электронные деньги, номинированные в национальной валюте». Как указано в Инструкции № 291, на упомянутом субсчете отражаются операции с электронными деньгами, которые осуществляются коммерческими агентами и пользователями в соответствии с нормативно-правовыми актами НБУ и правилами использования электронных денег, согласованных с НБУ.

Внесение средств на электронный кошелек и, соответственно, их вывода не влияет на учет налога на прибыль. И продавец, и покупатель формируют свои доходы/расходы по общим правилам. То есть доход от продажи товаров признается по факту перехода права собственности на такой

товар к покупателю. А доход от выполнения работ (оказания услуг) увеличивают по дате составления акта или иного документа, оформленного в соответствии с требованиями действующего законодательства, подтверждающего выполнение работ или оказания услуг (п. 137.1 ст. 137 Налогового кодекса Украины (далее — НКУ)). В момент признания дохода от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) по электронным деньгам признают и налоговые расходы в части их себестоимости (п. 138.4 ст. 138 НКУ) [6].

В декларации по налогу на прибыль предприятиям полученный доход от реализации товаров (работ, услуг) указывается в строке 02 «Доход от операционной деятельности (доход от реализации товаров (работ, услуг))». Расходы в части себестоимости — в строке 05.1 «Себестоимость приобретенных (изготовленных) и реализованных товаров (работ, услуг)». А расходы по конвертации электронных денег в гривны (комиссионное вознаграждение банкам) — в строке 06.1 «Административные расходы».

Однако с учетом НДС не все так просто, как с налогом на прибыль. Зачисление средств с текущего счета предприятия на электронный кошелек и изъятие электронных денег с кошелька и зачисление на счет предприятия по своей сути не является поставкой товаров, работ, услуг (ст. 185 НКУ). А значит, по таким операциям начислять налоговое обязательство по НДС не нужно.

По общему правилу, датой возникновения налоговых обязательств по НДС считают дату, которая приходится на одно из событий, которое произошло раньше (п. 187.1 ст. 187 НКУ):

зачисление средств от покупателя/заказчика на банковский счет в качестве оплаты товаров/услуг;

отгрузка товаров (для услуг — дата оформления документа, удостоверяющего факт поставки услуг).

В основном при расчетах с помощью электронных денег покупатель сначала оплачивает товар (работу, услугу) с электронного кошелька, а уже затем получает его. Получается, что в таком случае начислять налоговые обязательства по факту получения электронных денег не нужно, поскольку электронные деньги это, собственно, еще не гривны, а электронный кошелек — не счет в банке. Исходя из этого, налоговые обязательства по НДС возникнут в момент отгрузки товара (поставка услуги) или зачисления средств за товар (услугу) на счет в банке после конвертации электронных денег в гривны (в зависимости от того, какое событие произойдет раньше) [7].

Такая же нестандартная ситуация возникает и с налоговым кредитом по НДС. Обычно его признают по правилу первого события (п. 198.2 ст. 198 НКУ):

по дате списания средств с банковского счета плательщика налога в оплату за товары (услуги);

по дате получения налогоплательщиком товаров (услуг), что подтверждается налоговой накладной (или документом, который ее заменяет, согласно п. 201.11 ст. 201 НКУ).

Итак, при расчетах электронными деньгами за приобретенные товары право на налоговый кредит фактически появится по дате получения товаров (при наличии налоговой накладной или другого ее заменяющего документа). Это вновь объясняется тем, что не произойдет списание средств с банковского счета по оплате за товары.

Предлагаем рассмотреть на примере бухгалтерский и налоговый учет расчетов с помощью электронных денег.

ООО «МариМакс» заключило договор с банком и открыло электронный кошелек.

03.01.2014 г. был зачислен на электронный кошелек предприятия 350 грн.

06.01.2014 г. покупатель приобрел у предприятия товар (себестоимость — 320 грн) на сумму 540 грн (в т. ч. НДС), рассчитавшись электронными деньгами.

08.01.2014 г. товар доставлен покупателю.

10.01.2014 г. предприятие приобрело товары у другого предприятия за электронные деньги на сумму 360 грн (в т. ч. НДС). В этот же день был получен товар.

13.01.2014 г. предприятие решило перевести 300 грн с электронного кошелька на текущий счет (курс конвертации: одна электронная гривна к одной безналичной). Одновременно комиссия банка составляет 2% от суммы конвертации. Комиссию удерживают из средств на конвертацию до зачисления их на счет предприятия (табл. 1).

Как видно с табл. 1 воспользоваться данными бухгалтерского учета для целей налогообложения не удастся.

Следовательно, из всего вышеизложенного можно сказать, что электронные деньги являются новым объектом бухгалтерского и налогового учета, который имеет ряд специфических особенностей, обусловленных технологией проведения расчетов в сети Интернет. По нашему мнению для устранения проблем учета первостепенными могут стать такие меры:

обязать все системы электронных денег согласовывать правила организации с НБУ;

зачислять деньги на электронный кошелек по принципу банковского счета с целью предотвращения использования схем уклонения от уплаты налогов;

вести одномоментный расчет с помощью электронных денег и получение товара и т. п.

Таблица 1

**Налоговый и бухгалтерский учет операций,
проведенных с помощью электронных денег**

(грн)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сум- ма, грн	Налоговый учет, грн	
		Дт	Кт		до- ход	рас- ходы
03.01.2014 г.						
1	Перечислены средства для зачисления их на электронный кошелек предприятия	333	311	350	-	-
2	Зачислены средства на электронный кошелек	335	333	350	-	-
06.01.2014 г.						
3	Получено от покупателя электронные деньги за проданный товар	335	681	540	-	-
08.01.2014 г.						
4	Поставлен товар покупателю	361	702	540	450	320
5	Начислено налоговое обязательство по НДС	702	641	90	-	-
6	Отнесена на расходы себестоимость товара	902	282	320	-	-
7	Отражен взаимозачет задолженности	681	361	540	-	-
10.01.2014 г.						
8	Оплачен товар	371	335	360	-	-
9	Получен товар от поставщика	281	631	300	-	-
10	Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	60	-	-
11	Осуществлен взаимозачет расчетов	631	371	360	-	-
13.01.2014 г.						
12	Подано заявление в банк на конвертацию электронных денег	333	335	300	-	-
13	Начислено комиссию банка за услуги по конвертации (200 грн x 2%)	92	333	6	-	6
14	Получены денежные средства на текущий счет	311	333	294	-	-

Так, учитывая то, что система учетов движения электронных денег на сегодня является практически не исследованной, есть почва для дальнейшего поиска предложений для усовершенствования и упрощения ведения бухгалтерского и налогового учета с целью устранения проблем.

Список используемой литературы:

1. О платежных системах и переводе средств в Украине : Закон Украины от 05.04.2001 № 2346-III [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2346-14> (дата обращения: 02.02.2014).

2. О электронных деньгах в Украине: Постановление Управления Национального банка Украины от 04.11.2010 № 481 [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1336-10> (дата обращения: 02.02.2014).

3. Хмелевский И. Электронные деньги: проблемы учета и осуществления расчетов / И. Хмелевский // Налоги и бухгалтерский учет. — 2012. — № 68. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://buhgalter.com.ua/articles/details/334487/> (дата обращения: 02.02.2014).

4. Согласование правил систем электронных денег // информация за данными сайта Национального банка Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66296 (дата обращения: 03.02.2014).

5. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций : утв. указом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>(дата обращения: 02.02.2014).

6. Налоговый кодекс Украины: от 02.12.2010 г. № 2755-VI 291 [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата обращения: 02.02.2014).

7. Лишак Т. Электронные деньги: бухгалтерский и налоговый учет / Т. Лишак // Интерактивная бухгалтерия. — 2013. — № 90. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/1956/7700/try> (дата обращения: 02.02.2014).

Чеглова М.А.
Финансовый университет, г. Москва
Научный руководитель: Малис Н.И.
Рецензент: Савина О.Н.

РОЛЬ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В УЛУЧШЕНИИ ИНВЕСТИЦИОННОГО КЛИМАТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация: В данной статье рассмотрено значение налоговой политики в формировании и дальнейшем улучшении инвестиционного климата в Российской Федерации. Особое внимание уделено рассмотрению необходимых мер государственной поддержки, а также рассмотрению направлений оптимизации налогообложения в Российской Федерации.

Ключевые слова: Инвестиционный климат, инвестиционный налоговый кредит, приток иностранных инвестиций.

Abstract: In this article value of a tax policy in formation and further improvement of investment climate in the Russian Federation is considered. The special attention is paid to consideration of necessary measures of the state support, and also consideration of the directions of optimization of the taxation in the Russian Federation.

Keywords: Investment climate, investment tax credit, inflow of foreign investments.

Проводя налоговую политику, государство стремится достичь определенных целей, которые реализуются благодаря методам осуществления налоговой политики. В настоящее время, наиболее широкое распространение получили такие методы, как изменения налоговой нагрузки как на уровне всей экономики, так и отдельных отраслей, групп налогоплательщиков и других субъектов; снижения ставок налогов, вплоть до отмены (введения) последних; изменение налогового поля в определенных сферах; применения налоговых льгот, отсрочек по уплате налогов, механизма по выплате и т.д.[2].

В свою очередь, налоговая политика напрямую воздействует на формирование источников инвестиций путем манипулирования льготами и ставки. Позиция экономической целесообразности свидетельствует о функциональности инвестиций. При помощи инвестиций происходит развитие хозяйствующих субъектов, а также государства в целом. Как следствие, объем и форма инвестиций оказывают влияние на экономическую деятельность хозяйствующих субъектов. Целью инвестирования является определение способа вложений, при котором субъект достигнет минимальной степени риска и требуемого уровня доходности.

В настоящее время наиболее востребованной и эффективной формой капиталовложений для стран с развивающейся экономикой являются

прямые иностранные инвестиции, при помощи которых реализуются крупные проекты. Мировая глобализация, необходимость интеграции в мировой рынок, вступление России в ВТО — все эти процессы определяют потребность в качественном развитии инвестиционной политики Российской Федерации. Глобализация финансовых рынков способствует формированию сегментов финансовых рынков, а также появлению новых финансовых продуктов и операций. Роль прямых иностранных инвестиций возросла в условиях современной глобализации. В качестве инвесторов выступают транснациональные компании (ТНК), которые, в свою очередь, эффективно используют ресурсы зарубежных стран.

По данным Госкомстата, за последнее время существенно увеличивается доля прямых иностранных инвестиций[3]. В 2011 г. доля прямых инвестиций составила 9,7% (18 415 млн долл. США), а в 2012 г. показатель увеличился до 12,1% и составил 18 666 млн долл. США. Также необходимо отметить, что значительно возросла доля инвестиций в промышленность. Этому поспособствовали следующие меры государственной поддержки:

- 1) проведение налоговой реформы;
- 2) установление четких границ и принципов в осуществлении государственной поддержки инвестиционной деятельности;
- 3) государственные гарантии — разработка и внедрение законопроектов, предусматривающих установление и закрепление гарантий прав при осуществлении инвестиционной деятельности;
- 4) применение норм международных стандартов учета;
- 5) защита прав инвесторов;
- 6) снижение административных барьеров для инвестиционной деятельности.
- 7) развитие и повышение внутреннего инвестиционного потенциала.

Одной из причин увеличения притока капитала из-за рубежа является улучшение конъюнктуры в стране, а также стабилизация в промышленной отрасли и улучшение условий внешней торговли. Достигнутая за последнее время политическая стабильность сыграла немаловажную роль. Необходимо отметить, что притоку иностранных инвестиций поспособствовало решение о вступлении России в ВТО.

Как по отношению к потребностям страны в капиталовложении, так и по сравнению с другими странами объем прямых иностранных капиталовложений в Россию невелик. Однако свой вклад внес приток иностранных инвестиций в валовое накопление основного капитала. Данный показатель рассчитывается исходя из отношения прямых иностранных инвестиций к валовому накоплению основного капитала.

При разработке программы оптимизации налогообложения исходным пунктом должно быть такое гармоничное сочетание функций налогов, ко-

торое регулировало и стимулировало бы динамичное развитие экономики и необходимость решения стоящих перед ней задач, одной из которых является улучшение инвестиционного климата в Российской Федерации. Необходим комплексный подход к реализации всех функций налогообложения, но каждый период развития налогообложения должен формировать особенную, свойственную только ему структуру их реализации.

Оптимизация налогообложения должна осуществляться в направлениях, обеспечивающих осуществление инвестиций преимущественно в приоритетные отрасли и сферы экономики для формирования ее новой рыночной структуры; а также привлечение иностранного капитала для инвестиций в целях структурных изменений в экономике.

Невысокий приток иностранного капитала в Россию объясняется недостаточно хорошим инвестиционным климатом[4]. Также барьером для притока инвестиций в Россию служат особенности национальной экономики страны: специфические отношения между государством и бизнесом, тяжелые для восприятия иностранным капиталом, а также настороженное отношение к иностранному капиталу общества в целом.

Для увеличения притока иностранных инвестиций необходимо достигнуть стабильно высоких темпов экономического роста, создать большие льготы для иностранных инвесторов[1]. Только благодаря этому иностранные инвесторы смогут преодолеть сложности местного инвестиционного климата.

В качестве метода воздействия, направленного на улучшение инвестиционного климата в Российской Федерации, можно использовать налоговые льготы. В настоящее время совокупность налоговых льгот представляет собой полноценный механизм налогового регулирования. Данный механизм включает в себя различные формы и инструменты, влияющие на увеличение прибыли хозяйствующих субъектов.

В российской практике, стимулирование инвестиционной деятельности осуществляется при помощи следующих методов:

- применение к отдельным категориям налогоплательщиков освобождения от уплаты налога в течении определенного периода;
- освобождение от объекта налогообложения;
- предоставление вычетов и скидок налогоплательщикам;
- предоставление льгот, в виде пониженной налоговой ставки;
- предоставление инвестиционных налоговых кредитов;
- использование амортизационных отчислений и премий.

От условий предоставления налоговой поддержки зависит эффективность применения форм стимулирования в налоговой политике, на которых осуществляется предоставление данной поддержки. Вторым фактором, является уровень сознательности и готовности налогоплательщиков

предоставить финансовые ресурсы государству на осуществление поставленных им целей.

На практике, снижение ставок основных видов налоговых платежей не оправдало надежды. Поступление дополнительных финансовых ресурсов, полученных за счет снижения ставок, не привело к увеличению доли капитальных вложений, о чем свидетельствуют показатели динамики поступления инвестиций в основной капитал (табл. 1).

Таблица 1

Динамика физического объема инвестиций в основной капитал

	2008г.	2009г.	2010г.	2011г.	2012г.
Крупные и средние организации	105,6	82,5	105,1	110,4	100,7
Полный круг организаций	109,5	86,5	106,3	110,8	106,6

Подобная ситуация сложилась в 2002 г. после отмены инвестиционной налоговой льготы по налогу на прибыль организаций и снижения налоговой ставки с 1 января 2009 г. с 24% до 20%. Данные реформы привели к снижению доли прибыли, приходившейся на инвестиции.

В данном случае, целесообразно восстановить действующую ранее инвестиционную налоговую льготу по налогу на прибыль организаций, а также увеличить размер ставки по налогу на прибыль организаций. Такой подход станет эффективным методом стимулирования инвестиционной активности, однако, необходимо учитывать, что такой подход требует изменений в отношении льготных ставок.

Список используемой литературы:

1. Литвиненко В.А. Инвестиционная политика России: состояние и перспективы развития. // Аудит и финансовый анализ. 2008. № 2. М. — 2008.
2. Пансков В.Г. «Налоги и налоговая система Российской Федерации» Москва «Финансы и статистика» — 2008, 464 с.
3. Россия в цифрах. 2013: «Поступление иностранных инвестиций по типам». Крат. стат. сб. М.: Федеральная служба государственной статистики, 2013.
4. <http://investbag.com/news/investicionnyj-klimat-rossii-2013-god.htm>. (дата обращения: 31.01.2014) Инвестиционный климат России: 2013 год. // INVEST BAG (журнал успешного инвестора). 2013.

О ПОНЯТИИ МЕЖДУНАРОДНОГО ДОГОВОРА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация: Основная цель работы — определение понятия международного договора по вопросам налогообложения. Для этого автором рассматривается ряд вопросов о теоретических подходах к пониманию международного договора по вопросам налогообложения, его содержанию и характерных особенностях, об употребляемых терминах. Проведенное исследование дает возможность формирования единой научной концепции международного налогового договора. Результаты работы могут быть использованы для разработки изменений и дополнений в ст. 7 Налогового кодекса РФ.

Abstract: Main objective of work — determination of concept of the international treaty on the tax matters. For this purpose the author considers questions about theoretical approaches to understanding of the international treaty on the tax matters, its content and characteristics, about used terms. The conducted research gives the chance of forming of the single scientific concept of the international tax treaty. Results of work can be used for development of changes and additions in art. 7 of the Tax code Russian Federation.

Ключевые слова: Международное сотрудничество в налоговой сфере, международный договор, международный налоговый договор, международный договор по вопросам налогообложения, соглашение об избежании двойного налогообложения.

Keywords: International cooperation in the tax sphere, the international treaty, international tax the agreement, the international treaty on the tax matters, the agreement on avoidance of double taxation.

Международное сотрудничество в налоговой сфере является важной составной частью внешней политики любого современного государства. Наиболее распространенным и действенным источником правового регулирования налоговых отношений на межгосударственном уровне выступает договор. Находясь на стыке международного и национального права, международный договор позволяет не только урегулировать ситуации двойного налогообложения, но и предопределить особенности экономического сотрудничества с конкретным государством, или использовать его как правовой акт, направленный на предотвращение или противодействие уклонению от уплаты налогов.

Значение международных договоров в области налогообложения возрастает с каждым годом. Так, в послании Президента РФ Федеральному собранию РФ 2012 г. и 2013 г. [1] акцентируется внимание на деофшори-

зации российской экономики. Одним из основных инструментов этого процесса являются международные договоры по вопросам налогообложения. Президент РФ В.В. Путин отмечает: «Нужно добиваться прозрачности офшоров, раскрытия налоговой информации, как это делают многие страны в ходе переговорного процесса с офшорными зонами и подписания соответствующих соглашений» [2].

Несмотря на практическую значимость международного налогового договора, в современной теории международного налогового права практически нет исследований, посвященных разработке его понятия. В основном, авторы заостряют внимание на классификации, на процедуре принятия и особенностях выражения согласия на обязательность международных налоговых соглашений, анализе их видового разнообразия.

В законодательстве РФ также не дается определения международного налогового договора.

Тем не менее, понятие является одной из основных форм, в которых возникло, развивается и осуществляется мышление. Это мысль, в которой отражаются общие, существенные свойства, связи между предметами. Когда мы говорим, что имеем понятие о чем-либо, то подразумеваем, что понимаем сущность этого объекта [3].

В настоящей работе мы рассмотрим ряд вопросов об употребляемых терминах, содержании международных налоговых соглашений для достижения основной цели — дать определение понятию международного договора по вопросам налогообложения.

Анализ российской научной литературы показал наличие двух подходов к определению рассматриваемого термина. Первый подход заключается в установлении самостоятельной дефиниции. Например, В.А. Водопьянова отмечает, что международный налоговый договор — это соглашение между двумя или несколькими государствами относительно установления, изменения или прекращения их взаимных прав и обязанностей в налоговых отношениях [4].

А.В. Перов и А.В. Толкушкин под международным договором по вопросам налогообложения понимают «...соглашение между государствами или иными субъектами международного права, устанавливающее их взаимные права и обязанности в сфере международных налоговых отношений» [5].

Специалисты компании Roshe&Duffay определяют международный налоговый договор или соглашение об исключении двойного налогообложения (*double taxation treaty*) как договор между двумя государствами по вопросам налогообложения. Основная его цель — исключить возможность обложения одного и того же дохода, полученного от международной коммерции, дважды — в двух государствах [6].

Второй подход заключается в отсутствии определения рассматриваемого термина, но предложении общего для различных видов международных налоговых соглашений понятия «договор». Так, в исследованиях И.И. Кучерова [7] и С. Гавриловой [8] в соответствии со ст. 2 (1) Венской конвенции о праве международных договоров (Вена, 23 мая 1969 г.) [9] приводится термин «договор», который означает «международное соглашение, заключенное между государствами в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится ли такое соглашение в одном документе, двух или нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования».

Российская Федерация является государством — участником данной Конвенции, но в национальном законодательстве термин «международный договор» незначительно отличается от его международного понимания. В соответствии с пп. а п. 1 ст. 2 Федерального закона от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» [10] международный договор означает «международное соглашение, заключенное Российской Федерацией с иностранным государством (или государствами), с международной организацией либо с иным образованием, обладающим правом заключать международные договоры..., в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится такое соглашение в одном документе или в нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования». Учитывая тот факт, что определение международного договора распространяется на все договоры, заключенные Российской Федерацией, в том числе и налоговые, понятие «международного договора» следует признать родовым по отношению к определяемому.

Необходимо рассмотреть свойства, которые выделили бы нужный нам вид международных договоров из других видов данного рода.

Международные налоговые договоры заключаются только между государствами. Государства, как основные субъекты международных отношений, обладают суверенитетом в области налогообложения, который основывается на праве любого государства устанавливать, вводить и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций в пределах своей территории. Международные организации и другие образования подобным правом не обладают. В частности, правосубъектность международных организаций является производной от государств.

Наименование международных налоговых договоров может различаться, но чаще всего используются название конвенция, договор, соглашение, а для уточнения или дополнения отдельных положений — ноты и протоколы. С правовой точки зрения различия в названиях не имеет суще-

ственного значения, поскольку все они обладают необходимой юридической силой.

В Венской конвенции 1969 г. говорится о письменной форме международного договора. Однако в международной практике существуют примеры заключения соглашений в устной форме. По мнению диссертанта, этот факт и подобное свойство не может относиться к налоговым договорам. Сфера налогообложения тесно связана с финансами и бюджетом каждого государства. Соглашения об избежании двойного налогообложения «...обычно сочетают исключения из налогообложения доходов, полученных из иностранных источников, с применением ограничения по их налогообложению» и «предоставляют преимущества по налогообложению доходов налогоплательщиков странам резидентства...» [11]. В любом случае, налоговые договоры связаны с отказом государств от отдельных видов доходов для достижения таких целей, как развитие торговли и инвестирования, что обязательно должно быть отражено в письменном нормативно — правовом источнике.

Кроме этого, резиденты государств-участников договора об избежании двойного налогообложения, обращаясь в налоговые органы для зачета, вычета или освобождения от обязательных платежей, должны обосновать свое право в соответствии с реально существующим соглашением, прошедшим процедуру установления международных налогово-правовых норм, а не на устной договоренности между государствами.

Международные налоговые договоры могут содержаться в одном, двух или более связанных между собой документах. Так, Ноты, переданные по дипломатической линии между Российской Федерацией и Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландией (Москва, 15 февраля 1994 г.) [12], являются составной частью Конвенции между государствами об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества (Москва, 15 февраля 1994 г.) [13].

Международные соглашения отличаются по объекту правового регулирования. В рассматриваемых нами договорах в качестве объекта могут быть материальные (денежные средства, уплачиваемые в виде налогов, сборов) и нематериальные (налоговозначимая информация) блага, действия (сбор налогов) и воздержание от действий (освобождение от налогообложения). Таким образом, нормами международных налоговых договоров регулируются отношения, касающиеся налогообложения и сборов.

Рассмотрим соотношение понятий «международный налоговый договор», «международный договор по вопросам налогообложения», «соглашение об избежании двойного налогообложения».

В ст. 7 Налогового кодекса РФ предусматривает действие на территории государства «международных договоров по вопросам налогообложения». Отмечается, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

«Соглашение об избежании двойного налогообложения» — это распространенное название международных договоров, заключение которых имеет своей целью урегулирование юридических ситуаций двойного налогообложения в отношении доходов и имущества. Однако эти соглашения являются разновидностью международных договоров по вопросам налогообложения наравне со специальными соглашениями об избежании двойного налогообложения в определенных сферах, соглашениями о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле, соглашениями о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и т.д.

«Международный налоговый договор» рассматривается как синоним «международного договора по вопросам налогообложения». Так, И.И. Кучеров отмечает: «Международные договоры (соглашения, конвенции), регулирующие вопросы налогообложения и сотрудничества органов налогового администрирования (далее — международные налоговые соглашения) составляют основу правового регулирования международных налоговых отношений» [14]. Рассматриваемый термин используется только в исследованиях по вопросам международного налогового права, и, следовательно, может быть признан обобщенным, научным названием различных видов международных договоров, затрагивающих вопросы налогообложения и сборов.

Принимая во внимание вышеизложенное, предлагаем авторское определение термина «международный договор по вопросам налогообложения», в основе которого лежат нормы международного права, теория международного налогового права, а также элементы российского налогового правового регулирования.

Под «международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения» следует понимать международное соглашение, заключенное между государствами в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится ли такое соглашение в одном документе, двух или нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования, регулирующее отношения, касающиеся налогообложения и сборов».

Несмотря на проведенное научное исследование, вопросы, связанные с понятием, характеристиками, классификацией международного договора по вопросам налогообложения, остаются дискуссионными. Представляется возможным на основании сделанных автором выводов разработать предложение о внесении изменений и дополнений в ст. 7 Налогового кодекса РФ.

Список используемой литературы:

1. Послание Президента Федеральному собранию 12 декабря 2013 г. // Президент России: сайт. URL: <http://www.kremlin.ru/transcripts/19825> (дата обращения: 28.12.2013).

2. Послание Президента Федеральному собранию 12 декабря 2012 г. // Президент России: сайт. URL: <http://www.kremlin.ru/news/17118> (дата обращения: 28.12.2013).

3. Спиркин А.Г. Философия: Учебник. – 2-е изд. – М.: Гардарики, 2003.

4. Водопьянова В. А. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие. Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2005.

5. Перов А. В., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение : учебник. 12-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2012. С. 65.

6. Что такое международный налоговый договор // ROCHE & DUFFAY: международное налоговое планирование для крупного и среднего бизнеса : сайт. URL: http://www.roche-duffay.ru/faq/pmwiki.php/FAQ/Международный_налоговый_договор (дата обращения: 28.12.2013).

7. Кучеров И.И. Международное налоговое право: (Академический курс): учебник. М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. С. 70.

8. Гаврилова С. Действие международных договоров в области налогообложения // Финансовая газ. Регион. вып. 2011. № 13.

9. Международное публичное право : сб. документов. Т. 1. М., 1996. С. 67–87.

10. СЗ РФ. 1995. № 29. Ст. 2757.

11. Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М.: Магистр : ИНФРА-М, 2011. С. 36–37.

12. Обмен нотами от 15.02.1994 «Между чрезвычайным и полномочным послом Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии в Российской Федерации и заместителем министра иностранных дел Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 27. Ст. 3188.

13. Trade Delegation of the Russian Federation in the United Kingdom : сайт. URL: http://www.rustradeuk.org/ru/cooperation/law/konvenzia_15_02_1994.htm (дата обращения: 21.12.2008).

14. Кучеров И. И. Международное налоговое право ... С. 82.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ОПРЕДЕЛЕНИЮ СУЩНОСТИ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация: рассматривается налоговое регулирование как процесс с одной стороны направленный на повышение эффективности налогообложения, а с другой как воздействие элементов налогового механизма на развитие социально-экономических процессов. На основании рассматриваемых направлений деятельности субъектов налоговых отношений в направлении повышения эффективности налогообложения, а также известных форм воздействия инструментов и методов налогового механизма на социально-экономические процессы и принятие управленческих решений в области предпринимательской деятельности обосновывается теоретический подход к определению сущности механизма налогового регулирования инвестиционной деятельности.

Abstract: The tax regulation as a process on the one hand to enhance the efficiency of taxation, and the other as the impact of the elements of the tax mechanism for socio-economic development. Based on consideration of activities of subjects of tax relations towards greater tax efficiency and well-known forms of impact tools and techniques of the tax mechanism for socio-economic processes and managerial decision-making in the field of entrepreneurship grounded theoretical approach to the definition of the mechanism of tax regulation of investment activity.

Ключевые слова: налогообложение, налоговый механизм, налоговое регулирование, инвестиционная деятельность.

Keywords: taxation, the tax mechanism, tax regulation, investment activity.

Налоговый механизм является одним из важнейших инструментов регулирования социально-экономического развития, позволяющим при оптимальном сочетании его функций (фискальная, регулирующая и контрольная): формировать и управлять желаемой отраслевой и региональной структурой национальной экономики; воздействовать на инвестиционные и инновационные и воспроизводственные процессы; регулировать спрос и предложение на всех рынках (товарном рынке, рынке труда и рынке капиталов), процессы сбережения и потребления и др.

Организация и формирование взаимосвязей системообразующих элементов налогового механизма представляют собой определенный способ понимания, трактовки налоговой системы, ее составных частей и их влияния на развитие социально-экономических процессов микро- и макроуровня. «Государство устанавливает общие принципы и составные эле-

менты налогообложения, а экономические субъекты формируют их в денежном эквиваленте путем исчисления по установленным правилам налоговых платежей и перечислению их в бюджет. При сведении всех элементов в единую систему возникают определенные направления деятельности государства и хозяйствующих субъектов, связанные с повышением эффективности и качества налогообложения, с одной стороны и оптимизации налоговой нагрузки с другой» [1, с11]. Основные направления деятельности участников налоговых отношений, связанных с повышением эффективности налогообложения приведены на рисунке.



Рис. 1. Основные направления деятельности субъектов налоговых отношений по вопросам налогообложения

Одним из основных направлений деятельности государства в сфере налогообложения является налоговое регулирование, посредством кото-

рого должна решаться задача повышения эффективности государственной налоговой политики посредством максимального использования возможности позитивного влияния налогов на развитие социально-экономических процессов при одновременной нейтрализации негативных последствий налогообложения.

Налоговое регулирование должно опираться на фундаментальные принципы построения налоговой системы, учитывать конкретные экономические, социальные и политические условия развития экономики и основываться на научном подходе к планированию, разработке и внедрению определенных инструментов, методов и механизмов регулирования. Для этого необходимо осуществление тщательного ситуационного моделирование и обеспечение системного подхода к построению налогового механизма в целом и механизма налогового регулирования как его неотъемлемой части. Посредством налогового регулирования должно обеспечиваться непрерывное циклическое и своевременное воздействие на налоговую систему и экономику.

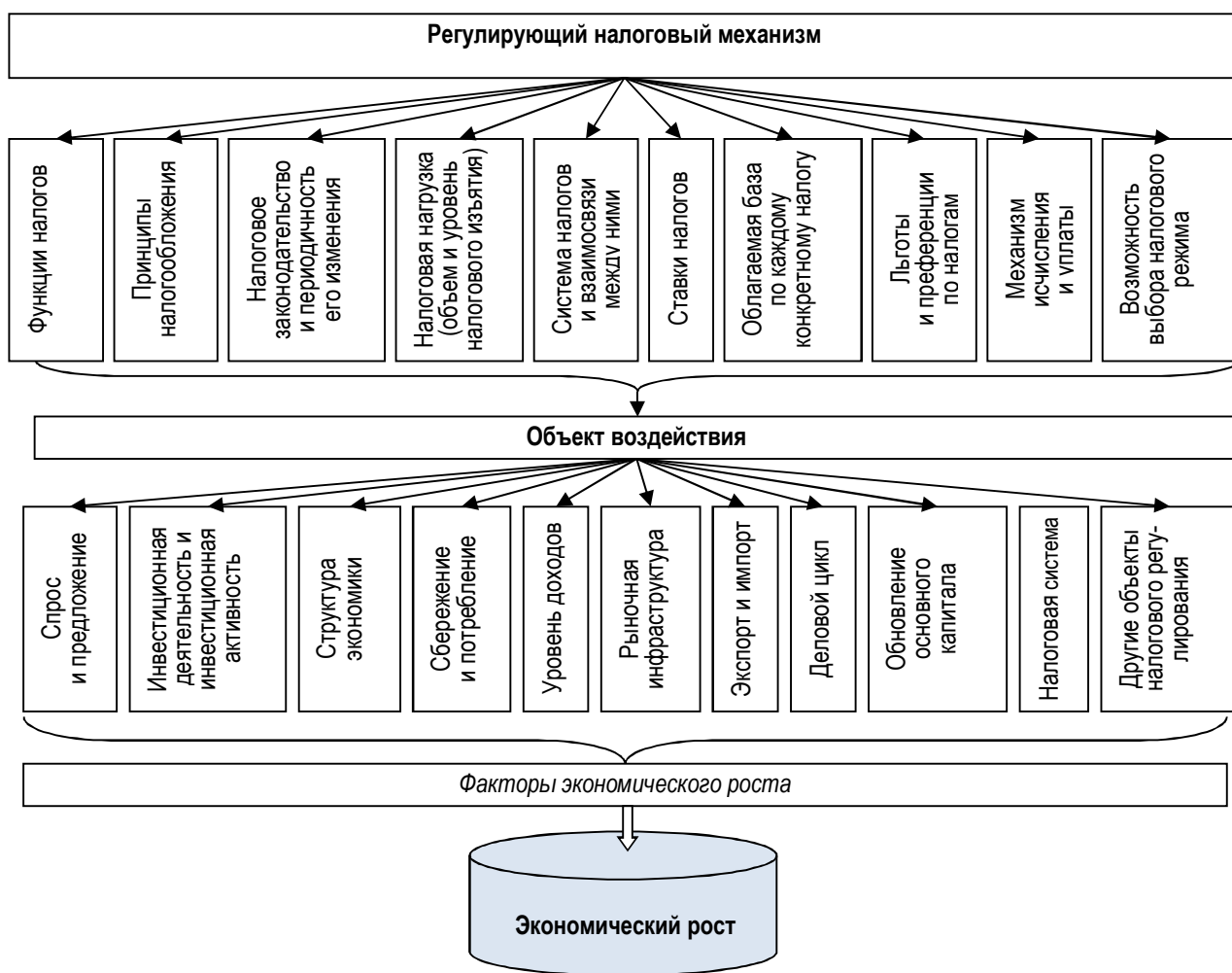


Рис. 2. Регулирующий налоговый механизм

Системный подход к налоговому регулированию означает согласование его цели, задач, методов, механизмов и инструментов регулирования. Основными направлениями регулирования должны стать:

- оптимизация налоговой нагрузки субъектов хозяйствования с учетом отраслевой специфики, темпов роста экономики, приоритетов развития государства и общества при одновременном повышении результативности налогообложения;
- обеспечение справедливости, рациональности и стабильности налоговой системы;
- обеспечение контроля эффективности применяемых методов, механизмов и инструментов налогового регулирования.

Регулирующий налоговый механизм представляет собой совокупность налогов, их элементов, налоговых отношений, который может выполнять регулирующую функцию только при достижении относительного равновесия между общегосударственными, корпоративным и личными интересами. [2, с.30]. Одной из главных целей налогового регулирования является повышение качества экономического роста, достижение которой осуществляется путем воздействия налоговых инструментов на отдельные социально-экономические процессы (см. рисунок 2).

Налоговое регулирование осуществляется по отношению к разным иерархическим уровням: отраслевому, межотраслевому, на уровне отдельного хозяйствующего субъекта и общественного производства в целом, а также в зависимости от государственного устройства и полномочий соответствующих органов на региональных и межрегиональных уровнях. Посредством регулирования государство с целью ускорения экономического роста и повышения уровня жизни граждан регламентирует финансовые отношения на макроэкономическом уровне, осуществляет нерыночное централизованное воздействие на систему рыночных отношений, т.е. выступает дополнительным к рыночному саморегулированию фактором развития экономики.

Регулирующего налогового механизма воздействует на развитие социально-экономических процессов в форме изъятия части собственных средств налогоплательщика с целью их дальнейшего перераспределения через государственный бюджет, стимулирование, сдерживание, контроль эффективности инструментов налогового механизма (см. рисунок 3). Более детально механизм воздействия инструментов налогового механизма на социально-экономические процессы описан в таблице 1.

Таким образом, налоговое регулирование-это непрерывный во времени, целенаправленный, научно обоснованный, циклический эффективный процесс воздействия государства на налоговую систему и развитие социально-экономических процессов посредством налогов. Налоговое регули-

рование осуществляется через действие налогового механизма с одной стороны, а с другой — является его неотъемлемой частью.

При рассмотрении инвестиций как объекта налогового регулирования важно учитывать следующее: цикличность экономического развития; особенности инвестиционного и инновационного цикла; многостадийность и многосубъектность инвестиционного процесса; существующие проблемы реализации инвестиционной и инновационной политики; положительный и отрицательный опыт предыдущих реформ; накопленный научный теоретический опыт в области налогового регулирования инвестиционной и инновационной деятельности и др.

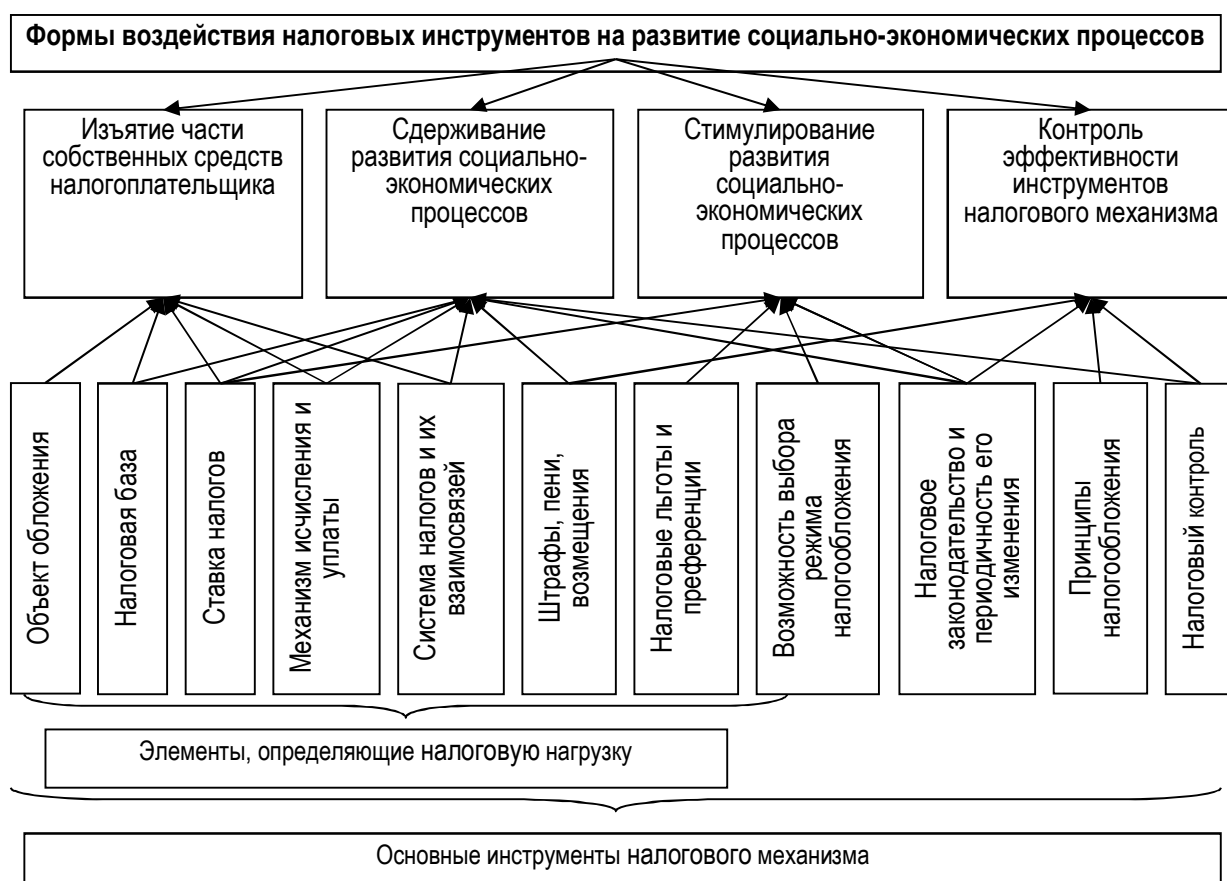


Рис. 3. Формы воздействия налогового механизма на социально-экономические процессы

Исходя из предложенного определения налогового регулирования и выявленных особенностей инвестиционной деятельности как объекта налогового регулирования можно сформулировать определение механизма налогового регулирования инвестиционной деятельности:

Механизм налогового регулирования инвестиционной деятельности — это система мер и способов активизации отдельных налоговых инструментов и их взаимосвязей, подобранных на основе ситуационного моделирования, обеспечивающая целенаправленное непрерывное и управляемое воз-

действие на развитие инвестиционных процессов с целью повышения эффективности государственной налоговой и инвестиционной политики.

Таблица 1

Механизм воздействия инструментов налогового регулирования на социально-экономические процессы

Инструменты механизма налогового регулирования	Объект воздействия	Механизм воздействия
Введение новых налогов и сборов и отмена существующих	Налоговая система, налоговый климат, отдельные виды деятельности, инвестиционный климат	Введение новых налогов приводит к усложнению налоговой системы, ухудшает налоговый и инвестиционный климат посредством увеличения налоговой нагрузки и может привести к сокращению объемов отдельных видов деятельности и наоборот
Изменение ставок и других элементов прямых налогов	Капитальные вложения, инвестиционная активность, сбережения, уровень доходов	Увеличение ставок прямых налогов, равно как и расширение налоговой базы приводит к сокращению доходов, остающихся в распоряжении плательщика, что меняет соотношение «потребление сбережение», приводя к сокращению объемов сбережений и как следствие к сокращению инвестиционной активности и капиталовложений и наоборот
Изменение ставок и других элементов косвенных налогов	Цены на товары и услуги, спрос, уровень потребления	Увеличение ставок косвенных налогов, равно как и расширение налоговой базы приводит к росту цен на товары, работы услуги. В зависимости от эластичности спроса к изменению цен может произойти сокращение спроса и изменение уровня потребления
Дифференциация ставок	Регулирование структуры видов деятельности (структуры ВВП)	При установлении дифференцированных ставок по налогам в зависимости от видов деятельности может произойти изменение структуры видов деятельности в сторону увеличения доли тех, для которых применяются более низкие ставки

Инструменты механизма налогового регулирования	Объект воздействия	Механизм воздействия
Введение специальных режимов и режимов льготного налогообложения	Предпринимательская деятельность, региональное развитие, развитие отдельных видов деятельности	Введение специальных налоговых режимов для отдельных видов деятельности, как правило, преследует целью увеличение налоговых поступлений в бюджет и в зависимости от создаваемой налоговой нагрузки регулирует количество субъектов, осуществляющих данные виды деятельности и получаемые ими доходы. Введение специальных налоговых режимов для отдельных регионов и (или) субъектов малого и среднего бизнеса преследует целью упрощение для них налогового законодательства и создание благоприятного налогового климата для развития предпринимательской деятельности
Порядок и сроки уплаты налогов	Деловая активность, предпринимательская деятельность	Уплата налогов производится за счет собственных средств налогоплательщиков и в момент уплаты предполагает отвлечение денежных средств из оборота, что влияет на платежеспособность, ликвидность и другие показатели деловой активности

Список используемой литературы:

1. Савина Е.Г. Налогообложение как инструмент экономического воздействия государства на воспроизводственный процесс/автореф. к.э.н. Орел, 2012 г. С. 24.
2. Журавлева Т.А. Методология функционирования механизма налогового регулирования на федеральном и региональном уровнях/автореф. д.э.н. М. 2007. С. 54.

Якуша Я.В.
Херсонский национальный
технический университет
г. Херсон, Украина

ОЦЕНКА КОМПЕНСАЦИОННОГО МЕХАНИЗМА ЭКОЛОГИЧЕСКОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ

Аннотация: Раскрыта экономическая природа экологических налогов; проанализировано законодательство, регламентирующее сбор и перераспределение платежей экологического характера в Украине; определена эффективность использования экологических поступлений; обозначены пути усовершенствования экологического налогообложения и перспективы внедрения эффективного механизма финансирования природоохранной деятельности в Украине.

Ключевые слова: экологическое налогообложение, государственная политика, налоговая политика, экологические фонды.

Abstract: The economic nature of ecological taxes is revealed; the legislation regulating collecting and redistribution of payments of ecological character in Ukraine is analysed; efficiency of use of ecological receipts is defined; ways of improvement of the ecological taxation and prospect of introduction of an effective funding mechanism for nature protection activity in Ukraine are designated.

Keywords: ecological taxation, state policy, tax policy, ecological funds.

Постановка проблемы. Эффективность функционирования механизма взимания налогов, в т.ч. экологических, во многом зависит от организационной структуры национальной налоговой системы и практики построения взаимоотношений между государственными органами и налогоплательщиками. Реализация стратегических целей экологической политики обеспечивается с помощью финансовых механизмов, которые предусматривают не только наличие институционально-установленных правил взимания налогов и принудительной мотивации к их выполнению, но и осуществление контроля над целевым использованием бюджетных ресурсов, полученных в результате экологического налогообложения.

В отечественных реалиях экологические налоги имеют весомое значение. Ведь на сегодняшний день почти вся территория Украины является экологически опасной, о чем свидетельствуют статистические данные. Поэтому для нашей страны актуально надлежащее финансирование мероприятий по созданию условий, необходимых для комфортного существования каждого отдельного гражданина.

Результаты исследования. Исследованию различных аспектов налогообложения, в том числе экологического, посвящены труды таких отече-

ственных ученых: Веклич О.О., Иванова Ю.Б., Серебрянского Д.Н., Соколовской А.М., Тарангул Л.Л. и многих других. Среди зарубежных авторов особое внимание этой проблеме уделили: Экинс П., Девени Х., Паркес М., Джагер У.

Эффективная реализация экологической политики заключается, в том числе, во внедрении и совершенствовании экологического налогообложения как результативного метода контроля над природопользованием и охраной окружающей природной среды, а также основного источника финансирования природоохранных мероприятий.

По мнению А.М. Соколовской, налоги могут считаться экологическими независимо от их классификации по объектам налогообложения или экономическим функциям. Т.е. к экологическим могут относиться как налоги на потребление, так и налоги на капитал. Иными словами, экологические налоги — это налоги, «база налогообложения которых измеряется в физических единицах чего-либо, что в процессе производства или выпуска оказывает доказанное негативное влияние на окружающую природную среду» [1, с. 314].

Основная идея введения экологических налогов заключается в установлении прямой зависимости между размером налоговых отчислений и степени негативного воздействия, наносимого окружающей природной среде в результате деятельности субъектов хозяйствования. Исходя из этого, экологическому налогообложению должен соответствовать компенсационный характер. Платежи экологического характера вводятся государством, прежде всего, для формирования фондов охраны окружающей природной среды с целью аккумуляирования средств, необходимых для финансирования государственных программ рационального использования природных ресурсов, охраны окружающей природной среды и других мероприятий.

Именно поэтому в научной литературе такие платежи часто называют «компенсационными» или «финансирующими».

Однако, как показывает статистика, последние годы финансирование государством капитальных инвестиций и текущих расходов, направленных на охрану окружающей природной среды, остается на низком уровне [2, 3].

На рис. 1 приведена динамика показателя эффективности использования налоговых поступлений от уплаты платежей экологического характера в Украине (далее — показатель эффективности).

Из рис. 1 следует, что максимальное значение показателя эффективности использования средств, полученных государством в виде платежей экологического характера, приходится на 2009 год — 76,26 %. С 2010 года наблюдается постепенное снижение показателя эффективности. Так, в

2010 году на природоохранные мероприятия в Украине было потрачено всего 44,19 % средств, полученных в виде платежей экологического характера, а в 2012 году — лишь 37,62 %. Остальные затраты на покрытие ущерба, нанесенного окружающей природной среде, несут непосредственно субъекты хозяйствования за счет собственных средств.

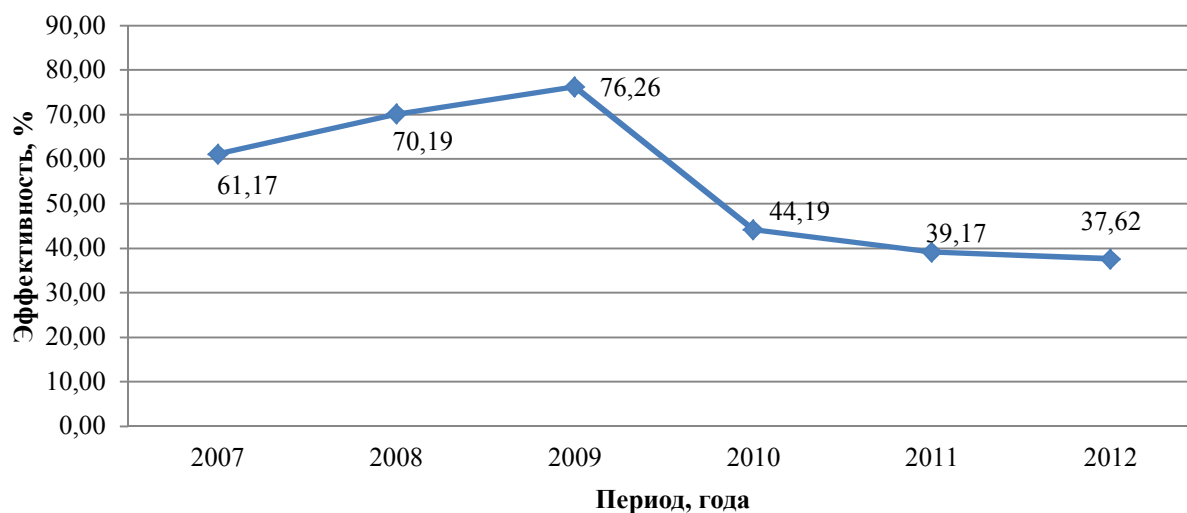


Рис. 1. Эффективность использования налоговых поступлений в виде платежей экологического характера в Украине, % *

* *Примечание.* Рассчитано автором с помощью [4, с. 211–217] на основе [2, 3]

На наш взгляд, такой низкий уровень использования бюджетных ресурсов, полученных в виде платежей экологического характера в Украине, обусловлен, прежде всего, изменениями в бюджетной классификации, а именно: отнесением данных поступлений вместо целевых фондов (т.е. с последующим конкретным целевым использованием «экологических» средств) к категории налоговых платежей.

На сегодняшний день перераспределение экологических налогов, сборов и платежей регламентируется Бюджетным кодексом Украины от 08.07.2010 года № 2456-VI (далее — БКУ), Законом Украины «О Государственном бюджете Украины на 2013 год» от 06.12.2012 года № 5515 — VI (далее — ЗУГБ) и Налоговым кодексом Украины от 02.12.2010 года № 2755-VI (далее — НКУ) (рис. 2).

Из рис. 2 видно, что средства, полученные в виде платежей экологического характера, в основном выполняют фискальную функцию. Компенсационными данные платежи не являются по причине отсутствия обязательности зачисления их в специальные экологические фонды, основная цель которых — формирование независимого от государственного и местных бюджетов централизованного источника финансирования природоохранных потребностей каждого отдельного региона. Такая ситуация

возникла из-за низкого фискального эффекта экологических платежей: удельный вес всех платежей экологического характера в общем объеме налоговых поступлений в Украине в 2012 году не превысил 7% [2].

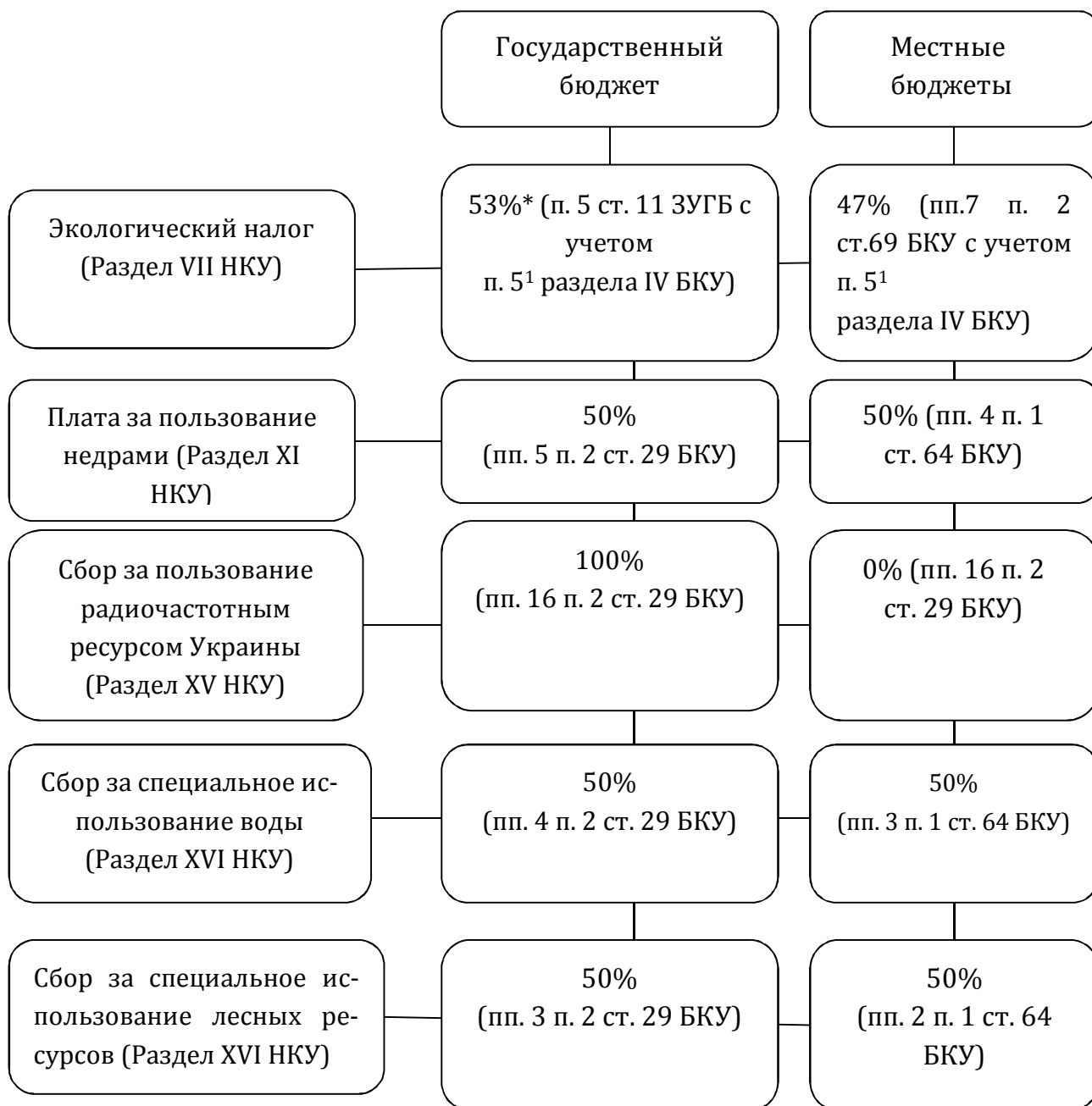


Рис. 2. Перераспределение платежей экологического характера между государственным и местными бюджетами в Украине **

Примечания:

* Из них 33% с 2013 года направляются на финансовое обеспечение исключительно целевых проектов экологической модернизации предприятий в пределах сумм уплаченного ими экологического налога в установленном Кабинетом Министров Украины порядке;

** Составлено автором на основе [5, 6, 7].

На наш взгляд, первым шагом к повышению эффективности функционирования отечественных экологических фондов является адаптация системы экологического налогообложения в Украине к европейским стандартам. Сферой реформирования, в первую очередь, должно стать повышение ставки налога на выбросы двуокиси углерода (соответствующая ставка в Налоговом кодексе Украины (п. 243.4) составляет лишь 0,24 гривны за 1 тонну загрязняющего вещества [5]). Также следует воспользоваться европейской практикой по применению ставок экологических налогов без коэффициентов, повышающих базовые ставки для предприятий, которые задекларировали в отчетном периоде современные доступные экологические технологии. Одновременно с применением 25-кратного коэффициента к ставкам в случае несоблюдения указанными выше предприятиями нормативов использования задекларированной техники.

Выводы и предложения. Экологические налоги и платежи должны быть экономически выгодными и иметь существенный удельный вес в общей структуре налоговых поступлений для обеспечения государством дальнейшего финансирования природоохранных мероприятий. Исходя из этого, повышенное внимание следует уделить размерам ставок экологических налогов с целью создания резервов бюджетных средств для осуществления комплекса мероприятий по восстановлению природных ресурсов. При этом следует реформировать экологические целевые фонды для аккумуляции и реинвестирования средств на возобновление окружающей природной среды.

Перспективы дальнейших исследований. Дальнейшие исследования по данной проблематике должны быть направлены на разработку комплекса мер по увеличению фискального потенциала платежей экологического характера в Украине с целью создания и обновления целевых экологических фондов государственного и местного значения, предназначенных для дальнейшего финансирования мероприятий природоохранного значения.

Список используемой литературы:

1. Соколовская А.М. Основы теории налогов: Уч. Пособие / А.М. Соколовская. — К.: Кондор, 2010. — 326 с.
2. Отчеты о выполнении Сводного бюджета Украины за 2006 — 2012 гг.: Статистические данные Государственной казначейской службы Украины [Электронный ресурс] / Официальный сайт Государственной казначейской службы Украины. — Режим доступа: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index> (дата обращения: 14.01.2014).
3. Окружающая природная среда Украины в 2012 году: Доклад Государственного комитета статистики Украины на основе отчета

Министерства экологии и природных ресурсов Украины от 31.05.2012 г. № 06/4-7 [Электронный ресурс] / Официальный сайт Государственного комитета статистики Украины. — Режим доступа: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/ns_rik/analit/arhiv.htm (дата обращения: 14.01.2014).

4. Основы налогообложения: Учеб. пособие / [Ю.Б. Иванов, А.Н. Тищенко, Е.В. Давыскиба и др.]. — Х.: ИД «ИНЖЭК», 2008. — 280 с.

5. Налоговый кодекс Украины: Закон Украины от 02.12.2010 г. № 2755-IV [Электронный ресурс] / Официальный сайт Верховной Рады Украины. — Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (дата обращения: 14.01.2014).

6. Бюджетный кодекс Украины: Закон Украины от 08.07.2010 г. № 2456-VI [Электронный ресурс] / Официальный сайт Верховной Рады Украины. — Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14> (дата обращения: 14.01.2014).

7. О Государственном бюджете Украины на 2013 год: Закон Украины от 06.12.2012 № 5515-VI [Электронный ресурс] / Официальный сайт Верховной Рады Украины. — Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5515-17/paran15#n15> (дата обращения: 14.01.2014).

Секция 2

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И ПРОБЛЕМЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Афанасьева В., Яковенко К.
Финансовый университет

Научный руководитель: Копина А.А.

Рецензент: Назаренко Б.А.

НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ КАК ПРЕДИКАТНЫЕ ЛЕГАЛИЗАЦИИ (ОТМЫВАНИЮ) ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Аннотация: В статье анализируется сущность и масштабы налоговых преступлений, совершаемых на территории Российской Федерации, а также точки зрения, сложившиеся в науке относительно соотношения налоговых преступлений и легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем.

Abstract: This article analyzes the nature and extent of tax crimes committed in the territory of the Russian Federation, as well as point of view, developed in science about the ratio of tax crimes and legalization (laundering) of proceeds derived from criminal activity.

Ключевые слова: налоговые преступления, налоговые преступления как предикатные легализации доходов, полученных преступным путем, легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем.

Key words: tax crimes, tax crimes as a predicate legalization of proceeds of crime, the legalization (laundering) of proceeds from crime.

Современный уровень экономической преступности в Российской Федерации достиг гипертрофированных размеров. На лицо проникновение криминального капитала во все сферы жизни общества. Так, глава Федеральной службы государственной статистики А. Суринов заявил в январе 2010 года, что «примерно пятая часть российской экономики сейчас находится в тени» [1]. Данная информация всерьез отличается от мнения других экспертов. По некоторым оценкам, теневая экономика в Российской

Федерации достигает 25–50% ВВП [2]. Таким образом, речь уже идет не об одной небольшой сфере действия криминального капитала, а о причастности к теневому образу жизни сотни тысяч российских предприятий, а вместе с ними и граждан.

Главный смысл теневой экономической деятельности — это получение доходов, которые никак нельзя получить законным путем либо получить законным путем в таких размерах, в каких хочет этого преступник. В итоге, криминальный сектор получает огромные денежные средства. Но! Экономическое преступление не всегда финансирует совершение новых, часто нарушитель закона хочет придать полученным средствам вид полученных правомерно.

Придание правомерного вида полученным средствам составляет самостоятельный состав преступления по российскому уголовному законодательству. Так, в Уголовном кодексе России под легализацией понимается совершение финансовых операций и других сделок с денежными средствами или иным имуществом, заведомо приобретенными преступным путем, в целях придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению указанными денежными средствами или иным имуществом.

Данное определение полностью соответствует Международным стандартам противодействия легализации (отмыванию) денежных средств, которые устанавливаются Группой разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (FATF), межправительственной организацией, созданной для борьбы с данным видом преступлений. Рекомендации настоящей организации используются более чем в 180 странах, как основополагающие, в том числе и в России. С 2004 года в FATF от имени Российской Федерации участвует Федеральная служба по финансовому мониторингу. Рекомендации данной организации обязательны для стран-членов, а значит и для России [3].

Группа по разработке финансовых мер по борьбе с отмыванием денег в феврале 2012 года на пленарной сессии по итогам двух лет обсуждения пересмотрела Международные рекомендации, в результате чего уклонение от уплаты налогов было внесено в список предикатных преступлений, которые предшествуют совершению самой легализации. «Это подводит доходы от налоговых преступлений под власть и полномочия, которые используются для расследования отмывания денег», — указывается в пресс-релизе FATF [4].

До июня 2013 года налоговые преступления не входили в круг предикатных преступлений, предшествующих легализации. Так, в статьях 174 и 174.1 Уголовного кодекса РФ содержалась оговорка, что противозаконные действия, подпадающие под статьи 198, 199, 199.1 и 199.2, не являются действиями, предшествующими легализации. Получалось, что налоговые преступле-

ния выпадали из круга предикатных преступлений, что фактически давало индульгенцию налоговым преступникам на отмыwanie своих доходов.

С точки зрения мировых стандартов данное ограничение не нарушало международные соглашения. Так, положения ст. 6 Конвенции ООН против транснациональной организованной преступности (принята в г. Нью-Йорке 15.11.2000 г.) определяют, что каждое государство относительно криминализации отмыwania доходов от преступлений должно стремиться к регламентации самого широкого круга основных (предикатных) правонарушений [5]. Из этого можно сделать вывод, что Россия не нарушала международные положения, ограничив круг преступлений, но так же и международные положения никак не ограничивали нашего законодателя в исключении ограничений.

К слову сказать, в Российской Федерации по данным 2011 года доля налоговых доходов бюджета составляет 57%. При этом по данным ФНС России на 1 мая 2011 года в нашей стране зарегистрировано более 4 338 173 юридических лиц, 1,6 млн. из которых не предоставляют налоговую отчетность или же предоставляют ее без прибыли [6]. Получается, что неуплата налогов является довольно распространенным нарушением, бюджет теряет огромные суммы. Так, общий ущерб от налоговой преступности в 2008 году составил 71,5 млрд рублей, но при этом сумма возмещенного ущерба равнялась 50 млрд рублей [7]. Все это неблагоприятно сказывается на экономической жизни страны. Преступные деньги при этом попадают в легальный оборот, разрушая конкурентоспособность нашей экономики. В Послании о бюджетной политике в 2014 — 2016 годах Президент России Владимир Владимирович Путин указывает, что необходима реализация мер по противодействию уклонению от налогообложения, в том числе с использованием оффшорных юрисдикций [8].

Но почему же законодатель до 2013 года не включал налоговые преступления в список предикатных преступлений, которые предшествуют легализации? Почему для этого нужно было вмешательство FATF?

В действительности в российской юридической науке сложилось две принципиально разные самостоятельные концепции о включении или не включении налоговых преступлений в число предикатных легализации.

Так, в соответствии с первой концепцией легализовать денежные средства, полученные в результате нарушений по уплате налогов, нельзя. Это можно объяснить таким образом. В соответствии со статьями 174 и 174.1 Уголовного кодекса РФ в результате преступных действий доход, имущество виновного должны приобретаться, то есть нарушитель закона своими действиями увеличивает свое состояние.

Н.А. Лопашенко писал, что «...вышеперечисленные составы преступлений не приносят совершившему их лицу преступного дохода. В результате

их совершения происходит преступное неуменьшение, сохранение прежних размеров своего имущества или имущества организации, в которой это лицо работает» [9].

Волженкин Б.В. применительно к данному вопросу указывал, что суть всех названных преступлений есть неисполнение соответствующих обязанностей, являющихся установленными государством, когда субъект уклоняется от уплаты обязательных платежей. Во всех этих преступлениях отсутствует предмет легализации, а именно денежные средства или иное имущество, приобретенные в ходе совершения преступного деяния. Эти предметы уже были у субъекта и приобретены они не противозаконным способом, поэтому отсутствует необходимость в их легализации.

Для того чтобы действия субъекта можно было квалифицировать как легализацию, должна быть установлена конкретная цель — придание денежным средствам либо иному имуществу видимость правомерно приобретенного. Если же такому имуществу виновным лицом не придается видимость правомерно приобретенного, то в зависимости от обстоятельств конкретного дела перечисленные действия вполне могут содержать в себе признаки иного состава преступления. В преступных налоговых деяниях, являющихся исключениями в статье 174 и статье 174.1, такой цели не может быть в принципе, так как в них указывается на имущество, которое было уже принадлежащим на праве собственности [10].

К тому же легализация считается корыстным преступлением, в результате его совершения лицо получает доход, пополняя свое имущество, тогда как в результате уклонения от уплаты налогов, указанных законодателем в диспозиции статей 174 и 174.1 УК РФ такого дохода преступник не получает.

Сторонники второй концепции относят налоговые преступления к предикатным противоправным действиям, которые до недавнего времени были исключены из числа предшествующих легализации. Объясняется это следующим образом.

При совершении налоговых преступлений виновное лицо также приобретает криминальный доход, только совсем иным путем. К примеру, при уклонении от уплаты налогов или таможенных платежей происходит увеличение имущества преступника за счет тех средств, что должны были поступить в бюджет государства. Иначе говоря, преступник удерживает то, что ему не принадлежит.

В защиту второй концепции выступает в своем диссертационном исследовании О.А. Рыхлов. Он отмечает, что именно преступления, исключенные ранее из статей 174 и 174.1 Уголовного кодекса РФ, приносят основную часть преступных доходов, которые позже легализируются. В этой

связи он предлагал изъять указанные исключения из статей, описывающих отмывание [11].

Законодатель до недавнего времени придерживался первой концепции и исключал все налоговые преступления из числа предикатных, но со вступлением в силу Закона 134-ФЗ в определении предикатных преступных деяний возобладает второй подход как наиболее полно отражающий общественную опасность попадания денежных средств, не уплаченных в виде налогов, в экономику страны.

Мы полагаем, что в данной ситуации, несомненно, возникнут вопросы у правоприменителей, так как при квалификации преступных деяний происходят кардинальные изменения.

Так, на первых порах действия Уголовного кодекса РФ правоприменительная практика страдала неточностью и ошибками в трактовке. Например, в 1998 г. в Тюменской области было зарегистрировано 89 преступлений, предусмотренных ст. 174 УК, из них 86 было прекращено. Также по данным статистики более 90% уголовных дел, подпадающих под легализацию, за 1997 — 1998 гг. было квалифицировано неверно [12].

Законодатель, действуя в рамках рекомендаций FATF, устанавливает уголовную ответственность за придание правомерного вида денежным средствам, полученным в результате совершения налоговых преступлений. Такие изменения вводятся впервые и, наверняка, затронут многих виновных в совершении налогового и уголовного законодательства лиц. На наш взгляд, данные преобразования требуют детального разъяснения со стороны законодателя, так как сложившаяся в течение многих лет практика применения норм Уголовного кодекса отвечает требованиям первой концепции, но ставит много вопросов перед второй концепцией, которая теперь является основной в РФ.

Список используемой литературы:

1. Евсейчук Д. Экономика уходит в «тень»// Томская неделя. 2010 № 4 29 янв.
2. Кристоф Рюль, главный экономист представительства Всемирного банка в России «Теневая экономика отражает резервы роста» // Коммерсантъ.2002. № 203 п. 11 января.
3. Виталий Шапран. FATF: борьба с отмыванием//ForexTimes: информационно-аналитический портал.[сайт] 20 06. URL:<http://www.forextimes.ru/html> (дата обращения: 19.01.2014).
4. Ольга Шестопал, Седа Егикян, Светлана Дементьева. С уклоном в отмывание//Газета «Коммерсантъ», № 30/П (4815), 20.02.2012.
5. «Конвенция против транснациональной организованной преступности» (Заклучена в Нью-Йорке 15.10.2000 г.) Конвенция вступила в

силу в России 26.06.2004.// Бюллетень международных договоров.2005. № 2. С. 3–33.

6. Клепицкий А.И. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается // Закон. — 2011. — № .3. — С. 66 — 73.

7. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования): Монография. — М.:ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2010. — С. 11.

8. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014–2016 годах».

9. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономики. М., 2006. С.391

10.Избранные труды по уголовному праву и криминологии: 1963–2007 года. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. С. 576.

11.Рыхлов О.А. Ответственность за легализацию (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем, по уголовному законодательству России: Дис....канд. юрид. наук. Челябинск. 2007.

12.Истомин А.Ф. Уголовная ответственность за легализацию незаконных доходов//Журнал российского права. 2002. № 3. С. 23.

Батрукова Н.М.

Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Пинская М.Р.

Рецензент: Савина О.Н.

К ВОПРОСУ О НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ОТСРОЧКИ И РАССРОЧКИ ПО НАЛОГАМ

Аннотация: Статья посвящена налоговому администрированию изменения срока уплаты налогов (сборов). В данной работе отражены изменения в законодательстве по налогам и сборам в части предоставления отсрочки и рассрочки, на основе приведенных статистических данных содержится сравнительный анализ показателей. Рассматриваются порядок и сроки предоставления отсрочки (рассрочки) по налогам (сборам), возможные проблемы, их влияние и решения.

Ключевые слова: отсрочка, рассрочка, порядок предоставления, способы обеспечения исполнения обязанности, контроль соблюдения условий.

Annotation: The article is devoted to tax administration, change the term of taxes. This article shows the changes which were happened inside the structure in the legislation of taxes in area delay and deferral of taxes and on the basis of the statistical data it contains a comparative information. Discusses the procedure and terms of delay (deferral) taxes, possible problems, their impact and solutions.

Keywords: delay, installment, the procedure for providing, methods of ensuring execution of duties, monitoring compliance with conditions.

Целью работы является рассмотрение особенностей изменения срока уплаты налогов, выявление проблем и путей их решения.

Вопрос об изменении срока уплаты налогов и сборов актуален в связи с тем, что совершенствование механизма предоставления налогоплательщикам рассрочки и отсрочки по уплате налогов и сборов способствует соблюдению налоговой дисциплины и гармонизации взаимодействия налогоплательщиков с государством. В определенных случаях состояние финансово-хозяйственной деятельности организаций и финансовое положение физических лиц не позволяет выполнить им обязанность по уплате налогов в сроки, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации (далее — НК РФ). В таком случае налоговые органы обязаны применить в отношении налогоплательщика меры, которые обеспечат исполнение обязанности по уплате налогов или сборов, что может еще больше ухудшить финансовое положение налогоплательщика.

Для того, чтобы поддержать финансовое состояние предприятий, и при этом продолжать пополнять бюджет, налоговым законодательством

предусматривается возможность получить заинтересованному лицу отсрочку или рассрочку по уплате налогов и сборов, и это оказывает благоприятное воздействие на дальнейшую деятельность налогоплательщика.

Отсрочка представляет собой уплату сумм налога единовременно по истечении установленного срока, который перенесен на основаниях и порядке, предусмотренном налоговым законодательством. Рассрочка представляет собой уплату сумм налога поэтапно в течение срока, установленного налоговым законодательством.

Законодательство о налогах и сборах регламентирует порядок предоставления отсрочки (рассрочки) по налогам (сборам) в соответствии с главой 9 НК РФ. При соблюдении данного порядка и выполнении определенных условий каждому заинтересованному лицу может быть предоставлена своего рода льгота при уплате налогов (сборов). Возможно изменение срока уплаты налога либо в отношении всей суммы налога, которая подлежит уплате, либо части этой суммы, но с начислением процентов на неуплаченную сумму налога.

Получение отсрочки (рассрочки) может быть невыгодным именно из-за начисления процентов на отсроченную сумму. Для решения этой проблемы необходимо внести корректировки в законодательстве по отношению определения уровня процентной ставки.

Отсрочка и рассрочка по уплате налога предоставляется организации на сумму, которая не превышает стоимость чистых активов организации, и физическому лицу — если сумма не превышает стоимость принадлежащего ему имущества, кроме определенной части того имущества, на которое не может быть взыскано согласно законодательству РФ. В случае с организацией балансовая стоимость имущества и будет считаться стоимостью чистых активов этой организации.

К положительной черте относится то, что само изменение срока уплаты налога или сбора не влияет на обязанности налогоплательщика, т.е. обязанность по уплате налога в бюджет остается и при этом у налогоплательщика не возникает новая обязанность.

Перечень уполномоченных органов, компетентных в принятии решения по предоставлению отсрочки, рассрочки по уплате налогов и сборов, приведен в ст. 63 НК РФ.

Для контроля соблюдения налогоплательщиками условий решений об изменении срока уплаты налогов и сборов налоговыми органами осуществляются функции: УФНС России по субъектам введут реестры, где отражают данные о предоставленных рассрочках, отсрочках и инвестиционных кредитах; со стороны ИФНС России и МИФНС России осуществляется контроль погашения рассрочек и отсрочек своевременно.

При нарушении налогоплательщиком условий предоставления рассрочки и отсрочки ИФНС России по месту нахождения заинтересованного лица информирует орган, который принял данное решение об изменении срока уплаты в срок до 3 дней. Далее действия налогового органа, принявшего решение об изменении срока уплаты налога и сбора, будут направлены на подготовку решений об отмене принятых решений о предоставлении рассрочки и отсрочки. В такой же срок информируют принявший решение орган о досрочном погашении сумм задолженности.

Таким образом, на налоговые органы, а также таможенные органы возложены дополнительные обязательства в виде предоставления налогоплательщикам рассрочки и отсрочки, в случае обращения заинтересованного лица в налоговый орган и наличии у него одного из предусмотренных ст. 64 НК РФ оснований, а также осуществлять контроль исполнения заинтересованным лицом законодательства. Выполнение этих «обязанностей» зависит от добросовестного выполнения налогоплательщиком условий, которые предусмотрены НК РФ.

Изменение срока уплаты производится в случаях наличия поручительства или залога в виде имущества. В 2013 г. способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов дополнены также банковской гарантией. В п. 1 ст. 72 НК РФ были внесены поправки, а с 01.10.2013 вступила в силу специальная ст. 74.1 НК РФ, положения которой применяются к банковским гарантиям, выданным после начала действия Закона № 248-ФЗ (с 24.08.2013). Это способствует расширению круга налогоплательщиков, которые могут получить отсрочку или рассрочку по налогам. Главной новацией является то, что налогоплательщик имеет возможность воспользоваться правом на предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налогов или сборов только в отношении сумм, которые предстоит уплатить, а не на суммы недоимки.

Хотелось бы отметить, что в случае нарушения заинтересованным лицом указанных определенных условий, решение, которое принимается налоговыми органами об изменении срока уплаты налогов, отменяется. Следствием чего на налогоплательщика ложится бремя в виде недоимки и пеней, штрафов, а также санкций за нарушения налогового законодательства. С одной стороны, это будет еще одним бонусом при пополнении бюджета, при этом важно предпринять меры, для обеспечения уплаты всех сумм.

Процедура предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов становится очень трудоемким процессом в основном для налогового органа, т.к. достоверность информации, отражающейся в обязательных для представления документах налогоплательщика, следует проверить. Но с другой стороны, налогоплательщику — заинтересованному ли-

цу будет лучше получить отсрочку или рассрочку по уплате налогов (сборов), если учесть, что состояние его финансово-хозяйственной деятельности способствовало обращению в налоговые органы с заявлением о предоставлении отсрочки (рассрочки). При этом налогоплательщик не будет считаться нарушителем законодательства о налогах и сборах.

Рассмотрим данные статистики.

Касаемо отсроченной задолженности прослеживается положительная тенденция, по сравнению с остальными категориями задолженности. На 01.01.2012 величина отсроченной задолженности составляла 32,1 млрд руб., спустя год эта сумма существенно снизилась до 27,4 млрд руб. и уже на ноябрь 2013 года задолженность была погашена на сумму 4,8 млрд руб. (см. таблицу 1).

Таблица 1

Структура налоговой задолженности в бюджет

Вид задолженности	На 01.01.2012, млрд руб.	На 01.01.2013, млрд руб.	На 01.11.2013, млрд руб.	Изменения с начала года	
				%	+/-, млрд руб.
Совокупная задолженность в бюджетную систему РФ (включая пени и санкции)	1125,8	1131,2	1169,7	103,4	38,5
Неурегулированная задолженность	506,2	544,5	564,5	103,7	20,0
Не подлежит взысканию налоговыми органами	619,7	586,7	605,2	103,2	18,5
Отсроченная, реструктурированная задолженность	32,1	27,4	22,6	82,5	-4,8
Взыскивается судебными приставами	161,2	167,8	180,5	107,6	12,7
Приостановленная к взысканию по решению суда или вышестоящего налогового органа	61,4	64,2	60,7	94,5	-3,5
Приостановленная к взысканию по банкротству	325,6	318,1	335,7	105,5	17,5
Задолженность невозможная к взысканию (подлежит списанию налоговыми органами)	40,8	13,9	9,6	68,9	-4,3

Источник: www.nalog.ru

Это свидетельствует о том, что отсроченная задолженность будет в том или ином размере постепенно погашаться, чего нельзя сказать о тех суммах, которые не подлежат или приостановлены к взысканию по разным причинам, создавая дыру недофинансирования.

Несмотря на возможность отсрочить платеж, есть вероятность, что этот платеж может быть не уплачен. Это нельзя отнести к проблеме, т.к. доля отсроченной задолженности невелика, как показано на рисунке 1.

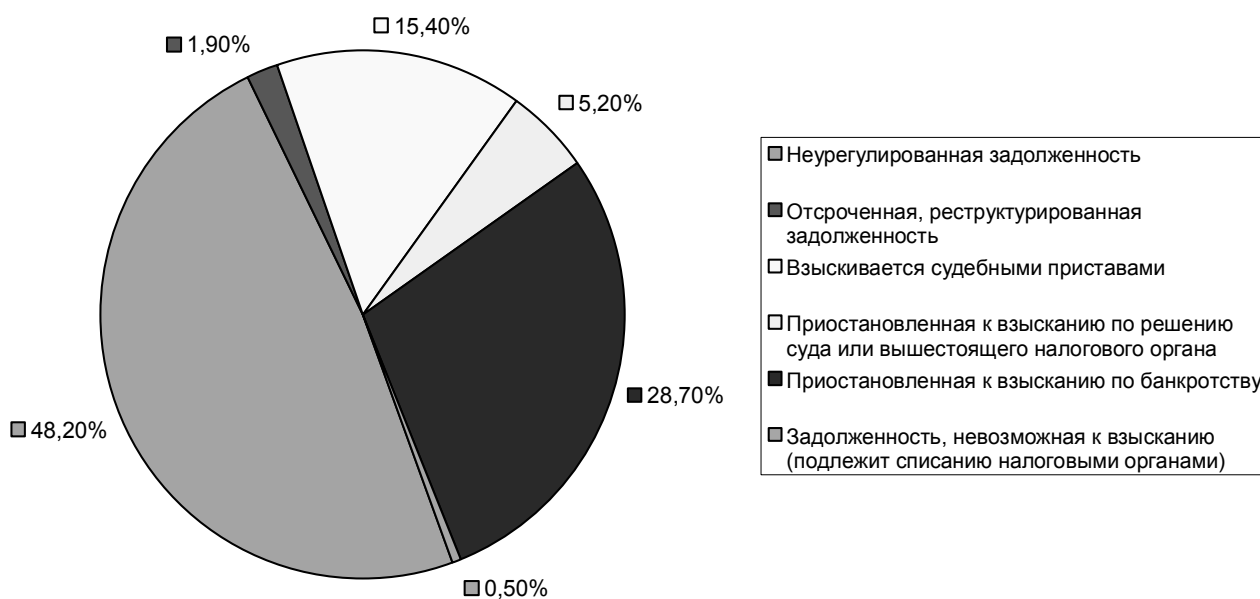


Рис. 1. Структура задолженности по состоянию на 01.11.2013г.

Источник: www.nalog.ru

Доля отсроченной, реструктурированной задолженности составляет 1,9%.

Значительные доли принадлежат неурегулированной задолженности (48,2%) и приостановленной к взысканию задолженности по причине банкротства (28,7%). Показатель задолженности, невозможной к взысканию, относительно невелик, составляет всего 0,5%. Возможными причинами такого распределения является неспособность предприятий конкурировать на рынке из-за отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности и наличие пробелов в законодательстве о налогах и сборах, особенно в части налогового администрирования.

Несмотря на все проблемы, существующие в системе налогового администрирования, которые возникают и могут возникнуть при предоставлении отсрочки или рассрочки по налогам, изменение срока уплаты налогов служит отчасти неким гарантом поступления в бюджет определенной суммы налога на определенную дату.

Список используемой литературы:

«Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 25.11.2013).

Федеральный закон от 02.11.2013 № 306-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Приказ ФНС России от 30 ноября 2010 г. № ММВ-7-8/666@ «Об утверждении порядка рассмотрения налоговыми органами заявлений о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налога и сбора, а также пени и штрафа».

Приказ ФНС России от 28.09.2010 № ММВ-7-8/469@ «Об утверждении Порядка изменения срока уплаты налога и сбора, а также пени и штрафа налоговыми органами» (ред. от 19.03.2012).

www.nalog.ru — Официальный сайт ФНС России (дата обращения: 12.01.2014).

Деревенских С.И.
Уральский Федеральный Университет,
г. Екатеринбург
Научный руководитель: Леонтьева Ю.В.

К ВОПРОСУ О СИСТЕМАТИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИНСТРУМЕНТОВ РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОВЕДЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Аннотация: В статье рассмотрены налоговые инструменты воздействия на поведение налогоплательщиков как в России, так и в других развитых странах.

Автор приводит статистические данные по уровню развития системы экологического налогообложения в различных странах мира, делает вывод о необходимости осуществления реформ в налоговой системе РФ в сфере природопользования.

Ключевые слова: экологическое налогообложение, экологические платежи, экологические налоги, экономические инструменты, государственное регулирование, природные ресурсы, налоговая система.

Abstract: In the article tax instruments of impact on taxpayers behavior are considered, which take place both: in Russia and in other developed countries.

The author provides statistical data on a level of development of the worldwide ecological taxation system, draws a conclusion about necessity of Russian Federation taxation system reforming in environmental management sphere.

Keywords: ecological taxation, ecological payments, ecological taxes, economic tools, state regulation, natural resources, taxation system.

В условиях реформируемой российской экономики вопрос регулирования поведения хозяйствующих субъектов становится все более актуальным. Цель такого регулирования — рациональное с точки зрения общества и государства перераспределение ограниченных ресурсов между хозяйствующими субъектами, а основная задача — правильный подбор и корректировка инструментов, которые государство использует для воздействия на субъекты экономики. В рыночной экономике такое перераспределение осуществляется, главным образом, косвенными инструментами, не предполагающими вмешательство государства в хозяйственную деятельность. Инструменты прямого вмешательства также необходимы, но носят вспомогательный характер и напрямую регламентируют деятельность субъектов лишь в отдельных случаях.

Регулирование осуществляется в целях перераспределения совершенно разных видов ресурсов, чаще всего финансовых, однако в последнее время наибольшего участия государства требует особый вид ресурсов — факторы окружающей среды. Воздействие хозяйственной деятельности на

окружающую среду достигло угрожающих масштабов, по данным государственной статистики в настоящее время в 40 субъектах РФ более 54 % населения находится под воздействием высокого и очень высокого загрязнения воздуха. Основными последствиями такого воздействия являются ухудшение здоровья населения, повышение уровня заболеваемости и смертности, повышенный износ оборудования, обусловленный присутствием в окружающей среде агрессивных веществ.

Опыт использования государственного регулирования поведения хозяйствующих субъектов показывает, что в распоряжении государства имеются многочисленные разноплановые инструменты корректировки поведения хозяйствующих субъектов, которые по-разному изменяют их поведение. С целью обобщения, систематизации, последующего анализа и оценки влияния существующих инструментов следует применять единую классификацию подобных инструментов. Можно выделить два вида инструментов государственного регулирования:

Экономические инструменты, нацеленные на корректировку финансовых результатов деятельности организации.

Юридические инструменты, предполагающие законодательное установление обязательных действий организаций в определенной сфере

Экономические инструменты представляют наибольший интерес, поскольку лучше всего «вписываются» в контекст государственного регулирования поведения хозяйствующих субъектов в рыночной экономике. В их составе относительную самостоятельность приобретают бюджетно-налоговые и денежно-кредитные инструменты (например, льготное кредитование, льготное страхование).

По нашему мнению, особый интерес могут представлять налоговые инструменты воздействия на поведение организаций-налогоплательщиков: дополнительное налогообложение отдельных видов деятельности и видов воздействия на окружающую среду. Проблема сочетания фискальных аспектов с регулирующими в налогообложении природопользования уже почти как два десятилетия сохраняет статус чрезвычайной актуальности.

Отметим, что российское законодательство о налогах и сборах, природоресурсное законодательство и законодательство об охране окружающей среды являются до сих пор несовершенными. Налогообложение разных аспектов природопользования, антропогенного воздействия на окружающую среду представлено лишь разрозненными видами налогов и паракфискальных платежей в форме платы за негативное воздействие на окружающую среду, которые взимаются в размерах, не достаточных ни для финансирования государственных программ по охране окружающей среды, ни для стимулирования экологически ориентированного поведения

налогоплательщиков. Эти действующие налоги и другие обязательные платежи невозможно считать системой, направленной на определенный результат. Кроме того, правовой статус платежей за негативное влияние на окружающую среду является спорным, а их неналоговый характер приводит к многочисленным судебным спорам.

Катастрофически ухудшающееся состояние окружающей среды и отсутствие эффективного государственного регулирования в этой сфере обуславливает необходимость наметить основные приоритеты, способные обеспечить экологическую безопасность и улучшение условий жизни человека и воплотить эти приоритеты в системе экологического налогообложения

На наш взгляд, экологическое налогообложение — это совокупность налоговых и неналоговых инструментов, направленных на взимание платы с природопользователей, а также дополнительных элементов налогового поощрения экологически ориентированного поведения плательщиков. Одним из важнейших компонентов экологического налогообложения являются экологические налоги или так называемые «экологические платежи». Основная идея введения особых, экологических налогов заключается в попытке установить зависимость между отчислениями с предприятий в доход бюджетов и степенью вреда, наносимого ими окружающей среде и природным ресурсам. Подобные экологические налоги представлены в отечественной налоговой системе лишь «дискуссионными» платежами за негативное воздействие на окружающую среду, поэтому актуальным вопросом является исследование опыта зарубежных стран по установлению состава экологических налогов.

Анализ мировой практики позволяет выделить две группы экологических налогов: регулирующие налоги и финансирующие налоги. Основной целью регулирующих налогов является предотвращение деятельности, которая наносит вред окружающей среде (например, платежи за загрязнение среды, за размещение отходов). Размер ставок этих налогов определяется с учетом технической возможности и экономической рентабельности в рамках данного вида хозяйственной деятельности.

Другой вид налогов (финансирующие) нацелен на взимание денежных средств и накопление их на обособленных от бюджета счетах, в специальных (экологических) фондах, используемых для финансирования различных природоохранных мероприятий (например, плата на восстановление и охрану водных объектов, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на добычу полезных ископаемых и т. п.). В отличие от регулирующих налогов, финансирующие налоги не связаны напрямую с величиной отрицательного воздействия на среду и ресурсы, а размер их ставок зависит от прибыльности деятельности. В Европе наибольшее распространение получили транспортные и энергетические налоги как ос-

новные компоненты экологического налогообложения. В той или иной форме они введены во всех странах — членах ЕС. При этом транспортные и энергетические налоги относятся ко второй группе поскольку являются фискально значащими для бюджетов и не зависят от размера наносимого окружающей природной среде ущерба. Предназначены они для получения доходов. Можно заметить, что они также могут иметь определенный положительный эффект на окружающую природную среду, но это не основное их предназначение.

Транспортные налоги, как правило, налагаются в зависимости от типа двигателя транспортного средства, такие налоги действуют сегодня в большинстве стран. Энергетические налоги, то есть налоги на определенные виды топлива, призваны повлиять на эмиссию углекислого газа, оксидов азота и серы в атмосферу. Их действие направлено на сокращение использования топлива и приводит к сокращению выделения загрязняющих веществ.

В соответствии с целевой направленностью можно разделить экологические налоги (платежи) на следующие виды:

1. Налоги, предназначенные для покрытия экологических издержек. Эта группа, в свою очередь, подразделяется на: налоги (платежи) за пользование природными ресурсами и экологическими услугами (например, плата за забор воды из водоемов или сбор и размещение отходов) и отложенные платежи, включая налоги (платежи) на шумовое загрязнение, сброс сточных вод на рельеф местности, специальные налоги на батарейки, водный налог в части использования акватории водных объектов для купания и т. п.

2. Налоги, стимулирующие экологически ответственное поведение производителей и потребителей (плата за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ и т.п.);

3. Экологические налоги, имеющие преимущественно фискальную функцию и служащие пополнению бюджета (например, налог на добычу полезных ископаемых и т.п.).

Однако, на наш взгляд, основная цель экологических налогов состоит в стимулировании экологически ответственного поведения налогоплательщиков, а не в наполнении бюджетной системы, хотя фискальный аспект экологических налогов, конечно же, нельзя игнорировать.

Другая классификация подобных налогов используется Direktoratом по налогам и таможенным сборам Европейской комиссии, в соответствии с которой выделяется семь групп экологических налогов в зависимости от области их применения: энергетические налоги, транспортные налоги, платежи за загрязнения углекислым газом и другими вредными веществами, платежи за размещение отходов, налоги на выбросы веществ, приводящих к глобальным изменениям, налог на шумовое воздействие, платежи за пользование природными ресурсами.

Первоочередные задачи построения такой системы следующие.

Во-первых, выбор состава налогов, направленных на стимулирование экологически ответственного поведения. Экологические налоги и обязательные платежи в настоящее время представлены в основном федеральными налогами на природные ресурсы, в то же время требуется дополнение и развитие системы платежей на региональном уровне, которые в настоящее время в России практически не развиты, поэтому ее создание потребует значительных усилий. При этом на федеральном уровне экологические налоги требуют упорядочивания и систематизации.

Во-вторых, следует повысить фискальную значимость экологических налогов. Рост доли платежей за природные ресурсы в доходах бюджетной системы позволит повысить объем финансирования мероприятий по охране окружающей природной среде и рациональному использованию природных ресурсов.

В-третьих, целесообразно дополнить систему федеральных и региональных налогов действенными льготами, направленными на стимулирование экологически ответственного поведения налогоплательщиков.

При реформировании отечественной системы экологического налогообложения лучше ориентироваться на опыт зарубежных стран, которые в последние десятилетия постепенно снижают ставки налогообложения личных доходов, параллельно увеличивая ставки на экологически деструктивную деятельность. Кроме того, с учетом индивидуальных потребностей стран вводятся новые налоги за: превышение потребления воды, вырубку деревьев, использование сельскохозяйственных земель не по назначению, применение пестицидов и т.д.

Переход нашей страны к устойчивому развитию невозможен без придания системе налогообложения подобной экологической направленности, поэтому совершенствование существующих и разработка новых налоговых механизмов охраны окружающей среды и рационального природопользования является актуальной задачей сегодняшнего этапа развития государства.

Кроме того, для более полного и комплексного воздействия на организации совершенствование налоговой системы должно быть дополнено комплексом юридических и денежно-кредитных инструментов воздействия на природопользователей.

Список использованной литературы:

Закон РФ «Об охране окружающей природной среды».

Голуб, А., Маркандия, А., Струкова, Е. Проблемы изъятия рентных доходов — Электронная статья. Режим доступа: <http://www.xserver.ru/user/prird> (дата обращения: 30.10.2013).

Майбуров И.А., Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010 — 519 с.

Майбуров И.А., Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение»/И.А. Майбуров. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007 — 495 с.

Материалы сайта: <http://ru.Wikipedia.org/> (дата обращения: 30.10.2013).

Экологические налоги: Стоимость природы // «Ведомости» от 07.09.2011, № 167 (2933).

Загрубская А.И., Жужин Н.А.
Финансовый университет, г. Москва
Научный руководитель: Малис Н.И.

СПОСОБЫ ИСКУССТВЕННОГО УКЛОНЕНИЯ ОТ СТАТУСА ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА ИНОСТРАННОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ И БОРЬБА С НИМИ В РАМКАХ СБПД

Аннотация: В статье рассматриваются вопросы определения статуса постоянного представительства иностранной организации, ведение вспомогательной и подготовительной деятельности, ведение деятельности через зависимого агента, а также судебная практика по данным вопросам

Annotation: The article focuses on the questions of definition of status of PE, activities of preparatory and auxiliary nature, dependant agents, cases

Ключевые слова: постоянное представительство иностранной организации, уклонение от уплаты налогов, Модельная конвенция ОЭСР, BEPS, судебная практика

Key words: permanent establishment of foreign organization, tax evasion, OECD Model tax convention, BEPS, court practice

В июле 2013 года ОЭСР представила План действий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и перемещению прибыли¹, содержащий 15 шагов по регулированию правил налогообложения, которые планируется реализовать в течение ближайших двух лет. В сентябре 2013 года состоялась встреча лидеров стран «Большой Двадцатки», на которой значительное внимание также было уделено вопросам налогообложения и регулирования международной экономики. По итогам встречи было принято приложение по вопросам налогообложения к декларации стран-лидеров «Большой двадцатки», в котором было отмечено, что «План действий создан с целью ввести механизмы, предотвращающие злоупотребление и выборочное использование соглашений об избежании двойного налогообложения, а также внести изменения в определение статуса постоянного представительства (то есть имеется ли достаточное присутствие для взимания налога) для предотвращения размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли»².

В результате шага №7³, предложенного в Плане действий по противодействию BEPS, определение термина «постоянное представительство»

¹ Action Plan on Base erosion and profit shifting, OECD, July 2013.

² Приложение по вопросам налогообложения к декларации лидеров стран «Группы двадцати», стр. 4–5.

³ «Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства».

будет пересмотрено для того, чтобы исключить случаи злоупотреблений правилами «постоянного представительства агентского типа», а также структурами с участием комиссионеров и искусственным разделением деятельности для соответствия требованиям, позволяющим получать льготы, предусмотренные при ведении подготовительной и вспомогательной деятельности. Предполагаемым итогом выполнения данного шага будет являться внесение изменений в Модельную конвенцию ОЭСР. Планируемая дата этих изменений — сентябрь 2015 года.

Вместе с тем следует отметить, что определение понятия «постоянное представительство» в МК ОЭСР не менялось с 1977 года, хотя комментарии к ст. 5 МК ОЭСР¹ регулярно обновляются.

Среди способов, которые используют компании для избежания получения статуса ПП следует особенно выделить два:

1. Разделение операций между различными компаниями, входящими в группу с целью признания таких операций вспомогательной и подготовительной деятельностью, которая, в соответствии с нормами международного законодательства и п. 4 ст. 306 НК РФ, не приводит к образованию ПП².

2. Буквальное толкование термина зависимого агента дает возможность привлечь локальных дистрибьюторов для поддержки продаж иностранной компании без образования постоянного представительства в стране расположения дистрибьютора, что дает возможность существенно уменьшить налогооблагаемую прибыль в этой стране.³

В результате принятия Плана действий могут произойти не только законодательные изменения, но и изменения в области судебной практики по делам, связанным с образованием ПП. Следует отметить, что в российской и международной судебной практике решения по вопросам ПП чаще выносятся в пользу налоговых органов — например, как в деле компании Bloomberg (декабрь 2010 года), деле Medas Trading AG (август 2012), деле Берлин Хеми / Менарини Фарма ГмБХ (июнь 2013), деле Санофи-Авентис Групп (постановление ФАС МО от июня 2013 г., в настоящее время дело находится в Президиуме ВАС).

Рассмотрим примеры уклонения от статуса ПП более подробно.

В декабре 2010 года Арбитражный суд г. Москвы выпустил решение № А40-94391/10-142-134, в котором признал наличие у Bloomberg LP постоянного представительства в России и правомерность начисления рос-

¹ Статья «Постоянное представительство».

² За исключением подготовительной и вспомогательной деятельности, ведущейся без вознаграждения в интересах третьих лиц — в соотв. с п. 3 ст. 307 НК РФ.

³ Материалы презентации International Fiscal Association (IFA) «BEPS: влияние на российскую налоговую действительность».

сийскими налоговыми органами налоговых обязательств, штрафов и пеней. Американское информационное агентство Bloomberg обеспечивало доступ к специализированным аналитическим программам и электронным базам финансовой информации и новостей. В штате московского представительства фирмы работали сотрудники, которые занимались сбором информационных материалов, проведением интервью, обработкой данных и подготовкой аналитических и новостных статей, которые затем направлялись в головной офис и публиковались в электронных базах данных. Компания заявила, что деятельность ее московского представительства носила вспомогательный характер и не приносила какой-либо доход, а само представительство не имело каких-либо отношений с российскими клиентами, обслуживаемыми Компанией.

Налоговый орган не согласился с позицией компании и доначислил налог на прибыль и имущество в связи с ведением деятельности через ПП, так как деятельность выходила за рамки «подготовительного и вспомогательного» характера. Суд поддержал позицию налоговых органов. В частности, по мнению суда, деятельность, носящая вспомогательный характер, может лишь «поддерживать» основную деятельность. Она не может составлять всю или часть основной деятельности организации. Сбор, обработка и распространение информации не могут рассматриваться как подготовительная и вспомогательная деятельность, если представляют собой основную деятельность организации.

В дальнейшем суды так же поддерживали позицию налоговых органов в делах, связанных с ведением подготовительной и вспомогательной деятельности. Компания Medas Trading AG осуществляла деятельность в России через представительство в Москве, которое, как утверждалось, имело статус «некоммерческого». Штат представительства состоял из директора и бухгалтера. Основные обязанности директора заключались в согласовании существенных условий и заключении договоров купли-продажи медицинского оборудования, которое закупалось у российских поставщиков, а затем продавалось Федеральному бюджетному учреждению «Центральная клиническая больница гражданской авиации» в 2009 году. Директор подписывал договоры, счета, акты приема-сдачи и иные документы, имеющие отношение к торговой деятельности, на основании доверенностей, выданных головным офисом в Швейцарии. Компания не вела иных видов деятельности, кроме указанных выше, а это значит, что вся деятельность Компании осуществлялась через ее представительство. В соответствии с Торговым реестром кантона Цюрих импорт и экспорт медицинского оборудования является основным видом деятельности Компании.

Налоговая инспекция пришла к выводу, что деятельность Компании может рассматриваться как приводящая к образованию ПП, поскольку

Компания осуществляла эту деятельность на регулярной основе через представительство в России и деятельность не носила «подготовительного и вспомогательного» характера для целей российского законодательства или соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Швейцарией. Компания не заключала каких-либо договоров, помимо тех, которые были подписаны представительством.

ФАС Московского округа поддержал выводы налоговой инспекции. Суд констатировал, что деятельность представительства не может рассматриваться как имеющая подготовительный и вспомогательный характер, поскольку торговая деятельность, которую осуществлял директор представительства, является основной деятельностью Компании, осуществляемой на регулярной основе.

Вторым способом уклонения от статуса постоянного представительства является фактическое ведение деятельности через зависимого агента, который не признается таковым в силу буквального трактования определения. В соответствии с российским законодательством, зависимым агентом иностранной организации признается «лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы на территории Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий (в частности, цену контракта, условия поставки) от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации»¹.

ОЭСР рекомендует использовать следующий тест на определение зависимости агента:

1. Подлежит ли исполнение агентом его работы детальному контролю со стороны предприятия?
2. Несет ли агент какие-либо предпринимательские риски?
3. Можно ли утверждать, что агент осуществляет свою предпринимательскую деятельность, а не просто выполняет работу как часть предприятия, агентом которого он является?
4. Комментарий к пунктам 38–38.8 ст. Комментариев к статье 5 МК ОЭСР.

В европейской практике также существуют дела по поводу определения ПП. В деле компании DSM/ Roche решение было вынесено в пользу налоговых органов. Высший Суд Испании в январе 2012 года постановил, что несмотря на отсутствие доверенности на заключение договоров, ком-

¹ П. 9 ст. 306 НК РФ.

пания DSM в Швейцарии имела ПП в Испании в результате ведения деятельности через зависимого агента в соответствии с договорами на производство продукции, а также по договорам на маркетинговые услуги.

В РФ по вопросу образования постоянного представительства через зависимого агента состоялось дело «ФЕСКО Лайнз Владивосток»¹. Налоговые органы полагали, что операции, осуществлявшиеся российской компанией в интересах кипрской компании, образовывали ПП в силу следующих признаков: регулярный характер деятельности, наличие и использование полномочий на заключение сделок от имени кипрской компании (но в пределах, ограниченных агентским соглашением и договором на управление контейнерным парком без права согласования существенных условий), детальные инструкции от кипрской компании в отношении деятельности в ее пользу.

Суд не согласился с налоговым органом, сославшись на то, что российская организация оказывала услуги, являющиеся для нее обычной уставной деятельностью. Также суд ссылаясь на письмо МФ № 03-08-05 от 07.05.2012 и Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР, в соответствии с которыми формального подписания контрактов недостаточно, для образования ПП зависимому агенту необходимо иметь полномочия по формулированию и согласованию существенных условий контрактов. Кроме того, в рассматриваемом примере российская организация действовала в соответствии с детальными инструкциями принципала и с его согласия, в связи с чем не отвечала признакам, указанным в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР.

После внесения изменений в Модельную Конвенцию ОЭСР будет значительно затруднена деятельность компаний, активно использующих офшорные зоны для ведения деятельности через постоянные представительства. Данные изменения полностью совпадают с намерениями российских властей по «деофшоризации» экономики и вполне вероятно, приведут к изменению схем налогового планирования, применяемых множеством холдинговых компаний.

Список используемой литературы:

Налоговый Кодекс РФ.

Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, ст. 5 «Постоянное представительство».

Материалы презентации International Fiscal Association (IFA) «BEPS: влияние на российскую налоговую действительность», 2013.

¹ Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда №А51-24072/2012 от 22.08.2013.

Приложение по вопросам налогообложения к декларации лидеров стран «Группы двадцати», сентябрь 2013.

Action Plan on Base erosion and profit shifting, OECD, July 2013.

OECD Model tax convention: revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent establishment), 19 October 2012 to 31 January 2013.

Пекарская А.Ю.
Белорусский государственный
экономический университет, г. Минск

Научный руководитель: Киреева Е.Ф.

МОДЕЛЬ КРИТЕРИАЛЬНЫХ ПРИЗНАКОВ ДЛЯ УПЛАТЫ НАЛОГА ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Аннотация: Статья посвящена разработке рекомендаций по реформированию подходов к созданию системы критериальных признаков для применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения в Республике Беларусь.

Abstract: The article is devoted to the development of recommendations for reforming the approach to establish the system of criteria for the application the simplified tax system by small business in the Republic of Belarus.

Ключевые слова: малое предпринимательство, налог при упрощенной системе налогообложения, система критериальных признаков.

Keywords: small business, simplified tax system, system of criteria.

Одним из этапов реформирования подходов к налоговому регулированию малого бизнеса является установление для последних количественных критериев отнесения к данному сектору, а также выделение видов деятельности, для которых налоговое стимулирование является наиболее эффективной мерой поддержки со стороны государства.

С недавнего времени в Республике Беларусь для плательщиков является выгодным применение упрощенной системы налогообложения ввиду достаточно низких ставок и, как следствие, небольшого налогового бремени, облегченного порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности.

В качестве одного из недостатков налога при упрощенной системе налогообложения называют жесткие критерии доступа к УСН и возможность утраты права применять УСН. Действительно, как показывает опыт Республики Беларусь и зарубежных стран, приближение к установленному порогу валовой выручки или численности занятых вынуждает организации принимать меры различного характера: необходимость ведения бухгалтерского учета в общеустановленном и упрощенном порядке; искусственное «дробление» предприятий; сдерживание роста эффективности деятельности предприятия.

Данные факторы обусловили необходимость пересмотра подходов к определению критериев возможности уплаты налога при упрощенной системе налогообложения в Республике Беларусь.

По нашему мнению, на деятельность субъектов малого бизнеса приближение к пороговому значению численности занятых оказывает меньшее влияние, чем валовая выручка. Количество работников не подвержено воздействию внешних факторов и в большей степени может быть урегулировано самой организацией.

Отметим, что число субъектов малого бизнеса, применяющих упрощенную систему налогообложения, по мере возрастания размера выручки и количества занятых убывает. Так, в 2011 г. данную систему применяли всего 59 организаций с выручкой выше 7,5 млрд руб., или 0,149 % плательщиков налога при УСН. Удельный вес налога, уплаченного ими, составляет 2,905 % от суммы поступлений по УСН, или 0,026 % общей суммы налоговых платежей за 2011 г. Учитывая названную тенденцию, можно предположить, что число субъектов малого предпринимательства с выручкой более 12 млрд руб., но менее, к примеру, 15 млрд руб. не будет превышать 59. Следовательно, расширение верхнего порога валовой выручки не будет болезненным для доходной части бюджета.

Считаем целесообразным изучение зависимости добавленной стоимости, созданной субъектами малого предпринимательства, в расчете на одного работника, и показателей заработной платы.

В качестве последних нами были выбраны средняя номинальная начисленная заработная плата, минимальная заработная плата в среднем за год и минимальная заработная плата на конец года.

Относительно добавленной стоимости следует отметить, что она является проекцией валового внутреннего продукта на микроуровне и определяется как разница между выручкой и материальными затратами, являющимися результатом деятельности смежных отраслей.

Результаты корреляционного анализа приведены в таблице 1.

Проведенный корреляционный анализ позволяет сделать следующие выводы:

1) Поскольку значение коэффициента корреляции добавленной стоимости и всех трех показателей заработной платы выше 0,9, зависимость является очень сильной.

2) Значение t-статистики больше квантиля распределения Стьюдента, поэтому величина коэффициента корреляции является значимой.

3) Наиболее высокое значение коэффициента корреляции относится к зависимости добавленной стоимости в расчете на одного работника минимальной заработной платы на конец года. Это означает, что показатель минимальной заработной платы может быть использован в качестве базы для установления предельного порога выручки для применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения.

Результаты корреляционного анализа добавленной стоимости, созданной субъектами малого предпринимательства, в расчете на одного работника, и показателей заработной платы [1, 2, 3]

Показатель	Коэффициент корреляции	Критерий Стьюдента	Квантиль распределения Стьюдента
Средняя номинальная начисленная заработная плата в РБ	0,950683675	3,130811428	2,2281389
Минимальная заработная плата в среднем за год	0,961202905		
Минимальная заработная плата на конец года	0,990858122		

В продолжение анализа построим регрессионную модель, используя возможности табличного процессора Microsoft Excel, и интерпретируем полученные результаты (таблица 2).

Анализ полученных показателей регрессионной модели, отраженных в таблице, позволяет сделать следующие выводы:

Исходя из того, что уровень стандартных ошибок коэффициентов определяет точность модели, наиболее точной является модель, основанная на показателе минимальной заработной платы на конец года ввиду наиболее низких стандартных ошибок коэффициентов.

Чем выше коэффициент детерминации, тем точнее модель. По данному критерию наиболее точной является модель, основанная на показателе минимальной заработной платы на конец года.

Квантиль распределения Фишера F_f для исследуемых моделей равен 4,9646. Статистика для проверки значимости модели F во всех трех случаях превышает квантиль распределения Фишера F_f , что свидетельствует об адекватности моделей.

Расчетный уровень значимости P во всех трех моделях не превышает значения вероятности $\alpha=0,05$. Следовательно, модели адекватны исходным данным.

По всем рассматриваемым параметрам наиболее точной и адекватной является модель, в основе которой лежит взаимосвязь добавленной стоимости, созданной субъектами малого предпринимательства, в расчете на одного работника и минимальной заработной платы на конец года. Это подтверждает тезис о возможности использовать показатель минимальной заработной платы в качестве базы для установления предельного порога выручки для применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения.

Показатели регрессионной модели [1, 2, 3]

Показатель	Средняя номинальная начисленная заработная плата в РБ	Минимальная заработная плата в среднем за год	Минимальная заработная плата на конец года
Коэффициент модели a_1	0,1027326	0,035828	0,054389
Коэффициент модели a_0	202457,9604	44035,2634	788,1995
Стандартная ошибка коэффициентов S_{e1}	0,010599	0,003251	0,002342
Стандартная ошибка коэффициентов S_{e0}	67656,2473	20754,7487	14948,1841
Стандартная ошибка коэффициентов S_e	174675,0312	53584,6506	38593,2510
Коэффициент детерминации R^2	0,903799	0,923911	0,981800
Статистика для проверки значимости модели F	93,949509	121,425085	539,445071
Число степеней свободы $n-k-1$ (n – объем выборки, k — количество входных переменных; в данном примере $n=12$, $k=1$)	10	10	10
Сумма квадратов, обусловленная регрессией Q_R	2,86653E+12	3,4865E+11	8,03471E+11
Сумма квадратов ошибок Q_e	3,05114E+11	28713147799	14894390199
Квантиль распределения Фишера F_f	4,964602744	4,964602744	4,964602744
Расчетный уровень значимости P	0,0000021143	0,0000006486	0,0000000005

В этой связи, по нашему мнению, возможна реализация следующих сценариев:

1) Определять критерий валовой выручки исходя из размера минимальной заработной платы на конец предыдущего года. Необходимо ежегодно определять размер минимальной заработной платы и в течение года его индексировать на коэффициент, учитывающий уровень инфляции и темп роста ВВП.

2) Определять критерий валовой выручки исходя из размера минимальной заработной платы на конец базисного года с последующей его индексацией на коэффициент, учитывающий уровень инфляции и темп роста ВВП.

Рассмотрим, чему были равны значения критерия выручки для применения УСН в 2007–2013 гг., выраженные в минимальных заработных платах (таблица 3).

Таблица 3

Размер критерия выручки для применения УСН, выраженный в минимальных заработных платах, в 2007–2013 гг. [1, 2, 3]

Показатель	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Валовая выручка за первые 9 месяцев года, предшествующего году перехода на УСН (без учета ежегодной индексации), млн руб.	450	1500	2625	2861,3	9000	9000	9000
Отношение валовой выручки за первые 9 месяцев года, предшествующего году перехода на УСН, к размеру МЗП	2513	7184	11428	11064	19565	9000	6452
Валовая выручка нарастающим итогом с начала года, позволяющая применять УСН без НДС (без учета ежегодной индексации), млн руб.	600	600	1000	1090	3400	3400	4100
Отношение валовой выручки нарастающим итогом с начала года, позволяющей применять УСН без НДС, к размеру МЗП	3351	2874	4354	4215	7391	3400	2939
Предельный размер валовой выручки для применения УСН нарастающим итогом с начала года, млн руб.	2000	2130	3500	3815	12 000	12 000	12 000
Отношение предельного размера валовой выручки для применения УСН нарастающим итогом с начала года к размеру МЗП	11170	10201	15237	14 753	26 087	12 000	8602

Как следует из данных таблицы 3, значения показателя валовой выручки, выраженного в минимальных заработных платах, весьма дифференцировано в разные годы. Это было связано, в первую очередь, с изменениями экономической ситуации, индекса потребительских цен, темпов роста ВВП. При этом на начало 2013 г. значения рассматриваемых показателей являются одними из наиболее низких, что подтверждает необходимость расширения критерия валовой выручки для применения УСН.

В этой связи предлагаются следующие критерии валовой выручки для целей применения УСН исходя из размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Беларусь на 01.01.2013 г.:

1) Валовая выручка за первые 9 месяцев года, предшествующего году перехода на УСН (без учета ежегодной индексации) — 7500 МЗП;

2) Валовая выручка нарастающим итогом с начала года, позволяющая применять УСН без НДС (без учета ежегодной индексации) — 3500 МЗП;

3) Предельный размер валовой выручки для применения УСН нарастающим итогом с начала года — 10000 МЗП.

Выводы:

1) Расширение критерия валовой выручки для применения упрощенной системы налогообложения должно привлечь дополнительных плательщиков, что, в первую очередь, будет способствовать упрощению налогового администрирования, ведения бухгалтерского учета и отчетности.

2) Использование в качестве базы для установления критерия выручки минимальной заработной платы на конец предыдущего года поможет учесть основные изменения, складывающиеся в секторе малого предпринимательства.

Список используемой литературы:

1. Заработная плата // Национальный статистический комитет Республики Беларусь [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/wages.php> — Дата доступа: 20.09.2013.

2. Как изменялась минимальная зарплата в 2000 — 2013 годах? // Mojazarplata.by [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://mojazarplata.by/main/minimalka/min_zarplata/uvelichenie-minimalnoj-zarplaty. — Дата доступа: 20.09.2013.

3. Основные показатели деятельности микроорганизаций и малых организаций // Национальный статистический комитет Республики Беларусь [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/small_annual1.php — Дата доступа: 19.09.2013.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В УСЛОВИЯХ РАСШИРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ

Аннотация. Рассмотрен обмен информацией между налоговыми администрациями в целях предотвращения уклонения от уплаты налогов и защиты экономики каждой страны. Раскрыты перспективы взаимодействия национальных налоговых администраций.

Annotation. The exchange of information between tax administrations of in order to prevent tax evasion and protect the economy of each country is reviewed in the article. Revealed prospects of cooperation of national tax administrations.

Ключевые слова: трансграничные уклонения, конвенция, обмен информацией в целях налогообложения, налоговые гавани, взаимодействие налоговых администраций, борьба с уклонением от уплаты налогов.

Key words: cross-border evasions, convention, exchange of information for tax purposes, tax havens, the cooperation among the tax administration, fight tax evasion.

Уклонение от уплаты налогов, проведение ряда противозаконных операций с использованием офшорных юрисдикций наносит вред экономикам государств, а «в экономике границ не существует»[1], то соответственно решать вопросы налогообложения необходимо в рамках международного взаимодействия.

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в настоящее время разрабатывает формат автоматизированного обмена информацией между странами-участницами организации. Чему, от части, послужил причиной Акт США о контроле иностранных счетов для налоговых целей (Foreign Account Tax Compliance Act — FATCA).

В России среди основных направлений налоговой политики на 2014–2016 годы важное место занимает заключение с офшорами соглашений об обмене информацией и об участии российских налоговых инспекторов в международных налоговых проверках, противодействие незаконному перемещению налоговой базы за пределы юрисдикции Российской Федерации (в отношении реализации Плана действий ОЭСР по BEPS — Base Erosion and Profit Shifting).

На официальной сайте ОЭСР можно увидеть открытую последнюю информацию о соглашениях об обмене информацией [2], за исключением тех, соглашений, которые могли быть еще не оглашены государствами.

Оценивая соответствие стран и юрисдикций стандартам Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), необходимо отметить, что в 2013 году 18 стран из 50 полностью удовлетворяют требованиям, среди них: Франция, Дания, Швеция, Норвегия, Китай, Бельгия, Канада. К юрисдикциям, которые не соответствуют стандартам, относятся следующие: Республика Кипр, Великое Герцогство Люксембург, Республика Сейшельские Острова, Британские Виргинские острова [3]. Оценка осуществлялась в два этапа. Первый необходим для оценки качества нормативно-правовой базы юрисдикции для обмена информацией, второй показывает практическую реализацию этих рамок. Выше представлены данные по результатам двух этапов. Цель оценок заключается в оказании помощи юрисдикций для эффективной реализации международных стандартов прозрачности и обмена информацией для целей налогообложения.

Согласно данным The Tax Justice Network (TJN) как минимум 21 триллион долларов сокрытого частного капитала находится в налоговых гаванях, что эквивалентно масштабам экономики США и Японии. Согласно детализированному отчету The Price of Offshore Revisited и глубокому исследованию финансовых активов [4], размещенных в офшорах и скрытых структурах, установлено, что их сумма достигает практически 32 триллионов долларов. UBS, Credit Suisse и Golden Sachs — это три частных банка, которые управляют большей частью активов в офшорах по поручению богатых граждан. Совокупные потери правительств всех стран мира от недопоступлений налогов вследствие предпринимательской и иной деятельности, носящей криминальный характер, составляют более 3,1 трлн. долл., что эквивалентно 5,1% мирового ВВП или же 55% совокупных национальных расходов на здравоохранение [5]. В таблице 1 представлены потери налоговых поступлений вследствие теневой экономики.

Таблица 1

Топ 5 стран по потерям налоговых поступлений в бюджет вследствие масштабов теневой экономической деятельности [6]

№	Страны	Масштабы теневых экономик, в %	Совокупные годовые налоговые потери от теневой экономической деятельности (млрд долл.)
1.	США	8,6	337,3
2.	Бразилия	39	280,1
3.	Италия	27	238,7
4.	Россия	43,8	221
5.	Германия	16	215

От национальных налоговых служб скрывается 1 доллар из 6 в мире. На примере Европы отмечается сокрытие 1 евро из 5. Существенная доля налоговых правонарушений, связана именно с трансграничной деятельностью экономических субъектов. Таким образом, для предотвращения трансграничных налоговых уклонений потребуется сотрудничество налоговых администраций.

Борьба с уклонением от уплаты налогов является одной из необходимых мер для преодоления критических ситуаций мировых экономик, а также для обеспечения граждан надлежащими услугами здравоохранения, образования и других. Для офшорных юрисдикций установление налоговых привилегий является возможностью привлечения международных инвесторов, то есть своеобразным «национальным ресурсом», как другие страны, к примеру, природными ресурсами. Следовательно, можно сделать вывод о «нечестной конкуренции» [7].

Среди направлений взаимодействия в области предотвращения налоговых преступлений выделим основные:

заклучение международных налоговых соглашений:

а) общих соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и капиталов (General anti-avoidance rule (GAAR));

б) специальных соглашений об обмене информацией по налоговым вопросам (Specific anti-avoidance rule (SAAR));

2) совместная координация усилий в рамках деятельности международных экономических организаций [8].

За последние пять лет государствами было заключено порядка 800 соглашений об обмене информацией с налоговыми гаванями.

Необходимо обратить внимание на следующую нормативную базу, регламентирующую обмен информацией: Директива Совета 76/308/ЕЕС от 15.03.1976 об оказании взаимной помощи по предъявлению требований об уплате налогов, Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters), руководство по осуществлению обмена информацией (Manual on the implementation of exchange of information), Модельная налоговая конвенция ОЭСР в отношении доходов и капитала (The OECD Model Tax Convention of Income and Capital). В статье 27 Модельной Конвенции ОЭСР говорится о принципе взаимности предоставления информации, что подразумевает осуществление тех действий, которые при подобной ситуации в силу своего законодательства могла бы предпринять вторая сторона, и тех, которые не противоречат государственной политике. А Руководство по обмену информацией предусматривает такие механизмы, как проведение одновременных налоговых проверок, налоговых проверок за границей (по договоренности сторон). Воз-

можно проведение совместной налоговой проверки, но уже в рамках другой нормативной базы.

Проведение резидентами, преследующих незаконные или недобросовестные цели, под видом иностранных лиц или с использованием иностранных правовых конструкций, операций наталкивает правительство на осуществление ряда мер в законодательной, правоприменительной и информационной областях для предотвращения пагубного влияния подобных действий на экономику страны, среди них сокращение налоговых поступлений, рост числа налоговых преступлений.

Одной из основных задач большинства развитых стран мира является деофшоризация. В связи с этим появляется потребность в устранении пробелов между законодательством различных стран, возникает необходимость вводить механизмы, предотвращающие злоупотребление использованием соглашений о двойном налогообложении, потребность в конкретизации понятий, в частности постоянного представительства, для предотвращения размывания налоговой базы и перемещения прибыли, раскрытие схем агрессивного налогового планирования. Проведение подобного рода действий возможно посредством обмена налоговой информацией.

В рамках существующей многосторонней конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам, в настоящее время к конвенции присоединились 58 стран, автоматический обмен налоговой информацией должен стать нормой для всех государств мира. При создании данного обмена будут задействованы организации мирового уровня, в их числе Целевая группа ОЭСР по налогам и развитию, Всемирный банк. Россия подписала данную конвенцию в 2011 году, планируется ее ратифицировать. Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам предусматривает три вида обмена налоговой информацией: 1. по запросу; 2. автоматический (в соответствии с двусторонними соглашениями); 3. спонтанный (направление между странами информации без предварительного запроса).

Подобные действия стран мира предоставят возможность пресекать финансовые мошеннические операции и бороться с уклонением от уплаты налогов. Глобальное мировое взаимодействие посредством предоставления информации налоговыми администрациями позволит оперативно и более четко реагировать на нарушение законодательства стран, предотвращать совместными усилиями размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли.

В процессе обмена информацией нельзя исключать такой важный аспект, как «обеспечение прав и законных интересов субъектов, информация относительно которых (в том числе относительно сделок и операций этих лиц) передается иностранному компетентному органу» [9].

Перспективы взаимодействия национальных налоговых администраций в целях совершенствования налогового администрирования могут быть выражены в следующих мерах:

- устранение пробелов между налоговыми системами разных стран и дальнейшая реализация стандартов автоматизированного обмена информацией;
- введение механизмов, предотвращающих злоупотребления и выборочное использование соглашений об избежании двойного налогообложения;
- для предотвращения размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли введение изменений в определение статуса постоянного представительства;
- повышение транспарентности (прозрачности) (как один из методов: введения единой формы для отчетности компаний перед налоговыми службами «от страны к стране») [10];
- разработка кодекса поведения налогоплательщика;
- создание единого документа, регламентирующего сотрудничество налоговых администраций по всем видам налогов;
- разработка Руководства для отслеживания денежных потоков.

Список используемой литературы:

1. Идрисова А. Плюсы и минусы деофшоризации активов для бизнеса [Электронный ресурс] // Журнал «THE RUSSIA CORPORATE WORLD». — 2013. — № 9. — Режим доступа: <http://trcw.ru/articles/detail.php?ID=3438> (дата обращения: 10.12.2013).

2. Exchange of Tax Information Agreements [Электронный ресурс] // Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). — Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchangeoftaxinformationagreements.htm> (дата обращения: 10.12.2013).

3. Global Forum moves towards automatic exchange of tax information and transparency, 22/11/2013. Table 2: Jurisdictions that have undergone both Phase 1 and Phase 2 Reviews [Электронный ресурс] // Официальный сайт ОЭСР. — Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/transparency/global_forum_ratings.pdf (дата обращения: 11.12.2013).

4. The Price of Offshore Revisited: Press Release. 19th. July 2012 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Tax Justice Network. — Режим доступа: <http://www.taxjustice.net/2014/01/17/price-offshore-revisited/>, http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presser_120722.pdf (дата обращения: 10.12.2013).

5. Tax Evasion Is Worth \$3,1 trillion a Year — over 5% of Its GDP [Электронный ресурс] // Официальный сайт Tax Justice Network. — Режим

доступа: <http://taxjustice.blogspot.com/2011/11/tax-evasion-is-worth-31-trillion-year.html> (дата обращения: 11.12.2013).

6. The Cost of Tax Abuse. A Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion Worldwide. The Tax Justice Network. November 2011 [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN%20Research_23rd_Nov_2011.pdf (дата обращения: 11.12.2013).

7. Галата К.А. Офшорные зоны. Контроль и международное сотрудничество на современном этапе / К.А. Галата // Международная экономика. — 2011. — № 2. — С. 64 — 72.

8. Погорлецкий А.И. Уклонение от уплаты налогов в современном мире: масштабы проявления и методы межгосударственного противодействия. Тематический выпуск: Трудовые отношения, НДФЛ и страховые взносы: сложные вопросы из практики налогового консультирования (Брызгалин А.В., Федорова О.С. и др.) / А.И. Погорлецкий // «Налоги и финансовое право». — 2012. — № 9;

9. Пустовалов Е.В. Обеспечение прав налогоплательщиков (владельцев информации) при осуществлении обмена налоговой информацией с иностранными государствами / Е.В. Пустовалов // Налоги. — 2012. — № 2. — С. 30 — 34.

10. Приложение по вопросам налогообложения к декларации лидеров стран «Группы двадцати». 06.09.2013 [Электронный ресурс] // Официальный сайт председательства Российской Федерации в «Группе двадцати». — Режим доступа: <http://ru.g20russia.ru/news/20130906/782776168.html> (дата обращения: 10.12.2013).

ФИНАНСОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

Анотация: В аналитическом обзоре рассмотрены основные направления финансовой поддержки сельского хозяйства в зарубежных странах. Дана оценка зарубежного опыта с позиций его возможного применения в отечественной практике.

Abstract: In the analytical review of the main directions of financial support of agriculture in foreign countries. Given the evaluation of foreign experience with regards to its possible application in domestic practice.

Ключевые слова: Аграрный сектор, государственная поддержка, налоговые льготы в сельском хозяйстве.

Key words: The agricultural sector, state support, tax benefits in agriculture.

Меры государственного вмешательства в экономику определяются конкретными требованиями социально-экономических процессов, происходящих в обществе. На современном этапе государственное регулирование объективно диктуется наличием государственных целей, производственной и социальной инфраструктуры, необходимостью сохранения экологического равновесия, социальными потребностями, перераспределением национального дохода через бюджет, большими затратами на науку, развитие инноваций и т.д. Но в аграрном секторе есть еще дополнительные причины, вызванные особенностями сельскохозяйственного производства, как в России, так и в зарубежных странах, обуславливающие необходимость регулирования этой сферы.

Сельское хозяйство объективно неконкурентоспособно с другими отраслями, поэтому правительства зарубежных стран осуществляют его финансовую поддержку, рассматриваемую повсеместно как безусловный элемент государственной политики. Без нее большинство фермеров было бы не в состоянии получать достаточные доходы от своей деятельности, их банкротство стало бы неизбежно. Система государственного регулирования в западных странах основана на принципах, десятилетиями отработанных теорией и практикой.

Лидерами субсидирования в сельском хозяйстве являются страны Евросоюза, США и Япония. Сейчас в некоторых из этих стран государственные финансовые вложения в сельское хозяйство в 1,5–2 раза превышают рыночную стоимость его продукции. Субсидии Евросоюза составляют, например, от 45 до 50% всей производимой продукции, в Японии — около 70 %, в России — лишь 3,5 % [1].

Среди многообразия форм государственной поддержки аграрного сектора, применяемых в развитых странах, можно выделить общие черты:

- систематическое государственное регулирование рынка продовольствия;
- защита собственного товаропроизводителя от импорта дешевого продовольствия, содействие экспорту;
- финансирование социальных программ;
- финансирование государственных инвестиционных программ;
- дополнительная помощь. В странах Евросоюза выплачиваются прямые дотации на 1 га сельхозугодий и 1 голову скота;
- поощрение природоохранной деятельности и сохранения ландшафта;
- стимулирование инноваций и структурной перестройки в АПК, режим благоприятствования для торговли и налогообложения;
- выделение значительных средств на развитие производственной и социальной инфраструктуры в сельских районах. В США за государственный счет были осуществлены программы сельской электрификации, телефонизации, строительство дорог с твердым покрытием до каждой фермы.

Можно говорить отдельно о преференциальном налогообложении аграрного сектора. Так же как в Российской Федерации, оно дифференцировано в зависимости от размеров хозяйства: Мелкие производители пользуются льготными (специальными) режимами налогообложения, средние и крупные — традиционным, но с широким спектром налоговых льгот [2]. Налоговую поддержку сельского хозяйства в целом можно свести к следующему:

- ускоренная амортизация техники и оборудования;
- налоговые кредиты;
- льготные режимы налогообложения для малого бизнеса;
- освобождение от налогообложения расходов на приобретение новой техники, использование новых технологий;
- налоговое стимулирование инвестиций в этот сектор экономики;
- стимулирование создания резервных фондов.

Применяются и другие формы государственного регулирования: государственный протекционизм, реализация крупных комплексных экономических и социальных программ, прямая государственная бюджетная поддержка сельского хозяйства в виде использования льготного налогообложения, ценовых, финансово — кредитных и других рычагов.

Например, финансовая основа аграрной политики в Германии — это компенсационные платежи и выплаты. Они представляют собой значительный источник дохода сельхозпредприятий и в тоже время существен-

ную часть расходов правительства на поддержку аграрного сектора. Так в восточных землях Германии реализуются следующие программы:

- поддержка сельхозпредприятий в процессе интеграции, особенно это касается восстановления и модернизации фермерских семейных хозяйств, перестройки предприятий;
- создание и обеспечение функционирования систем аграрного кредитования, компенсаций предприятиям, находящимся в неблагоприятных условиях;
- совершенствование материально-технической базы организации производства.

Одной из форм также является выделение субсидий на производство отдельных видов рыночных продуктов. Второй группой поддержки являются возмещения части затрат при инвестировании и приобретении ГСМ, льготный % по кредитам. В третью группу входят субсидии отдельным предприятиям: выплаты за выведение площадей из сельхозоборота, компенсации от потери в старых федеральных землях от курсовой разницы, а в новых землях — выплаты в рамках помощи в целях адаптации сельскохозяйственного производства. Сюда же относится и прямая поддержка сельхозпредприятий, находящихся в неблагоприятных климатических зонах, а также субсидии на ведение экологичного сельского хозяйства. Важнейшим рычагом регулирования аграрного сектора Германии является также льготное налогообложение.

Исследуя опыт США, его сельскохозяйственное производство и процессы государственного регулирования, следует отметить, что сельское хозяйство США является высокопроизводительной средой, в силу его высокой технической оснащенности и капиталоемкости, региональной и товарной специализации, качественного агросервиса, научного, информационного и маркетингового обслуживания. Расходы бюджета США на сельское хозяйство во многом определяются текущей экономической ситуацией. В кризисные периоды они существенно возрастают, а в периоды стабилизации сокращаются. В целом, в развитие сельского хозяйства вкладывается на 30 % больше средств (в расчете на единицу продукции), чем в другие отрасли. Можно говорить о том, что американская система экономического стимулирования сельскохозяйственного производства движется не столько в сторону усиления государственного регулирования сельского хозяйства, сколько в сторону повышения качества регулирующих мер, нацеленных на усиление конкурентоспособности отечественной сельскохозяйственной продукции.

Доля прямого финансирования сельского хозяйства в развитых странах постепенно снижается в связи с его жесткой критикой со стороны ВТО. Существенным недостатком прямых финансовых вливаний является от-

сутствие «адресности»: убыточные предприятия не в состоянии эффективно использовать этот ресурс, а прибыльные в состоянии обойтись без поддержки со стороны государства.

Таким образом, основной чертой государственной поддержки сельхозпроизводителей, исходя из международной практики, является одновременное использование сразу нескольких экономических рычагов:

- оказание стартовой помощи при их создании;
- финансовое участие государства в развитии отдельных видов кооперативов;
- льготное налогообложение, исключение двойного налогообложения;
- льготное кредитование (кредитным и лизинговым кооперативам);
- система государственных заказов;
- помощь при внедрении научно-технических достижений;
- помощь в подготовке кадров;
- предоставление субсидий и ассигнований на поддержку сельхозпроизводителя;
- и прочие.

Сельскохозяйственные угодья занимают 2/3 территории России, в аграрном секторе экономики заняты 37 млн. человек, это около 26% населения страны. Несмотря на существенные объемы государственных и частных инвестиций (1,9 трлн. руб. в 2012 году) [4], российское сельское хозяйство по-прежнему пребывает в кризисном состоянии. Причины подобной ситуации во многом лежат в плоскости, не связанной с сельскохозяйственным производством:

- экономический рост достигается за счет заимствованных зарубежных технологий;
- технологическое отставание. Обеспеченность тракторами составляет в России в настоящее время 7,2/100 га, в США, например, — 79/100 га;
- 19% сельскохозяйственных организаций приносят 87% прибыли отрасли;
- ограниченный доступ сельскохозяйственных товаропроизводителей к рынку в условиях монополизации торговых сетей;
- экономический рост обеспечивают 1/3 сельхозтоваропроизводителей [5].

Новая государственная программа по развитию сельского хозяйства до 2020 года содержит новые цели и задачи, решение которых во многом определит развитие аграрного сектора России в ближайшие десять лет.

Созданная в зарубежных странах достаточно эффективная система стимулирования сельскохозяйственного производства, базирующаяся на

разумном сочетании государственного регулирования и использования свободных рыночных отношений, может оказаться полезной и для России.

Список использованной литературы:

1. Зими́на Л.Б. Сельское хозяйство: в чем секрет успеха // Бюджет. — 2012. — № 3.

2. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение. — 2009. — № 5.

3. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики www.gks.ru (дата обращения: 18.11.2013).

4. Официальный сайт Министерства сельского хозяйства www.mcsx.ru (дата обращения: 18.11.2013).

5. Материалы Круглого стола «Экономический рост России по теме: Аграрная Россия: Судьбы российского крестьянства» // Вольное экономическое общество. Москва. — 2013.

Ротов Я.А.

Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Пинская М.Р.

Рецензент: Моисеенко М.А.

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ КАК СПОСОБ ПОВЫШЕНИЯ СОБИРАЕМОСТИ НАЛОГОВ

Аннотация: в работе исследованы основные проблемы в области налогового администрирования и предложены мероприятия по его совершенствованию. Разработанные мероприятия будут способствовать снижению уровня налоговой задолженности налогоплательщиков.

Abstract: This work studies the main problems in the area of tax administration and measures for its improvement. Developed activities will help to reduce the tax debt of taxpayers.

Ключевые слова: налоговое администрирование, эффективность налогового контроля, собираемость налогов, фирмы-однодневки, миграция налогоплательщиков.

Keywords: tax administration, efficiency of tax control, tax collection, short-lived companies, migration taxpayers.

Для проведения эффективной финансовой политики в России необходимо иметь систему налогового администрирования, механизм которого надежно обеспечивал бы стабильные налоговые поступления в бюджеты всех уровней. В настоящее время, в связи с переходом России к рыночной экономике, интеграцией в международное экономическое пространство, заключения международных договоров и соглашений возникла необходимость радикальной перестройки налоговых отношений путем проведения налоговой реформы, направленной на создание эффективной налоговой системы. Действующая система налогового администрирования в России имеет ряд недостатков, которые определяют ее низкую эффективность, что порождает проблему невысокой исполнительской дисциплины налогоплательщиков. Необходимо создать такую систему, которая будет способствовать предупреждению противоправных действий налогоплательщиков и обеспечению финансовой устойчивости государства. Таким образом, совершенствование налогового администрирования представляет собой одну из первоочередных задач налоговой политики РФ на современном этапе и на среднесрочную перспективу.

В качестве основных проблем налогового администрирования в России можно выделить:

Несовершенство налогового законодательства при осуществлении основных форм налогового контроля.

Дисбаланс интересов налоговых органов и налогоплательщиков. Налоговая культура в России всегда была и остается на низком уровне, она складывается из сочетания таких факторов как: менталитет налогоплательщиков в России направлен, прежде всего, на сокрытие прибыли, доходов и, тем самым, на минимизацию налогов; экономическая неграмотность налогоплательщиков; слабая готовность налогоплательщиков к взаимодействию с налоговыми органами, недоверие налогоплательщиков к налоговым органам.

Наличие высококвалифицированных специалистов в налоговых органах, методологическое обеспечение деятельности налоговых органов, техническая и информационная вооруженность находятся на хорошем уровне, однако необходимо улучшение данных факторов.

Сбои и задержка при обмене информации между государственными органами (паспортными столами, миграционными службами, ГИБДД и другие) и налоговыми инспекциями, при взаимодействии территориальных налоговых органов друг с другом.

Наличие у участников внешнеэкономической деятельности признаков фирм-однодневок (по данным ФТС России около 40% участников). Учитывая, что регистраторы не торопятся исключать выявленные фирмы-однодневки из государственного реестра, для налогоплательщиков сохраняется риск столкнуться с такой организацией, подозрительные признаки которой для него неочевидны [1, с.28].

Миграция организаций является и причиной небольшого удельного веса дополнительно взысканных налогов и сборов в консолидированный бюджет России от дополнительно начисленных налогов и сборов.

Адрес регистрации организации является адресом «массовой» регистрации. Так согласно ст. 54 Гражданскому кодексу РФ регистрация производится по месту нахождения юридического лица. Часто случается так, что либо адрес регистрации не существует вообще, либо по одному адресу зарегистрированы десятки предприятий. В настоящее время юридический адрес стал своим образом товаром, предлагаемым многими учреждениями и частными лицами. Свыше четверти таких зарегистрированных предприятий не сдают балансовые отчеты и не полностью уплачивают или совсем не уплачивают налоги и сборы. Частое изменение руководителя юридического лица также является одной из проблем налогового администрирования в России.

Налогообложение личных доходов и личного имущества не полностью отражается в декларациях. Например, недвижимое имущество, в частности дома и иное сооружение, облагаются налогом на имущество по

их инвентаризационной стоимости, зафиксированной в Бюро технической инвентаризации. В большинстве случаев такое имущество числится незавершенными строениями и тем самым, никакими налогами не облагаются.

Исходя из вышеперечисленных проблем налогового администрирования, в качестве важнейших направлений повышения качества налогового администрирования в России можно выделить:

- конкретизация и детализация уже существующих норм налогового законодательства для исключения их искаженного толкования.
- разработка комплекса мероприятий направленных на улучшение обслуживания налогоплательщиков, расширение сферы предоставляемых услуг, упрощение исполнения налогоплательщиками своих обязанностей. Так большинство налогоплательщиков допускают налоговые нарушения либо в силу недостаточного знания налогового законодательства, либо по причине его неправильного применения, либо из-за возникших трудностей в подготовке отчетной документации. Примерами мероприятий направленных на полное или частичное отсутствие таких недочетов может быть: разработка легкодоступных для понимания налогоплательщиков деклараций и инструкций по их заполнению, обеспечение налогоплательщиков программными средствами, позволяющими формировать и контролировать правильность заполнения налоговых деклараций, развитие системы профессионального налогового консультирования (консультирование в налоговых органах, онлайн — консультирование).
- обеспечение налоговых органов методологическим материалом, быстрым доступом к использованию существующих информационных технологий при проведении налогового администрирования, обеспечение практикой судебных дел по налоговым разбирательствам.
- расширение практики поэтапного внедрения системы представления налоговой отчетности всеми налогоплательщиками в электронном виде. Это позволит значительно сократить время на первичный ввод данных налоговой отчетности в налоговых органах, а также сократить время на проведение налоговых проверок при систематизации данных.
- разработка мер обеспечивающих наиболее быстрый обмен необходимой информацией между налоговыми органами и иными государственными органами по запросам в ходе проведения налоговых проверок, возможность отправлять запрос на истребование информации (документов) в электронном виде во все

государственные органы, уменьшение срока рассмотрения указанных запросов и ответа на них.

- борьба с фирмами-однодневками является одним из приоритетных направлений деятельности ФНС России. В последнее время, качество налогового администрирования достигалось в большей мере за счет фирм-однодневок, за которые контрагенты рассчитывались с бюджетом по налоговым недоимкам, пеням и штрафам. Доля таких налоговых доначислений достигала 30% от общей суммы всей совокупной налоговой недоимки налогоплательщиков. По результатам исследований Центробанка РФ, проведенных в июле 2012 г., почти четверть миллиона российских фирм имеют нулевые платежи при совокупном обороте в 4,24 трлн. руб. (т.е. в перерасчете на одну компанию — более 17 млн. руб.).
- проведение определенных мероприятий налоговыми органами направленных на устранение причин миграции организаций. К экономическим причинам можно отнести благоприятную инвестиционную политику региона, наличие факторов производства, которые способствуют миграционным процессам. Однако, в большинстве своем миграция носит субъективный характер. Желание сменить конкретную налоговую инспекцию в лучшем случае связано с получением дополнительных налоговых льгот, действующих в другом регионе. В большинстве же случаев, миграция предполагает уход от уплаты налогов [2, с.15].
- для полного отражения в декларациях личных доходов и личного имущества необходимо ввести применение мер вменения дохода. Так например, налоговые органы в Англии если обнаруживают дорогостоящее имущество у физических или юридических лиц, которые не отвечают своими налоговыми обязательствами по ним имеют право вменить налогоплательщику соответствующую сумму налогов исходя из приблизительно рассчитанного годового размера дохода. Если налогоплательщик не согласен, то он может обратиться в суд и оспорить решение налоговых органов. Во Франции же существует специальная юридическая категория «внешние признаки богатства», характеристики которой четко сформулированы и составлена соответствующая шкала, по которой исходя из внешних признаков рассчитывается доход налогоплательщика. Во Франции система более формализована и отражается в нормативно-правовых актах налогового законодательства, возможно применение именно этой системы в России.
- увеличение собираемости налогов и сборов возможно за счет максимального вывода экономики из теневого сектора. Масштабы

уклонения от налогов налогоплательщиками достаточно велики. Следует отметить, что если предприниматель будет платить законно все налоги по сравнению с иными лицами, при этом прибыль будет значительно меньше и возможность вкладывания свободных денежных средств ниже. Таким образом, такой предприниматель может стать абсолютно неконкурентоспособным в условиях рыночной экономики страны.

Повышение эффективности налогового контроля означает не только увеличение и сравнение сумм дополнительно взысканных налогов и сборов в консолидированный бюджет России и дополнительно начисленных, но и исключение или сведение к минимуму налоговых правонарушений (именно это является конечной целью налогового контроля).

Список литературы:

1. Сасов Н. Уголовно-правовые меры для борьбы с фирмами-«однодневками»/ Н. Сасов// Налоговый вестник. — 2012. – №1.– с. 26–29.
2. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата/ В.Г.Пансков. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайд, 2011. — 680 с.– Серия: Бакалавр.

ПРИМЕНЕНИЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ*

Аннотация: В статье исследована возможность внедрения риск-ориентированного подхода в систему налогового администрирования и деятельность налоговых органов. Показаны практические аспекты применения данного подхода в зарубежных странах (на примере Швеции).

Abstract: The article considers the problem of implementation of risk-oriented approach to the system of tax administration and the tax authorities, as well as features of the tax administration in foreign countries (for example, model of Sweden).

Ключевые слова: риск-ориентированный подход, налоговое администрирование, налоговые модели, налоговое законодательство.

Keywords: risk-oriented , tax management , tax models, foreign experience of risk management, tax law.

В последнее время особую актуальность приобретает проблема риск-ориентированного подхода в налоговом администрировании. Под риск-ориентированным подходом понимают такие действия налоговых органов, которые направлены на улучшение налогового администрирования по сбору налогов. Риск — это угроза или вероятность того, что какие-либо действия или события могут негативно повлиять на возможность организации достичь своих целей. Риски в налоговом администрировании связаны с возможностью наступления вероятности того, что какие-либо действия налогоплательщиков будут сопряжены с толкованием налогового законодательства, отличающемся от мнения (позиции) налоговых органов. Налогоплательщики используют налоговые схемы, либо уклоняются от уплаты налогов, в результате чего государство недополучает налоги в бюджетную систему. Задача налоговых органов состоит в управлении такими рисками. В данном случае под управлением рисками следует понимать разработку и реализацию мер по их снижению. Разработанная налоговыми органами концепция планирования выездных налоговых проверок содержит критерии риска, которые имеют фрагментарный характер. Однако к настоящему времени комплексный подход к управлению рисками не разработан.

Напряженное исполнение бюджетов актуализирует проблемы борьбы с уклонением, систематический характер которого в ряде государств подтверждается многочисленными свидетельствами. Несмотря на то, что укло-

* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета 2014 г.

нение от уплаты налогов мы не рассматриваем в качестве источника налоговых рисков, тем не менее, влияние угрозы уклонения на управление рисками может действовать достаточно продолжительно. Наиболее рациональной стратегией развития налогового администрирования представляется сочетание активной контрольной деятельности, нацеленной на наиболее проблемные категории налогоплательщиков, с развитием культуры реализации налоговых отношений. В качестве примера реализации такой стратегии можно привести опыт Китая, который принял решение о внедрении в механизм налогового администрирования в 2010 г. новых подходов — регулирования, надзора и мотивации (взамен ограничения и контроля).

В России накопились серьезные проблемы в сфере налогового администрирования. Современная налоговая система не отвечает полностью критериям справедливости, эффективности и доступности для понимания. Сложное налоговое законодательство, его нестабильность, противоречивость некоторых законов не способствуют улучшению действия налогоплательщиков с налоговыми органами, а также увеличению налоговых поступлений. Поэтому необходимо повышать эффективность налогового администрирования с целью минимизации издержек и осуществлять модернизацию налоговых органов с учетом существующего опыта и стратегии деятельности налоговых служб других стран.

Можно выделить следующие основные направления модернизации налогового администрирования:

1. Информационное;
2. Правовое;
3. Организационное.

Следует положительно оценить перспективы внедрения в России института налоговой отчетности. Налоговые органы стремятся создать комфортные условия для взаимодействия с бизнесом, совершенствуя процедуры формирования и подачи налоговой отчетности. Данный институт предусматривает развитие принципов документооборота с использованием передовых информационных технологий. Следует отметить, что Россия превосходит страны ОЭСР, G 20 и БРИКС по количеству налоговых выплат и времени, затрачиваемого на уплату налогов.

Правовая поддержка налогового администрирования: это необходимость четкого установления в налоговом законодательстве условий применения налоговых льгот, признания расходов, уточнения иных аспектов механизма налогообложения и налоговых обязательств.

Организационное направление — это важно, потому что именно неопределенность правил налогообложения нарушает базовые принципы реализации налоговых отношений, увеличивая налоговые риски государства и налогоплательщиков. Важным условием создания четкой и органи-

зованной системы является именно правовая база, которая должна быть направлена на проведение налогового контроля (рейды и внезапные проверки), устранение неопределенностей налогового законодательства (позволяющих уклоняться от налоговых обязанностей), форматирование Налогового кодекса РФ, уточнение правового содержания принципа презумпции невиновности применительно к исполнению налоговых обязательств. Последний тезис является важным условием развития налоговой системы в новых условиях. В других странах презумпция невиновности в налоговой сфере не применяется, поскольку за рубежом налоговые правонарушения приравнены к степени тяжкого вреда, причиненному обществу. В связи с принятием в 1998 г. Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод, Европейский суд по правам человека (Страсбургский суд) все чаще рассматривает иски против государства в пользу налогоплательщиков, т.е. налогоплательщики вправе рассчитывать на защиту, поскольку система прав человека предполагает защиту человеческой личности, а не защиту правительства.

Успешный опыт применения моделей управления налоговыми рисками накоплен в Великобритании и Австралии. В этих странах отмечается возрастающая роль риск-ориентированного подхода в налоговом администрировании, что проявляется в тенденции изменения организационных структур налоговых органов разных стран. Согласно наблюдению Форума по налоговому администрированию, если 20–30 лет назад в основе структуры налоговых органов лежал критерий «вида налога», позже эта модель сменилась «функциональной моделью» (то есть деление на департаменты в соответствии с разными функциями: регистрация, учет, обработка информации и др.). Настоящее время развитие получила модель, «ориентированная на сегмент налогоплательщика» («taxpayer segment» model). Происходит объединение налогоплательщиков в разные риск-группы в зависимости от степени соблюдения ими налоговой дисциплины, характера деятельности и т.д. В качестве примера частичного применения последней модели можно привести создание отдела по работе с крупнейшими налогоплательщиками в США. В России созданы и функционируют межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Риск-ориентированный подход активно применяется в деятельности налоговых органов в Европе. Примером служит шведская модель, которая представлена следующими этапами:

1. Идентификация рисков.
2. Анализ.
3. Оценка и приоритизация.
4. Обработка информации.
5. Оценка результатов работы.

Важной составляющей в управлении рисками в шведской модели служит их идентификация. Результатом процесса идентификации является выявление перечня рисков на различных уровнях: изменение в законодательстве, развитие экономики, развитие демографической ситуации, новые технологии, изменение существующих и возникновение новых сфер торговли, доверие общества и т.д. Ежегодный тактический анализ рисков предполагает описание причин и их понимание, определение вероятностей их возникновения, потерей налоговых доходов. Анализ охватывает различные аспекты — например, агрессивное налоговое планирование, уклонение от уплаты налогов и т.д. Оценка риска позволяет выявить наиболее приоритетные направления: из-за ограниченности ресурсов может не оказаться возможности принять меры по снижению наиболее серьезных существующих рисков. Отсутствие у работников налоговых органов необходимой квалификации может стать препятствием для работы с серьезными рисками — как минимум, в краткосрочной перспективе. При планировании мер по снижению рисков важно иметь в виду экономическую эффективность этих мер. Например, системные риски можно снизить только путем совершения необходимых действий со стороны исполнительного руководства и, в конечном итоге, путем внесения изменений в законодательство.

Таким образом, следует: сформировать новые подходы к управлению налоговыми рисками государства, предполагающие внедрение риск-ориентированного подхода для усиления контроля за выполнением требований законодательства о налогах и сборах, расширение взаимодействия с налоговыми администрациями развитых стран с целью построения эффективной системы контроля за осуществлением сделок. Следует внедрить в практику работы налоговых органов концепцию риск-менеджмента, которая нацелена на выявление причин низкой налоговой дисциплины отдельных налогоплательщиков. Данная концепция будет также способствовать определению приоритетов деятельности и планированию мер по совершенствованию налогового контроля.

Список используемой литературы:

Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления // Финансы. 2009. № 2.

Risk management guide for tax administrations// European Commission's Taxation and Customs Union Version 1.02 / URL: <http://ec.europa.eu/>.

Артеменко Д.А., Механизм налогового администрирования. Теория, методология, направление трансформации// XXI век. 2010. Ростов-на-Дону.

Стоянова А.В.
Финансовый университет, г. Москва
Научный руководитель: Ленева И.Г.
Рецензент: Назаренко Б.А.

СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО РОССИЙСКОМУ И НЕМЕЦКОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ

В статье исследуется уголовное законодательство Российской Федерации, Федеративной Республики Германия на предмет налоговых преступлений. Так же в данной статье раскрываются особенности налогового законодательства Федеративной Республики Германия.

This article examines the criminal law of the Russian Federation, the Federal Republic of Germany for tax crimes. Also in this article features the tax laws of the Federal Republic of Germany.

Ключевые слова: налоговые преступления, налоговое законодательство, Налоговый Кодекс РФ, Налоговый Кодекс ФРГ, Уголовный Кодекс РФ, Уголовное Уложение ФРГ, уголовное законодательство Российской Федерации, уголовное законодательство ФРГ.

Key word: tax crime, tax legislation, The Tax Code of the Russian Federation, The Tax Code of Germany, The Criminal Code of the Russian Federation, German Criminal Code, the criminal legislation of the Russian Federation, the criminal legislation of Germany.

В первую очередь стоит отметить, что в Германии налоговые преступления вместе с налоговыми правонарушениями закреплены в Налоговом кодексе, а не в Уголовном кодексе, как в России. А именно в Восьмой части Налогового кодекса ФРГ (Abgabenordnung) [1], которая называется «Штрафы и пени, уголовное и административное наказания», именно уголовная ответственность закреплена в главе первой «Уголовное положение» в §369 — 376.

Восьмая часть Налогового Кодекса ФРГ имеет следующее строение:

Глава первая «Уголовное положение» §369 — 376;

Глава вторая «Административная ответственность (Штрафы)» §367 — 384;

Глава третья «Производство по уголовным делам» §385 — 408, состоят из 4 подразделов:

1 подраздел «Общие правила» §383 — 396;

2 подраздел «Расследования дела» §397 — 405, который состоит из:

I «Общие положения» §397 — 398а;

II «Процедура расследования налоговых преступлений» §399 — 401;

III «Положение органов в процессе преследования» §402 — 403;
IV «Налоговые и таможенные расследования» §404;
V «Компенсация свидетелем и экспертам» §405;
3 подраздел «Судопроизводство» §406 — 407;
4 подраздел «Расходы по судопроизводству» §408;
Глава четвертая «Денежные штрафы по судопроизводству» §409 — 412.

Как видно в Налоговом кодексе ФРГ содержатся не только налоговые преступления и правонарушения, но и нормы, устанавливающие особенности процессуальных действий при расследовании налоговых преступлений и правонарушений. Вместе с тем §402 Налогового кодекса ФРГ указывает на то, что общие уголовно-процессуальные нормы так же имеют свою силу при разбирательстве дел о налоговых преступлениях и должны быть исполнены. В это мы видим огромное различие налогового законодательства ФРГ и налогового законодательства РФ.

Стоит отметить и то, что Налоговый кодекс РФ [2] содержит упоминаний о международных договорах, а именно в статье 7. И хотя часть 4, статьи 15 Конституции РФ [3] говорит нам о том, что международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее законодательства, и что, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора, данный вопрос урегулирован специальными нормами налогового права. Однако специальные нормы налогового права говорят о приоритете международного соглашения, содержание которого касается налогообложения. В Налоговом Кодексе ФРГ такие нормы тоже присутствуют. А именно §2 Налогового кодекса ФРГ устанавливает, что соглашения по вопросам налогообложения, заключенные с другими государствами имеют приоритет над нормами национального налогового законодательства, так как они стали составной его частью.

Как уже отмечалось ранее, налоговые преступления в России закреплены в Уголовном кодексе РФ [4]. «Преступлениям в сфере экономической деятельности» отведена 22 глава современного УК РФ, которая входит в VIII раздел УК РФ — «Преступления в сфере экономике». Глава 22 одна из самых больших в современном УК РФ, она состоит из 41 статей, которые в свою очередь содержат 55 преступления. Это связано с тем, что некоторые статьи содержат в себе по два вида преступления, некоторые по три. Налоговым преступлением отведено только 4 статьи, а именно 198, 199, 199.1, 199.2, которые называются «Уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц», «Уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций», «Неисполнение обязанностей налогового агента», «Скрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального

предпринимателя, за счет которых должны производиться взыскание налогов и (или) сборов» соответственно.

Как видно из названия статей все налоговые преступления законодатель связывает с неправильным исчислением налогов или же вовсе с неуплатой налогов. В налоговом законодательстве Германии к налоговым преступлениям приравнены и таможенные преступления, так §369 Налогового кодекса ФРГ закрепляет, что налоговыми преступлениями будут считаться: незаконный ввоз, вывоз и транзит товаров, подделка акцизных марок или подготовка к такой подделке. Вместе с тем, прямое нарушение запрета на импорт и экспорт товаров, будет квалифицироваться по совокупности с нарушенными нормами об импорте, экспорте или транзите товаров, согласно §372 Налогового кодекса ФРГ. При этом попытка неуплаты таможенных пошлин строго карается законом, так как данное преступление считается тяжким, согласно §373 Налогового кодекса ФРГ.

§370 Налогового кодекса ФРГ сдержат в себе диспозиции и санкции уклонения от уплаты налогов. В данной статье рассматривается уклонение от налогов по средствам подделки документов, направляемых в налоговые органы, для получения личной выгоды или выгоды для других людей, уменьшение сумм налогов, получение неоправданных налоговых льгот. Но в отличие от российского законодательства в немецком законодательстве даже попытка совершения налогового преступления, а конкретно неуплату налогов, сама по себе уже является налоговым преступлением и преследуется по закону.

В §371 Налогового кодекса ФРГ добровольное раскрытия уклонения от уплаты налогов является обстоятельством смягчающим вину лица, подлежащего уголовной ответственности. Однако в данной статье так же указывается, что если сроки давности не истекли, то лицо подлежит уголовной ответственности, даже если призналось в совершении данного преступления. Так же не освобождаются от уголовной ответственности лица, получившие выгоду для себя или других лиц на сумму свыше 500 тысяч евро. В российском же законодательстве, согласно пункту 2 примечания к статьям 198 и 199, обстоятельством полностью освобождающим от уголовной ответственности лицо, впервые совершившее налоговое преступление является полная уплата сумм недоимки и соответствующих пеней, а так же сумм штрафов в размере, определенном Налоговым кодексом РФ.

Налоговым кодексом ФРГ устанавливаются виды наказания за налоговые преступления, кроме основных наказаний за налоговые преступления в Германии устанавливаются и дополнительные, которые отражены в §375 Налогового кодекса ФРГ. Таким наказаниям может стать тюремное заключение на срок не менее одного года, в случаях неуплаты налогов, незаконном импорте, экспорте или транспортировки товаров.

Так же стоит отметить, что большое значения в российском законодательстве отводится такому источнику как Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [5], которое раскрывает особенности всех налоговых преступлений, закрепленных в Уголовном кодексе РФ. В немецком законодательстве мы не найдем такой аналогии.

В заключение хотелось бы отметить особую мягкость российского законодательства к лицам, совершающим налоговые преступления. Возможно, именно по этой причине многие российские граждане так старательно и целеустремленно придумывают новые схемы уклонения от уплаты налогов. На мой взгляд, ужесточение наказания за налоговые преступления стало бы сильным мотиватором для правильного, полного и своевременного исчисления налогов. Однако, нельзя не вспомнить высказывания лауреата Нобелевской премии, академика РАН Жореса Алферова: «Если гражданина заставляют платить за образование и медицинское обслуживание, пенсию накапливать из собственных средств, жилье и коммунальные услуги оплачивать полностью, по рыночной цене, то зачем мне такое государство?! С какой стати я должен еще платить налоги и содержать безумную армию чиновников? Я всегда на всех уровнях говорил, что здравоохранение, образование и наука должны обеспечиваться из бюджета. Если государство сваливает эту заботу на нас самих, пусть исчезнет, нам будет гораздо легче!».

Список использованной литературы:

1. Offizielle Website Bundesministerium der Justiz / A-Z Themen / A / Abgabenordnung/Gesetze im Internet/Gesetze / Verordnungen / A / Abgabenordnung (AO)//URL: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html (дата обращения 01.10.2013 года).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.07.2013) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2013) // «Российская газета», № 148–149, 06.08.1998.
3. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.08 № 7-ФКЗ) // «Российская газета», № 7, 21.01.2009.
4. Уголовный кодекс РСФСР (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) (ред. от 30.07.1996) // «Свод законов РСФСР», т. 8, с. 497.
5. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Российская газета», № 297, 31.12.2006.

Ткач М. И.

Харьковский национальный
экономический университет, г. Харьков

Научный руководитель: Найденко А.Е.

Рецензент: Тютюрюков Н.Н.

ДЕКОМПОЗИЦИЯ ПРОЦЕССА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ В УКРАИНЕ

Аннотация: Статья рассматривает декомпозицию процесса администрирования налогов в Украине, что позволит обнаружить проблемы в действующей системе налогообложения.

Abstract: The article is considering the decomposition of the process of administration of taxes in Ukraine, that will allow to detect problems in the current system of taxation.

Ключевые слова: администрирование налогов, декомпозиция, «черный ящик», учет налогоплательщиков, налоговый контроль, налоговый долг.

Keywords: tax administration, decomposition, «black box», the register of taxpayers, tax control, tax debt.

Неотъемлемой частью налоговой системы любой современной страны является правильное и эффективное администрирование налогов, что обеспечивает более полное наполнение бюджета, путем выбора более рациональных способов регулирования и обслуживания налогов и сборов. В наше время происходит процесс реформирования и усовершенствования администрирования налогов и сборов и поэтому много внимания уделяется именно этим вопросам. Для изучения целесообразности этих изменений необходимо исследовать и проанализировать всю систему администрирования налогов и сборов, изучить его проблемы и разработать пути их решения.

Исходя из этого целью статьи, является анализ современной системы администрирования налогов и сборов в Украине, определение проблем и путей его усовершенствования, обретение теоретических и практических знаний в этой области.

Изучению администрирования налогов и сборов посвятили свои работы Андрущенко В., Антонюк Г., Аронов А., Балакин Г., Горская Т., Макаренко В. Олейникова Л., Пислиця А., Седова Н., Фрадинський О., Цымбал П., Швец И.

Согласно Налогового Кодекса Украины администрирование налогов, сборов, таможенных платежей, единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование и других платежей в соответствии с законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы — это совокупность решений и процедур контролирующих органов и действий их должностных лиц, определяют институци-

ональную структуру налоговых и таможенных отношений, организуют идентификацию, учет налогоплательщиков и плательщиков единого взноса и объектов налогообложения, обеспечивают сервисное обслуживание налогоплательщиков, организацию и контроль за уплатой налогов, сборов, платежей согласно порядку, установленному законом.

Для более полного и детального исследования следует разбить процесс администрирования налогов на подпроцессы и рассмотреть каждый из них. Для этого используется метод «черного ящика», он базируется на том, что для исследования доступна только информация, что находится на входе и на выходе, что же касается других данных, то они не известны, также не известна внутренняя структура процесса [2]. То есть об администрировании налогов в начале ничего не известно, кроме информации, что находится на входе и на выходе. Впервые модель «черного ящика» была предложена В. Эшби, она помогает выявить слабые места системы, а также изучить ее реакцию на воздействие внешних факторов [3].

Обязательными элементами этой модели являются входные данные, то есть та информация, которая необходима для дальнейшей обработки, выходные данные, то что мы получаем после обработки информации, механизмы — это персонал, техника, оборудование, то есть то, с помощью чего достигается результат, и это последний элемент управления — это нормативные документы, технологии, то, что регулирует процесс [4]. С помощью программного обеспечения Ramus Education был построен процесс администрирования налогов, он изображен на рис. 1.

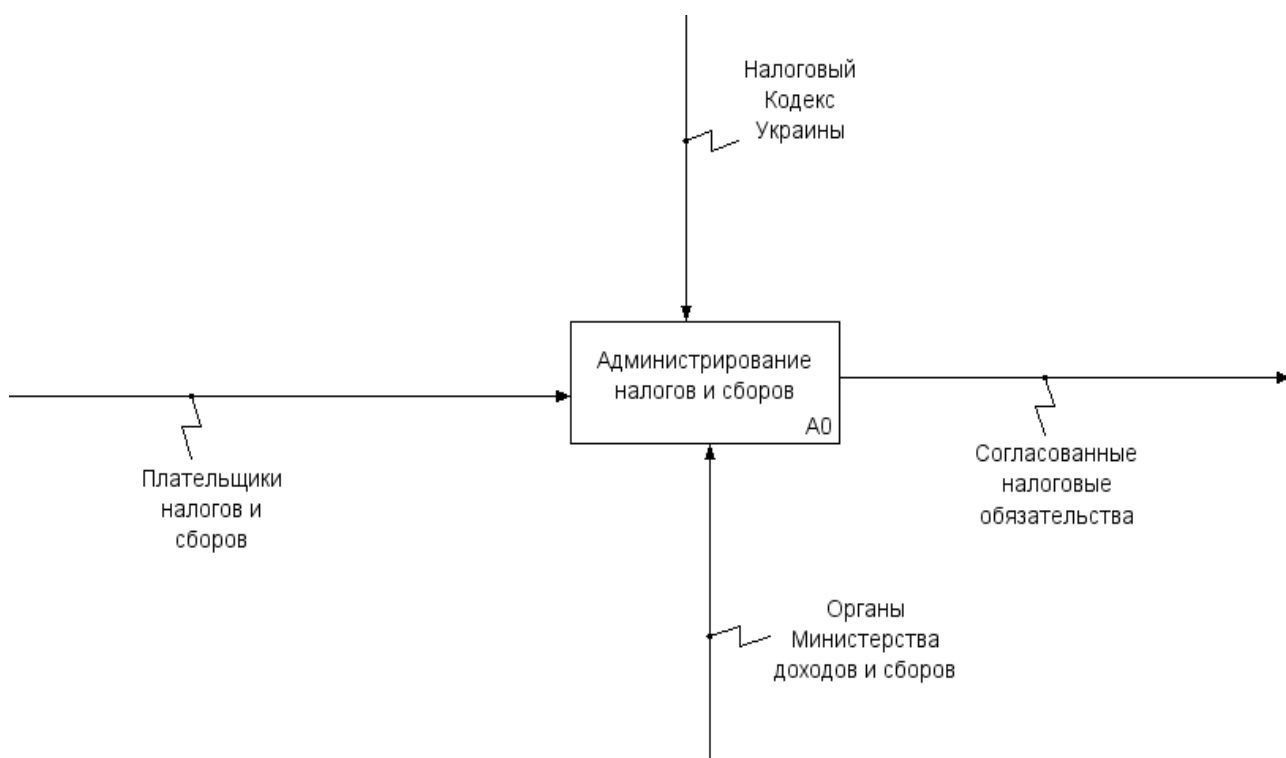


Рис. 1. Процесс администрирование налогов и сборов

Входящей информацией будет являться информация о плательщиках налогов и сборов, регулировать администрирование будет Налоговый Кодекс Украины, механизмом выступают органы Министерства доходов и сборов и в результате будут получены согласованные налоговые обязательства. После того как были определены исходные данные, построено декомпозицию первого уровня процесса администрирование налогов и сборов, которая изображена на рис. 2.

Для процесса учет налогоплательщиков входящей информацией является информация о плательщиках. Регулируется этот процесс Налоговым Кодексом Украины и Приказом Министерства финансов Украины №1588 от 09.12.2011 г. Механизмом, который осуществляет учет, являются органы Министерства доходов и сборов, они же выдают справку 4-ОПП [5], что является подтверждением о взятии на учет в контролирующих органах, а также исходящей информацией учет налогоплательщиков.

Входящей информацией и основанием для введения оперативного учета является справка 4-ОПП. Регулируется этот процесс теми же нормативно-правовыми актами, что и процесс учет налогоплательщиков, а механизмом тоже выступают органы Министерства доходов и сборов. Оперативный учет налогоплательщиков ведется в автоматическом режиме путем занесения в хронологическом порядке всей информации о начисленных налоговых обязательствах, уплаченных налогах и сборах, штрафных санкциях и пене. Поэтому исходящей информацией выступает информация о всех операциях по карточке налогоплательщика, которая является входящей информацией для процесса налоговый контроль.

Согласно Налоговому Кодексу Украины налоговый контроль — это система мер, принимаемых контролирующими органами с целью контроля правильности начисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также соблюдения законодательства по вопросам регулирования оборота наличности, проведения расчетных и кассовых операций, патентирования, лицензирования и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы [1]. Он регулируется нормами Налогового Кодекса Украины, а механизмом, который обеспечивает его выполнения, выступают органы Министерства доходов и сборов. Исходящей информацией этого процесса является акт проверки либо сверки, которые содержат информацию о нарушениях налогового законодательства, либо об их отсутствии.

Если же акт проверки, либо сверки содержат информацию о занижении налогового обязательства, завышении значения бюджетного возмещения или сумм налогового кредита, то это означает, что у налогоплательщика возник налоговый долг по налоговым платежам в бюджет. В соответствии с Налоговым Кодексом Украины, который и регулирует этот

процесс, налогоплательщику отправляется налоговое уведомление-решение с суммой налогового долга и расчетом финансовых (штрафных) санкций, который он обязан уплатить [1]. Механизмом, который осуществляет все мероприятия по взысканию налогового долга с налогоплательщика, являются органы Министерства доходов и сборов. И как результат на выходе будут получены согласованные налоговые обязательства.

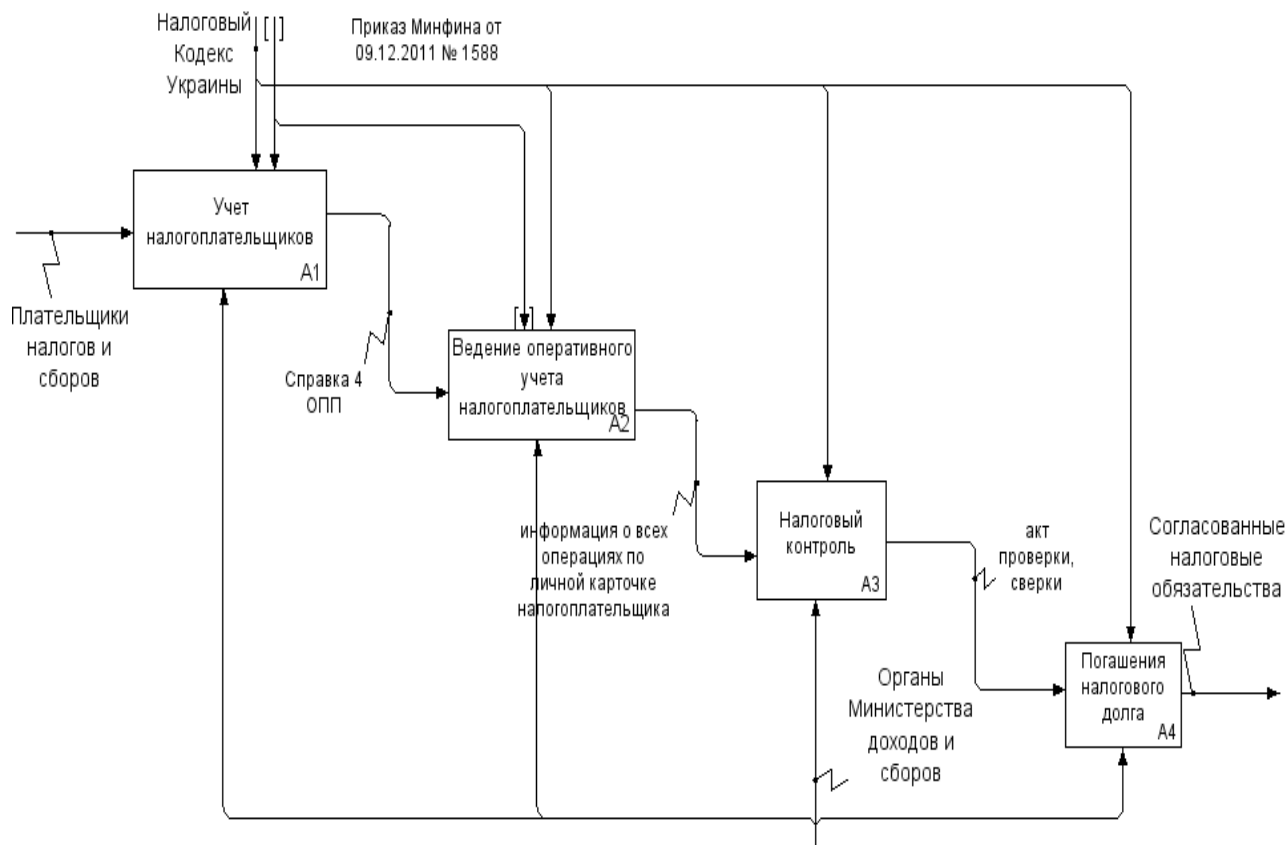


Рис. 2. Декомпозиция первого уровня процесса администрирование налогов и сборов

Для выявления проблемных участков процесса администрирование налогов и сборов первого уровня декомпозиции недостаточно, ведь проблемы носят не глобальный, а локальный характер. Чтобы исследовать эти проблемы, необходимо рассмотреть декомпозицию второго уровня, которая дает более конкретное представление об алгоритме действия процесса администрирования налогов и сборов.

В результате построения декомпозиции второго уровня было выявлено, что наиболее проблемным участком процесса администрирования налогов является налоговый контроль, который изображен на рис. 3.

Согласно рис. 3 налоговый контроль состоит из следующих подпроцессов: мониторинг деятельности налогоплательщиков, информационно-

аналитическое обеспечение и проверки, сверки. Проблема состоит в том, что мониторинг деятельности налогоплательщиков не может в полной мере выявить все сокрытия нарушений, все схемы минимизации налогов и сборов. Что же касается информационно-аналитического обеспечения, то зачастую налогоплательщики ведут двойную бухгалтерию и подают контролирующим органам информацию, которая не отображает реальные данные. Что касается проверок, то не совсем понятными остаются некоторые нормы налогового законодательства по поводу критериев отнесения плательщиков к группам риска, для проведения документальных плановых проверок.

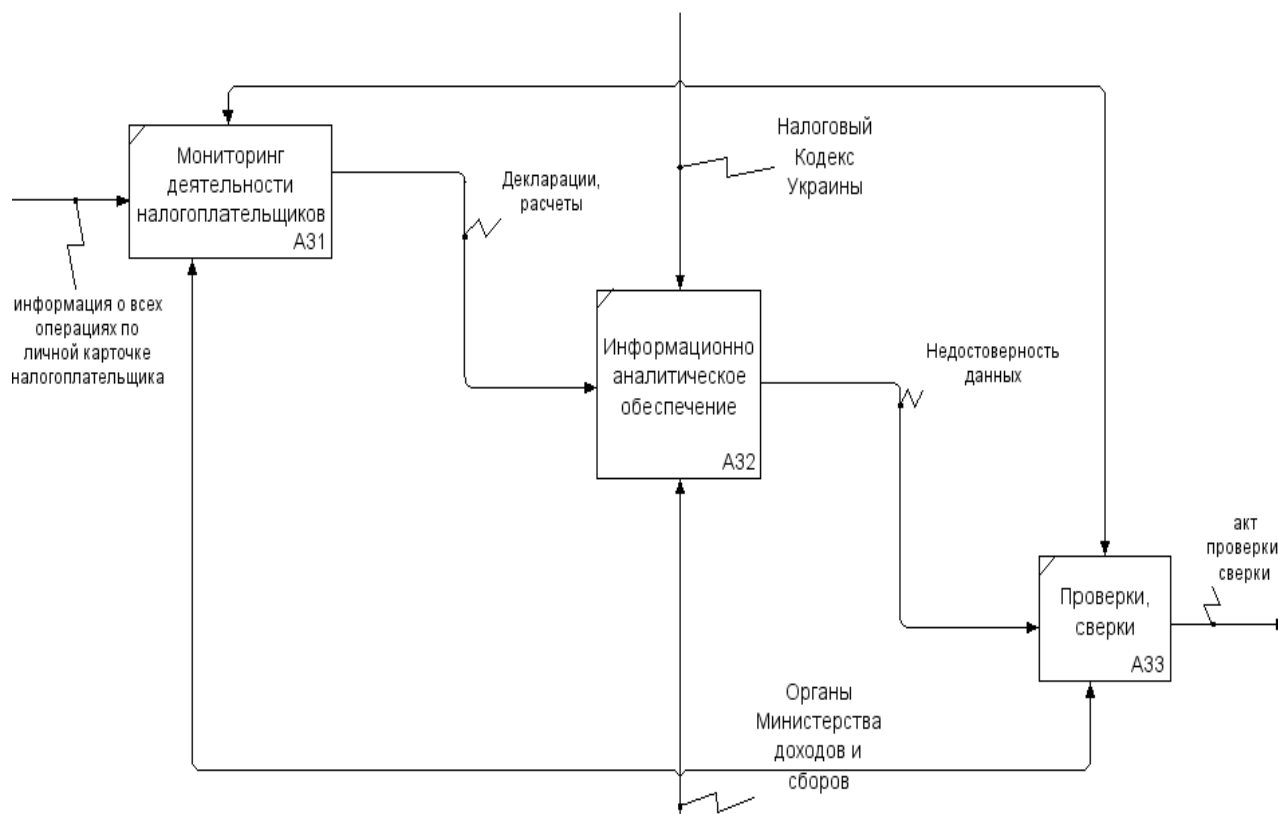


Рис. 3. Декомпозиция второго уровня процесса налоговый контроль

Для решения этих проблем необходимо обосновать некоторые критерии отнесения налогоплательщиков к уровням риска. Для предприятий, которые используют подакцизную продукцию необходимо ввести обязательный аудит, что будет являться еще одним способом контроля за подакцизной продукцией [6].

Таким образом, налоговое администрирование — это сложный процесс, который состоит из взаимосвязанных подпроцессов (учет налогоплательщиков, ведение оперативного учета налогоплательщиков, налоговый контроль и погашение налогового долга) целью которых является согласование налоговых обязательств. И как любой сложный процесс, он имеет

свои недостатки, для устранения которых необходимо в дальнейшем с помощью системного анализа исследовать эффект от нововведений в законодательстве.

Список использованной литературы:

1. Налоговый Кодекс Украины от 23 декабря 2010 г., с изменениями и дополнениями, внесенными 13 ноября 2013 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа :<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата обращения: 25.11.2013).

2. Силич В. А. Системный анализ экономической деятельности: Учебное пособие / В. А. Силич. Томск: ТПУ, 2001. — 112 с.

3. Утеуш Э. В. Введение в кибернетическое моделирование / Э. В. Утеуш, З. В. Утеуш. — М.: Энергия, 1971. — 208 с.

4. Шиян А. А. Экономическая кибернетика. Введение в моделирование социальных и экономических систем [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://nashaucheba.ru/page=33> (дата обращения: 25.11.2013).

5. Приказ Минфина от 09.12.2011 г. № 1588 [Электронный ресурс]. — Режим доступа:<http://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/treasury/2594-1588.html> (дата обращения: 25.11.2013).

6. Ткач М. И. Необходимость введения обязательного аудита на предприятиях, которые используют подакцизную продукцию / М. И. Ткач // Розвиток України очима молоді: соціальні, економічні та правові аспекти : збірник всеукраїнської научно-практичної конференції молодих вчених і студентів, 18 квітня 2013 р. — Х. : ВБ «Фактор», 2013 — С. 1159 — 1163.

Фокина А.А.
Финансовый университет,
г. Москва

Научный руководитель: Горохова Н.А.
Рецензент: Горский И.В.

ПОЛУЧЕНИЕ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ КАК СПОСОБ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Аннотация: В статье рассмотрено получение необоснованной налоговой выгоды как опасного способа минимизации налоговых платежей. Анализируются подходы к определению критериев выявления недобросовестных налогоплательщиков в процессе планирования налоговых платежей.

Ключевые слова: Минимизация налоговых платежей, налоговая выгода, налоговые риски, признаки необоснованности, совокупность доказательств, признание расходов

Abstract: In the article the receipt of groundless tax benefit is considered as a dangerous method of minimization of tax payments. Going is analysed near determination of criteria of exposure of unconscientious taxpayers in the process of planning of tax payments.

Keywords: Minimization of tax payments, tax benefit, tax risks, signs of groundlessness, cumulative evidence, confession of charges

В настоящее время не существует единого подхода к определению понятия «минимизация налоговых платежей».

Некоторые авторы под минимизацией налогообложения подразумевают уклонение от уплаты налогов, т.е. как правило, все действия сопряжены с незаконными способами (путем сокрытия налоговых обязательств или предоставления в налоговые органы ложной отчетности и информации). Некоторые же авторы и лекторы приходят к выводу, что существенной разницы между минимизацией и оптимизацией налоговых платежей не существует и эти два понятия возможно использовать как синонимы.

Минимизация стоит определять как сведение к минимуму, уменьшение. В соответствии с понятием, указанным в «Толковом словаре русского языка» Д.Н. Ушакова, «минимальный — наименьший из возможных». Следовательно, можно полагать, что минимизация представляет соблюдение установленных правил, рамок. В связи с этим, по мнению автора, понятие минимизации не возможно использовать ни как синоним «уклонения от уплаты налогов», ни «оптимизации налогообложения» (рис. 1)

Минимизация налогообложения — использование легальных по отношению к законодательству методов и средств в целях снижения налого-

вых платежей [1]. Целесообразно отметить, что исходя из определения, действия организации соответствуют законодательно закрепленным нормам.

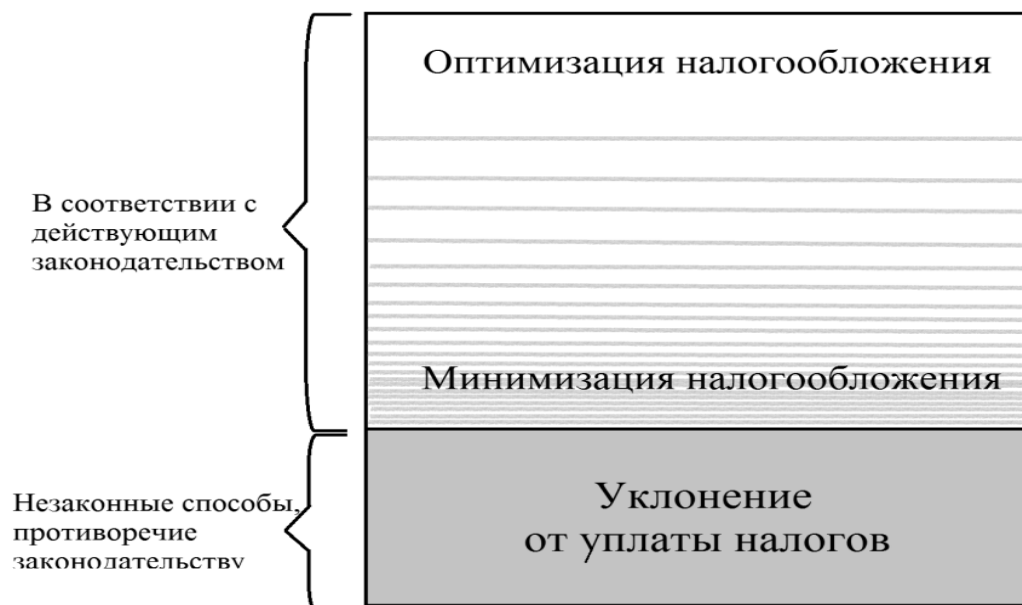


Рис. 3. Пределы налоговой оптимизации

Однако зачастую хозяйствующие субъекты злоупотребляют использованием законодательно закрепленных прав. Именно данные действия автор подразумевает под понятием «противоправная минимизация налогов». Следует заметить, что использование как такового инструмента минимизации налоговых обязательств приводит налогоплательщика в состояние высокого риска.

Опасной схемой минимизации налогов налогоплательщика является использование необоснованной налоговой выгоды.

Необоснованная налоговая выгода — понятие, которое ввела судебная практика, а точнее, документы Высшего Арбитражного Суда [2].

Налоговая выгода — все то, что уменьшает объем налоговой обязанности налогоплательщика. К примеру, стоит обратить внимание на налог на прибыль организаций. Все, что уменьшает доход налогоплательщика — признается налоговой выгодой. К ней могут относиться любой расход налогоплательщика, уменьшающий налоговую базу, это пониженные ставки по налогу на прибыль для отдельных операций, это льготы и т.д. Налоговая выгода — это понятие, не несущее в себе отрицательных черт.

В случае, если налоговая выгода будет признана необоснованной, то данное уменьшение налоговой базы не будет признаваться для целей налогообложения.

Необоснованной налоговой выгода считается в случае, если она получена от операции, целью которой была исключительно минимизация

налоговых платежей в бюджет. Такие операции в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12 октября 2006 года №53 называются лишенными целей делового характера.

Понятие «необоснованная налоговая выгода» введено для ситуаций, когда налогоплательщик злоупотребляет правом в налоговой сфере. К данному злоупотреблению следует отнести ситуации, когда формально юридически налогоплательщик сделал все правильно, но, по сути, государство не допускает такое уменьшение налоговой базы.

Действия налогоплательщиков, несущие в себе необоснованную налоговую выгоду наблюдаются с давних пор. В России вопрос о необоснованной налоговой выгоде встал с периода становления новой налоговой системы (с 90-х годов). Встречались некоторые варианты злоупотребления правом налогоплательщика. Государство боролось, но первые варианты были не особо удачны.

Понятие «налоговой выгоды» было введено в 2006 году Постановлением Пленума ВАС №53. Данный документ носит название «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Постановление ввело как понятие налоговой выгоды, так и понятие необоснованной налоговой выгоды в частности.

В целом, предусматривается 4 случая, когда налоговая выгода принимается необоснованной:

У сделки отсутствует деловая цель. Если сделка совершена только в целях получения налоговой выгоды, и другой деловой цели нет, то тогда результат совершения данной сделки не признается. Наиболее известным случаем применения доктрины «деловая цель» является схема дробления бизнеса. Суть схемы в том, что крупный или средний хозяйствующий субъект делится на более маленькие субъекты хозяйственной деятельности и применяют льготные системы налогообложения, которые возможны лишь для малого бизнеса: упрощенная система налогообложения, патент и др. Исходя из судебной практики, если у данной реорганизации, повлекшее вышеописанное дробление, нет иной цели, кроме как снижение налогов, данное действие не признается. В обратном случае, если данное дробление было связано с бизнес-целью, к примеру, разделением ответственности, и в результате некоторые организации попали под льготную систему налогообложения, то тогда данная ситуация корректна. Понятно, что на практике данный вопрос является очень тонким и грань между двумя ситуациями является нечеткой.

Если операции учтены *не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.* Это, так называемый, принцип приоритета существа над формой. Пример из практики работы в налоговой инспекции: организация, занималась оказанием услуг другим коммерческим организациям. В

случае, если бы данный субъект не злоупотреблял законодательными нормами, его действия были бы следующими: суммы, получаемые организацией за выполнение своих услуг, попадают в налоговую базу для расчета налога на прибыль организаций и НДС. Однако, по результатам налоговой проверки, инспекторы указали в решении, что организация применила схему минимизации налогообложения, позволяющую избежать уплаты НДС. Суть схемы проста: организации заключают договор о совместной деятельности, т.е. не договор о выполнении работ/оказании услуг или договор подряда. В рамках данного договора одна сторона вносит денежные средства в совместную деятельность, а другая вносит результат работ. Следовательно, когда операция завершена, каждый из участников забирает принадлежащее им по договору: «клиент» — результат выполненной услуги, а «исполнитель» — денежные средства. Суть в том, что внесения в совместную деятельность не облагаются НДС и организация не была обязана уплачивать данный налог¹. Налоговый орган, проанализировав данную ситуацию, пришел к выводу, что данная операция реально является операцией по выполнению работ, хоть юридически она была заключена как совместная деятельность.

Вышеперечисленные доктрины достаточно редки на практике. Но следующие 2 пункта достаточно часто встречаются на современном этапе [4].

Если *выгода получена не в связи с реальной предпринимательской деятельностью*. Эта ситуация, когда сделка юридически совершена, но реально была проведена лишь «для вида». Зачастую встречается в группе компаний. К примеру, у одной компании на конец года формируются большие прибыли, а у другой — большие убытки. И руководство данной группы компаний, исходя из того, что прибыльная организация будет обязана уплатить больший налог по сравнению с убыточной, считает необходимым перенести убыток на прибыль доходной компании. В целях достижения поставленной задачи заключается договор, к примеру, оказания услуг, подписываются акты. Вследствие, у доходной организации появляются затраты, уменьшающие налоговую базу, а у убыточной — прибыль (но данное обстоятельство не берем во внимание, так как размер данной

¹ В соответствии с п. 3.4 ст.39 НК РФ, не признаются реализацией операции по передаче имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

Согласно п.2.1. ст.146 НК, операции, указанные в п.3 ст.39 НК, не признаются объектом налогообложения по НДС как операции по реализации (передаче) которые не признаются реализацией (п.2.4 ст.170 НК).

выручки находится в пределах убытка и обязанности по уплате налога на прибыль организации не возникает). Если судебный орган установит, что данный договор заключен формально, а реально никаких операций не происходило, в этой ситуации в расходах и вычетах будет отказано. Данная ситуация очень часто встречается на практике.

Если контрагент является «фирмой-однодневкой», т.е. не уплачивает налогов. В России, как и во многих странах Европы, принята схема, устанавливающая следующие положения: если организация приобрела товар или услугу у компании, которая в будущем окажется фирмой-однодневкой, организация несет ответственность в случае, если она не проявила «должной осмотрительности» при выборе контрагента и организация владела информацией о незаконных действиях контрагента. При данных условиях наступают неблагоприятные последствия: не принимаются расходы и НДС к вычету, связанные с данной сделкой [4].

Следует отметить, что в настоящее время нормы законности в сфере налогообложения прописаны в Российской Федерации довольно четко. Однако особенной чертой является то, что прописаны они не в законах и кодексах, а в доктринах, выработанных на основе прецедентов. Ранее Конституционным судом была сформулирована концепция недобросовестности, позже ВАС в 2006 году представил концепцию необоснованной налоговой выгоды, которая применяется по сей день. Самые крупные в мире налоговые доначисления компании «ЮКОС» были произведены именно на основании критерия недобросовестности. Несколько лет назад Европейский суд по правам человека одобрил данный подход, применяемый Россией¹.

Основным инструментом налоговых органов, используемого в целях выявления противоправных схем минимизации налогов, считаются налоговые проверки. В каждом случае налоговые органы пытаются определить все вероятные обстоятельства дела, цель и реальность выполненных операций, и, конечно, соответствие использованных методов положениям закона.

Однако активная работа сотрудников налоговых органов не способна устранить всех проблем. Это не является задачей одного государства. Минимизацию налогов делает возможным несовершенство законодательства на стыке юрисдикций. Следовательно, целесообразно отметить, что необходимо выполнять действия по выявлению и устранению данных коллизий как на государственном, так и межгосударственном уровне (проблема вывода капитала в офшорные зоны).

¹ Щекин Д., управляющий партнер компании «Щекин и партнеры», Российская газета, 24.09.2013.

Пресечение попыток неуплаты налогов возведено в любой стране в ранг государственной политики и является направлением деятельности многих государственных органов. Налоговая политика государства по законному праву считается одним из важнейших условий, которые необходимы для развития экономики России. При помощи эффективной налоговой политики формируется инвестиционный климат в стране, реализуются экономические, социальные и, конечно, политические функции государства. Налоговая политика не только оказывает прямое воздействие на вышеупомянутые сферы, но и формирует налоговое правосознание, налоговую культуру граждан.

Список используемой литературы:

1. Горохова Н.А. Критерии оценки эффективности налоговой стратегии хозяйствующего субъекта // Известия Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Москва, 2011.
2. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
3. Налоговая выгода. Обоснованная и необоснованная/ В.К. Мешалкин; Москва: Изд-во АйСи Групп, 2009.
4. Кирина Л.С., Горохова Н.А., Александров А.В. Снижение налоговых рисков государства при регистрации фирм-однодневок // Экономика. налоги. право // Издательство: Финансовый университет, Москва, 2013.
5. Опасные схемы минимизации налогов. Необоснованная налоговая выгода/ И.А. Феоктисов; Москва: Изд-во ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011.
6. Оптимизация и минимизация налогообложения. Готовые способы экономии/ Ю.М. Сулова, Москва: Изд-во Вершина, 2009.

Черниенко Ю.М., Власова Е.В.

Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Назаренко Б.А.

Рецензент: Скрыпник Н.В.

ДЕКЛАРИРОВАНИЕ РАСХОДОВ КАК ОДИН ИЗ МЕТОДОВ БОРЬБЫ С КОРРУПЦИЕЙ

Аннотация: В данной статье авторы проанализируют отечественное законодательство и основные проблемы в сфере противодействия коррупции законными способами, а также обозначат роль декларирования расходов в системе государственного контроля. Основная цель — выявить эффективность данной государственной меры в Российской Федерации. Данная тема, несомненно, является актуальной, поскольку все государства в равной степени пытаются бороться с коррумпированностью государственной системы. Но какие бы меры не принимались, на сегодняшний день, эта проблема остается в значительной мере неразрешенной, как в России, так и на международном уровне.

Abstract: In this article authors will analyze the legislation of the RF and main problems in the sphere of anti-corruption legal means. The main purpose — to reveal the effectiveness of the state measures in the Russian Federation. This topic is certainly relevant, since all states are equally trying to deal with the corruption of the state system. But whatever action is not taken, to date, this problem remains largely unresolved, both in Russia and internationally.

Ключевые слова: коррупция, декларирование расходов, государственная служба.

Key words: corruption, declaration of expenditure, public service.

Мы все являемся членами гражданского общества, а также наделены субъективными правами и субъективными юридическими обязанностями. Основные права и обязанности закреплены в Конституции РФ 1993 года, среди которых выделяется обязанность «платить законно установленные налоги и сборы» [1] (ст. 57). Однако среди прочих обязанностей в некоторых государствах практикуется исполнение законодательно установленного предписания по декларированию своих доходов и соответственно расходов.

На сегодняшний день, декларирование одновременно и доходов, и расходов государственных служащих осуществляется всего в нескольких странах. Так, к примеру, в Китае, Финляндии и Сингапуре на государственных служащих возложена обязанность по декларированию всех расходов и доходов. В таких же странах как США, Дания, Бразилия, Великобритания чаще всего используется декларирование только доходов.

Так как декларирование расходов и доходов выполняет контрольную функцию, для того чтобы разобраться в том, что представляет собой данный правовой институт необходимо прояснить роль и значение налогового контроля. Итак, налоговый контроль — это составная часть финансового и разновидность государственного контроля, обусловленная значимостью налогов и сборов, как источников федерального, регионального и местных бюджетов [2].

Основная цель налогового контроля — это проверка соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства, а значит установление соответствия крупных расходов физических лиц его доходам (например, для того чтобы установить не уклоняется ли лицо от уплаты установленных налогов и сборов).

В некоторых случаях налоговому контролю подлежат расходы физических лиц, являющихся резидентами, приобретшие в собственность имущество (недвижимое имущество, механические транспортные средства, акции и иные ценные бумаги, культурные ценности, золото в слитках) [3].

Данный контроль важен в отношении государственных служащих, так как здесь уже речь идет, в первую очередь, о борьбе с коррупцией. Важно помнить, что Россия ратифицировала Конвенцию ООН против коррупции, статья 20 которой рекомендует признавать уголовно наказуемым незаконное обогащение [4], т.е. значительное увеличение активов публичного должностного лица, превышающее его законные доходы, которое оно не может разумным образом обосновать. Но в России действует презумпция невиновности, которая не позволяет применять к чиновникам меры уголовно-правового характера до тех пор, пока преступление не будет доказано [5].

3 декабря 2012 года был принят Федеральный закон № 230-ФЗ «О контроле за соответствием расходов лиц, замещающих государственные должности, и иных лиц их доходам». Данный закон является не единственным нормативно правовым актом в нашей стране, регулирующим порядок осуществления такого контроля, так как помимо него были еще приняты и Федеральный закон Российской Федерации от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции», и Указы Президента, такие как: Указ Президента РФ от 21 сентября 2009 года № 1065 «О проверке достоверности и полноты сведений, представляемых гражданами, претендующими на замещение должностей федеральной государственной службы, и федеральными государственными служащими, и соблюдения федеральными государственными служащими требований к служебному поведению», Указ Президента от 2 апреля 2013 года № 310 «О мерах по реализации отдельных положений Федерального закона «О контроле за со-

ответствием расходов лиц, замещающих государственные должности, и иных лиц их доходам» и некоторые другие правовые акты.

Однако, не смотря на все вышеперечисленные меры ситуация с декларированием расходов не улучшилась, так как в законе все еще остаются пробелы, способствующие незаконному обогащению государственных служащих.

Итак, первым существенным недостатком, на наш взгляд, является перечень близких лиц государственных служащих, чьи расходы также подлежат декларированию. Мы полагаем, что следует расширить данный перечень, так как на практике известно немало случаев, когда государственные деятели использовали в целях сокрытия расходов правовое положение своих родителей, братьев и сестер и некоторых других близких родственников. Причем схема такого мошенничества довольно проста, стоит всего лишь зарегистрировать собственное имущество, к примеру, на одного из своих родителей.

Согласно части 1 статьи 3 ФЗ «О контроле за соответствием расходов лиц, замещающих государственные должности, и иных лиц их доходам» благодаря данному способу проверяются сведения «по каждой сделке по приобретению земельного участка, другого объекта недвижимости, транспортного средства, ценных бумаг, акций (долей участия, паев в уставных (складочных) капиталах организаций)». Однако, перечисленных сделок для наиболее точной проверки соответствия доходов расходам явно не хватает, так как не затрагиваются, к примеру, многие сделки с движимым имуществом. Это означает, что не будут затрагиваться в декларировании расходов покупка драгоценных металлов, дорогостоящих предметов одежды, украшений и так далее, а как мы знаем, их стоимость может превышать доходы государственных служащих. Поэтому данная норма закона является несовершенной, так как позволяет скрыть некоторые расходы государственных деятелей.

В-третьих, серьезным опущением, на наш взгляд, является и тот факт, что контроль за расходами таких лиц может осуществляться только в том случае, когда существует: «достаточная информация о том, что данным лицом, его супругой (супругом) и (или) несовершеннолетними детьми совершена сделка по приобретению земельного участка, другого объекта недвижимости, транспортного средства, ценных бумаг, акций (долей участия, паев в уставных (складочных) капиталах организаций) на сумму, превышающую общий доход данного лица и его супруги (супруга) за три последних года, предшествующих совершению сделки» [6]. Однако смысл декларирования заключается именно в проверке достоверности сведений, которые указаны в декларации. Таким образом, из-за отсутствия достаточной информации, необходимой для проверки указанных сведений, и

отсутствия в законе нормы, которая бы позволяла осуществлять такой контроль повсеместно, некоторые государственные служащие оказываются безнаказанными за осуществление деятельности, которая для них запрещена.

Подводя итог, нам бы хотелось отметить тот факт, что наличие обязанности декларирования расходов государственных служащих определено только лучшим образом сказывается на состоянии нашей страны, однако, как и любая система она имеет определенные, вышеназванные недостатки, которые, как мы надеемся, будут, в итоге, устранены.

Список используемой литературы:

1. См: Конституция РФ. [Электронный ресурс] URL: <http://www.constitution.ru/> (дата обращения: 20.10.13).
2. См: Налоговый контроль в РФ. Сборник [Электронный ресурс] URL: <http://www.coolreferat.com> (дата обращения: 20.10.13).
3. См: Библиофонд. Декларирование доходов и расходов. [Электронный ресурс] URL: <http://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=98321> (дата обращения: 17.10.13).
4. См: ООН. Конвенции и соглашения [Электронный ресурс] URL: http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/corruption.shtml (дата обращения: 22.10.13).
5. См: Ведомости. Власть [Электронный ресурс] URL: http://www.vedomosti.ru/politics/news/6787811/chlenov_pravitelstva_obyazali_deklarirovat_rashody (дата обращения: 21.10.13).
6. См.: Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 230-ФЗ «О контроле за соответствием расходов лиц, замещающих государственные должности, и иных лиц их доходам».
7. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: учебное пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко — М.: Омега-Л, 2008.
8. Губкина Г.Н. Корпоративный налоговый менеджмент как неотъемлемая составляющая стратегии управления бизнесом / Всероссийский экономический журнал — №1, 2009.
9. Исаева А.Ю. Корпоративный налоговый менеджмент/ А.Ю. Исаева — сайт финансового и инвестиционного анализа www.beintrend.ru
10. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник // 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Инфра-М, 2003.
11. Юткина Т.Ф. Налоговый менеджмент: учебник. — М.: ИНФРА-М, 2001.

Секция 3

МЕХАНИЗМЫ НАЛОГОВОЙ ПОДДЕРЖКИ РАЗВИТИЯ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

Афанасьева Е. В.

Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Савина О.Н.

Рецензент: Пьянова М.В.

НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА ИЛИ НАЛОГОВАЯ ПРЕФЕРЕНЦИЯ?

Аннотация: В статье рассмотрены налоговые льготы и преференции, их общие и отличительные признаки, проанализировано действующее законодательство о налогах и сборах в части предоставления налоговых льгот и преференций на примере федеральных налогов.

Abstract: The article discusses the tax benefits and preferences, their common and defining characteristics, analyzed the existing legislation on taxes and duties in the provision of tax preferences using the example of federal taxes.

Ключевые слова: налоговые льготы, налоговые преференции, налоговая политика, федеральные налоги.

Key words: tax benefits, tax preferences, tax policy, federal taxes.

На современном этапе развития налоговой системы одной из приоритетных задач государства в рамках реализации основных направлений налоговой политики на 2013 и плановые периоды 2014 и 2015 гг. является оценка эффективности используемых и сокращение наименее результативных налоговых льгот и прочих освобождений. Под «прочими освобождениями», как правило, подразумеваются налоговые преференции. Термин «налоговые преференции» возник сравнительно недавно (менее 5 лет), и до сих пор специалисты, исследующие проблемы предоставления и применения налоговых льгот и преференций не пришли к единому мнению о трактовании этих терминов. Часто данные понятия подменяются. Так, в октябре 2013 г. глава Счетной палаты РФ Т. Голикова, отметила, что «в настоящее время действуют 128 налоговых преференций, при этом по

117-ти из них оценка их эффективности не проводится. Некоторые льготы оказались не востребованы бизнесом...» [9].

Аналитики Счетной палаты указывают, что Министерство финансов Российской Федерации считает налоговые льготы расходами бюджета, Министерство экономического развития Российской Федерации — компенсацией потерь предпринимательского сообщества, возникающих в связи с институциональными недостатками. Определений налоговых преференций не содержится ни в одном документе.

В связи с этим, актуальными являются вопросы рассмотрения понятий «налоговые льготы» и «налоговые преференции», механизма их воздействия на экономику. В большинстве случаев данные термины употребляются как синонимы, но законодательное закрепление имеет лишь термин «налоговые льготы».

В соответствии со ст. 56 НК РФ 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 налоги или уплачивать их в меньшем размере [1].

В п. 1 указанной статьи Кодекса нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуальный характер. Согласно же п. 2 этой статьи налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

По нашему мнению, данное определение является нечетким. Так, в частности, дискуссионным является вопрос об отнесении к налоговым льготам «налоговых вычетов» или «освобождений от уплаты налогов».

Для идентификации термина «преференции» нами изучены многочисленные источники, среди которых исследования и труды отечественных ученых и специалистов, занимающихся вопросам в данной области. Так, А. В. Перов, российский исследователь в области налогообложения, считает, что налоговые льготы «это какие-либо исключения из общего правила налогообложения, предоставляемые в установленном законом порядке для отдельных категорий налогоплательщиков» [2].

Пансков В. Г., российский государственный деятель, финансист, предлагает ликвидировать в российской налоговой системе само понятие «налоговая льгота», введя в бюджетное законодательство другое, которое можно было бы определить как «налоговая субсидия». При этом, поскольку налоговые субсидии должны отражаться в расходах соответствующего

бюджета при его утверждении и в отчете о его исполнении, вопрос о необходимости и экономической целесообразности контроля за эффективностью использования налогоплательщиками налоговых льгот сам по себе отпадает[5].

В кратком словаре экономических терминов Слагода В. Г. дано следующее определение: «налоговые льготы — полное или частичное освобождение определенной категории физических и юридических лиц от уплаты налогов»[4].

Что касается преференций, в переводе с латинского слово «преференции» («*praeferentis* — предпочтения»), так же как и «налоговые льготы», означает преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков для поддержки определенных видов деятельности. Преференции осуществляются в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от платежей, предоставления налоговых кредитов[3].

Автор разделяет мнение специалистов: Тютюрюкова Н. Н., Тернопольской Г. Б., Тютюрюкова В. Н.[8], которые полагают, что налоговая преференция — это предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств различными способами: снижением налоговых ставок, исключением объектов налогообложения, изменением сроков уплаты налогов (сборов), введением понижающих коэффициентов при расчете налогов (сборов), которые налогоплательщик **обязан безусловно исполнять**.

В отличие от налоговых преференций под налоговыми льготами подразумеваются преимущества в возможности неуплаты всей или части суммы налога, предоставляемые на небольшой отрезок времени и имеющие сравнительно неустойчивый характер.

Приведем сравнительную характеристику этих понятий (табл. 1).

Основной целью введения налоговых льгот и преференций, является снижение налоговой нагрузки для налогоплательщиков в целях стимулирования осуществления их деятельности.

Однако, механизм предоставления налоговых льгот и преференций разный. Налоговые льготы подлежат большему контролю и администрированию со стороны налоговых органов, так как они отдельно декларируются в налоговой отчетности налогоплательщиков, что позволяет отслеживать изъятия конкретных сумм. Более того, налоговые льготы выделяются в статистической налоговой отчетности по специальным формам (Форма № 5-НИО¹, форма № 5-ТН²). Преференции же не имеют документального отражения в подобных отчетах.

¹ Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на имущество организаций.

² Отчет о структуре начислений по транспортному налогу.

Сравнительные характеристики налоговых льгот и преференций

Критерии сравнения	Налоговая льгота	Налоговая преференция
Цель введения	Снижение налогового бремени	
Механизм действия	Необходимость дополнительного расчета налогового обязательства с последующим изъятием льготы	Прямой расчет пониженной суммы налога
Момент введения	В любой момент	Вместе с налогом
Обязательность применения	По желанию налогоплательщика	Обязательно
Направление применения	Объект налогообложения	Объект налогообложения Налоговая база Налоговая ставка
Возможность приостановления действия на один или несколько периодов	Есть	Нет
Штраф за неприменение	Не взимается	Взимается
Характер применения	Экономический, социальный	Экономический, социальный, индивидуальный
Срок применения	Определенный период времени	Не ограничен

Процесс подтверждения возможности использования налоговой льготы достаточно трудоемкий, поскольку связан с необходимостью соблюдения ряда условий, позволяющих применять налоговые льготы. К примеру, в ст. 284.1 НК РФ определены условия, необходимые для применения нулевой ставки по налогу на прибыль организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, а именно: наличие лицензии на осуществление указанной деятельности, определенная в Законе доля доходов от этой деятельности, численность штатных сотрудников, которая не может быть менее 15 человек, отсутствие операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок и прочие.

Пункт 6 ст. 259 НК РФ закрепляет условия, необходимые для учета затрат на приобретение электронно-вычислительной техники в составе материальных расходов в полном объеме: наличие документа о государственной аккредитации организации, установленная доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных и т.д., определенная численность работников (не менее 50 человек).

Таблица 2

Налоговые льготы и преференции

Налоговые преимущества	Налог на добавленную стоимость	Налог на доходы физических лиц	Налог на прибыль организаций
Налоговые льготы	П. 3 пп. 1–2 ст. 149 НК РФ (Освобождаются от налогообложения 1) реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы 2) реализация товаров, производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов)	П. 20 ст. 217 НК РФ (Не подлежат налогообложению суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов; суммы, уплаченные религиозными организациями)	П. 27 ст. 251 НК РФ (При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов) П. 23 ст. 255 (В расходы на оплату труда включаются суммы в виде доплат инвалидам)
Налоговые преференции	Пп. 9 п. 2 ст. 146 НК РФ (Не являются объектом налогообложения операции по реализации налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр)	П. 20 ст. 217 НК РФ (Не подлежат налогообложению призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами, в том числе спортсменами-инвалидами, за призовые места на Олимпийских, Паралимпийских играх)	Пп. 36 п. 1 ст. 251 НК РФ (При определении налоговой базы не учитываются доходы налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр)

Необходимо отметить, что такой вид налоговой льготы как инвестиционный налоговый кредит (ст. 67 НК РФ) предоставляется в соответствии с условиями договора, заключаемого с уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами. Главными условиями его предоставления являются следующие: выполнение внедренческой, инновационной деятельности либо НИОКР, предоставление обеспечения и соблюдение ограничений в части распоряжения имуществом, приобретение которого являлось условием предоставления кредита.

Еще одним главным отличием льгот от преференций является добровольность их применения. Налоговыми льготами должны признаваться только те преимущества, с помощью которых налогоплательщик может самостоятельно уменьшать свои налоговые обязательства, в то время как налоговые преференции такой возможности не предусматривают.

«Разведем» данные понятия на примере трех федеральных налогов: налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц (табл. 2). В данном случае автор исходит из положений Налогового кодекса, а именно: льготы устанавливаются применительно к отдельным категориям налогоплательщиков, а не отдельным лицам. Так, под категорией налогоплательщиков понимается совокупность налогоплательщиков, которым присущи некие общие характеристики, которые являются неизменными в течение налогового периода.

Налоговые льготы и преференции требуют тщательного изучения и четкой регламентации на законодательном уровне, поскольку имеют специфические признаки и являются эффективным рычагом воздействия государства на развитие экономики в стране.

Список используемой литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. М.: Юристъ, 2000, 306 с. С. 20.
3. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. –5-е изд., перераб. и доп. –М., 2010.
4. Краткий словарь экономических терминов / сост. В. Г. Слагода. — М.: ФОРУМ, 2010. — 128 с.
5. Пансков В.Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность //Финансы. 2012, № 10. С. 34–36.
6. Пинская М.Р. Об усилении налоговых методов формирования субфедеральных бюджетов // Федерализм. — М., 2009. — № 3 (55). — С. 109–116.
7. Савина О.Н. Барьеры в нормативном правовом обеспечении механизма предоставления и применения налоговых льгот и преференций

в России // Региональная экономика: теория и практика. Москва, 2012. № 26 (257). С. 44–47.

8. Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б., Тютюрюков В.Н. Налоговые льготы и преференции: цель — одна, а механизм — разный // Налоговая политика и практика. 2009. № 10. С. 18–23.

9. Интернет-портал Национальное агентство «РИА Новости» URL: <http://ria.ru/economy/20131004/967788185.html> (дата обращения: 15.01.2014) Выступление Т. Голиковой.

Башмакова Е.Д.

Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Липатова И.В.

Рецензент: Смирнова Е.Е.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ОСОБЕННОСТИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Аннотация: Развитие страны предполагает постоянный поиск, стимулирование и максимальное использование экономического, научно-технического и человеческого потенциала. Совершенствование элементов экономической системы невозможно без осуществления соответствующих вложений, которые впоследствии должны принести желаемые результаты. В связи с этим возникает актуальный вопрос, какую роль в данном случае может играть государство и с помощью каких средств возможно стимулирование экономической активности. В данной статье рассмотрены особенности налогообложения инвестиционной деятельности как одного из эффективных механизмов прямого участия государства в ускорении экономического развития.

Ключевые слова: Инвестиции, налогообложение, перспективы развития, уровень налогообложения.

Abstract. A country's development supposes permanent searching, stimulating and using economic, scientific, technical, and human opportunities. Developing some parts of economic system is impossible without investing in order to obtain results. For this reason, there is an actual question of governmental participation in such activities. In this article, there is an analysis of tax on investing as one of the effective way of direct governmental participation in economic development.

Keywords. Investment, taxation, perspectives of developing, the rates of taxes.

Создание и развитие любого элемента экономической системы требует вложения средств — инвестиций. Инвестиции осуществляются с целью выполнения целей государственного и частного секторов экономики, «получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта» [1, ст. 1]. Каждый инвестор, вкладывая свои или заемные средства, заинтересован в получении дохода. Налогообложение инвестиционных доходов является одним из основных факторов, который в обязательном порядке будет проанализирован инвестором при его решении начать инвестиционную деятельность. Несмотря на неопределенность социально-экономической действительности, для любого инвестора, стремящегося получить не просто доход, а максимально возможный доход, важно учесть влияние всех факторов, особенно тех, которые подвержены прогнозированию. Налогообложение является одним из таких факторов, поэтому в процессе пре-

динвестиционной деятельности каждый инвестор старается отыскать инвестиции, наиболее эффективные с позиции налогов. В связи с этим вопрос налогообложения инвестиций для России, стремящейся перейти на инновационный путь развития и преодолеть стагнацию экономики, является актуальным.

Рассматривая особенности налогообложения инвестиций, инвестор принимает во внимание такие факторы, как «ставка налогообложения, дата уплаты налога, удерживается ли налог у источника, или он должен быть уплачен впоследствии, в какой степени удерживаемые у источника налоги могут быть получены инвестором обратно, в какой степени убытки и доходы могут, в целях налогообложения, быть агрегированы по разным инвестициям или по разным периодам времени» [2]. Таким образом, инвестор пытается определить эффективную налоговую ставку или предполагаемое налоговое бремя на полученные доходы с учетом всех налогов.

Однако, следует отметить, что в современных российских условиях основной проблемой в налоговой сфере в целом, как для физических, так и для юридических лиц, является не уровень налогового бремени, а издержки, связанные с исполнением налогового законодательства и неопределенность фактического налогового бремени с их учетом. Данные издержки возникают вследствие несовершенного налогового администрирования, «перекоса» баланса прав от налогоплательщиков к налоговой администрации. Все это приводит к стремлению «уходить» от обязательств по оплате причитающихся налогов на полученные доходы, что оказывает негативное воздействие на отечественную экономику и ее развитие. Приведенные отрицательные особенности дестимулируют экономическую активность в целом и инвестиционную деятельность, в частности. Указанные проблемы не могут быть быстро решены, они требуют последовательной реализации ряда мер по совершенствованию налогового администрирования и по постепенному изменению баланса прав налогоплательщиков и налоговых органов в пользу налогоплательщиков, которые должны получить возможность отстаивать свои права перед налоговыми органами без издержек для бизнеса вне зависимости от его размера.

Известно, что одним из универсальных инструментов прямого регулирования и стимулирования государством инвестиционной деятельности, являются налоги и налогообложение. Как сообщает «Эксперт», уже к 2015 году государство планирует отказаться от налогообложения доходов физических лиц от «долгосрочных инвестиций в акции и облигации российских компаний». В частности, Правительством РФ одобрен проект федерального закона, разработанный Министерством РФ, о «введении льгот по налогу на доходы физических лиц при инвестировании на срок более трех лет в акции и облигации российских юридических лиц, обращающие-

ся на организованном рынке ценных бумаг, и в паи паевых инвестиционных фондов с соответствующими инвестиционными декларациями» [3]. Целью данного нововведения является увеличение возможности доступа к банковскому кредитованию, стимулирование малого и среднего бизнеса, инвестиционной активности, совершенствование делового и инвестиционного климата, а также поддержка реального сектора экономики.

Другим ярким примером уже принятых стремлений государства стимулировать инвестиционную деятельность является ряд пунктов раздела 1.1.2. «Налоговое стимулирование инвестиций» согласно документу Министерства финансов РФ об «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов». С 2013 года «уточнен порядок восстановления в доходах суммы «амортизационной премии», учтенной в расходах организации (юридических лиц) при осуществлении инвестиций». Если до 2013 года при реализации на сторону собственных (до 5 лет) основных средств организации суммы «амортизационной премии» необходимо было восстановить, то после 2013 восстановлению будут подлежать только суммы, если «основные средства реализованы лицу, являющемуся взаимозависимым по отношению к налогоплательщику». Предполагается, что данное нововведение будет «снижать налоговую нагрузку при осуществлении инвестиций для «добросовестных налогоплательщиков» [4]. Рассмотрим приведенный механизм на примере, сравнив особенности начисления налога согласно бухгалтерскому и налоговому учету.

Таблица 1

Особенности восстановления в доходах суммы «амортизационной премии», учтенной в расходах организации (юридических лиц) при осуществлении инвестиций

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
20.11.2013: Покупка основного средства за 1200 руб. (Амортизация в течение 10 лет) 01.10.2013: А=10 р. 01.11.2013: А=10 р. 01.12.2013: А=10 р.	20.11.2013: Покупка основного средства за 1200 руб. 10%-амортизационная премия → 120 р. на расходы → уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, к тому же: $1200 - 120 = 1080$ р. (Амортизация в течение 10 лет) 01.10.2013: А=9 р. 01.11.2013: А=9р. 01.12.2013: А=9 р. До 2013 г. данное основное средство нельзя было реализовать в течение 5 лет, иначе необходимо было начислить на полученную амортизационную премию налог на прибыль С 2013 г. данное ограничение снято

Таким образом, стимулирование экономической активности возможно путем участия государства, прежде всего посредством законодательных мер. Совершенствование налоговой сферы оказывает существенное влияние на инвестора, осуществляющего деятельность в сфере инвестиций, как стратегической (внедрение новых проектов и разработок, воплощение ноу-хау и инноваций), так и спекулятивной (получение дохода). Следует отметить, что развитие налоговых механизмов в сфере инвестиционной деятельности касается не только налогообложения, но и предоставления налоговых льгот и субсидий, которые являются отдельным не менее важным объектом исследования. Ведь в большинстве случаев акцент делается не на сам уровень налогообложения, а на то почему происходят негативные тенденции в сфере взимания и неуплаты налогов. Особенности налогообложения инвестиций и перспективы его развития, касаются как внедрения продуманных механизмов, так и их конкретной реализации. В данном случае возможно использование зарубежного опыта (уже сегодня существует реальные и эффективные примеры использования опыта других стран для решения внутренних проблем), а также составление и введение собственных научно-обоснованных программ.

Список используемой литературы:

1. Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ (ред. от 12.12.2011) «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».
2. [Электронный ресурс]. URL: <http://russian-invest.ru> (дата обращения: 20.11.2013).
3. [Электронный ресурс]. URL: <http://expert.ru/> (дата обращения: 20.11.2013).
4. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов».

Бояркина А.С.

Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Пинская М.Р.

Рецензент: Чемерицкий Л.К.

ПУТИ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ РАЗВИТИЯ РЫНКА ЦЕННЫХ БУМАГ

Аннотация: В статье автор рассматривает возможность стимулирования и развития рынка ценных бумаг, путем налогового воздействия на данный сектор экономики. Исследуются возможные пути реформирования налоговой системы, для создания условий роста и устойчивого развития финансового сектора.

Abstract: In article the author considers possibility of stimulation and securities market development, by tax impact on this sector of economy. Possible ways of reforming of tax system, for creation of conditions of growth and a sustainable development of financial sector are investigated.

Ключевые слова: налоговое регулирование, рынок ценных бумаг, финансы.

Key words: finance, stock exchange, taxes, taxation

Рынок ценных бумаг (далее — РЦБ) является неотъемлемой частью финансовой системы. В развитых странах эта часть финансового сектора занимает в нем довольно большую долю. В Российской Федерации финансовый сектор экономики сравнительно малоразвит. Стимулирование развития РЦБ можно осуществлять и при помощи налогообложения.

В данном случае налоговой базой будет являться доход физических лиц, который они получают при проведении операций с ценными бумагами в виде дохода от акций в двух основных формах:

- дивидендов;
- дохода от продажи ценных бумаг как разницу между ценой продажи и ценой покупки акции.

Владельцы государственных и корпоративных долговых ценных бумаг получают доход по облигации в виде:

- процентного дохода в форме разницы между ценой размещения (приобретения) и ценой погашения в случае облигаций с дисконтом и/или в форме купонных выплат;
- дохода от продажи долговых ценных бумаг как разницу между ценой продажи и ценой покупки ценной бумаги.

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию и уплате в бюджет, исчисляется по следующей формуле:

Сумма Налога = Финансовый результат * Сумма Выплат / Ст-ть портфеля * Ставка Налога — Удержанный Налог

При налогообложении дохода от операций с ценными бумагами существует ряд льгот.

Согласно статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) от уплаты НДФЛ освобождается:

- доход, полученный в ходе реализации долей в уставном капитале российских организаций при условии, что на дату реализации таких акций они принадлежали собственнику в течение 5 лет на праве собственности или ином вещном праве;
- проценты, полученные по ГКО, облигациям и другим ценным бумагам бывшего СССР, государств-участников Союзного государства и субъектов Федерации, а также по облигациям и ценным бумагам выпущенным по решению местного самоуправления;
- доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций:

а) акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в форме дополнительно полученных ими акций (долей, паев), которые были распределены между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, или же в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций, а также их имущественной доли в уставном капитале;

б) акционерами этих обществ или участниками других организаций при реорганизации, которая предусматривает распределение акций (долей, паев) создаваемых организаций среди акционеров (участников, пайщиков) реорганизуемых организаций и (или) обмен акций (долей, паев) реорганизуемой организации в акции (доли, паи) создаваемой организации либо организации, к которой осуществляется присоединение, в виде дополнительно и (или) взамен полученных акций (долей, паев).

На данный момент Минэкономразвития предлагает ввести льготу на налог на доходы физических лиц (НДФЛ) для тех, кто инвестирует в российские ценные бумаги сроком более трех лет.

Стоит отметить тот факт, что большинство физических лиц вкладывают свои средства в ценные бумаги не на долгий срок. Количество крупных инвесторов — физических лиц, главная цель которых: получение дивидендов, ничтожно мало. Большинство участников финансового рынка занимаются трейдингом — то есть перепродажей ценных бумаг, получения дохода, вследствие падения или роста курса бумаги. Причинами сложившейся ситуации являются: меньшая привлекательность российских компаний по сравнению с зарубежными, непрозрачность их деятельности, существенное падение доходности по дивидендам из-за кризиса. Поэтому, по нашему мнению, данный путь стимулирования развития рынка ценных

бумаг не приведет к должному эффекту. Люди, которые являются долгосрочными инвесторами, не заметят поправки, которая снизит период владения акциями с 5 до 3 лет, для получения льгот по НДФЛ. А краткосрочные инвесторы и вовсе не перекавалифицируются в долгосрочных после внесения этой поправки.

Соответственно, стоит рассматривать иные пути стимулирования увеличения количества участников фондового рынка.

Если посмотреть в прошлое, то в нашей стране около 15 лет назад применялась интересная практика. В 1999 г. Думой г. Москвы были внесены изменения и дополнения в закон «О льготах по подоходному налогу с физических лиц». В соответствии с этим законом лица, зарегистрированные в г. Москве, были освобождены от уплаты подоходного налога в бюджет по доходам, возникшим от продажи ценных бумаг. Эта льгота распространяется на все правоотношения, возникшие с 1 января 1999 г., действует в течение 1999 г. и призвана стимулировать инвестиции физических лиц на рынке ценных бумаг [1]. По нашему мнению, такого рода практика является более эффективной и охватывает большую часть частных инвесторов.

Мы считаем, что такого рода законодательная инициатива может быть применена и на сегодняшний день на территории крупных мегаполисов, где доходы населения позволяют им заниматься инвестициями в ценные бумаги. Введение такого режим налогообложения на определенный срок, например на 5 лет, привлечет большее количество частных инвесторов на фондовый рынок, что позволит повысить финансовую грамотность населения и побороть страх населения перед работой с финансовыми инструментами. Такая мера поможет популяризировать рынок ценных бумаг среди масс, и соответственно приведет к его росту и расширению. Конечно, у данного метода есть существенные минусы — бюджет территории теряет свои налоговые доходы. Однако стоит задуматься о том, что доля дохода от покупки/продажи ценных бумаг в общем объеме НДФЛ, поступающем в бюджет на данный момент сравнительно мала. Большая часть населения не занимается этим видом деятельности. Таким образом, больших потерь в количестве налогов, поступающих в бюджет не предвидится. При этом введение льготного налогового режима позволит увеличить благосостояние населения и добиться значительного роста и развития финансового рынка.

Конечно, введение такого льготного режима не будет являться постоянным, количество частных инвесторов будет расти, а соответственно увеличится и потенциальная налоговая база. Поэтому в дальнейшем стоит вводить налог на этот вид деятельности и постепенно повышать ставку по данному виду дохода, к примеру, до 6–8%.

Юридические лица при проведении операций с ценами бумагами уплачивают налог на прибыль организаций согласно главе 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Стоит отметить тот факт, что порядки налогообложения при операциях с ценными бумагами, которые обращаются на организованном рынке, и с ценными бумагами, которые таковыми не являются, несколько отличаются, за счет того, что рыночная цена ценной бумаги определяется по-разному.

Порядок определения налоговой базы:

К доходам от операций с ценными бумагами по п. 2 ст. 280 НК РФ отнесены:

- 1) цена их реализации или иного выбытия (в том числе погашения);
- 2) проценты, которые выплачиваются при реализации (ином выбытии) некоторых долговых ценных бумаг, независимо от того, кто их платит — покупатель по сделке или эмитент этой ценной бумаги.

В п. 2 ст. 280 НК РФ приведен и Перечень прямых расходов, которые вычитаются из доходов по соответствующей категории ценных бумаг;

- 1) цена приобретения ценной бумаги;
- 2) другие прямые расходы по приобретению (вознаграждения брокерам, биржам, регистраторам, депозитариям и т.п.);
- 3) накопленные проценты (купоны) уплаченные при покупке манной бумаги, если ранее они еще не были вычтены из налоговой базы;
- 4) расходы по реализации ценных бумаг (вознаграждения брокерам, биржам и т.п.).

При налогообложении прибыли, полученной в ходе операций с ценными бумагами, существует ряд льгот.

Доходы, получаемые от реализации (погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций не облагаются налогом, при условии, что на дату реализации (погашения) таких акций (долей участия) они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет, а также при соблюдении в отношении указанных акций одного из следующих условий:

- 1) если акции российских организаций относятся к ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, в течение всего срока владения налогоплательщиком такими акциями;

- 2) если акции российских организаций относятся к ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, и в течение всего срока владения налогоплательщиком такими акциями являются акциями высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики;

- 3) если акции российских организаций на дату их приобретения налогоплательщиком относятся к ценным бумагам, не обращающимся на орга-

низованном рынке ценных бумаг, и на дату их реализации указанным налогоплательщиком или иного выбытия (в том числе погашения) у указанного налогоплательщика относятся к ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг и являющимся акциями высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики. Порядок отнесения акций российских организаций, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, к акциям высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики устанавливается Правительством РФ. При этом такое правило применяется в отношении долей (акций), приобретенных начиная с 1 января 2011 г.

Также операции юридических лиц с ценными бумагами попадают под действие главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

В частности, облагаются НДС операции по изготовлению и хранению бланков ценных бумаг. Освобождаются от обложения НДС ввозимые на территорию России ценные бумаги. Кроме того, от НДС освобождаются обороты по операциям, связанным с куплей-продажей, меной и дарением ценных бумаг. Мы считаем, что также стоит вводить определенные налоговые льготы и на доходы юридических лиц, полученные от работы с ценными бумагами. Однако объем капиталов юридических лиц, вовлеченных в оборот на рынке ценных бумаг, в сотни и тысячи раз больше чем у физических лиц. Поэтому здесь должны присутствовать более жесткие ограничения. Льготы должны предоставляться только тем юридическим лицам, для которых вложения в рынок ценных бумаг не являются основным видом деятельности и, соответственно, не основным источником дохода. Также абсолютно недопустимо полное освобождение таких организаций от налогового бремени. Однако мы думаем, что сокращение ставки в 2 раза привлечет существенные финансовые потоки на рынок ценных бумаг, а также увеличит доходы организаций, которые частично будут реинвестироваться в реальное производство, расширять его, а следовательно, и повышать доходы организаций от их основного вида деятельности, в результате увеличится налоговая база по налогу на прибыль организаций. При правильных расчетах, данная мера должна привести к расширению не только финансового сектора экономики, но и к увеличению реального сектора. Таким образом, снижение налоговых поступлений от деятельности на финансовом рынке должно в будущем компенсироваться поступлениями в бюджет налогов, связанных с доходами от основного вида деятельности.

Список использованной литературы:

1. Кафиев Ю., Залко Г. «Налогообложение частных инвесторов»// Рынок ценных бумаг 2000. № 6. С. 26–32.

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНВЕСТИЦИОННЫХ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ НА РЕГИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ

Аннотация: В статье дается краткий обзор существующих методик оценки эффективности инвестиционных налоговых льгот, на базе которых был произведен расчет эффективности инвестиционных налоговых льгот в Волгоградской области.

Abstract: Brief of assessments for investment tax remissions showed in the article. Moreover, assessments for invest tax remissions was made on based these methods

Ключевые слова: налоговые льготы, инвестиции, государственное регулирование, региональная экономика.

Keywords: tax remissions, investment, public regulation, regional economy

Предоставление налоговых льгот являются не только инструментом проведения государственной социальной политики, но и мощным импульсом к развитию предпринимательской деятельности. В первую очередь это касается инвестиционных налоговых льгот, которые определяются как совокупность преимуществ, предоставляемых налогоплательщикам-инвесторам в виде налоговых освобождений и налоговых скидок, направленных на стимулирование инвестиционной активности [1] К ним можно отнести:

- налоговые каникулы инвесторам;
- методы ускоренной амортизации;
- инвестиционные налоговые скидки (вычеты);
- учет для целей налогообложения определенных видов расходов;
- инвестиционный налоговый кредит и др.

Применение того или иного вида льготы преследует за собой определенный результат для экономики, который не всегда может быть соизмерим с бюджетными затратами на его достижение. Именно поэтому проведение органами исполнительной власти мониторинга эффективности предоставления налоговых льгот является обязательным условием для корректировки бюджетно-налоговой политики, как страны, так и отдельного региона.

Не случайно, что в более чем 60% субъектов РФ приняты нормативно-правовые акты, в соответствии с которыми проводится оценка эффективности предоставленных льгот [2]. Данный показатель говорит о готовности регионов анализировать сложившуюся обстановку, а также эффективно использовать бюджетные средства на стимулирование инвестиционной деятельности.

Методологической основой для проведения оценки эффективности предоставления налоговых льгот являются как отдельные авторские методики (С.В. Барулин), так и региональные нормативно-правовые акты, в которых зафиксирован алгоритм расчета эффективности по региональным налоговым льготам (Например, в Волгоградской области — Постановление №1665 от 04.12.2008 г.).

С. В. Барулин предлагает оценивать налоговые льготы одновременно с двух позиций: с точки зрения их результативности, а также с точки зрения их эффективности. В общем виде алгоритм оценки результативности можно представить в таблице 1:

Таблица 1

Расчет и нормативные значения показателей результативности предоставления налоговых льгот

Показатели результативности	Нормативное значение показателя
Существенность для налогоплательщика	$\frac{\sum(\text{Налоговые_расходы}}{\sum \text{Собственные_источники_инвестирования}} \geq 20\% ,$ $\frac{\sum(\text{Налоговые_расходы})}{\sum(\text{Капитальные_вложения})} \geq 15\%$
Повышение инвестиционной активности	$K_{\text{факт}} - K_{\text{план(прогноз)}} > 0 \text{ и } \frac{K_{\text{факт}}}{K_{\text{план(прогноз)}}} > 1,$ <p>где K — объем капитальных вложений</p>

Из таблицы 1 видно, что алгоритм оценки результативности сводится к анализу 4 показателей, что является несомненным преимуществом, т.к. облегчает расчеты и трудоемкость анализа.

Оценка эффективности инвестиционных налоговых льгот представлена в таблице 2.

Из таблицы 2 видно, что расчет экономической эффективности представляет собой синтез показателей оценки результативности, что по мнению автора является дублированием информации, хотя раскрывается она с разных точек зрения. В данном случае расчет усложняется сопоставлением с рентабельностью каждой отрасли, но с другой стороны именно только таким способом можно получить наиболее полную информации об инвестиционно-привлекательных видах деятельности в каждом регионе.

Таблица 2

Расчет показателей оценки эффективности налоговых льгот

Показатели эффективности	Нормативное значение показателя
Экономическая эффективность	$\frac{K_{факт} - K_{план(прогноз)}}{\sum \text{Налоговые}_\text{расходы}} > \text{Нормативная рентабельность в отрасли}$

Практическое применение данной методики мы можем увидеть в результате оценки результативности налоговых льгот в Волгоградской области. Итоговые показатели можно увидеть в таблице 3.

Таблица 3

Оценка результативности инвестиционных налоговых льгот в Волгоградской области.

Показатели результативности	2010	2011	2012	Итоговое значение
Налоговые расходы	1590.6241	6039.43026	2196.35242	
Капитальные вложения прогноз	6076.519	17861.757	17110.698	
Капитальные вложения факт	6085.131	12949.524	17320.771	
Собственные источники	4494.5069	6910.09374	15124.4186	
1 показатель	35.39%	87.40%	14.52%	20%
2 показатель	26.14%	46.64%	12.68%	15%
3 показатель	8.612	-4912.233	210.073	
4 показатель	1.00	0.72	1.01	1

Из таблицы 3 можно увидеть, что в Волгоградской области, с точки зрения существенности налоговых льгот, сложившаяся ситуация для налогоплательщиков является достаточно стабильной. Так за 2010 и 2011 год показатели демонстрируют превышение нормативных величин. Видимо такое резкого увеличения существенности в 2012 году связано, прежде всего с тем, что уровень инвестиционной активности в регионе упал, что отчетливо видно из 3 и 4 показателя. Таким образом, органы государственной власти пытались привлечь потенциальных инвесторов в экономику региона.

Кроме расчета результативности налоговых льгот, также был проведен расчет их эффективности, который показан в таблице 4.

Таблица 4

Оценка эффективности предоставления налоговых льгот

Показатели эффективности	2010	2011	2012
Капитальные вложения факт	6085.131	12949.524	17320.771
Капитальные вложения прогноз	6076.519	17861.757	17110.698
Налоговые расходы	1590.6241	6039.43026	2196.35242
Экономическая эффективность	0.54%	-81.34%	9.56%

Из таблицы 4 видно, что экономическая эффективность от введения налоговых льгот за исследуемый период в Волгоградской области является неэффективной. Три года не могут сразу принести значительный эффект, поскольку сроки окупаемости многих проектов превышают данный период времени. Именно поэтому нельзя отказаться от финансирования данных проектов, так как они могут принести отдачу в бюджет субъекта только в долгосрочной перспективе (от 5 лет).

Представленный способ оценки является характерным примером статистического анализа основных экономических показателей региона. В ходе его применения было выяснено, что в Волгоградской области при низкой экономической эффективности за 2010–2012 года, все же достаточно развита результативность предоставления налоговых льгот. Данный метод больше подходит для оценки краткосрочной перспективы, поскольку в разбивке по годам показывает соотношения двух показателей — результат и эффективность.

Субъекты РФ для оценки налоговых льгот, в большинстве случаев используют методики, которые направлены, прежде всего, на долгосрочную перспективу. В этих методиках сразу рассчитываются налоговые расходы за весь период предоставления льгот. Таким образом, можно рассчитать примерно какая будет бюджетная эффективность от данных проектов, и исходя уже принимать решение об предоставлении льгот.

Если сравнить методики региональных оценок предоставления налоговых льгот, то можно увидеть, что их общими чертами являются:

разделение эффективности на три составляющие: бюджетная, социальная и экономическая;

балльная система оценки: в зависимости от нормативного значения показателя или его динамики присваивается либо 0, либо 1.

зафиксированы в нормативно-правовых актах.

В общем виде все эти методики можно охарактеризовать как оценку выпадающих доходов и объемов высвобожденных средств, направленных на инвестиции.

Среди данных методик присутствуют и те, которые отличаются своим подходом к анализу. Так некоторые для анализа используют расчет только бюджетной эффективности (Ярославская область), другие используют все три вида эффективности (Омская область, Волгоградская область), третьи ограничиваются расчетом прироста налоговых поступлений (Астраханская область).

Необходимо отметить, что субъекты, которые применяют данные методики, находятся на достаточно высоких позициях в инвестиционном рейтинге Эксперт РА. К таким областям можно отнести Липецкую область, Краснодарский край, Омскую область и др.

Рассмотрим эффективность предоставления налоговых региональных льгот в Волгоградской области по методике, которая изложена в постановлении № 1665 от 04.12.2008 года.

Согласно данной методики оценка производится в разрезе категорий налогоплательщиков по балльной шкале эффективностей. В обобщенном виде этот расчет показан в таблице 5.

Таблица 5

Оценка эффективности налоговых льгот в Волгоградской области по региональной методике.

№ п/п	Инвестор	Объем инвестиций, млн руб.	Выпадающий доход		Бюджетный эффект		Социальный эффект
		ВСЕГО	прибыль	имущество	все бюджеты	консолид. В.о.	новые раб. места
	ИТОГО	144433.77	2653.795	8832.94	31805.678	5559.998	3927

Из таблицы 5 видно, что если сопоставить бюджетный эффект в виде налоговых поступлений с выпадающим доходом из-за предоставления налоговых льгот, то можно увидеть, что на один предоставленный государством рубль средств в обмен оно получит 2,77 рубля в виде налоговых поступлений. В связи с этим можно говорить об эффективности налоговых льгот в долгосрочной перспективе.

Регулирующая роль налогов, на взгляд автора, недооценивается сегодня органами государственной власти, хотя именно данная функция является одной из основополагающих для развития рыночной экономики.

Предоставление налоговых инвестиционных льгот повышает инвестиционную привлекательность территории, а также привлекает средства различных инвесторов. К сожалению, без проведения корректной оценки их предоставления, говорить об их эффективности нельзя. Именно поэтому предлагается проводить данную оценку во всех регионах нашей страны.

Список используемой литературы:

Барулин С.В. Организация системы мониторинга результативности и эффективности налоговых льгот и преференций. / С.В. Барулин // Финансы, 2013. — № 4. — с. 27.

Домбровский Е.А. Налоговые льготы: практика применения, значение для региональных бюджетов и методы оценки эффективности. / Е.А. Домбровский//Финансы и кредит, 2011. — с. 78.

Жажин М.А.
Финансовый университет, г. Москва
Научный руководитель: Савина О.Н.
Рецензент: Пинская М.Р.

О МОНИТОРИНГЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ДЛЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация: В статье исследуются вопросы оптимизации налогового регулирования инновационной деятельности. Автором предложены меры по оптимизации налоговых льгот, под которой понимается сокращение общего числа налоговых льгот, за счет отмены неэффективных. Рассмотрена методика оценки эффективности налоговых льгот и показана авторская позиция по данному вопросу.

Ключевые слова: налог, налоговое регулирование, оптимизация, инновационная деятельность, мониторинг эффективности, льгота.

Abstract: This article investigates how to optimize the tax regulation of innovation. Author proposes measures to optimize tax benefits, which means the reduction in the total number of tax benefits by eliminating inefficient. The method of evaluating the effectiveness of tax incentives and found the author's position on the issue.

Keyword: tax, tax regulation, optimization, innovation, performance monitoring, the privilege.

Налоговое регулирование, как известно, является мерой косвенного воздействия на экономику, социальные и политические процессы посредством введения или отмены налогов, изменения налоговых ставок, установления налоговых льгот и прочих мер косвенного воздействия.

«Инновационные» льготы, установленные действующим налоговым законодательством для стимулирования осуществления инновационной деятельности в России, условно можно разделить на стандартные налоговые льготы и льготы, предоставляемые резидентам особых экономических зон (ОЭЗ). К стандартным налоговым льготам относятся:

Освобождение от НДС при реализации НИОКР (подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Освобождение от НДС реализации прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Льготы при учете расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Единовременный учет расходов на приобретение электронно-вычислительной техники (п. 6 ст. 259 НК РФ).

Ускоренный порядок амортизации основных средств, используемых в научно-технической деятельности. (пп.2 п.2 ст. 259.3 НК РФ).

Инвестиционный налоговый кредит (ст. 67 НК РФ).

Среди льгот, предоставляемых резидентам ОЭЗ можно выделить:

Пониженную ставку налога на прибыль организаций.

Возможность эффективного учета расходов на НИОКР (п.2 ст.262 НК РФ).

Освобождение от налога на имущество организаций, земельного и транспортного налогов (п. 17 ст. 381 НК РФ).

Следует отметить, что не все перечисленные льготы являются эффективными, как для организаций-налогоплательщиков, так и для государства.

Государство несет значительные налоговые риски в результате предоставления налоговых льгот, в том числе для организаций, осуществляющих инновационную деятельность. Так, в 2012 году чистые потери федерального бюджета в результате стимулирования инновационной деятельности составили 12,2 млрд руб.¹

Поэтому вопросы мониторинга эффективности налоговых льгот в последнее время являются актуальными. Только в процессе мониторинга эффективности налоговых льгот, можно выявить неэффективные налоговые льготы и принять своевременные меры по их оптимизации.

Согласно основным направлениям налоговой политики на 2013 год ², мониторинг эффективности налоговых льгот является одним из приоритетных направлений фискальной политики Российской Федерации.

Однако в настоящий момент не существует единой методики оценки эффективности налоговых льгот на федеральном уровне, а действующие методики на уровне субъектов и муниципалитетов являются недоработанными в результате того, что практически каждая методика на региональном и местном уровнях содержит свой индивидуальный порядок расчета бюджетной и социальной эффективности, содержит разрозненные экономические и социальные показатели, которые, зачастую, не являются экономически обоснованными.

Для примера рассмотрим методику оценки эффективности налоговых льгот муниципального образования город Ижевск ³. Согласно данной методики, оценка социальной эффективности льготы основана на качественных показателях (улучшение качества товаров, работ, услуг; улучшение качества окружающей среды в городе и т.д.) Безусловно, результат

¹ http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/.

² http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf.

³ Постановление Администрации города Ижевска от 27.01.2012г. № 64.

эффективной налоговой льготы повлияет на данные факторы, но оценивать эффективность льготы по таким показателям практически невозможно, в силу сложности анализа результативности этих показателей. Ситуация по другим муниципальным образованиям, субъектам Российской Федерации является аналогичной.

Действующая методика оценки эффективности налоговых льгот города Москвы¹ также не является совершенной. В ней расчет социально-экономической и бюджетной эффективности основан на сравнении показателей объема налоговой базы с расходами бюджета г. Москвы. Стоит отметить полное отсутствие законодательно закрепленных формул расчета эффективности льгот.

По нашему мнению, эффективной может считаться только такая льгота, которая способна адресно воздействовать на объекты или социальный сектор экономики, не оборачиваясь, при этом, потерями для бюджета. Проведенный в 2011 году специалистами анализ эффективности налоговых льгот и выявления причин низкой их эффективности², позволил сделать вывод, о необходимости унификации методики мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот.

В 2013 году Министерство экономического развития подготовило «черновой» вариант методики мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот, который направлен для апробации в Министерство Финансов Российской Федерации. В основе этой методики — проведение экспертной оценки, в процессе которой могут вноситься дополнения в расчеты бюджетной, социальной и экономической (целевой) эффективности, а также метод сопоставления показателей «до» и «после» введения налоговой льготы. Данное сравнение уместно при оценке экономических последствий от введения льготы в краткосрочном временном периоде. Рассматривать долговременный период нецелесообразно, так как необходимо делать перерасчет с учетом внешних факторов, способных повлиять не только на использование самой льготы, но и на всю экономику отрасли, применяющей данную льготу. К таким факторам можно отнести экономическую и политическую ситуацию в регионе, уровень доверия государству, макроэкономическую ситуацию и пр.

По результатам мониторинга экспертами выносится решение по оптимизации налоговых льгот. Опыт проведения мониторинга по данной методике еще не накоплен, в то же время уже сейчас необходимо опреде-

¹ № 632-ПП от 26 декабря 2011 года Об утверждении Порядка оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы.

² Савина О.Н. Барьеры в нормативном правовом обеспечении механизма предоставления и применения налоговых льгот и преференций в России// Региональная экономика: теория и практика. Москва, 2012. № 26 (257). С. 44–47.

литься с отдельными понятиями для оперирования ими при принятии решений и разработке мер по результатам мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот.

Так, под оптимизацией налоговых льгот автор понимает сокращение общего числа налоговых льгот, за счет отмены неэффективных. При этом оптимизацию налоговых льгот можно рассматривать как единство разнонаправленных интересов: с одной стороны это инструмент пополнения доходов бюджетов, так как эффективная налоговая льгота способна в среднесрочной либо в долгосрочной перспективе вызвать положительный мультипликативный эффект, увеличивающий объем валовых поступлений в бюджет, компенсируя тем самым, первоначальные затраты бюджета связанные с недопоступлением денежных средств за счет введения льготы; с другой — вызывает последствия неналогового характера: рост занятости, увеличение темпов экономического роста, снижение социальной напряженности и пр.

Рассмотрим результативность применения налоговых льгот на примере освобождения от уплаты НДС.

Так, при реализации НИОКР освобождение от уплаты НДС предоставляется, если организация подтверждает статус научной организации в соответствии со ст. 5 Федерального закона от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»¹. При этом, отказавшись от льготы, налогоплательщик приобретает право на налоговые вычеты в соответствии с ст. 171 НК РФ. Учитывая, что Налоговый кодекс РФ не содержит законодательно закрепленного положения о том, какие именно работы относятся к НИОКР, а механизм применения налогового вычета понятен и закреплен налоговым законодательством, налогоплательщику выгоднее отказаться от применения данной льготы и заявить НДС к вычету, нежели оспаривать в судебном порядке статус организации осуществляющей НИОКР, и непосредственно отнесение самой деятельности к НИОКР.

Другие же организации, которые не нуждаются в такой льготе, применяют ее только потому, что имеют возможность обосновать инновационную деятельность. Нередки случаи и злоупотребления налоговыми льготами, когда под инновационную деятельность «подводят» любую, не имеющую отношения к инновациям.

Подобная ситуация наблюдается и при применении норм ускоренной амортизации при исчислении налога на прибыль организаций, посредством повышающего, коэффициента к основной норме амортизации. В 2013 году в ходе опроса, производимого среди компаний-членов российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП), выявлено, что

¹ Письмо УФНС России по г. Москве от 16.02.2009 № 16-15/013746.

93,6% опрошенных компаний не использовали данную льготу. Причин этому несколько: отсутствие таких расходов (40%), несоответствие учетной политике компании (16,4%), сложная доказательная база льготы (12,7%). Учитывая тот факт, что опрашиваемые организации входят в промышленный сектор экономики, а стимулирующий эффект данной льготы направлен на разработку и внедрение инновационных составляющих в производственный процесс, можно говорить о неэффективности применения данной налоговой льготы. С точки зрения налогоплательщика, учет затрат на НИОКР в том налоговом периоде, в котором последние были завершены, не является разумным. НИОКР могут осуществляться в течение длительного временного периода, и требуют существенных капиталовложений непосредственно в момент их осуществления, а не на момент их окончания.

Рассматривая практику применения амортизационной премии на примере все того же РСПП становится видно, что 70% предприятий применяли премию в размерах 10% и 30%, тем не менее, вопрос об использовании высвобождаемых денежных средств для увеличения инновационной составляющей в деятельности организаций или для обновления и модернизации основных фондов остается открытым. Налогоплательщики до сих пор стремятся использовать данную льготу для увеличения прибыли и уменьшения налоговых обязательств.

Применение налоговой льготы в виде предоставления инвестиционного налогового кредита (ИНК) первоначально выглядит весьма привлекательной с точки зрения, как государства, так и налогоплательщиков. Однако ИНК не является популярной мерой стимулирования. Невостребованность ИНК в современных условиях продиктована существованием определенных недостатков в правовой и институциональной сущности данного инструмента, а именно:

- многие высокотехнологичные, наукоемкие и инновационные отраслевые направления экономики не попадают под возможность данного вида государственного кредитования;
- получение инвестиционного налогового кредита связано с необходимостью согласования с налоговым органом и региональным финансовым органом (при этом регион, разумеется, не заинтересован в предоставлении инвестиционного налогового кредита и временном выпадении бюджетных доходов);
- процедура получения инвестиционного налогового кредита является длительной, что провоцирует риски коррупции;
- срок кредитования очень короткий (5 лет), тем более, если учесть, что в наукоемких и высокотехнологичных отраслях срок оборота капитала и получения первой прибыли очень длителен;

Исходя из действующей практики предоставления налоговых льгот и применения их налогоплательщиками, необходимо признать необходимость осуществления оптимизации налогового регулирования экономики.

Налоговые льготы являются неотъемлемым элементом налоговой системы, по своей сути, они должны быть направлены на стимулирование определенных секторов экономики и, соответственно, способствовать притоку капитала в данные сектора и, как следствие, увеличение налоговых поступлений в бюджетную систему. В данной связи закономерным будет вопрос о мерах, которое должно принять государство в ходе мониторинга существующих налоговых льгот для улучшения инвестиционного и инновационного микроклимата в стране.

Наиболее радикальная из всех возможных мер состоит в полной отмене налоговых льгот. Данная мера основана на двойственном эффекте налоговой льготы. Исследования показывают, что во многих случаях потери доходов бюджета в связи с использованием налоговых льгот и освобождений не компенсируются выгодами для общества, создаваемыми данными льготами. Это может объясняться недостаточной адресностью налоговых льгот и освобождений, отступлением от соблюдения основных качественных характеристик налоговой системы, другими искажениями в связи с применением налоговых льгот.

Оптимизация налогового регулирования будет сводиться к введению прямых расходов бюджета на стимулирование конкретного сектора экономики. Расходование бюджетных средств имеет свои преимущества и недостатки. Бюджетное субсидирование потенциально является более гибким и адресным инструментом, чем налоговые льготы, т.к. последние не могут быть индивидуально ориентированы. С экономической точки зрения использование налоговых льгот так же обусловлено максимизацией числа субъектов, использующих данную льготу. В свою очередь, необходимо отметить, что экономический рост зависит прежде всего от, так называемых, «фирм — газелей». Получается, что субсидирование подобных компаний может быть более эффективно для государства, нежели предоставление налоговых льгот.

Менее радикальным выглядит предложение введения прямой инвестиционной льготы. До 2002 года в российском законодательстве такая льгота уже была введена. Ее использование позволяло направить до 50% прибыли на обновление и расширение основных фондов предприятия, не уплачивая налог на прибыль организаций. Согласно данным, предоставленным Торгово-промышленной палатой РФ ¹ 73% отечественных предприятий согласны на введение данной льготы. В свою очередь, государ-

¹ <http://www.tpprf.ru/ru/activities/investment/info/index.php>.

ство не считает целесообразным возврат к инвестиционной льготе, так как данное решение повлечет серьезную реструктуризацию 25 главы налогового кодекса. В рамках развития инновационной деятельности, целесообразно законодательно закрепить право применения инвестиционной льготы в рамках осуществления НИОКР. Данная мера способствовала бы привлечению капитала в инновационную сферу экономики, позволяя более эффективно использовать высвобождаемые ресурсы, нежели применение коэффициентов ускоренной амортизации либо повышающего коэффициента учета расходов.

Привлекательными с точки зрения государства и налогоплательщиков являются манипуляции со ставкой налога на прибыль организаций. Снижение общей ставки является эффективным методом «оздоровления» всей экономики страны, позволяет активизировать предпринимательскую активность и увеличить активы предприятия. При снижении налоговой нагрузки возрастут доходы предприятий, собираемость налогов увеличится (за счет увеличения общего числа налогоплательщиков), структура бизнеса может измениться (малый бизнес может перейти в средний). С точки зрения инноваций, последние свойственны крупным организациям, имеющим денежные средства на осуществление такой деятельности, поэтому снижение налоговой нагрузки сможет благоприятно сказаться на развитии инновационной деятельности.

Оптимизация налогового регулирования инновационной деятельности как следствие проведения мониторинга эффективности налоговых льгот не целесообразна без учета налоговых расходов бюджета. Отчетность по налоговым расходам бюджета предоставляется во многих развитых странах, таких как: США, Германия, Канада и др. Анализ налоговых расходов бюджета позволит более наглядно судить об эффективности предоставляемых налоговых льгот.

Российская действительность такова, что многие существующие на сегодняшний день налоговые льготы либо не актуальны, либо затруднительны для применения налогоплательщиком, и данная проблема относится не только к инновационной деятельности.

Список используемой литературы:

Постановление Администрации города Ижевска от 27.01.2012 г. № 64 № 632-ПП от 26 декабря 2011 года Об утверждении Порядка оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы.

Письмо УФНС России по г. Москве от 16.02.2009 № 16-15/013746.

Савина О.Н. Барьеры в нормативном правовом обеспечении механизма предоставления и применения налоговых льгот и преференций в России//

Региональная экономика: теория и практика. Москва, 2012. № 26 (257). С. 44–47.

Савина О.Н. Оценка эффективности налоговых льгот в современной практике налогообложения // Налоги и налогообложение. Москва, 2012, № 9–10 (99–100). С. 15–29.

<http://www.tpprf.ru/ru/activities/investment/info/index.php> (дата обращения: 14.12.2013).

http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/ (дата обращения: 14.12.2013).

http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf (дата обращения: 14.12.2013).

Малиновский Я.В.
Московский Государственный Университет
имени М.В. Ломоносова, г. Москва

Научный руководитель: Н.П. Мельникова
Рецензент: М.В.Пьянова

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация: Российское налоговое законодательство содержит комплекс налоговых льгот и преференций, ориентированных на стимулирование инновационной деятельности. В данной статье рассмотрен ряд системных недостатков, которые снижают эффективность налогового стимулирования инновационной активности: отсутствие стратегического подхода к проблеме налогового стимулирования инновационной активности; игнорирование необходимости четкого выделения круга субъектов инновационной деятельности; перегруженность законодательства неэффективными и неработающими налоговыми льготами и преференциями; отсутствие стимулирования спроса на инновации.

Ключевые слова: инновационная деятельность, налоговое стимулирование инноваций, государственная поддержка инноваций, неэффективные налоговые льготы, стимулирование спроса на инновации

Annotation: Currently innovation activity in Russia needs a comprehensive state support including tax incentives for innovation companies. However, current stimulus measures have several drawbacks, namely the lack of a strategic approach, the problem of qualification of an organization as an innovation one, the number of inefficient tax incentives, the lack of demand stimulation for innovations.

Keywords: innovation activity, tax incentives for innovation, state stimulation of innovations, inefficient tax incentives, demand stimulation for innovation.

Значимость проблемы государственной поддержки инновационной деятельности для развития российской экономики еще раз была подчеркнута в послании Президента РФ Федеральному Собранию от 12 декабря 2013 г. [1] При исследовании проблемы налогового регулирования инновационной деятельности необходимо принимать во внимание высокий уровень рисков и непредсказуемости ее коммерциализации. По данным Бюро экономического анализа США, 80% новых технологических идей в США объявляются бесперспективными на стадии НИР, 60% запатентованных разработок не внедряются в производство, 50% внедренных инновационных разработок не окупают затраты на НИОКР, 30% рентабельных инновационных продуктов перестают быть таковыми спустя 3 месяца по-

сле выхода на рынок. Логично предположить, что при наличии столь существенных рисков инновационной деятельности в США, являющихся одним из лидеров мирового рынка инноваций, числовые значения аналогичных рисков в России являются более высокими.

В целях повышения эффективности налогового регулирования инновационной деятельности, необходимо определиться с рядом базовых дефиниций. Прежде всего, речь идет о понятии самой инновационной деятельности. В современной российской экономической литературе существует множество определений инновационной деятельности. Автор для своего научного исследования избрал наиболее емкую дефиницию, лишённую излишней детализации. Под инновационной деятельностью (в дальнейшем ИД) следует понимать выполнение работ и (или) оказание услуг по созданию, освоению в производстве и (или) практическому применению новой или усовершенствованной продукции, нового или усовершенствованного технологического процесса. [2]

Вторым важным понятием является субъект инновационной деятельности. Трудно решать проблему повышения эффективности налогового регулирования инновационной деятельности, если не очерчен круг тех лиц, которые осуществляют инновационную деятельность и нуждаются в мерах налогового стимулирования. Поэтому необходимо определиться с субъектами инновационной деятельности и провести их классификацию. Согласно законопроекту № 496139-5 «О господдержке инновационной деятельности в Российской Федерации» [3], в качестве субъектов ИД предлагается выделить следующие группы:

- физические и юридические лица, создающие и реализующие инновации (ИП-инноваторы и инновационные компании);
- организации инновационной инфраструктуры (НИИ, технопарки, технополисы);
- государственные органы, участвующие в регулировании инновационной деятельности;
- общественные объединения, представляющие и защищающие интересы производителей и потребителей инноваций, саморегулируемые организации инноваторов.

Однако не все субъекты ИД нуждаются в налоговом стимулировании. По мнению автора, не нуждаются в налоговом стимулировании государственные органы, так как для них налоги, будучи составной частью доходов бюджетной системы РФ, являются инструментом финансирования их работы. Что касается общественных объединений, то они являются по своей организационно-правовой форме разновидностью некоммерческих организаций, для которых Налоговый кодекс уже предусматривает ряд льгот. Кроме того, эти субъекты инновационной деятельности непосред-

ственно не участвуют в экономическом обороте инновационных разработок, и по этой причине, с точки зрения автора, не являются приоритетными объектами налогового стимулирования.

Таким образом, в качестве главных субъектов ИД, нуждающихся в налоговом стимулировании, следует выделить 2 группы: организации инновационной инфраструктуры (НИИ, технопарки, технополисы и т.д.) и субъекты производственной сферы (инновационные предприятия и предприниматели-инноваторы).

В последние годы российские экономисты активно исследуют вопросы налогового стимулирования инновационной деятельности. По мнению автора, подавляющее большинство научных исследований в области использования налоговых льгот как инструмента налогового регулирования ИД носят тактический характер. Проблемы же системного характера часто остаются «за кадром» научного анализа. Среди основных системных задач налогового стимулирования ИД в России можно выделить следующие:

- 1) отсутствие четких критериев отнесения организации к субъектам инновационной деятельности
- 2) наличие значительного числа неэффективных налоговых льгот
- 3) отсутствие системы налоговых стимулов для потребителей инноваций

Проблема квалификации организации в качестве субъекта ИД является прямым следствием отсутствия в России адекватного современным реалиям нормативно-правового акта, регулирующего инновационную деятельность на федеральном уровне. Игнорирование этого вопроса опасно тем, что существует риск того, что организации и ИП, которые фактически не являются субъектами ИД, могут иметь возможность применения налоговых льгот и преференций, предусмотренных налоговым законодательством именно для стимулирования ИД. Для решения данной проблемы предлагается ввести особый механизм сертификации. Данный сертификат должен представлять собой отдельный документ, выдаваемый уполномоченным федеральным налоговым органом. В качестве критериев, предлагаемых как основания для выдачи подобного сертификата, предлагается выделить следующие:

- 1) для научных субъектов ИД:
 - доля расходов на НИОКР в общем объеме затрат организации
 - доля научных работников в штате организации
 - число объектов интеллектуальной собственности, создаваемых организацией за год
- 2) для производственных субъектов ИД:
 - доля расходов на НИОКР в общем объеме затрат организации

- доля инновационной продукции в общем объеме произведенной продукции
- доля научных работников в штате организации

Проблема наличия в законодательстве неэффективных налоговых льгот состоит в том, что они не обеспечивают требуемого стимулирования ИД и достижения эффекта в части результатов инновационной деятельности. Кроме того, администрирование этих неэффективных налоговых льгот отвлекает трудовые и финансовые ресурсы государства. Так, например, в Государственную Думу был внесен законопроект о введении нулевой ставки по налогу на прибыль для производственных субъектов ИД. Однако данная мера стимулирования не является экономически эффективной, поскольку окупаемость инновационных проектов занимает достаточно много времени, и прибыль может быть получена через значительное число лет, в то время как наиболее острая необходимость в денежных средствах и налоговом стимулировании наблюдается у таких компаний на начальном этапе.

Для решения проблемы неэффективных налоговых льгот предлагается:

- 1) провести инвентаризацию всех действующих налоговых льгот в области стимулирования ИД и осуществить экспертизу по установлению реальной экономической выгоды, приносимой каждой из льгот
- 2) обязать уполномоченный федеральный орган исполнительной власти РФ проводить экспертизу всех законопроектов в части налогового стимулирования ИД на предмет расчета экономической выгоды, потенциально приносимой в будущем посредством введения данных мер

Интересна для исследования и третья системная задача повышения эффективности налогового стимулирования ИД, а именно, отсутствие необходимых налоговых стимулов для потребителей инноваций. Дело в том, что при достаточно развитой в России системе стимулирования предложения инноваций в отечественном законодательстве отсутствуют меры, стимулирующие спрос на них. В результате данного дисбаланса возникает как макроэкономическая проблема, при которой рынок инноваций может остановиться на ранней стадии развития из-за недостаточного спроса, так и проблема стимулирования ИД — в силу того, что уровень коммерциализации инноваций будет оставаться на низком уровне. Решение означенной проблемы представляется в виде разработки и внедрения федеральных программ поддержки спроса на инновации по зарубежному образцу. К примеру, в Швеции действует законодательная мера по снижению ставок транспортного и имущественного налогов при покупке автомобилей с экологически чистыми двигателями и домов, оборудованных системами теплосбережения. [4]

Таким образом, система налоговых льгот, призванная стимулировать инновационную активность в России, обладает рядом существенных недостатков фундаментального характера, которые были перечислены выше. Устранение данных недостатков должно осуществляться посредством принятия новых законодательных норм, обеспечивающих новых законодательных норм, обеспечивающих однозначную идентификацию субъектов инновационной деятельности, тщательную экспертизу существующих и вводимых в перспективе налоговых льгот, а также стимулирование спроса на инновации.

Список используемой литературы:

1. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 12 декабря 2013 г.
2. Федеральный закон «Об инновационной деятельности и о государственной инновационной политике», принятый ГД ФС РФ 1 декабря 1999 г., одобренный СФ ФС РФ 23 декабря 1999 г. и отклоненный Президентом РФ 3 января 2000 г.
3. Законопроект № 496139-5 «О господдержке инновационной деятельности в Российской Федерации».
4. Габрусева К.О. Экономика современной Швеции: особенности и перспективы развития.

ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ ПЕРЕХОДА НА УПЛАТУ ЕСХН ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

Ключевые слова: сельское хозяйство, единый сельскохозяйственный налог, организации, индивидуальные предприниматели, федеральное законодательство.

This article is devoted to consideration of expediency of transition by the organizations and individual entrepreneurs on payment of the unified agricultural tax in the Russian Federation. There are provided both advantages and shortcomings of the usage of the specified tax mode.

Key words: agricultural sector, unified agricultural tax, organizations, individual entrepreneurs, federal legislation.

Данная статья посвящена рассмотрению целесообразности перехода индивидуальных предпринимателей и организаций на уплату единого сельскохозяйственного налога в Российской Федерации. Здесь приведены как преимущества, так и недостатки использования указанного налогового режима.

В настоящее время сельское хозяйство является одной из важных отраслей народного хозяйства. Прежде всего, государство делает все, чтобы создать комфортные условия для сельхозпроизводителей. К таким условиям, в первую очередь, относится льготное налогообложение, которое является не обременением компаний, а стимулом к эффективной работе, как единый сельскохозяйственный налог (далее — ЕСХН).

Актуальность исследования проблем, с которыми приходится сталкиваться налогоплательщикам, применяющим специальный налоговый режим для сельхоз товаропроизводителей, связана с повышенным вниманием государства к деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Специальный налоговый режим в виде уплаты единого сельскохозяйственного налога предназначен для сельскохозяйственных товаропроизводителей. В соответствии с главой 26.1 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) в данную категорию попадают организации и индивидуальные предприниматели, которые признаются сельскохозяйственными товаропроизводителями [1] и имеют право добровольно перейти на уплату настоящего налога.

Поскольку переход на ЕСХН носит уведомительный характер перед налоговой инспекцией в виде подачи заявления, то обязательное согласие ведомства на это не требуется. Стоит сказать, что если претендент не по-

дал заявления, но при этом стал применять режим и налоговики принимали декларации по данному налогу, то практика арбитражного суда показывает, что работа на ЕСХН правомерна [2].

Напомним, что ранее подавалось заявление о переходе на ЕСХН, по результатам рассмотрения которого выносилось решение о возможности использования данного режима заявителем. На сегодняшний день порядок перехода изменился, и предпринимателю нет необходимости ждать решения налоговых органов. Предприниматель имеет право подать уведомление о переходе на ЕСХН.

Сроки, определенные законом, когда это можно сделать:

- В течение 30 дней с момента получения свидетельства о регистрации (для зарегистрированных ИП)
- До 31 декабря года, предшествующему переходу на данный налоговый режим (для действующих предпринимателей).

Кроме того, при переходе на этот режим предусматривается:

1) для организаций — замена налога на имущество, налога на прибыль, налога на добавленную стоимость (кроме НДС, который уплачивается с импортируемых товаров на территорию Российской Федерации) уплатой ЕСХН;

2) для ИП — замена НДС (кроме НДС, который уплачивается с импортируемых товаров на территорию Российской Федерации), НДФЛ (в отношении доходов, полученных от ведения предпринимательской деятельности), налога на имущество физических лиц (для осуществления предпринимательской деятельности в отношении имущества) уплатой ЕСХН.

Для наилучшего понимания целесообразности перехода на уплату ЕСХН, необходимо отметить положительные и негативные стороны.

При переходе на уплату данного режима следует учесть множество факторов и привилегий, которые не столь значительны как кажутся на первый взгляд. К преимуществам ЕСХН можно отнести:

- основные средства, которые приобретаются в период применения ЕСХН, списываются единовременно с момента их ввода в эксплуатацию;
- отвлечение из оборота денежных средств, расходуемых на оплату авансовых платежей и налогов, возникает в 2 раз реже;
- не выписываются счета-фактуры, журнал полученных и выданных счетов-фактур, а также книг покупок и продаж, поскольку освобождены от уплаты НДС;
- замена налогов (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог на имущество) на один (ЕСХН), в результате чего облегчается налоговая нагрузка;
- авансы от покупателей, включены в доход (кассовый метод учета).

Если говорить о недостатках применения данного спецрежима, то можно выделить:

- доля реализации сельскохозяйственной продукции или улова водных биологических ресурсов не менее 70 % в общей выручки предприятия является обязательным условием при переходе на ЕСХН ;
- не освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета в полном объеме предприятия. Вдобавок, должны соблюдать и отраслевые рекомендации по ведению учета;
- предприятиям на режиме ЕСХН не выгодно использовать отсрочку платежа, поскольку доходы учитываются по кассовому методу, в результате чего, контрагенты могут выбрать другую организацию для сотрудничества;
- перечень расходов при ЕСХН, более ограничен, чем при ОСН;
- организация, применяющая данный режим, не вправе предъявить к вычету из бюджета НДС [3]. Практически, если сельхозпроизводитель работает на общей системе налогообложения, то основную часть своей продукции реализует по ставке 10%, а закупают технику, материалы со ставкой НДС 18%. Выходит что сумма НДС, уплаченная поставщикам, получается выше, чем полученная от его покупателей и подлежащая уплате в бюджет. Вследствие чего, такой плательщик вместо уплаты НДС имеет право на возмещение налога из бюджета в сумме этой разницы. При ЕСХН организация «скрыто» уплачивает НДС поставщику (НДС включен в цену товара), а согласно Налоговому Кодексу не вправе предъявить к вычету из бюджета. На самом деле сельхозпроизводитель платит данный налог и находится не в выигрыше, поскольку увеличиваются его затраты.

При применении ЕСХН налоговая ставка составляет 6%, а в качестве налоговой базы предусматривается «доходы минус расходы». Низкая ставка данного спецрежима побуждает деятельность в сфере сельского хозяйства. Пожалуй, это самый выгодный режим, но воспользоваться им могут только те ИП и организации, у которых выручка составляет не менее 70% от производства сельскохозяйственной продукции.

В первую очередь, при переходе на уплату режима необходимо обдумать все «за» и «против», а также рассчитать налоговую нагрузку.

Как бы то ни было, для сравнения налоговой нагрузки при разных режимах налогообложения единой методики не существует. Так, например, организация может лишь приблизительно рассчитать экономический эффект от применения специального режима при переходе с общего режима налогообложения на уплату данного спецрежима.

Необходимо воспользоваться следующей формулой:

$$\text{Э} = (\text{НП} + \text{НДС} + \text{СВ} + \text{НИ}) - \text{ЕСХН},$$

где Э — экономия на налогах при переходе на уплату ЕСХН;

НП — сумма налога на прибыль организаций, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

НДС — сумма налога на добавленную стоимость, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

СВ — страховые взносы, уплачиваемая за налоговый период;

НИ — сумма налога на имущество организаций, уплачиваемая в бюджет за налоговый период;

ЕСХН — сумма ЕСХН, уплачиваемая в сопоставимых условиях.

Для того чтобы рассчитать примерный экономический эффект ИП, включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства, надо заменить налог на прибыль — налогом на доходы физических лиц, а налог на имущество организаций — налогом на имущество физических лиц.

В данное время перспективность ЕСХН очевидна, на это указывают сами предприниматели, которые из года в год выбирают единый сельскохозяйственный налог. В ближайшее время плательщиков ЕСХН возможно станет больше. В первую очередь, государство все активней поддерживает малый бизнес в сельском хозяйстве. Во-вторых, в 2013 году режим получил ряд изменений, делающий этот режим еще более комфортным для использования. В-третьих, поскольку динамика развития сельского хозяйства такая, что прибыльность в ней не стабильна, то это может грозить как спецификой производства и экономической ситуацией. Исходя из вышесказанного, в 2013 году ЕСХН по-прежнему был востребован в предпринимательской среде.

Нужно отметить, что при всех указанных преимуществах использования спецрежима, еще не все производители сельскохозяйственной продукции, перешли на применение ЕСХН. Так по данным статистики ФНС количество налогоплательщиков в 2013, перешедшие на ЕСХН составило 320 178, по сравнению с 2012 г. уменьшилось на 31% [4]. Наверное некоторых сдерживает тот факт, что налогоплательщики, которые перешли на уплату ЕСХН, не вправе перейти на иные режимы налогообложения до окончания налогового периода. Вероятно, причина кроется в незнании всех положительных моментов, связанных с уплатой ЕСХН. Возможно, банальная боязнь перемен. Могут быть и другие причины не перехода на режим. Но в любом случае, выбор налогового режима — дело добровольное, и здесь каждый сам решает, что для него лучшее и удобнее.

Отсюда следует, что введение нового режима в НК РФ дает возможность значительно оптимизировать свои расходы субъектам малого бизнеса, в том числе и за счет снижения налоговой нагрузки. Налоговый пе-

риод при использовании данного режима предоставляет возможность предпринимателям, чей бизнес имеет сезонный характер, подготовиться к сроку уплаты налога необходимую денежную сумму. Что дает не только избежать санкций со стороны налоговых органов, но и произвести более эффективное распределение полученных доходов.

Список использованной литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2013) // Собрание законодательства РФ. — М.: Эксмо, 2013 — ст. 3824.

2. Решение ФАС Северо — Кавказского округа в постановлении от 4 февраля 2011 г. № А01-2192/2009.

3. Никитина Е. ЕСХН — преимущества и недостатки. // Журнал «Рисковик», 2012. №5.

4. Федеральная налоговая служба Российской Федерации [Официальный сайт]. <http://www.nalog.ru>.

ИНВЕСТИЦИОННЫЙ НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ В УСЛОВИЯХ НЕОБХОДИМОСТИ РЕШЕНИЯ ПРИОРИТЕТНЫХ ЗАДАЧ РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ

Аннотация: В статье рассмотрена необходимость развития в России системы налогового стимулирования инновационной деятельности. На примере инвестиционного налогового кредита представлены перспективы налогового стимулирования в направлении активизации инновационной деятельности.

Annotation: The article revealed the need for development of tax stimulation system of innovation in Russia. On the example of an investment tax credit the prospects of tax stimulation towards innovation activity are submitted.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, инновационная деятельность, налоговые льготы, инвестиционный налоговый кредит, НИОКР.

Keywords: tax stimulation, innovation activity, tax credits, investment tax credit, R&D.

В условиях российской экономической действительности под вопрос встает реализация государством стимулирующей функции налога. Заявленная концепция модернизации экономики становится критерием необходимости развития стимулирующего воздействия налога на трансформационные процессы. Меры налогового стимулирования инновационно-инвестиционной активности являются приоритетными в свете Основных направлений налоговой политики, поддержка инвестиций также остается одной из основных целей налоговой политики на 2014–2016 гг. [8]

Необходимость инновационного развития российской экономики очевидна. Удельный вес организаций, осуществляющих технологические инновации, в общем объеме организаций в 2012 г. составил в России 10,4%, в то время как в Германии более 70%, Канаде — 65%, Японии, США, Финляндии, Швеции — более 50%. Такие данные объясняются прежде всего низкими внутренними затратами на НИОКР, составляющими сейчас 1,12% ВВП [9, с. 323, с. 556]. В Японии, Швеции, Израиле этот показатель находится в пределах 3,5–4,5% ВВП, в США и Германии — 2,5–3%.

Решение актуальной задачи модернизации экономики упирается, прежде всего, в проблему поиска источников ее финансирования, среди которых немаловажная роль должна отводиться и инструментам налогового стимулирования, как мощнейшим рычагам государственного регулирования рыночной экономики. Государство, в условиях ограниченности

бюджетных ресурсов, вынуждено ранжировать приоритеты развития в зависимости от стратегических целей. В связи с этим актуальность вновь получает инвестиционный налоговый кредит (ИНК) как механизм стимулирования притока инвестиций, обновления производственной базы, внедрения новых технологий и механизмов управления.

ИНК был введен в России в 1992 году и имел своей целью реструктуризацию имеющейся задолженности предприятий по налогам и сборам. Сегодня инвестиционный налоговый кредит функционирует на основании ст. 66 «Инвестиционный налоговый кредит» и ст. 67 «Порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита» [1].

С 1999 по 2006 год в Российской Федерации ИНК не был предоставлен ни разу. Вместе с тем в 2005 году в ФНС налогоплательщиками было подано 134 обращения об изменении срока уплаты налогов по основаниям ст. 64 и 67 Налогового кодекса, в 2006 году — 102 обращения. [5]

В связи с ограниченным применением данного инструмента были внесены изменения в ст. 67 Налогового кодекса:

региональным и местным органам власти разрешено устанавливать иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита; [2]

увеличен срок ИНК до 10 лет для резидентов зоны территориального развития; [3]

отменено ограничение по максимальной сумме кредита в зависимости от стоимости приобретаемого оборудования (ранее действовало ограничение на сумму ИНК на сумму не более 30% стоимости оборудования).

Принятые меры смогли несколько улучшить ситуацию. С 2007 года от 1 до 5 организаций стали получать ИНК. В настоящее время инструмент функционирует в Республике Коми для 3-х организаций, которые получили ИНК в первоначальной сумме 300 млн. руб. [4]

Невостребованность инвестиционного налогового кредита обусловлена существованием определенных недостатков в правовой и институциональной сущности данного инструмента, а именно:

в связи отсутствием четкого и единого понимания инновационной, внедренческой деятельности многие высокотехнологичные, наукоемкие производства не попадают под возможность данного вида государственного стимулирования инновационной деятельности;

законодательно не устанавливается срок действия кредитного договора, то есть не определены основные позиции, от которых стоит отталкиваться налоговому органу и налогоплательщику при заключении договора;

законодательно не определены сроки и размеры выплат инвестиционного налогового кредита и процентов по нему. Фраза «поэтапная упла-

та» может обозначать выплаты данного кредита и процентов по нему в течение как долгого, так и короткого промежутка времени [7];

не регламентированы принципы формирования обеспечения по кредиту; кредит распространяется только на налог на прибыль организаций, а также региональные и местные налоги;

получение инвестиционного налогового кредита связано с необходимостью согласования с налоговым органом и региональным финансовым органом (при этом регион, не заинтересован в предоставлении инвестиционного налогового кредита и временном выпадении бюджетных доходов; кроме того предоставление ИНК не является в соответствии с действующим законодательством прямой функцией ФНС);

законодательно не закреплен порядок предоставления ИНК в случае, если налогоплательщик осуществляет деятельность на территории нескольких субъектов Федерации и его налоговая база должна распределяться между несколькими региональными бюджетами [6].

Существующие недостатки институционально-правовой сущности инвестиционного налогового кредита определяют возможности злоупотреблений на местах, так как при отсутствии инструментария, региональные и местные налоговые и/или финансовые органы имеют пространство для маневра в рамках установления срока действия кредитного договора и срока поэтапной выплаты суммы кредита и процентов по нему, что провоцирует риски коррупции.

Стоит отметить также, что степень влияния налоговых инструментов стимулирования на вновь создаваемые инновационные предприятия весьма ограничена, что обусловлено особенностями их деятельности. Классическое инновационное предприятие на начальном этапе функционирования не производит готовой продукции, вместе с тем несет затраты, поэтому налоговой базы по налогу на прибыль не возникает. Основанная статья сметы затрат в данный промежуток времени — заработная плата сотрудников, занимающихся разработками. В связи с этим, включение в ИНК платежей по страховым взносам повысило бы привлекательность инструмента для инновационных предприятий, особенно для малых, а также стимулировало бы их к прозрачному ведению деятельности.

Таким образом, в настоящее время существует потребность в четкой регламентации правовых основ сущности и функционирования ИНК с поэтапным описанием всех этапов в процессах предоставления, использования, возврата, контроля за правильностью применения ИНК.

Сравним эффективность использования ИНК и инвестиционного кредита в коммерческом банке (Табл. 1). Отметим, что в банке в настоящее время можно взять в банке кредит на финансирование инновационных проектов под 10–16% годовых, нами же для расчета использована ставка

14%. Расчет произведен на примере 2012 года, поэтому в соответствии со ст. 269 НК РФ с учетом коэффициента, применяемого к ставке рефинансирования, равного 1,8, расходы по банковскому кредиту учитываются в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (НПО) ($8,25\% * 1,8 = 14,85\% > 14\%$, что полностью укладывается в норматив). Также для 2012 года показано и изменение ставки рефинансирования в сентябре, вследствие чего изменились максимальная (3/4) и минимальная (1/2) ставки по ИНК. Отметим, что допущение расчета заключается в необходимости получения организацией прибыли 6 000 000 руб. в год для того, чтобы ежемесячные авансовые платежи составили 100 000 руб. ($(6\ 000\ 000\ \text{руб.} / 12) * 0,2 = 100\ 000\ \text{руб.}$).

Таблица 1

Сравнительный расчет процентных расходов при использовании ИНК и инвестиционного кредита в коммерческом банке

Месяц	Накопленная сумма, руб.	ИНК					Инвестиционный кредит банка		
		ЦБ РФ	Ставка, %		Max проценты к уплате, руб.	Min проценты к уплате, руб.	Ставка, %	Проценты к уплате, руб.	Проценты к уплате с учетом НПО, руб.
			Max	Min					
Январь	100000	8	6	4	458,33	305,56	14	1069,44	855,56
Февраль	200000				916,67	611,11		2138,89	1711,11
Март	300000				1375,00	916,67		3208,33	2566,67
Апрель	400000				1833,33	1222,22		4277,78	3422,22
Май	500000				2291,67	1527,78		5347,22	4277,78
Июнь	600000				2750,00	1833,33		6416,67	5133,33
Июль	700000				3208,33	2138,89		7486,11	5988,89
Август	800000				3666,67	2444,44		8555,56	6844,44
Сентябрь	900000	8,25	6,19	4,13	4253,91	2835,94	9625,00	7700,00	
Октябрь	1000000				4726,56	3151,04	10694,44	8555,56	
Ноябрь	1100000				5199,22	3466,15	11763,89	9411,11	
Декабрь	1200000				5671,88	3781,25	12833,33	10266,67	
Итого					36351,56	24234,38	83416,67	66733,33	

Таким образом, применение организацией ИНК в 1,84 и 2,75 раза (для максимальной и минимальной действующих ставок соответственно) эффективнее по сравнению с банковским кредитом.

Совершенствование подходов к предоставлению ИНК сегодня может заключаться в бюджетировании ресурсов для ИНК на субфедеральном

уровне (Управлений ФНС) в объеме, достаточном для развития стимула инвестиционной активности. Данная мера способствует устранению такого потенциального нежелательного явления как отказ в предоставлении ИНК налоговыми органами по причине необходимости повышения уровня налоговых доходов, уровня собираемости налогов и сборов.

Направлением развития ИНК может стать формирование моделей государственно-частного партнерства с привлечением банковских кредитов в НИОКР наряду с государственными (ИНК).

Список используемой литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

2. Федеральный закон от 30.03.2012 № 19-ФЗ «О внесении изменений в статью 67 части первой и статью 288 части второй Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Федеральный закон от 03.12.2011 № 392-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Данные по формам статистической налоговой отчетности // ФНС РФ. URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/ (дата обращения 17.12.2013).

5. Заключение Счетной палаты РФ по федеральной налоговой службе о результатах внешней проверки исполнения ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 г.». Раздел 2.7 «Организация работы по предоставлению отсрочек, рассрочек по уплате федеральных налогов и сборов, инвестиционных налоговых кредитов. Соблюдение условий их предоставления».

6. Киреева А.В. Минфин высказал новые идеи по вопросу развития инвестиционного налогового кредита. // Институт экономики переходного периода. URL: <http://www.iet.ru/ru/kommentarii/minfin-vyskazal-novye-idei-po-voprosu-razvitiya-investicionnogo-nalogovogo-kredita.html> (дата обращения: 18.12.2013).

7. Нечаев А.С. Проблема инвестиционного налогового кредита в России и возможный вариант ее решения. // Проблемы современной экономики. URL: <http://www.m-economy.ru/art.php3?artid=20426> (дата обращения: 17.12.2013).

8. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Российский статистический ежегодник. 2012: Стат.сб./Росстат. М., 2012. — 795 с.

Секция 4

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ: ОЦЕНКА И УПРАВЛЕНИЕ

Вдовина О.В.

Финансовый университет, г. Москва

Научный руководитель: Мельникова Н.П.

Рецензент: Скрыпник М.В.

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ГОСУДАРСТВА: ПРИРОДА И СВЯЗЬ С РИСКАМИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Аннотация: Актуальность данной темы обусловлена слабой степенью изученности вопроса природы налоговых рисков государства, а также взаимосвязи налоговых рисков государства и налогоплательщиков. В последнее десятилетие российские экономисты уделяют большое внимание проблеме налоговых рисков. При этом большинство исследований посвящалось налоговым рискам налогоплательщиков. Налоговые риски другого участника налоговых отношений: государства, попали в поле зрения около пяти лет назад.

В данной статье рассматривается природа налоговых рисков государства, их причины, последствия и взаимосвязь с налоговыми рисками налогоплательщиков.

Abstract: The topicality of this issue is caused by the poor survey of state tax risks and interrelation of tax risks of the state and taxpayers. For the last decade Russian economists have been paying close attention to the problem of tax risks. Thus the majority of researches were devoted to tax risks of taxpayers. Tax risks of another participant of the tax relations — the state, came into the view about five years ago.

This article describes the research of state tax risks essence, their economic nature, factors of emergence, consequences of these risks, and also their interrelations with tax risks of the taxpayers.

Ключевые слова: налог, налоговые риски, государство, налогоплательщик.

Keywords: tax, tax risks, state, taxpayer.

Налоговые риски двух участников налоговых отношений (государства и налогоплательщиков) имеют одинаковую природу, но различные факторы возникновения и различные последствия. Налоговые риски, как и

любые экономические риски, связаны с неопределенностью последствий принятия управленческих решений в области налогообложения. Как верно, отмечено в статье Семеновой О.С., под налоговыми рисками следует понимать вероятность наступления неблагоприятных последствий финансово-правового характера для государства и налогоплательщиков, возникающую при принятии управленческих решений в условиях неопределенности, связанной с поведением участников налоговых отношений.[1] Налоговые риски государства представляют собой вероятность:

- снижения налоговых поступлений в бюджет;
- нарушения принципов налогообложения;
- ухудшения регулирования экономики.

Налоговые риски налогоплательщиков — вероятность увеличения его расходов, связанных с уплатой налогов. Налоговые риски налогоплательщиков связаны с неопределенностью в практике применения отдельных норм налогового законодательства, а также возможным ухудшением налоговых условий.

Налоговые риски государства, как и другие виды рисков, возникают при принятии решений в условиях неопределенности.[2] Следует согласиться с тем, что риски государства возникают при неправильной постановке задач налоговой политики, выборе инструментов ее реализации.[3] У государства в ходе законотворческой деятельности возникает неопределенность, связанная с потенциальными возможностями практического исполнения «обновленного» налогового законодательства, а при осуществлении деятельности по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах — неопределенность, связанная с исполнением (в том числе трактовкой) налогового законодательства налогоплательщиками.

Каковы же источники неопределенности? Это, в первую очередь, недостаточность и изменчивость информации об объекте, процессе, в отношении которых принимается решение; непредсказуемость событий внешней и внутренней среды. Такими факторами риска могут быть искажение информации о платежеспособности налогоплательщиков, изменения во внешнеэкономической среде, изменения условий налогообложения в оффшорных зонах и многие другие.

Рассмотрим пример, связанный с фактором изменения внешнеэкономической среды. Бюджет на 2013 год был сверстан из расчета средней цены на нефть 91 долл./барр.[4] и темпов роста ВВП в 3,6% за год.[5] Однако в апреле Минэкономразвития понизило официальный прогноз на текущий год по росту ВВП до 2,4%, а в ноябре до 1,8%, и повысило прогноз по цене на нефть до 105 долл./барр. Таким образом, в ситуации неподвижного снижения темпов роста экономики резко возрастает риск невы-

полнения бюджетного плана по налогам, и риск недополучения средств реализуются.

Последствия налоговых рисков государства разнообразны. В результате ухудшения налогового климата в стране (как следствия проведения налоговой политики) могут наступить следующие неблагоприятные последствия:

- рост числа налогоплательщиков, проводящих активную политику оптимизации своих налоговых платежей,
- сокращение налогооблагаемой базы в результате ее вывода в оффшорные зоны;
- рост издержек в связи с неэффективными выездными налоговыми проверками,
- нарушение принципа справедливого налогообложения вследствие неравномерного распределения налоговой нагрузки и пр.

Одним из последствий принятия государством управленческих решений в условиях неопределенности является рост налоговых рисков у налогоплательщиков. Изменения, противоречия и недоработки налогового законодательства, сложная система уплаты налогов, неэффективные налоговые проверки, — все эти факторы способствуют росту рисков налогоплательщиков. Например, в результате роста размера страхового взноса в Пенсионный Фонд РФ с 1 января 2013 с 17208 рублей до 35664 рублей (более чем в два раза) за первое полугодие 2013 года произошло существенное сокращение числа зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Им просто стало невыгодно работать в легальном поле, и они начали прекращать регистрацию, приостанавливать деятельность.

Высокая динамичность налогового законодательства приводит к возрастанию ошибок при уплате налогов, доначислению штрафов и пеней налогоплательщикам. При неэффективной организации системы налогового контроля возрастают риски для законопослушных налогоплательщиков. У них могут возрасти издержки, связанные с проведением налоговых проверок, в результате которых не будет выявлено нарушений налогового законодательства.

Налоговые риски государства также проявляются в нарушении принципов налогообложения (справедливости, определенности, экономности, удобства).[6] Несмотря на то, что множество квалифицированных специалистов дают пояснительные комментарии относительно налогового законодательства, налогоплательщики нередко сталкиваются с неоднозначным толкованием законов, постановлений. При этом принцип определенности ясности и недвусмысленности правовой нормы реализуется не в полной мере.

Отсутствие эффективного налогового контроля приводит к нарушению принципа экономии. Административные расходы по управлению налоговой системой, сбору налогов и выявлению недобросовестных налогоплательщиков зачастую не оправдывают тех доходов, которые поступают в бюджет в результате доначислений и штрафных санкций.

Существующую на данный момент налоговую систему в РФ также нельзя считать стабильной, поскольку в экономически развитых странах нормальным интервалом между изменениями налогового законодательства считается период в три-пять лет, таким образом, нарушается принцип стабильности.

Неэффективная налоговая политика государства способна повлечь за собой такие последствия, как сокращение объемов производства, рост доли теневого сектора экономики, снижение уровня развития социально-экономической сферы, поэтому так важно стремиться минимизировать уровень неопределенности, совершенствовать налоговую систему и оптимизировать налоговый контроль.

Таким образом, существует взаимосвязь налоговых рисков государства и налоговых рисков налогоплательщиков. В определенной степени налоговые риски налогоплательщиков являются отражением налоговых рисков государства. Проведение научно обоснованной налоговой политики, снижение налоговых рисков государства будет способствовать снижению налоговых рисков налогоплательщиков. В свою очередь снижение налоговых рисков налогоплательщиков приведет к снижению риска недополучения налоговых доходов в бюджетную систему государства.

Список используемой литературы:

1. Семенова О.С. «К вопросу о природе налоговых рисков» / «Финансы», 2010, № 7.
2. Т. А. Глухих, «К вопросу о недобросовестности в налоговых правоотношениях» / журнал «Налоговые споры» № 12 (2005) г. Киров.
3. Мельникова Н.П. Раздел 1 Отчета по научно-исследовательской работе «Управление рисками государства в условиях структурной перестройки экономики», проведенной кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университет в рамках выполнения Государственного задания по заказу Аппарата Правительства РФ в 2013 году.
4. Госдума РФ приняла бюджет на 2013 г. // Новостной интернет-портал «ВестиЭкономика» [Электронный ресурс]. — 16.11.2013. — Режим доступа: <http://www.vestifinance.ru/articles/19897> (дата обращения: 16.11.2013).

5. Рост ВВП РФ в 2013 году. // Информационное агентство «РИА Новости» [Электронный ресурс]. — 13.11.2013. — Режим доступа: <http://ria.ru/economy/20131113/976531404.html> (дата обращения: 13.11.2013).

6. Научно-исследовательская работа «Управление рисками государства в условиях структурной перестройки экономики», проведенная коллективом кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета в рамках выполнения Государственного задания по заказу Аппарата Правительства РФ в 2013 году.

МОНИТОРИНГ КАК ФУНКЦИЯ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Аннотация: В статье раскрывается значение постоянного мониторинга законодательства о налогах и сборах для повышения эффективности менеджмента компании. Доказывается необходимость широкой трактовки содержания налогового мониторинга, в задачи которого включены: анализ источников налогового права, подготовка заключений, выводов, обоснований, рекомендаций как для управления текущей деятельностью компании в целом, так и для выработки ее налоговой стратегии.

Ключевые слова: налоговая стратегия, налоговый менеджмент, налоговые риски, налоговый контроль

Annotation: The article reveals the importance of permanent monitoring of taxes and fees legislation to increase the company management efficiency. It proves the need for broad interpretations of the content of tax monitoring, whose tasks included: analysis of the tax law sources, preparing some advices, findings, conclusions, studies, recommendations for the management of the current activities of the company in General and for the development of a tax strategy.

Key words: tax strategy, tax management, tax risks, tax control

Ведение бизнеса в условиях зрелой налоговой системы диктует новые поведенческие модели для налогоплательщиков. В настоящее время налогоплательщикам недостаточно лишь строго соблюдать нормы налогового законодательства. Для успешного ведения бизнеса необходимо формировать систему налогового менеджмента. На подготовительном этапе создания бизнеса руководитель в обязательном порядке предусматривает целый ряд вопросов:

- выбор региона (или регионов) для развития бизнес-направления,
- подбор пула поставщиков сырья,
- форму взаимоотношений с покупателями,
- анализ выгоды совместного ведения бизнеса с партнером на основании договора простого товарищества или путем создания юридического лица,
- выбор источников и видов финансирования,
- потоки движения товарной продукции и решения других ключевых вопросов подготовительного этапа.

При этом опытный предприниматель одновременно с решением перечисленных вопросов, выбирает наиболее оптимальную для него систему

налогообложения, а также анализирует риски, связанные с налоговым администрированием. Подобный подход в предпринимательстве в настоящее время является не исключением, а распространенной практикой и нацелен не только на создание успешного бизнеса, но и на его стабильное существование в ближайшей перспективе.

Отношения налогоплательщика с налоговыми органами, регулируемые законодательством о налогах и сборах, построены на властном подчинении, что изначально предусматривает неравные отношения их участников. Данное обстоятельство диктует особые правила поведения для руководителей, топ-менеджеров, собственников бизнеса.

Дополнительным источником развития налогового права является судебный прецедент, хотя даже не имеющие отношения к налоговым и правовым темам люди знают, что в России он не является официальным источником. Судебные инстанции, Конституционный суд РФ и Высший арбитражный суд РФ, принимая акты по спорным вопросам налогообложения, налоговых правоотношений, разрешают, таким образом, противоречия законодательства, устраняют те или иные его пробелы, разъясняют применение налоговых норм. Поэтому управляющий менеджмент любого хозяйствующего субъекта, принимая значимое решение по тому или иному вопросу, обязательно анализирует не только акты законодательства о налогах и сборах, но и изучает судебную практику. Успешность российского бизнеса невозможна без постоянного активного мониторинга большого количества актов законодательства о налогах и сборах, арбитражной налоговой практики разных судебных инстанций, а также анализа разъяснений Минфина РФ и ФНС России.

Мониторинг налогового законодательства на уровне отдельно взятого налогоплательщика важен по ряду причин. Во-первых, в связи с частыми изменениями налогового законодательства. В 2013 году в НК РФ внесено порядка 23 изменений, в 2011 году Налоговый кодекс меняли 27 раз, в 2012 году законодатель корректировал данный налоговый акт 28 раз. [7]

Во-вторых, в связи с появлением новых спорных налоговых вопросов в связи с поправками. В частности, вправе ли субъекты РФ ввести с 1 января 2014 г. новый порядок определения базы по налогу на имущество организаций на основании кадастровой стоимости некоторых объектов?

В-третьих, с внесением изменений, ухудшающих положение налогоплательщиков. Например, введение с 1 января 2014 г. новых оснований для истребования у налогоплательщика пояснений при проведении камеральной проверки согласно п. 3 статьи 88 НК РФ; введение новых оснований для истребования первичных и некоторых других документов при проведении камеральной проверки на основании п. 8.3 статьи 88 НК РФ; применение обязательного досудебного порядка обжалования любых не-

нормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц в силу норм п. 1 статьи 138 НК РФ в редакции Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ и др.

Работа по постоянному отслеживанию, изучению, анализу и сопоставлению всех источников налогового права изначально требует высокой профессиональной подготовки и регулярного поддержания данного уровня и, следовательно, является постоянным расходом любой компании независимо от вида деятельности и формы собственности. Но если, для среднего и крупного бизнеса подобный уровень затрат приемлем и окупается, то для малого предпринимательства это непозволительная роскошь. Поэтому на практике субъекты малого предпринимательства, понимая, что уровень их бизнеса не окупит данный подход, либо в принципе отказываются от ведения бизнеса, либо уходят в тень (не регистрируя свою деятельность), либо не принимают во внимание необходимость анализа налоговой составляющей своей предпринимательской деятельности.

В основе налогового менеджмента лежат общие принципы и фундаментальные положения управления экономикой, системного подхода и анализа. Управление в теории налогового менеджмента, с одной стороны, определяется как реализация главных функций управления: налоговое планирование, регулирование налоговых платежей, анализ налоговой нагрузки организации, контроль над исполнением налогового бюджета, а с другой — рассматривается как отдельный вид деятельности, направленный на осуществление руководства людьми. Практика последних лет внесла еще одну ключевую функцию налогового менеджмента — постоянный мониторинг, анализ огромного числа источников налогового права и подготовка заключений, выводов, обоснований, рекомендаций для управления текущей деятельностью компании, выработке налоговой стратегии.

В условиях постоянных изменений во внешней среде необходимо согласовывать выбранную стратегию развития бизнеса с комплексом налоговых составляющих предпринимательской деятельности. Только такой подход позволит в современных условиях достичь запланированных целей развития, получения прибыли, так как оказывает прямое влияние на финансовые показатели деятельности компании: платежеспособность, финансовую устойчивость, финансовую независимость вплоть до жизнеспособности организации.

Акционеры и потенциальные инвесторы должны оценивать текущую налоговую нагрузку предприятия в системной связи с иными показателями деятельности бизнеса. Составление прогнозов и планов развития в целях сохранения финансовой стабильности и приращения капитала

должно регулярно корректироваться с учетом внесения изменений в налоговое законодательство в рамках трехлетнего (временные ограничения для проведения выездной налоговой проверки) и динамикой правоприменительной налоговой практики. Например, спорный вопрос об определении момента начала начисления амортизации по незарегистрированной недвижимости, введенной в эксплуатацию до 1 января 2013 года и введение задним числом нового порядка амортизации по данной недвижимости, права на которую требуют государственной регистрации, Федеральным законом №215-ФЗ от 23.07.2013. Организация ввела недвижимость в эксплуатацию в декабре 2012 г., но не начала амортизировать ее с января 2013 г., дожидаясь подачи документов на госрегистрацию, как рекомендовало финансовое ведомство в Письмах Минфина России № 03-03-06/4/13773 от 22.04.2013 и № 03-03-06/1/5793 от 28.02.2013. Но решение законодателей в силу статьи 3.1, введенной Федеральным законом №215-ФЗ от 23.07.2013 позволило таким организациям скорректировать свой налоговый учет, признав сумму расходов в виде амортизации по такой недвижимости с 1 января 2013 года без учета факта подачи документов на регистрацию прав на нее. В тоже время вступление в силу Постановления Президиума ВАС РФ № 6909/12 от 30.10.2012 позволило другим организациям (которые ввели в эксплуатацию недвижимость, а документы на госрегистрацию прав на нее не подали, но начали ее амортизировать до декабря 2012 г. или ранее) переоценить риски предъявления претензий со стороны налогового органа по данному вопросу и существенно их снизить. Ведь ВАС РФ решил, что амортизировать недвижимость, по которой не поданы документы на госрегистрацию, надо после ввода ее в эксплуатацию.

Приведенный пример (с учетом цены вопроса и охвата временного периода) позволяет понять высокую ценность и важность новой функции налогового менеджмента по постоянному мониторингу, отбору и анализу различных источников налогового права и подготовке заключений и рекомендаций для стратегического управления деятельностью компании, выработке ее налоговой стратегии.

Список используемой литературы:

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ.
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
3. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь // 2-е изд., испр. — М.: ИНФРА-М, 2007 — 479 с.
4. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка.

5. Лисовская И.А. Финансовая стратегия компании: концепция, методология разработки и реализации // АНХ при Правительстве РФ. — М., 2009 — с. 183.

6. Налоговый менеджмент // Под ред. А.Г. Поршнева — М.: Инфра-М — 2003.

7. Налоги и бизнес в 2013 году. Итоги и перспективы. // ТПП РФ — Москва — 2013.

Секция 5

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ И ИНСТИТУТ КОНСОЛИДИРОВАННОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Надточий Е.В.

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Волгоградский государственный университет»

СОГЛАШЕНИЯ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ КАК ИНСТРУМЕНТ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

Аннотация: В статье исследован механизм заключения соглашений о ценообразовании в целях налогообложения, изложены его преимущества. Представлен анализ заключенных соглашений в 2012–2013 гг.

Abstract: In the article the mechanism of concluding agreements on pricing for tax purposes, sets out its benefits. Presents the analysis of the agreements concluded in 2012–2013.

Ключевые слова: соглашение; ценообразование; отчетность; налогоплательщики; налоговые органы

Keywords: agreement; pricing; reporting; taxpayers; tax authorities

В настоящий момент налоговые органы находятся на новой стадии реализации положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) о контроле цен для целей налогообложения. Прделана большая методологическая и организационная работа по вопросам реализации соответствующих положений НК РФ, сегодня налоговые органы переходят к стадии практического применения норм НК РФ по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами.

С 1 января 2012 года действуют новые правила трансфертного ценообразования в соответствии с Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ.

Изменения в правилах трансфертного ценообразования касаются многих налогоплательщиков, которые работают через группы взаимозависи-

мых лиц, так как закон значительно расширил перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми, а также перечень сделок, которые подлежат контролю.

Предметом контроля в связи с принятым Законом № 227-ФЗ являются контролируемые сделки, которыми признаются:

- 1) сделки между взаимозависимыми лицами;
- 2) сделки, которые к ним приравнены.

Здесь важно отметить, в соответствии с пунктом 7 статьи 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» в вопросе определения контролируемых сделок действуют переходные положения.

Важнейшим инструментом налогового взаимодействия в сфере контроля за трансфертным ценообразованием и одним из способов, снизить соответствующие налоговые риски, которые могут возникнуть в связи с вступлением Закона № 227-ФЗ является заключение налогоплательщиком соглашения о ценообразовании для целей налогообложения (далее — Соглашение).

Право на заключение Соглашения с Федеральной налоговой службой (далее — ФНС России) есть у российской организации, отнесенной к категории крупнейших.

Соглашение представляет собой договор между налогоплательщиком и ФНС России о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения в течение срока его действия в целях соблюдения положения п. 1 ст. 105.3 НК РФ.

Предметом Соглашения являются:

- 1) порядок, сроки и перечень представления документов, подтверждающих исполнение условий Соглашения;
- 2) перечни контролируемых сделок и товаров (работ, услуг), в отношении которых заключается Соглашение;
- 3) перечень информационных источников необходимых для определения соответствия цен, примененных в сделках, условиям Соглашения;
- 4) срок действия Соглашения;
- 5) порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения.

Указанный перечень не закрыт — Закон № 227-ФЗ предусматривает, что иные условия Соглашения, помимо указанных выше, могут быть установлены по соглашению сторон [1].

Соглашение является широко используемым в мировой практике инструментом, который может способствовать достижению отношений со-

трудничества, что позволит правильно определять размеры и срок выполнения предписаний, возложенных законодательством о налогах и сборах, сократить недоимки, создать положительный имидж налоговых органов, а также постепенно воспитать добросовестного налогоплательщика. Ведь именно эти проблемы налогового администрирования являются ключевыми для российской налоговой системы (табл. 1)

Таблица 1

Размер исковых требований, заявленных по делам, рассмотренным арбитражными судами РФ за 2009–2012 гг., млн руб. [2]

Наименование показателя	2009	2010	2011	2012
Заявлено требований налоговыми органами	15530	13380	32757	28169
Из них: Удовлетворено требований в пользу налоговых органов	4971	3678	3581	6378
Заявлено налогоплательщиками о возврате из бюджета излишне списанных либо излишне уплаченных денежных средств	2326	1923	1571	1582
Из них: Удовлетворено требований в пользу налогоплательщика	1536	1286	925	802

На наш взгляд, в условиях стремления к качественному налоговому администрированию важнейшие принципы заключения Соглашений можно сформулировать как:

- 1) прозрачность и публичность механизма взаимодействия сторон;
- 2) понимание и соблюдение взаимных прав и обязанностей сторон;
- 3) сотрудничество и осознание взаимных интересов сторон;
- 4) конструктивность и оперативность в решении вопросов взаимодействия.

В российском законодательстве заключение соглашений регулируется письмом ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения».

Каждое обращение налогоплательщика о заключении Соглашения рассматривается ФНС России на предмет соответствия требованиям, установленным НК РФ (рис. 1). Факты, изложенные в Соглашении, должны быть обоснованы и документально подтверждены, а соответствующие документы в случае необходимости представлены по запросу налогового органа.

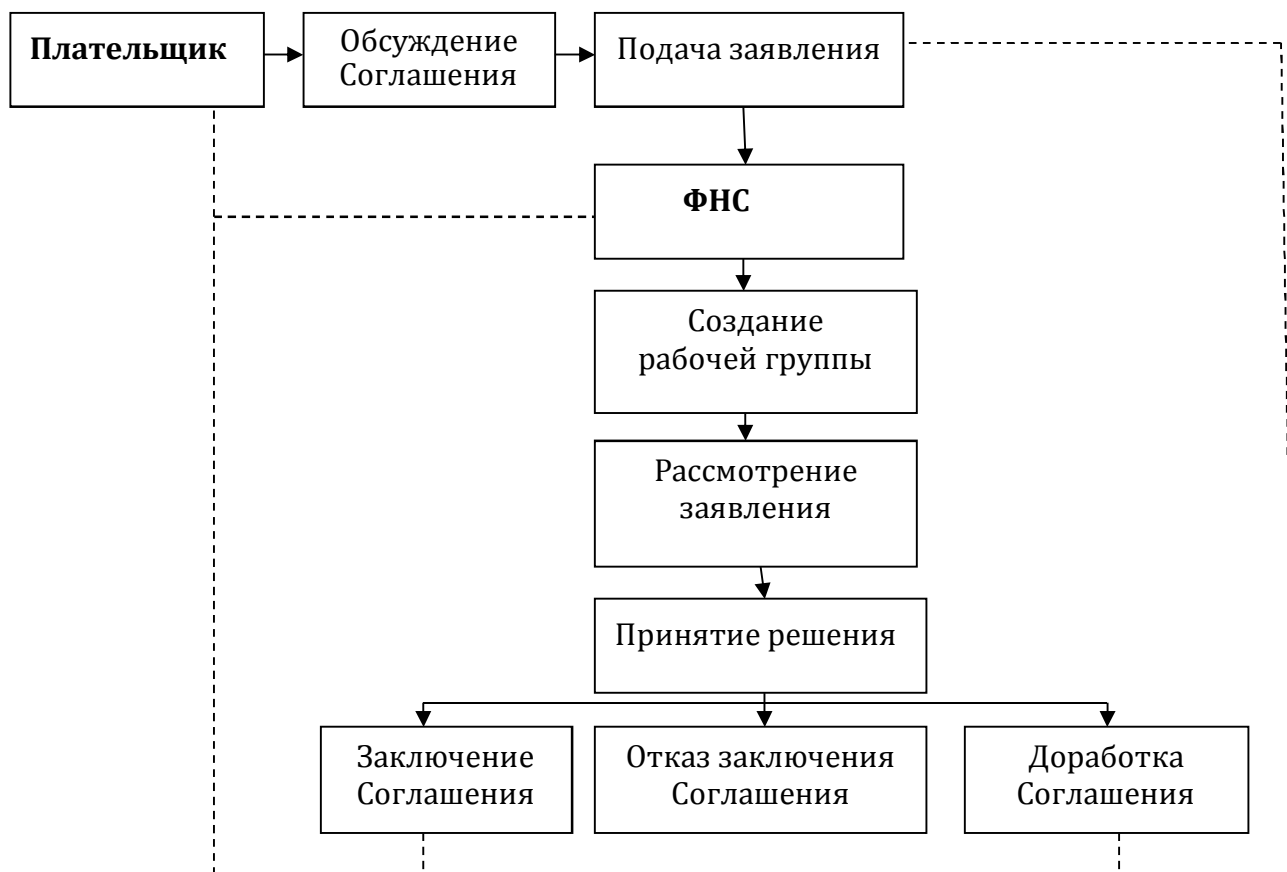


Рис. 1. Механизм заключения соглашений о ценообразовании

Следует отметить, что сам по себе факт осуществления крупнейшим налогоплательщиком контролируемых сделок не является основанием для заключения Соглашения. Во многих случаях налогоплательщику целесообразно и достаточно вести документацию по выполнению требований законодательства, регулирующего определение цен для целей налогообложения, в установленном НК РФ порядке.

Так, если временные и трудовые затраты, связанные с процессом заключения Соглашения, выше, чем затраты на осуществление традиционных мероприятий по выполнению требований законодательства об определении цен для целей налогообложения (подготовка уведомлений, документации об определении цен для целей налогообложения и т.п.), выбор методологии определения цен для целей налогообложения является очевидным, а информация, используемая для целей применения методоло-

гии, является точной и достоверной, заключение Соглашения может быть признано налогоплательщиком нецелесообразным [3].

За рассмотрение заявления о заключении соглашения компания должна заплатить госпошину в 1,5 млн. руб.

ОАО Аэрофлот стала первой российской перевозочной компанией, которая заключила соглашение о ценообразовании с ФНС России.

ОАО Аэрофлот надеется, что данное соглашение улучшит координацию ФНС России, а прогнозы налогового органа станут более точными, и упростит процедуру контролируемых сделок, а также уменьшит потенциальные расходы.

Авиакомпания также указала, что заключение соглашения о ценообразовании позиционирует компанию как: «соответствующая высоким стандартам социальной ответственности, корпоративного управления и прозрачности бизнеса».

Стоит отметить, что ОАО Аэрофлот является основным Российским национальным перевозчиком и крупнейшей авиакомпанией. Компания также является крупнейшим налогоплательщиком в национальной транспортной индустрии, обеспечивая более 30% налоговых поступлений от российского сектора гражданской авиации [4].

Второе соглашение о ценообразовании было заключено с компанией «Роснефть» и ее шестью дочерними предприятиями.

4 июля 2013 года Президентом ОАО «НК «Роснефть» Игорем Сечиным и Руководителем ФНС России Михаилом Мишустинным подписано еще одно соглашение о ценообразовании для целей налогообложения в сделках по реализации нефти на внутреннем рынке России. Соглашение действует в отношении продаж нефти в 2012 году, добытой предприятиями группы «Славнефть», которые перешли под контроль ОАО «НК «Роснефть» в 2013 году в результате приобретения ТНК-ВР.

Целью сторон соглашения является не только минимизация рисков возможных разногласий по вопросам, связанным с определением цен в сделках по реализации нефти между взаимозависимыми лицами, но и обеспечение максимальной прозрачности налогоплательщиков при проведении проверок ФНС России.

Как крупнейший налогоплательщик страны, ОАО «НК «Роснефть» стремится к применению наиболее эффективных механизмов взаимодействия с налоговыми органами, сводящих к минимуму возможные налоговые споры и упрощающих контрольные процедуры [5].

Таким образом, можно сформировать следующие выводы:

Заключение соглашений о ценообразовании является новым инструментом налогового взаимодействия, который позволяет налогоплательщикам и налоговым органам:

- согласовать позиции относительно порядка определения цен и (или) применения методов ценообразования для целей налогообложения к конкретным контролируемым сделкам (группам однородных сделок), в том числе еще до их совершения;
- минимизировать возможные разногласия по спорным вопросам, связанным с определением цен для целей налогообложения.

К 2014 году в России заключены соглашения о ценообразовании с компаниями ОАО Аэрофлот, ОАО «НК «Роснефть» и ее шестью дочерними предприятиями.

Список используемой литературы:

1. УФНС по Краснодарскому краю разъясняет порядок формирования отчетности по трансфертному ценообразованию [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.klerk.ru/inspection/282176/> (дата обращения: 23.01.2014).

2. Источник: Справка о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов за 2009–2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/> (дата обращения: 23.01.2014).

3. Персональный блог Аркадия Брызгалина [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.nalog-briz.ru/2012/01/blog-post_18.html.

4. Аэрофлот заключил соглашение о ценообразовании с ФНС [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://fiscali.ru/showthread.php?t=5625> (дата обращения: 24.01.2014).

5. «Роснефть» и Федеральная налоговая служба подписали второе Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.rosneft.ru/news/pressrelease/04072013.html> (дата обращения: 23.01.2014).

К ВОПРОСУ ОБ АНАЛИЗЕ КРИТЕРИЕВ СОПОСТАВИМОСТИ СДЕЛОК КРЕДИТОВАНИЯ

Аннотация: В статье представлены общие и специфические критерии сопоставимости сделок применительно к банковскому кредитованию, проанализирована возможность использования кредитного рейтинга как инструмента оценки кредитного риска для анализа сопоставимости в отношении кредитов банков.

Abstract: The paper presents the general and specific criteria for comparable transactions with respect to bank lending, the use of credit ratings as an assessment tool for the analysis of credit risk with respect to the comparability of bank loans has been researched by the author.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, банки, кредитный рейтинг, метод сопоставимых рыночных цен.

Keywords: transfer pricing, banks, credit rating, comparable uncontrolled price method.

Банки являются активными участниками хозяйственной деятельности со сложной многофилиальной структурой, ведением бизнеса в зарубежных юрисдикциях, обширной сетью взаимозависимых лиц.

Отличия в налоговых системах и уровнях налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты обуславливают поиск банками наиболее выгодной с точки зрения налогов юрисдикции. При этом банки, как и любой другой хозяйствующий субъект, при выборе юрисдикции для ведения бизнеса или проведения отдельных операций, анализируют не только саму налоговую нагрузку, но и дополнительные административные барьеры, а также набор услуг, который предоставляется банкам органами государственной власти конкретной страны. В целях максимизации прибыли на вложенный капитал банки стремятся перенести налогооблагаемую базу в юрисдикции с наименьшим налоговым бременем, манипулировать ставками по кредитам лицам, входящим в одну банковскую группу или холдинг. Таким образом, в ходе банковской деятельности возникают сделки, попадающие в сферу налогового контроля за трансфертным ценообразованием и возникает необходимость анализа соответствия цен контролируемых сделок рыночным условиям.

Согласно п. 3 статьи 105.7 НК РФ [1] метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложе-

ния соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам. Исключение составляют случаи когда в рамках анализируемой сделки товар приобретается и перепродается без переработки, а также использование метода цены последующей реализации является более приоритетным по сравнению с другими методами. Применение иных методов допускается в случае, если при использовании метода сопоставимых рыночных цен невозможно сделать обоснованный вывод о соответствии (или несоответствии) цен по проведенным сделкам рыночным ценам для целей налогообложения.

Метод сопоставимых рыночных цен используется для определения соответствия цены, примененной в контролируемой сделке, рыночной цене при наличии хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются идентичные (при их отсутствии — однородные) товары (работы, услуги), а также при наличии достаточной информации о такой сделке.

При этом для использования метода сопоставимых рыночных цен в целях определения соответствия цены, примененной налогоплательщиком в контролируемой сделке, в качестве сопоставляемой сделки возможно сравнение сделки, совершенной указанным налогоплательщиком с лицами, не являющимися взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, при условии, что такая сделка является сопоставимой с анализируемой сделкой.

Таким образом, для выполнения требований Налогового кодекса налогоплательщику в первую очередь необходимо провести анализ своих сделок с независимыми лицами на предмет выявления сопоставимой сделки с контролируемой.

Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций ОЭСР отмечает, что наиболее простой путь для определения соответствия условий сделки между взаимозависимыми лицами принципу вытянутой руки — это сопоставление цен, применяемых в контролируемых сделках и сопоставимых сделках между независимыми компаниями [2].

Согласно принятому ОЭСР подходу применение метода сопоставимых рыночных цен между не взаимозависимыми лицами возможно только в случае выполнения одного из двух условий:

Нет никаких отличий в сравниваемых сделках или в компаниях, совершающих такую сделки, которые могли бы существенно повлиять на цену на открытом рынке.

Существует возможность обоснованного применения корректировок, которые позволят элиминировать существенные отличия [2].

При сопоставлении сделок существенные отличия между сопоставляемыми сделками или компаниями должны быть приняты во внимание.

Для того чтобы определить степень сопоставимости и затем делать приемлемые корректировки для достижения соответствия принципу вытянутой руки необходимо сопоставить параметры сделок или характеристики самих компаний, которые оказывали бы влияние в сделках, соответствующих принципу вытянутой руки.

Анализ факторов сопоставимости контролируемой сделки предполагает исследование:

- характеристики товаров или услуг;
- функциональный анализ;
- условия договора;
- экономические обстоятельства;
- бизнес-стратегии компаний [3].

Основной деятельностью банков выступает кредитование реального сектора экономики. В настоящее время основной объем сделок у российских коммерческих банков приходится на кредиты корпоративному сектору. Согласно данным Центрального Банка России на 1 октября 2013 года размер кредитов, выданных всеми банками, составил 38,9 трлн. рублей или 71,5% от общего объема активов всей банковской системы России. При этом большая часть приходилась на кредиты, предоставленные нефинансовым организациям 22,2 трлн рублей. [4] С точки зрения контроля за трансфертным ценообразованием в банковском секторе важно определить возможные подходы к определению сопоставимости в сделках кредитования.

П.11 статьи 105.5. НК РФ уточняет дополнительные специфические условия определения сопоставимости сделок кредитования:

- кредитная история и платежеспособность получателя кредита;
- характер и рыночная стоимость обеспечения исполнения обязательства;
- срок, на который предоставляется кредит;
- валюта, являющаяся предметом кредита;
- порядок определения процентной ставки (фиксированная или плавающая);
- иные условия, которые оказывают влияние на величину процентной ставки (вознаграждения) по соответствующему договору.

Налоговым кодексом РФ сопоставимость сделок определяется в полном соответствии с рекомендациями ОЭСР. Следует также отметить пп. 2 п. 4 ст. 105.5 НК РФ, в котором прямо указывается на необходимость обеспечения сопоставимости принимаемых рисков, как основного критерия сопоставимости сделок.

Кредитные риски для банков являются одними из самых значимых среди других финансовых рисков и прямым образом влияют на уровень

процентных ставок по кредитам. Кредитный риск — возможность потерь в результате неспособности заемщика полностью и своевременно исполнить свои обязательства по выплате основной суммы долга и процентов, то есть вследствие дефолта контрагента.[5] Кредитный риск связан с возможными неблагоприятными для банка последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) заемщиками обязательств по предоставленным им кредитам.

Для оценки сопоставимости сделок в части кредитного риска в целях контроля за трансфертным ценообразованием целесообразно использовать кредитные рейтинги. Кредитный рейтинг представляет собой стандартизированную величину оценки способности контрагента выполнять свои обязательства, при этом количественным отражением сущности кредитного рейтинга выступает соответствующая ему вероятность дефолта.

В первую очередь следует принимать во внимание внутренние кредитные рейтинги, разработанные банком, так как использование внутренних кредитных рейтингов для оценки рисков поддерживается Банком России. В целях реализации подходов, установленных Базельским комитетом по банковскому надзору, Банк России разработал для использования в работе банками «Методические рекомендации по реализации подхода к расчету кредитного риска на основе внутренних рейтингов банков» [6].

В соответствии с документом Базельского комитета по банковскому надзору «Международная конвергенция измерения капитала и стандартов капитала: новые подходы» (International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards. A Revised Framework, Basel Committee on Banking Supervision) (далее Базель 2) в банках внедряется подход к расчету кредитного риска на основе внутренних рейтингов банков. В Базеле 2 предполагается два основных подхода к оценке кредитного риска: стандартизированный (с использованием внешних рейтингов) и основанный на собственных внутренних оценках банка (IRB-Internal Risk-Based Approach), который включает в себя базовый и продвинутый подходы. Базовый подход предполагает собственную оценку банком вероятности дефолта заемщика. Продвинутый подход дополнительно устанавливает удельный вес потерь в стоимости актива и уровень подверженности риску во время дефолта клиента, а также расчет сроков погашения обязательств [7].

Использование кредитных рейтингов для обеспечения сопоставимости кредитных рисков и анализа ценовых параметров в контролируемых кредитных сделках представляется оптимальным вариантом. Это подтверждается международной практикой. Например, Управление по налогам и таможенным пошлинам Великобритании рекомендует использовать кредитные

рейтинги для анализа сопоставимости кредитов[7], в ходе рассмотрения спорных вопросов по трансфертному ценообразованию кредитные рейтинги активно используются Агентством по налогам Канады [9].

Таким образом, если в ходе анализа сделки с взаимозависимым лицом согласно внутренней методике банка заемщик, условно, имеет кредитный рейтинг ВВВ (кредитные рейтинги, как правило, имеют буквенное обозначение, к примеру, буквенное обозначение используется такими рейтинговыми агентствами как Standard & Poors, Moody's, Fitch, АК&М, Эксперт РА) с вероятностью дефолта 0,5%, то при прочих равных условиях необходимо проанализировать сделки банка с независимыми лицами, которые имеют аналогичный рейтинг ВВВ, и определить уровень процентных ставок по ним, чтобы убедиться в соответствии цены рыночному уровню. В случае отсутствия внутренних сделок банка возможно использование данных по долговым ценным бумагам, которые обращаются на открытом рынке, эмитентов, чей рейтинг соответствует вероятности дефолта 0,5% с учетом положений п.11 статьи 105.5. НК РФ, особенности применения которых в рамках анализа сопоставимости условий сделок кредитования требуют отдельного рассмотрения.

Список используемой литературы:

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс]: официальный сайт справочно-правовой системы «Консультант+» — Режим доступа: http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_21.html (дата обращения: 28.11.2013).

2. “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”/OECD PUBLISHING, 2009, с. 52–53.

3. “UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries” / 2012 , Chapter 5 p. 4 [Электронный ресурс] — режим доступа: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm (дата обращения: 28.11.2013).

4. «Агрегированный балансовый отчет 30 крупнейших банков»// Вестник Банка России, № 68 от 28.11.2013, с. 33.

5. Глушкова А. А., Помазанов М. В. «Некоторые актуальные проблемы оценки кредитного риска в банковской сфере»//Вестник Финансового университета, 2013, № 1, с. 16.

6. «О Методических рекомендациях по реализации подхода к расчету кредитного риска на основе внутренних рейтингов банков»//Вестник Банка России, № 1 от 16.01.2013, с. 5.

7. Юшкова С.Д. «Адаптация Базельских соглашений для целей внутренних стандартов деятельности банка»//Аудитор, 2013, № 4.

8. «Loan pricing & credit ratings»[Электронный ресурс]: официальный сайт Управление по налогам и таможенным пошлинам Великобритании —

Режим доступа: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM586100.html> (дата обращения: 29.11.2013).

9. «General Electric Capital Canada Inc. watershed transfer pricing case: THE 'GE CASE'» [Электронный ресурс]: — Режим доступа: <http://www.taxrates.cc/html/n912-general-electric-ge-case.html> (дата обращения: 29.11.2013).

КОРПОРАТИВНЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ КАК ВИД УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИИ

Аннотация: В данной статье рассмотрен подход к корпоративному налоговому менеджменту в рамках стратегического управления организацией. Приведены примеры существующих подходов и толкований корпоративного налогового менеджмента. Автором дана обобщенная характеристика основных функциональных элементов и инструментов корпоративного налогового менеджмента. Проанализирована практика применения налогового менеджмента российскими компаниями. В результате анализа автором сделан вывод о несовершенстве современных форм корпоративного налогового менеджмента, присутствующих в организациях, выявлена и обоснована необходимость совершенствования корпоративного налогового менеджмента, а также повышения интереса к данному виду управленческой деятельности со стороны организаций.

Ключевые слова: корпоративный налоговый менеджмент, стратегическое управление организацией, оптимизация налогового менеджмента.

Abstract: This article describes an approach to corporate tax management which is included in the sphere of strategic management of the organization. The article contains examples of the existing approaches and interpretations of the corporate tax management. The author gives overall descriptions of the main functional elements and instruments of corporate tax management. The article analyzes application practice of corporate tax management in russian organizations. In the result of the analysis, the author makes a conclusion that the form of corporate tax management, which is used in russian companies, is flawed and needs transformations in order to increase interests of organizations.

Key words: corporate tax management, strategic management, optimization.

Говоря о важности налогов и налоговой политики, вырабатываемой компаниями для оптимизации своей деятельности, нельзя не отметить тот факт, что налоги оказывают довольно сильное влияние на стратегические решения, принимаемые организациями в процессе осуществления своей деятельности. Совершенно очевидно, что в современных реалиях вести бизнес в отрыве от расчета прибыли, которую может принести та или иная сделка, и последующей выплаты налогов по сделке не представляется возможным. В самом деле, от налоговых платежей, охватывающих как производственную, так и хозяйственную деятельность предприятия, во многом зависит эффективность производственной стратегии организации, а значит и принятие соответствующих бизнес-решений.

Чем больше организации понимают, что налоговые платежи являются важными факторами, определяющими в той или иной степени принятие управленческих решений, тем быстрее они сталкиваются с необходимостью организации такого особого вида управленческой деятельности, как корпоративный налоговый менеджмент.

В настоящее время затруднительно найти четкое определение понятия корпоративного налогового менеджмента. Во многом это обусловлено тем, что понятийный аппарат современного налогового менеджмента еще проходит стадии развития и становления. Вместе с тем, публикации по налоговому менеджменту в большинстве своем сводятся к способам ухода от налогов, а также к налоговому планированию, что заведомо сужает сферу его действия.

Так, С.В. Барулин трактует корпоративный налоговый менеджмент (все больше с теоретической точки зрения) как систему управления налоговыми потоками коммерческой организации путем использования научно обоснованных рыночных форм и методов, и принятия управленческих решений в области налоговых доходов и налоговых расходов на микроуровне [1].

Т.Ф. Юткина сужает понятие корпоративного налогового менеджмента до системы оптимизации налоговых обязательств, уделяя особое внимание налоговому планированию, осуществляемому в интересах бизнеса [4, 5].

Особый интерес в рамках данной статьи представляет определение Г.Н. Губкиной, которая описывает корпоративный налоговый менеджмент как составную часть управления финансами хозяйствующего субъекта, предполагая, что корпоративный налоговый менеджмент служит целям выработки и оценки управленческих решений согласно задачам организации, учитывая при этом масштабы возможных налоговых последствий [2].

В идеале налоги не должны существенно влиять на экономические решения, принимаемые на предприятии, тем более — существенно вторгаться в философию бизнеса, корректируя ее тем или иным образом. Однако практика показывает, что это едва ли возможно, поскольку, как отмечалось ранее, налоги являются важнейшими факторами, определяющими принятие тех или иных управленческих решений, а значит, затрагивают сферу стратегического управления организацией. Такое, на первый взгляд, противоречие связано с двойственной природой налога, выражающейся в желании налогоплательщиков воздействовать на сумму налоговых платежей с максимальной выгодой — с одной стороны, и реализации с помощью налогов важнейшей государственной функции — обеспечения государства всеми необходимыми средствами — с другой. В результате, подобные возникающие противоречия интересов бизнеса и государства

могут быть устранены только посредством компромисса, выражающемся в грамотном налоговом менеджменте как на микроуровне (в рамках осуществления организацией своей деятельности), так и на макроуровне (в рамках реализации государством с помощью налогов своей фискальной функции).

Государственный и корпоративный налоговый менеджмент объединены общей главной целью, состоящей в увеличении доходов (прибыли), производства и продаж. Основное отличие — в масштабах деятельности: государственный налоговый менеджмент ориентирован на общество в целом, в то время как корпоративный налоговый менеджмент — это уровень конкретного предприятия (организации).

Таким образом, современной российской системе налогового менеджмента необходимо не только заложить основы государственного налогового менеджмента, но и признать тот факт, что корпоративный налоговый менеджмент должен стать одной из важнейших функций управления предприятием, учитывающей существующие функциональные взаимосвязи во внутренней организационной структуре компании. Поговорим об этом подробнее.

В корпоративном налоговом менеджменте как в разновидности управленческой деятельности, по аналогии с теорией управления, можно выделить следующие функциональные элементы:

- организация процесса управления налогами в компании;
- корпоративное налоговое планирование;
- корпоративное налоговое регулирование;
- корпоративный налоговый контроль.

Согласно подходу к корпоративному налоговому менеджменту, связанному с оптимизацией налоговых обязательств, конкретные способы и методы налоговой оптимизации в организации представляют собой непосредственные действия налогоплательщиков, направленные на достижение поставленной цели. Другими словами, это и есть корпоративное налоговое планирование и корпоративное налоговое регулирование.

Таким образом, рассматривать налоговый менеджмент как подсистему внутрифирменного (корпоративного) менеджмента, целесообразнее именно с точки зрения управленческой деятельности. Другими словами, исполнение налоговых обязательств должно быть результатом реализации управленческих решений, связанных с исчислением и уплатой налогов для достижения финансовых целей организации. Однако большинство российских организаций осуществляет уплату налогов на основании данных налогового учета, который, в свою очередь, ведется путем преобразования данных бухгалтерского учета и не предполагает дополнительного администрирования налоговых процессов с целью воздействия на налого-

вую нагрузку предприятия. Более того, стоит признать, что налоговый учет ведется не во всех организациях. В этой связи все более актуальным становится формирование такого типа управленческого мышления, которое способствовало бы развитию навыков использования ведущих методик и технологий в области корпоративного налогового менеджмента.

Несовершенство корпоративного налогового менеджмента выражается, в первую очередь, в отсутствии определенных инструментов, либо искажении определенных факторов и методик, необходимых для реализации управленческих принципов в налогообложении. Так, например, нередко в российских организациях организационная структура ограничена сотрудниками, уполномоченными осуществлять налоговый учет, в то время как вопрос принятия управленческих решений остается в стороне. Другими словами, в большинстве российских организаций за управление налоговыми платежами ответственны либо специалисты финансового подразделения компании, либо сотрудники бухгалтерии, гораздо реже осуществляется внешнее управление налогами.

С более рациональной точки зрения, принимая во внимание управленческий характер корпоративного налогового менеджмента, управлением налоговыми потоками организации должны заниматься такие специалисты, как налоговые менеджеры, способные решить такие задачи, как:

- разработка, обоснование и применение эффективного налогового режима;
- разработка корпоративной налоговой политики, и оценка ее эффективности;
- осуществление корпоративного налогового планирования, прогнозирования, бюджетирования;
- осуществление внутреннего налогового контроля;
- проведение анализа налогообложения организации и др.

Изучение различных позиций авторов работ о корпоративном налоговом менеджменте позволяет выделить следующие инструменты налогового менеджмента [3]:

- организационная структура;
- политика налогового менеджмента;
- система внутреннего налогового контроля;
- информационные технологии и системы.

Грамотный корпоративный налоговый менеджмент может быть выстроен организацией только в том случае, если компания разработает свой собственный инструментарий корпоративного управления, призванный обеспечить более четкое и комплексное понимание ключевых процессов, протекающих внутри компании, а также определить характер связи между

ними. При этом известно, что чем выше налоговое бремя, тем эффективнее будут затраты хозяйствующего субъекта по организации налогового менеджмента и, следовательно, тем выше цена принимаемых управленческих налоговых решений (при условии их эффективности). Согласно Барулину, если удельный вес налогов не превышает 15% чистой добавленной стоимости предприятия, то потребность в налоговом планировании и оптимизации минимальная. При более высоких уровнях налогового бремени необходима организация полноценного налогового менеджмента. При этом для того, чтобы оценить эффективность проводимого налогового менеджмента, необходимо сопоставить совокупность используемых инструментов — с одной стороны, и совокупность последовательно выполняемых процедур и функций — с другой.

В заключение следует отметить, что несмотря на то, что большинство российских организаций еще не в полной мере рассматривает сферу налогообложения для применения управленческих принципов и методов и идут по пути преобразования данных бухгалтерского учета в налоговый учет, тем не менее, появляется все больше методик и способов совершенствования корпоративного налогового менеджмента, которые заслуживают внимания и детальной проработки на предмет эффективности их внедрения в российской практике.

Список используемой литературы:

1. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: учебное пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко — М.: Омега-Л, 2008.
2. Губкина Г.Н. Корпоративный налоговый менеджмент как неотъемлемая составляющая стратегии управления бизнесом/Всероссийский экономический журнал — № 1, 2009.
3. Исаева А.Ю. Корпоративный налоговый менеджмент/ А.Ю. Исаева — сайт финансового и инвестиционного анализа www.beintrend.ru (дата обращения: 07.12.2013).
4. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник / / 2-е изд., перераб. и доп.— М.: Инфра-М, 2003.
5. Юткина Т.Ф. Налоговый менеджмент: учебник. — М.: ИНФРА-М, 2001.

СОДЕРЖАНИЕ

СЕКЦИЯ 1. Налоговая политика и реформирование национальных налоговых систем	5
Барулина М.С. МОДЕРНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНЫХ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ.....	5
Богаревич Н.О СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ФИНАНСИРОВАНИЯ СПОРТИВНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	12
Булычёва Р. И. ВВЕДЕНИЕ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ В РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ	18
Данилькевич М.А. КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ МЕЖДУНАРОДНОЙ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ.....	24
Доронина А.Ю. ОСОБЕННОСТИ ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	31
Кондюх О.И. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА ГОСУДАРСТВА.....	37
Костина Н.Н. ПРОБЛЕМА ДОСТИЖЕНИЯ ЭКВИВАЛЕНТНОСТИ НАЛОГОВОЙ ЦЕНЫ И СПРОСА НА ОБЩЕСТВЕННЫЕ БЛАГА В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ.....	43
Ксиропулос И.Д. О ПРОБЛЕМАХ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ В РОССИИ	49
Латышов А.В. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СОЮЗОВ НА ПОСТСОВЕТСКОМ ПРОСТРАНСТВЕ	54
Масюк М. РОЛЬ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТАНТА В РЕАЛИЗАЦИИ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И ГОСУДАРСТВА	60
Милоголов Н.С. ДЕОФШОРИЗАЦИЯ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ ПРОЕКТ ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ СНИЖЕНИЯ БАЗЫ И ПЕРЕНЕСЕНИЮ ДОХОДОВ	65
Мыктыбаева К.Т. ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. РЕЗУЛЬТАТЫ ЕЕ ПРИМЕНЕНИЯ.....	70
Рябцев Д.В. ДОВЕРИТЕЛЬНЫЕ ЛЬГОТЫ, КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ФИСКАЛЬНЫЙ ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ.....	75
Савина А.А. РАЗВИТИЕ РЫНКА НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ В РОССИИ.....	80
Скорыходов М. А. ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ АКЦИЗНОГО ОБЛОЖЕНИЯ АЛКОГОЛЬНОЙ И ТАБАЧНОЙ ПРОДУКЦИИ.....	85
Сорокин Н.А. К ВОПРОСУ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ СЕМЬИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	90
Стадник М. В. ЭЛЕКТРОННЫЕ ДЕНЬГИ: ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА В УКРАИНЕ.....	94

Чеглова М.А. РОЛЬ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В УЛУЧШЕНИИ ИНВЕСТИЦИОННОГО КЛИМАТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	100
Шередеко Е.В. О ПОНЯТИИ МЕЖДУНАРОДНОГО ДОГОВОРА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	104
Шклярова М.А. ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ОПРЕДЕЛЕНИЮ СУЩНОСТИ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	110
Якуша Я.В. ОЦЕНКА КОМПЕНСАЦИОННОГО МЕХАНИЗМА ЭКОЛОГИЧЕСКОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ	117
СЕКЦИЯ 2. Совершенствование налогового администрирования и проблемы противодействия уклонению от налогообложения.....	123
Афанасьева В., Яковенко К. НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ КАК ПРЕДИКАТНЫЕ ЛЕГАЛИЗАЦИИ (ОТМЫВАНИЮ) ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.....	123
Батрукова Н.М. К ВОПРОСУ О НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ОТСРОЧКИ И РАССРОЧКИ ПО НАЛОГАМ.....	129
Деревенских С.И. К ВОПРОСУ О СИСТЕМАТИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИНСТРУМЕНТОВ РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОВЕДЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ.....	135
Загрубская А.И., Жужин Н.А. СПОСОБЫ ИСКУССТВЕННОГО УКЛОНЕНИЯ ОТ СТАТУСА ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА ИНОСТРАННОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ И БОРЬБА С НИМИ В РАМКАХ СБПД.....	141
Пекарская А.Ю. МОДЕЛЬ КРИТЕРИАЛЬНЫХ ПРИЗНАКОВ ДЛЯ УПЛАТЫ НАЛОГА ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ	147
Петухова Н.В. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В УСЛОВИЯХ РАСШИРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ	153
Пьянова М.В. ФИНАНСОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ	159
Ротов Я.А. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ КАК СПОСОБ ПОВЫШЕНИЯ СОБИРАЕМОСТИ НАЛОГОВ	164
Савина Е.О. ПРИМЕНЕНИЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ	169
Стоянова А.В. СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО РОССИЙСКОМУ И НЕМЕЦКОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ.....	173
Ткач М. И. ДЕКОМПОЗИЦИЯ ПРОЦЕССА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ В УКРАИНЕ.....	177

Фокина А.А. ПОЛУЧЕНИЕ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ КАК СПОСОБ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ.....	183
Черниенко Ю.М., Власова Е.В. ДЕКЛАРИРОВАНИЕ РАСХОДОВ КАК ОДИН ИЗ МЕТОДОВ БОРЬБЫ С КОРРУПЦИЕЙ.....	189
СЕКЦИЯ 3. Механизмы налоговой поддержки развития реального сектора экономики.....	193
Афанасьева Е.В. НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА ИЛИ НАЛОГОВАЯ ПРЕФЕРЕНЦИЯ?.....	193
Башмакова Е.Д. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ОСОБЕННОСТИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ.....	200
Бояркина А.С. ПУТИ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ РАЗВИТИЯ РЫНКА ЦЕННЫХ БУМАГ	204
Дружинина В.С. ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНВЕСТИЦИОННЫХ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ НА РЕГИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ	209
Жажин М.А. О МОНИТОРИНГЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ДЛЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	215
Малиновский Я.В. НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	223
Очирова О.Ю. ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ ПЕРЕХОДА НА УПЛАТУ ЕСХН ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ	228
Пугачев А.А. ИНВЕСТИЦИОННЫЙ НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ В УСЛОВИЯХ НЕОБХОДИМОСТИ РЕШЕНИЯ ПРИОРИТЕТНЫХ ЗАДАЧ РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ.....	233
СЕКЦИЯ 4. Налоговые риски: оценка и управление.....	238
Вдовина О.В. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ГОСУДАРСТВА: ПРИРОДА И СВЯЗЬ С РИСКАМИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ	238
Минеева Г.И. МОНИТОРИНГ КАК ФУНКЦИЯ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА	243
СЕКЦИЯ 5. Трансфертное ценообразование и институт консолидированного налогоплательщика.....	248
Надточий Е.В. СОГЛАШЕНИЯ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ КАК ИНСТРУМЕНТ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ.....	248
Остапенко А.А. К ВОПРОСУ ОБ АНАЛИЗЕ КРИТЕРИЕВ СОПОСТАВИМОСТИ СДЕЛОК КРЕДИТОВАНИЯ	254
Цирульская Ю.О. КОРПОРАТИВНЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ КАК ВИД УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИИ.....	260

Научное издание

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ
НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ**

Сборник статей участников
VI международной научно-практической
конференции молодых ученых и студентов

(Москва — Екатеринбург — Харьков
апрель 2014 г.)

Компьютерная верстка Т.А. Антоновой
Оформление обложки и титула В.А. Селина

Подписано в печать 07.05.2014
Формат 60×90/16. Гарнитура Cambria
Уч. п. л. 16,75. Уч. изд. л. 14,7. Тираж 30 экз. Заказ № 55

Финансовый университет
125993 (ГСП-3), Москва, Ленинградский просп., 49
Отпечатано в ООП (Настасьинский пер., д. 3, стр. 1)
Издательства Финансового университета