

3/2014

Издается с 2008 года

Выходит 6 раз в год

Экономика. Налоги. Право

Международный научно-практический журнал

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

- М. А. Эскиндаров**, ректор Финуниверситета, д-р экон. наук — председатель редсовета
Р. С. Гринберг, директор Института экономики РАН, чл.-корр. РАН, д-р экон. наук
А. И. Татаркин, директор Института экономики Уральского отделения РАН, академик РАН, д-р экон. наук
Ю. А. Крохина, профессор Финуниверситета, д-р юрид. наук
И. И. Кучеров, зам. руководителя Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, д-р юрид. наук
Н. П. Красоченкова, зам. директора Департамента государственного управления регионального развития и местного самоуправления Правительства Российской Федерации, д-р экон. наук
В. Г. Пансков, советник генерального директора ЗАО «Международный центр финансово-экономического развития», д-р экон. наук
Р. А. Саакян, зам. директора Департамента Минфина России, д-р экон. наук
Г. А. Тосунян, президент Ассоциации российских банков, д-р юрид. наук
Д. Г. Черник, президент ЗАО «МЦФЭР-консалтинг», президент Палаты налоговых консультантов, д-р экон. наук
О. В. Иншаков, ректор Волгоградского государственного университета, д-р экон. наук
В. Н. Субботин, директор экспертно-методического центра в области юриспруденции Московского государственного юридического университета им. О. Е. Кутафина, канд. пед. наук

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИЗДАТЕЛЬСКИЙ СОВЕТ

- Р. Буссе**, налоговый консультант (г. Галле, Германия)
В. П. Вишневский, зам. директора Института экономики промышленности НАН Украины
П. Головенков, главный научный сотрудник Потсдамского университета, доктор права
Ю. Б. Иванов, зав. кафедрой Харьковского национального экономического университета
С. М. Омирбаев, ректор Павлодарского государственного университета им. С. Торайгырова

- А. М. Соколовская**, зам. директора Научно-исследовательского финансового института Минфина Украины
У. Хелльманн, заведующий кафедрой уголовного права и экономических преступлений Потсдамского университета

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

- Л. И. Гончаренко**, проректор Финуниверситета, д-р экон. наук — председатель редколлегии
Н. Н. Думная, зав. кафедрой Финуниверситета, д-р экон. наук — зам. председателя редколлегии
Г. Ф. Ручкина, зам. проректора Финуниверситета, д-р юрид. наук — зам. председателя редколлегии
А. П. Альбов, зав. кафедрой Финуниверситета, д-р юрид. наук
Е. С. Вылкова, профессор кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, д-р экон. наук
И. В. Горский, профессор кафедры Финуниверситета, д-р экон. наук
В. Н. Засько, декан факультета Финуниверситета, д-р экон. наук
И. И. Климова, зав. кафедрой Финуниверситета, канд. филол. наук
Г. В. Колодня, зам. зав. кафедрой Финуниверситета, д-р экон. наук
М. А. Лапина, зав. кафедрой Финуниверситета, д-р юрид. наук
И. А. Майбуров, зав. кафедрой Уральского федерального университета, д-р экон. наук
Н. И. Малис, зав. кафедрой Финуниверситета, канд. экон. наук
М. В. Мельничук, зав. кафедрой Финуниверситета, д-р экон. наук
М. А. Моисеенко, зам. зав. кафедрой Финуниверситета, канд. юрид. наук
М. Р. Пинская, профессор Финуниверситета, д-р экон. наук
М. А. Пивоварова, профессор Финуниверситета, д-р экон. наук
И. С. Цыпин, профессор Московского государственного индустриального университета, д-р экон. наук
В. М. Смирнов, декан факультета Финуниверситета, д-р экон. наук

Журнал «Экономика. Налоги. Право» входит в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендуемых ВАК для публикации основных научных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора и кандидата наук

Журнал зарегистрирован в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий, массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-54552 от 21 июня 2013 г.

Учредитель

ФГБОУ «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Главный редактор

Л. И. Гончаренко,
д-р экон. наук

Заведующий редакцией научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающий редактор

В. А. Чет

Корректор

Е. В. Маурина

Верстка

С. М. Ветров

Мнение редакции и членов редколлегии может не совпадать с мнением авторов.

Письменное согласие редакции при перепечатке, а также ссылки при цитировании на журнал «Экономика. Налоги. Право» обязательны.

Оформление подписки в любом отделении «Почта России» по объединенному каталогу «Пресса России» – подписной индекс **81303** или в редакции по тел.: **(499) 943-93-31**, e-mail: iri-ratnikova@yandex.ru, **Ратникова Ирина Юрьевна**

Адрес редакции:

125993, ГСП-3, Москва, Ленинградский пр., 51, корп. 3, к. 104.

Тел./факс

8 (499) 943-95-23

WEB: www.fa.ru

E-mail: eknalogpravo@mail.ru

Подписано в печать:

04.06.2014

Формат 60×84 1/8

Заказ № 73 от 04.06.2014

Отпечатано в ООП

(Настасьинский пер., д. 3, стр. 1)

Издательства

Фининиверситета

Главная тема

Л.Н. Лыкова

Налоговое бремя в российской экономике: избыточное или недостаточное 4

Налоговая политика государства

А.П. Починок, А.А. Калинина

Недобросовестная налоговая конкуренция как фактор, способствующий уклонению от уплаты налогов 12

И.В. Горский

О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях (историко-методологический аспект) 17

В.В. Морозов

Налоговые аспекты формирования особых экономических зон свободного инвестирования в регионах России 23

В.В. Понкратов

Налоговые инструменты изъятия природной ренты при добыче нефти и газа 28

Н.В. Покровская

Налоги в доходах местных бюджетов стран ОЭСР 33

А.С. Лихоносова

Синергетические феномены бюджетно-налогового федерализма 38

Ю.А. Романовская

Формирование модели налогового федерализма на основе стратегического потенциала 42

А.В. Гурнак, Е.Н. Вишневская, А.Ю. Гурнак

Религия и власть: поиск компромисса в налогообложении мусульманских стран ... 46

Налоговая система государства

Н.И. Малис, Н.А. Горохова

Формирование эффективной системы налогового стимулирования инновационной деятельности как залог ее развития 51

Т.А. Журавлева

Совершенствование налогообложения прибыли организаций с учетом рентабельности активов 58

Р.А. Петухова

О проблемах и совершенствовании действующего механизма взимания НДС в России 64

Е.В. Соколовская, Н.В. Филиппова

Экономическая природа и свойства форм НДС 69

В.Н. Салин, В.Н. Прасолов

Земельный налог и платежи за землепользование накануне реформы имущественного налогообложения 73

Г.В. Соболева, В.С. Яковлева

Эффективность налоговых льгот в стимулировании инновационной деятельности 84

Налоговое администрирование

В.В. Иванов

Методологические аспекты оценки налоговой дисциплины 89

Е.А. Ермакова

Институт консолидированного налогообложения: проблемы согласования интересов налогоплательщиков и бюджетных возможностей 93

М.К. Аристархова, М.С. Зуева

Формирование механизма предупредительного выявления «фирм-однодневок» 98

Налогообложение малого бизнеса

В.Г. Садков, А.М. Гринкевич

Формирование модели эффективно-справедливого дифференцированного налогообложения малого бизнеса с учетом уровня его инновационности и общественной значимости 104

Т.Е. Гварлиани, Е.К. Воробей

Эффективность налоговых режимов субъектов малого предпринимательства 109

Т.О. Дюкина

ЕНВД и УСН: выбор на макроуровне 115

Налоговый менеджмент в компании

Ю.А. Крохина

Правовые пределы налоговой оптимизации в России и возможности их совершенствования с учетом зарубежного опыта 119

С.А. Жернаков

Корпоративное налоговое планирование: цели и сущность 124

А.В. Князева

Современная налоговая политика: подходы к признанию процентных расходов 128

Бухгалтерский и налоговый учет

В.А. Ерофеева

Проблема сближения налогового учета с бухгалтерским учетом 134

Т.И. Кришталева, Е.Ю. Святковская

Методологические основы интеграции налогового и бухгалтерского учета 138

Публикации молодых ученых

Г.В. Фомин

Снижение налоговой базы при совершении сделок между взаимозависимыми лицами в условиях глобализации 143

Конференция

Международная научно-практическая конференция «Современные проблемы международного налогообложения» 148

Научно-практическая конференция «Роль налогового консультанта во взаимоотношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками» 153

Main Topic*L.N. Lykova*

The Tax Burden in the Russian Economy: is it Excessive or Insufficient?	4
--	---

State Tax Policy*A.P. Pochinok, A.A. Kalinina*

Unfair Tax Competition as a Factor Contributing to Tax Avoidance	12
---	----

I.V. Gorsky

Tax Regulation, Tax Benefits and Tax Functions (historical and methodological aspects)	17
---	----

V.V. Morozov

Core Taxation Principles for the Creation of Free Investment Zones in Russian Regions	23
--	----

V.V. Ponkratov

Fiscal Instruments for Resource Rent Extraction from Oil and Gas Exploitation	28
--	----

N.V. Pokrovskaya

Tax revenues of Local Budgets in OECD Countries	33
--	----

A.S. Likhonosova

Synergetic Phenomena of Fiscal Federalism	38
--	----

Yu. A. Romanovskaya

Creation of the Model of Fiscal Federalism Based on the Strategic Potential	42
--	----

A. V. Gurnak, Ye.N. Vishnevskaya, A. Yu. Gurnak

Religion and Power: the Search for Compromise in the Islamic Taxation	46
--	----

The State Tax System*N.I. Malis, N.A. Gorokhova*

Formation of an Effective Tax Incentive System as a Key to Innovation Activity Development	51
---	----

T.A. Zhuravleva

Improvement of Corporate Profit Taxation Based on the Income Profitability	58
---	----

R.A. Petukhova

On Problems and Improvement of the Existing VAT Collection Mechanism in Russia	64
---	----

Ye.V. Sokolovskaya, N.V. Filippova

The Economic Nature and Properties of VAT Types	69
--	----

V.N. Salin, V.N. Prasolov

The Land Tax and Land-Use Payments on the Eve of the Property Taxation Reform	73
--	----

G.V. Soboleva

The Tax Incentive Efficiency in Promotion of the Economic Activity	84
---	----

Tax Administration*V.V. Ivanov*

Methodological Aspects of the Fiscal Discipline Assessment	89
---	----

Ye.A. Yermakova

The Institution of Consolidated Taxation: Problems of Harmonizing Taxpayers' Interests and the Budget Headroom ...	93
---	----

M.K. Aristarkhova, M.S. Zuyeva

Development of a Mechanism for Preventive Exposure of «Phony» Companies	98
--	----

Small Business Taxation*V.G. Sadkov, A.M. Grinkevich*

Modeling Effective and Fair Differentiated Taxation of Small Businesses with Account for Their Innovativeness and Social Significance	104
--	-----

T. Ye. Gvarliani, Ye.K. Vorobei

The Efficiency of Tax Regimes for Small-Business Enterprises	109
---	-----

T.O. Dyukina

UTII and STS: Selection at the Macro Level	115
---	-----

Tax Management in a Company*Yu.A. Krokhnina*

Legal Boundaries of Tax Optimization in Russia and Their Improvement with Account for International Experience	119
---	-----

S.A. Zhernakov

Corporate Tax Planning: Subject Matter and Purposes	124
--	-----

A.V. Knyazeva

Modern Tax Policy: Approaches to Recognition of Interest Expense	128
---	-----

Fiscal Accounting and Bookkeeping*V.A. Yerofeyeva*

The Problem of Fiscal Accounting and Bookkeeping Convergence	134
---	-----

T.I. Krishtaleva, Ye.Yu. Svyatkovskaya

A Methodological Basis for the Integration of Fiscal Accounting and Bookkeeping	138
--	-----

Publications of Young Scientists*G.V. Fomin*

Tax Base Reduction in Carrying Out Related-Party Transactions in the Context of Globalization	143
--	-----

Conference**International Research and Training Conference**

«Emerging Aspects of International Taxation»	148
---	-----

Scientific-and-Practical Conference**«The Role of a Tax Consultant**

in Interrelations between Tax Authorities and Taxpayers»	153
---	-----

УДК 330.33.015:336.2.012

Налоговое бремя в Российской экономике: избыточное или недостаточное

В статье рассматриваются имеющиеся подходы к оценке налогового бремени в России по сравнению с другими экономически развитыми странами и странами с развивающимися рынками. Исследуются проблемы распределения налогового бремени НДС и страховых платежей по обязательным видам социального страхования. Формулируется проблема значимости не только общих масштабов налогового бремени, но его распределения по различным категориям налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговое бремя; оптимальное налогообложение; налог на доходы физических лиц; НДС.

The paper reviews existing approaches to assess the tax burden in Russia in comparison with developed countries and emerging markets. It focuses on the problems of distribution of the tax burden of VAT and insurance payments within compulsory social insurance program and stresses not only the importance of the overall size of the tax burden, but its distribution for various categories of taxpayers.

Keywords: tax burden; optimal taxation; income tax on individuals; VAT.



**Лькова Людмила
Никитична**
д-р экон. наук, профессор,
гл. научный сотрудник
Института экономики
РАН, профессор кафедры
«Налоговое консультирование»
Финансового университета
E-mail: av181997@comtv.ru

По итогам 2013 г. консолидированный бюджет России впервые после 2010 г. был исполнен с общим дефицитом в размере 1,3% ВВП. С учетом общей тенденции к стагнации в экономике вопрос о налоговом бремени и его возможном увеличении вновь может появиться в повестке дня.

Подходы к рассмотрению данной проблемы могут существенно варьироваться. Рассмотрим один из возможных подходов к оценке проблемы налогового бремени в Российской Федерации.

Налоговое бремя: теоретические подходы к оценке

Одним из ключевых вопросов современной экономической политики России (и экономической теории) является определение целесообразного (оптимального, допустимого) уровня налогообложения или масштабов налогового бремени в экономике. В качестве показателя налогового бремени в данной работе будет использоваться отношение налоговых доходов (всех налоговых платежей, таможенных пошлин и платежей по обязательным видам социального страхования) бюджетной системы к валовому внутреннему продукту¹.

Налоговые теории предлагают два принципиальных подхода к оценке необходимого (целесообразного) налогового бремени. Первое — в рамках теорий оптимального налогообложения [3, 5]. Второе направление представлено анализом практики налогообложения и налоговых систем различных стран с точки зрения компаративистики [1, 8].

¹ Включение в состав налоговых доходов страховых платежей, безусловно, не вполне корректно, однако для проведения межстрановых сопоставлений и оценки общего бремени обязательных платежей, связанных с финансированием государственных услуг, это представляется допустимым.

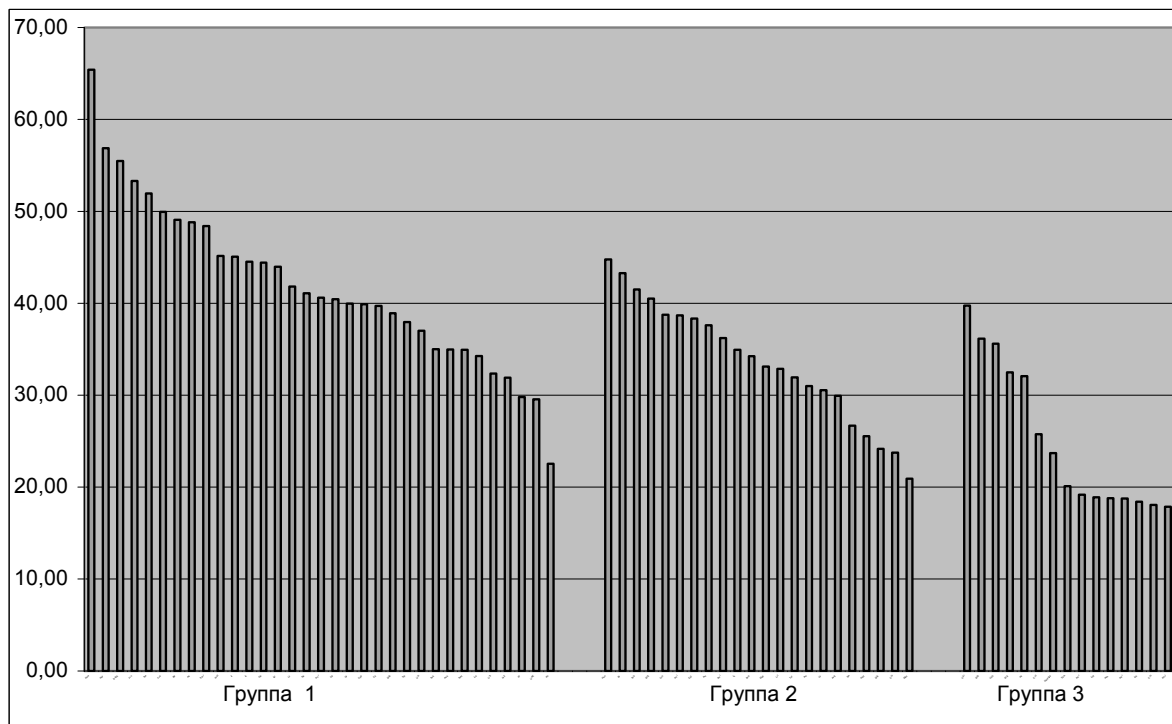


Рис. 1. Группировка стран по доле доходов бюджетных систем в ВВП, %

Рассчитано по данным URL: www.imf.org.

Для теорий оптимального налогообложения характерны формализация критериев эффективности, справедливости и администрируемости и их приведение к некоей единой размерности. Это позволяет формулировать рекомендации для проведения налоговой политики с точки зрения динамики общественного благосостояния. Однако в большинстве публикаций в специализированной литературе необходимый объем налоговых доходов, который должен быть получен с помощью оптимальной налоговой системы, фактически представляет собой экзогенную величину и определяется уровнем государственных расходов. По сути, в большинстве работ разрабатывается оптимальная налоговая система для определенного уровня налоговых доходов, а не для установления его величины². В результате мы возвращаемся к проблеме определения объема общественных благ, финансируемых за счет налогов, который задается объемом государственных обязательств, а не налоговой системой.

Альтернативу теоретическому подходу в определении оптимальной доли налоговых доходов в ВВП составляет подход с точки зрения опыта различных стран, с позиций компаративистики.

² Исключение составляют работы, исследующие проблемы эндогенного роста («*endogenous growth literature*»). См., например, [2].

Однако разброс значений показателя налогового бремени и доли расходов бюджетной системы в ВВП довольно широк, причем это относится как к экономически развитым и в целом благополучным странам, так и развивающимся странам и странам с переходными экономиками. На рис. 1 показана группировка стран по доле доходов бюджетных систем в ВВП по трем группам стран с различным уровнем экономического развития (табл. 1). При этом группы стран сформированы исходя из значений ВВП на душу населения по паритету покупательной способности. Причем приведенные ниже данные по доле доходов бюджетных систем в ВВП — это средние значения показателей налоговой нагрузки и ВВП на душу населения за период 2000–2010 гг., по данным МВФ.

Как следует из приведенных данных, по всей совокупности стран не просматривается выраженной зависимости размеров налоговой нагрузки на экономику от душевых показателей ВВП. В то же время по трем рассмотренным группам имеет место некоторое снижение показателей налоговой нагрузки от первой группы (страны с высокими показателями ВВП в расчете на душу населения) к третьей группе (страны с низкими значениями данного показателя).

Таким образом, информация о значениях налоговой нагрузки в довольно значительном числе

Таблица 1

Группировка стран по доле доходов бюджетных систем в ВВП

Группа	Страны*	Интервал значений ВВП на душу по ППС** (долл. США)	Интервал значений налоговой нагрузки, %
1	Кувейт, Норвегия, Дания, Финляндия, Швеция, Франция, Бельгия, Австрия, Саудовская Аравия, Нидерланды, Италия, Исландия, Германия, Израиль, Люксембург, Словения, Португалия, Канада, Греция, Кипр, Чехия, Мальта, Испания, Великобритания, Словакия, Австралия, Швейцария, Ирландия, США, Новая Зеландия, Япония, Объединенные Арабские Эмираты, Корея	70 615 (Люксембург) – 17 225 (Словакия)	65,4 (Кувейт) – 22,6 (Корея). Среднее по группе 41,9
2	Венгрия, Беларусь, Сербия, Черногория, Хорватия, Польша, Эстония, Россия, Болгария, Латвия, Бразилия, Македония, Литва, Турция, Румыния, Уругвай, Аргентина, Южная Африка, Казахстан, Малайзия, Чили, Мексика	16 561 (Венгрия) – 8077 (Македония)	44,8 (Венгрия) – 20,9 (Мексика). Среднее по группе 33,6
3	Украина, Молдова, Узбекистан, Монголия, Азербайджан, Колумбия, Грузия, Туркменистан, Перу, Индия, Армения, Парагвай, Индонезия, Китай, Филиппины	7098 (Перу) – 2171 (Узбекистан)	39,8 (Украина) – 17,9 (Филиппины). Среднее по группе 25,0

* Страны приведены в порядке убывания доли доходов бюджетов в ВВП в соответствии с рис. 1. ** Паритет покупательной способности. Рассчитано по данным сайта www.imf.org

стран не позволяет сделать сколь бы то ни было однозначных выводов — во всех группах стран налоговая нагрузка варьируется весьма существенно, причем в первой группе (страны с наиболее высокими показателями ВВП на душу населения) разброс значений весьма значительный — 2,9 раза. По группе экономически наиболее развитых стран налоговая нагрузка варьируется также весьма существенно — от 29,8% в Японии до 56,9% ВВП в Норвегии (разброс — 1,9 раза). При таких значениях налоговой нагрузки объем государственных расходов относительно ВВП в этих странах составляет 36,4 и 43,4% соответственно.

В странах с развивающимися рынками (вторая из выделенных выше групп стран, в которую входит и Россия) также имеется значительная дифференциация налогового бремени (разброс значений составляет 2,1 раза), однако средние значения оказываются ниже, чем в первой группе (33,6% ВВП против 41,9%).

В группе стран с низкими душевыми показателями ВВП (третья группа по данным *рис. 1* и *табл. 1*) разброс значений налоговой нагрузки составляет 2,2 раза. Таким образом, по всем трем группам разбросы значений налоговой нагрузки на ВВП в целом достаточно близки (1,9; 2,1; 2,2 раза), при том что средние нагрузки различаются существенно — 41,9; 33,6 и 25,0% ВВП.

Можно было бы предположить, что экономически развитые страны с высокими показателями ВВП

в расчете на душу населения и высокими показателями налоговой нагрузки при более низком уровне экономического развития имели и более низкие показатели налоговой нагрузки. Однако данная гипотеза также не находит однозначного подтверждения. В *табл. 2* представлены некоторые данные по экономически развитым странам за годы, когда значения ВВП в расчете на душу населения примерно соответствовали современным российским значениям (с учетом паритета покупательной способности).

Как следует из вышеприведенных данных, выраженной закономерности также не прослеживается. При существенно более низких значениях ВВП в расчете на душу населения в таких странах, как Бельгия, Канада, Греция, Ирландия, Швеция и Испания, имелся более высокий уровень налогового бремени, а в таких как Финляндия и Португалия — более низкий³. Относительно стабильный уровень налогообложения просматривается в таких странах, как Япония, Великобритания, Франция и Исландия. Существенный рост налогового бремени в Норвегии связан с соответствующим ростом доходов от нефтедобычи в этой стране. Снижение показателей налогового бремени по целому ряду стран в значительной мере является результатом проводимых начиная с 1990-х

³ Относительно незначительный круг стран, данные по которым приведены в *табл. 2*, определяется наличием необходимых данных в базе данных МВФ (в сопоставимой размерности).

Таблица 2

Доходы бюджетных систем (в отдельные годы), % ВВП

Страны	Год	ВВП на душу населения по ППС*, долл. США	Доходы бюджета,% ВВП	Справочно: доходы бюджета в 2010 г.,% ВВП
Бельгия	1988	15 588,9	53,8	48,6
Канада	1985	15 558,9	49,1	38,4
Финляндия	1989	16 221,6	47,8	53,0
Франция	1988	15 919,7	49,8	49,5
Греция	1996	15 495,8	43,8	39,7
Исландия	1986	15 702,3	40,0	41,7
Ирландия	1993	15 594,7	43,2	34,1
Италия	1988	15 108,3	50,4	46,1
Япония	1988	15 845,0	30,5	30,6
Новая Зеландия	1994	15 638,4	34,4	29,1
Норвегия	1983	15 843,8	43,5	58,0
Португалия	1997	15 581,9	39,4	44,7
Испания	1991	15 035,1	42,9	35,5
Швеция	1987	15 534,1	58,8	49,1
Великобритания	1988	15 204,7	38,5	36,8
Российская Федерация	2010	15 657,0	39,0	39,0

Рассчитано по данным сайта URL: www.imf.org. * Паритет покупательской способности.

годов XX века налоговых реформ, нацеленных на общее снижение налогового бремени.

Если обратиться к группе стран с близкими показателями ВВП в расчете на душу населения по паритету покупательной способности (отклонение в пределах 20%), показатели налоговой нагрузки на экономику будут различаться более чем в 1,8 раза. Так, налоговая нагрузка в Польше составляет 38,7, а в Мексике — 20,9%. Для России среднее значение налоговой нагрузки за период 2000–2010 гг. составляло, по данным МВФ, 37,6%, и это второй по высоте показатель налогового бремени в этой группе стран⁴.

Налоговое бремя (включая страховые платежи) в Российской Федерации на протяжении последних лет примерно такое же, как у ряда экономически развитых стран (рис. 2), в том числе

Великобритании — страны, которая традиционно исповедует достаточно либеральную модель налоговой системы и экономической политики. Относительно же стран с высокой долей социальной компоненты в экономической политике (Германии и Франции) налоговое бремя в России оказывается почти на 10% ниже.

Необходимо отметить некоторые особенности англосаксонских моделей налоговых систем (США, Канады и Великобритании) со значительными по объемам «налоговыми расходами», под которыми, как правило, понимаются налоговые льготы, предоставляемые налогоплательщикам в качестве альтернативы прямых бюджетных расходов. По сути, налоговые расходы представляют собой разновидность бюджетных расходов. С точки зрения рассматриваемой нами проблемы — налоговой нагрузки на экономику, наличие налоговых расходов имеет своим следствием статистическое занижение показателей как доходов бюджетной системы, так и расходов за счет бюджета, поскольку некоторая часть

⁴ Группа стран с ВВП на душу населения по ППС, отклоняющейся от российского показателя не более чем на 20%, включает (по данным МВФ) Польшу, Литву, Чили, Латвию, Мексику, Малайзию, Аргентину, Турцию, Уругвай, Болгарию.

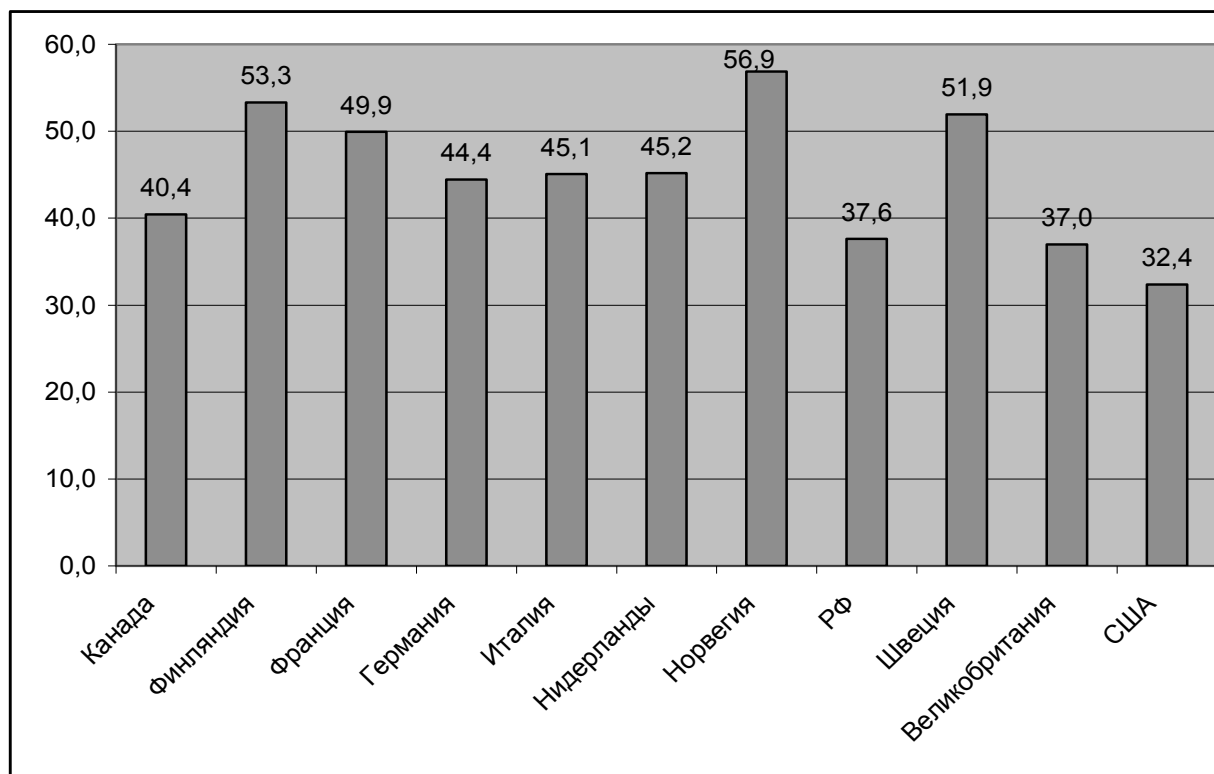


Рис. 2. Доходы бюджета в среднем за 2000–2010 гг., % ВВП

Рассчитано по данным сайта www.imf.org

потенциальных расходов бюджета финансируется за счет «недопоступления» налоговых платежей (предоставленных налоговых льгот).

Так, в США на протяжении 1983–2011 гг. [6] налоговые расходы колебались в интервале от 5,6 до почти 9% ВВП. В Великобритании и Канаде налоговые расходы в различные годы оценивались как 12,8 и 6,9% соответственно [9]. Таким образом, говорить однозначно о низкой налоговой нагрузке в Великобритании и США необходимо с определенной оговоркой — снижение налоговой нагрузки идет за счет роста скрытых бюджетных расходов.

Таким образом, на основании показателей налогового бремени других стран можно сделать условный вывод о наличии налогового бремени конкретной страны в зоне приемлемых показателей, но их значения не позволяют ответить на вопрос о размерах налогового бремени, которое может быть признано целесообразным для России.

Вероятно, коридор значений потенциально допустимого налогового бремени находится исходя из мировой практики в области 37–45%, однако аргументированно обосновать данные параметры не представляется возможным. Эти ориентиры оставляют в то же время открытым вопрос о темпах

экономического роста и его качестве в условиях повышения налоговой нагрузки на экономику. Исходя из этих данных речь может идти о наличии в Российской Федерации резервов повышения налоговой нагрузки на экономику, а также целесообразности такого повышения. И тогда на повестку дня может встать вопрос о структуре налогового бремени и его распределении по видам экономической деятельности и различным категориям налогоплательщиков.

Распределение налогового бремени

Распределение налогового бремени на население связано прежде всего с двумя налогами — НДС и налогом на доходы физических лиц. Первый из них представляет регрессивный налог на конечного потребителя, а его налоговое бремя (оцененное как отношение суммы налога в цене приобретенных товаров, работ, услуг к общей сумме доходов физического лица) смещено в сторону низкодоходных категорий населения. При прочих равных условиях чем большую долю доходов человек тратит на приобретение товаров, тем больше отношение налога в цене этих товаров к его доходам. Таким образом, высокодоходные категории населения с высокой долей сбережений имеют более выгодное отношение НДС в цене

товаров и услуг к доходам. Использование пониженной ставки налога (10%) для ряда продуктов питания первой необходимости и детских товаров не решает проблему регрессивности налога в целом.

В настоящее время отечественное налоговое законодательство оперирует с тремя налоговыми ставками НДС — 18, 10 и 0%. Причем около половины всего товарооборота (реализации товаров, продукции, работ, услуг) освобождаются от обложения НДС (50,26%⁵ по оценкам потенциальной облагаемой базы).

По объемам облагаемых оборотов доминируют объекты налогообложения, подпадающие по действию стандартной (18%) ставки. Доля этих объектов в общем объеме оборота по итогам 2012 г. составляла 38,91%⁶. Доля оборотов, подлежащих обложению по пониженной ставке (продовольственные товары первой необходимости и товары детского ассортимента, некоторые медицинские товары), составляет всего 4,17%. Обороты по экспортным и сопряженным с ними операциям, облагаемым по ставке 0%, составляют 5,96%. Оставшаяся 0,71% приходится на расчетные ставки (10/110 и 18/118).

Понижение суммарного бремени налогообложения низкодоходных категорий населения возможно путем перевода отдельных видов продукции (в первую очередь продовольственных товаров и лекарственных средств) из группы товаров, облагаемых по ставке 10%, в группу товаров, облагаемых по нулевой ставке. Как следует из приведенных данных, потенциальные потери бюджета составят не более 2,5% поступлений, что вряд ли приведет к понижению цен на эти товары, но может замедлить рост цен.

Включение образовательных услуг и услуг в области здравоохранения в группы видов деятельности, не подлежащих обложению НДС, соответствует положениям Шестой директивы Евросоюза. Однако это означает, что НДС относится в цене издержек оказания этих услуг, в том числе в цене оборудования, на издержки и фактически увеличивает затраты этих организаций и цены оказываемых ими услуг. Представляется целесообразным перейти к частичному (в пределах 50%) возмещению этим организациям «входного» НДС по элементам капитальных вложений, что расширит возможности этих организаций

⁵ По данным формы статистической налоговой отчетности 1-НДС (URL: www.nalog.ru). Необходимо отметить, что в указанной форме отчетности приводятся данные за IV квартал 2011 г. и первые три квартала 2012 г.

⁶ Там же.

по закупке основных средств и техническому переоснащению.

Имеющихся данных о поступлении налога на доходы физических лиц в Российской Федерации не хватает для выявления основных характеристик распределения налогового бремени данного налога на группы населения с различным уровнем дохода. Но использование некоторых косвенных сведений позволяет описать гипотетическую кривую распределения налоговых поступлений по основным доходным группам населения⁷. Эти расчеты свидетельствуют о том, что на долю 1% наименее обеспеченных налогоплательщиков в России приходится 0,1% всех налоговых платежей, в то время как в США и Великобритании этот показатель составляет 0,0%⁸. На 10% наименее обеспеченных налогоплательщиков в США приходится всего 0,1% налоговых платежей, а в Великобритании — 0,6% против 1,7% в России. В то же время в России на долю половины наименее состоятельных приходится 21,4% налоговых платежей, в то время как в Великобритании — 11,2, а в США — 8,2%. Интересна ситуация, сложившаяся с налогообложением наиболее обеспеченных налогоплательщиков (1%): в России на их долю приходится 5,1% платежей, в то время как в Великобритании — 26,5, а в США — 34,0%.

Фактически налоговое бремя по НДС и налогу на доходы физических лиц смещено в сторону низкодоходных категорий.

Еще одна проблема касается уплаты хозяйствующими субъектами страховых платежей в рамках системы обязательного социального страхования. Эта проблема имеет целый ряд аспектов, ниже остановимся лишь на трех общеэкономических:

- наличие существенного дисбаланса между спросом и предложением на рынке труда вследствие применения действующей модели уплаты страховых платежей;
- искаженный характер оценки эффективности замещения труда капиталом и эффективности капитальных вложений хозяйствующими субъектами (в процессе принятия инвестиционных решений);
- предоставление льгот по уплате страховых платежей некоторым категориям плательщиков, что означает либо отсутствие страхования

⁷ Подробно порядок расчетов описан в [10].

⁸ Расчеты для Великобритании и США выполнены по официальным данным национальных статистических служб (URL: www.hmrs.gov.uk и URL: www.census.gov).

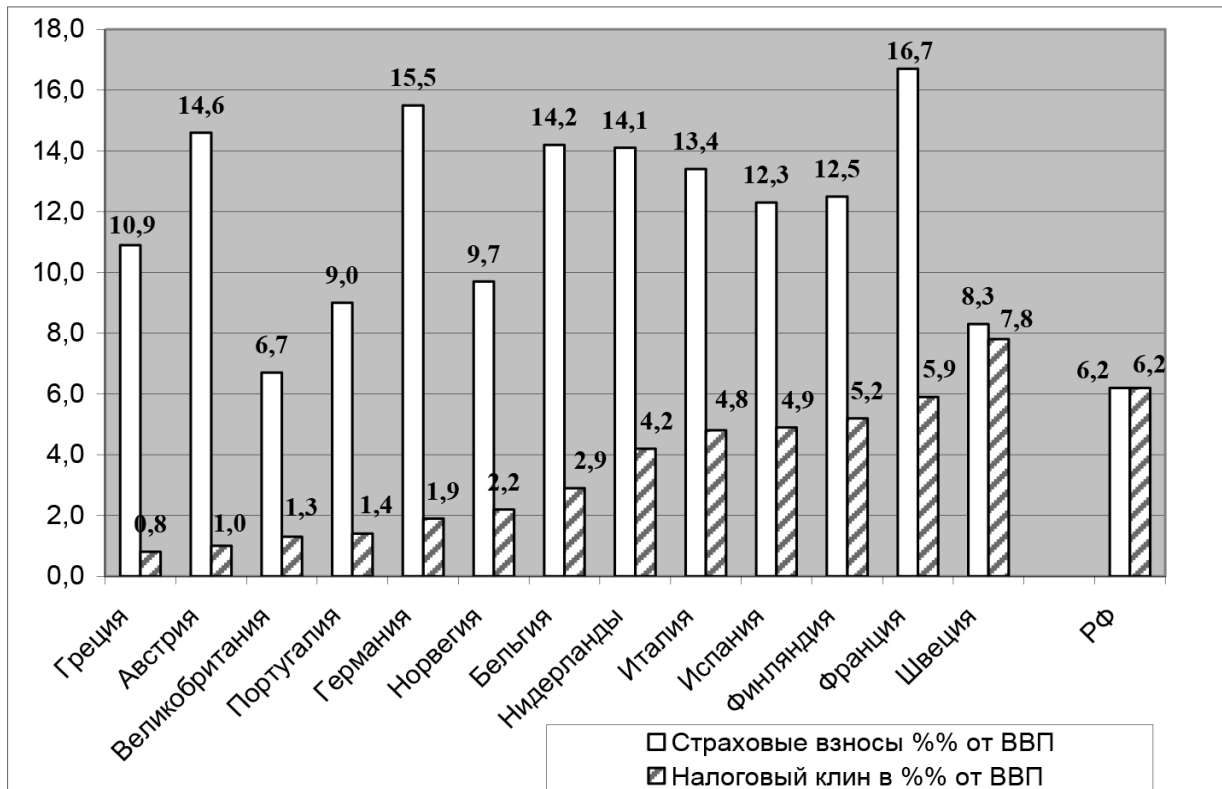


Рис. 3. Налоги и страховые платежи по обязательным видам социального страхования и оценки налогового клина

Расчитано по данным Евростата (URL: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/publications/eurostat_yearbook_2012).

соответствующих рисков для льготизируемых категорий, либо замещение страховых платежей трансфертами из бюджетной системы за счет общих доходов.

Сегодня Россия относится к группе стран с чрезвычайно высокими показателями налогового клина. Налогообложение (включая страховые платежи) со стороны спроса на труд осуществляется по ставке 30%, а налогообложение предложения труда — по ставке 13%, при существенном совпадении базы обложения. Если же рассматривать только страховую компоненту, то перенесение всего бремени уплаты страховых платежей на работодателя также характеризует одну из составляющих указанного налогового клина. Результатом данного обстоятельства является формирование рынка труда как «рынка покупателя» с выраженной тенденцией и реальными возможностями к снижению уровня оплаты труда наемных работников.

На рис. 3 представлены данные об оценках налогового клина⁹ в части страховых платежей по

⁹ Налоговый клин оценивался как разность между поступлениями страховых платежей по обязательным видам социального страхования от работодателей и работников по модулю.

обязательным видам социального страхования в ряде экономически развитых европейских стран.

Как следует из приведенных данных, в России общий объем страховых платежей относительно ВВП отстает от аналогичных показателей развитых европейских стран, а налоговый клин (в части страховых платежей) является одним из самых значительных.

В результате действующая налоговая система (в совокупности с платежами по обязательным видам социального страхования) формирует в России специфическим образом искаженное соотношение спроса и предложения на рынке труда.

Непосредственное перемещение акцентов при уплате страховых взносов с предпринимателей (работодателей) на работников практически невозможно (особенно если речь пойдет о разовой акции), поскольку это потребует более чем вдвое увеличить прямую нагрузку на доходы от занятости по найму. Даже если с точки зрения экономической эффективности и повышения эластичности рынка труда данный шаг можно было бы расценивать как логичный, столь существенный рост общего обременения труда, в первую очередь низких доходов, представляется нецелесообразным. В то же время частичный

перенос бремени страховых платежей на работника в части собственно страховой компоненты платежей (персонифицированное пенсионное страхование) представляется необходимым (в пределах 2–3 п.п. с постепенным повышением этой величины¹⁰).

Стремление снизить нагрузку страховых платежей на предпринимателей приводит к тому, что относительно сокращается «цена» рабочей силы. Существенная часть нового высокоэффективного оборудования, производимого за рубежом, или его российских аналогов ориентирована на сложившееся в Европе соотношение цены труда и капитала. Именно при таком соотношении цен факторов производства это оборудование будет экономически эффективным.

Необходимо признать, что взносы и отчисления по обязательным видам социального страхования имеют много общего с налоговыми платежами. Именно поэтому в некоторых странах они используются в чистом виде как страховые схемы финансирования соответствующих фондов. Стремление предоставить определенному кругу налогоплательщиков льготы приводит к необходимости замещения «выпадающих» страховых платежей другими источниками. Иными словами, последующие «выплаты застрахованным» должны быть профинансированы за счет иных доходов федерального бюджета, т.е. других групп налогоплательщиков. В случае с налогами такой подход в целом вполне правомерен в силу индивидуальной безвозмездности налоговых платежей, а случае индивидуальной возмездности страховых платежей вызывает сомнения.

Выводы

Поиски оптимального налогового бремени для конкретной страны занимают достаточно длительный период времени, и использование на этом пути зарубежного опыта возможно исключительно в качестве ориентира.

Существенным фактором, который необходимо учитывать в оценках налогового бремени и прогнозах результатов проводимых налоговых реформ, является распределение налогового бремени в целом и по группам налогов между различными категориями налогоплательщиков (по видам

экономической деятельности и отраслям экономики, по регионам, по группам лиц с различным уровнем доходов и т.д.).

В условиях ограничения роста налоговых поступлений, дефицита консолидированного бюджета страны и высокой вероятности перехода бюджетного сальдо в область устойчиво отрицательных значений необходимо рассматривать возможность повышения и/или перераспределения налогового бремени. При определенных условиях результатом перераспределения налогового бремени может стать интенсификация экономической активности в отдельных сегментах экономики и в целом формирование дополнительного импульса для экономического роста.

Литература

1. Bahl R.W. A regression Approach to Tax Effort and Tax Ratio Analysis. IMF Staff Papers 18, № 3 (Nov.1971). PP. 570–612.
2. Barro R.J. Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth. Journal of Political Economy. Vol. 98, № 5 Part 2 (Oct. 1990). PP.103–125.
3. Deaton A., Stern N. Optimal Uniform Commodity Taxes, Taste Differences and Lump-Sum Grants. Economic Letters, Vol.20, 1986. PP. 263–266.
4. Heady C. Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy. A Survey. Fiscal Studies, vol. 14, № 1 (Febr.1993).PP.15–41.
5. Heady C.J. A Diagrammic Approach to Optimal Commodity Taxation. Public Finance, Vol.42, 1987. PP. 250–263.
6. Burman L.E., Phaup M. Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications of budget reform. // National Bureau of Economic Research, 2011. 36 p.
7. Palley T. Speculation and Tobin Tax: why sand in the wheels can increase economic efficiency. Journal of Economics 69 (2). 1999. P. 113–126.
8. Tanzi V. Structural Factors and Tax Revenue in Developing Countries: A Decade of Evidence. In: Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture. Ed.by I. Goldin and L.A. Winters. N.Y.: Cambridge University Press, 1992. PP.205–241.
9. Tax expenditures in OECD countries. URL: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf.
10. Лыкова Л.Н. Возможность возврата к прогрессивному подоходному налогообложению физических лиц в России // Вестник Института экономики РАН. 2013, № 6. С.32–51.

¹⁰ Перенесение части бремени страховых платежей должно быть увязано с переходом на прогрессивную модель подоходного налогообложения, а количественные параметры и оценки требуют дополнительного исследования целого ряда вопросов, в том числе на основе актуарных расчетов. Возможности такого подхода рассматриваются в [10].

УДК 336.2

Недобросовестная налоговая конкуренция как фактор, способствующий уклонению от уплаты налогов

В статье анализируется влияние межгосударственной налоговой конкуренции на движение финансовых потоков в мире. Выявляются основные негативные последствия налоговой конкуренции. Определяется, что высокий уровень налоговой нагрузки ведет к тенизации экономики и побуждает налогоплательщиков перемещать свой бизнес в наиболее выгодные с налоговой точки зрения юрисдикции. Освещается проблема слабо развитого международного сотрудничества в деле борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями.

Ключевые слова: налоговая конкуренция; движение финансовых потоков; налоговая нагрузка; налоговое бремя; офшорные зоны.

The paper analyzes the impact of interstate tax competition on the movement of financial flows in the world and identifies the main negative effects of tax competition. In particular, it reveals that the high level of tax burden leads to the shadow economy and encourages taxpayers to move their business in more favorable tax jurisdictions. Also, the authors highlight the issue of poor international cooperation in identifying, preventing, and suppressing tax crimes and offenses.

Keywords: tax competition; financial flows; tax load; tax burden; offshore zones.



**Починок Александр
Петрович**



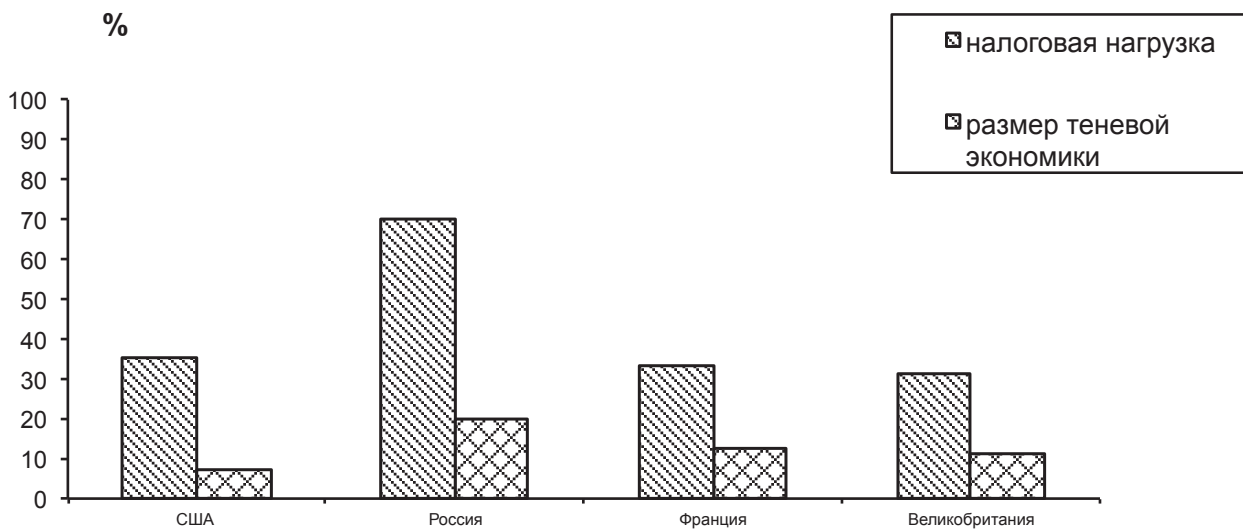
**Калинина Александра
Андреевна**

аспирант, ассистент кафедры
«Налоги и налогообложение»
Российского экономического
университета
им. Г.В. Плеханова
E-mail: kalinin_n_n@mail.ru

Сущность налоговой конкуренции

Теоретическую и методологическую основу настоящего исследования составили труды А.И. Татаркина, В.А. Богомолова, Г.А. Агаркова, В.И. Авдийского, А.С. Найденова, Е.Е. Дементьевой, посвященные проблемам «тенизации» экономики, Г.Я. Чухниной, И.И. Кучерова, Ф.А. Богацкого, В.Г. Авдеева, Р.С. Юрмашева, О.Ш. Петросяна, И.А. Майбурова, В.А. Кашина, Т.Е. Гварлиани, анализирующих феномен уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов, в частности использования в этих целях офшорных зон, М.Р. Пинской, А.И. Погорлецкого в части налоговой конкуренции.

В современной специализированной литературе выделяют внутригосударственную и межгосударственную налоговую конкуренцию. Так, под внутригосударственной налоговой конкуренцией понимается установление налогов независимыми и не сотрудничающими друг с другом органами власти, при которой выбор той или иной



Соотношение уровня налоговой нагрузки и размера теневой экономики

политики каждым местным органом власти влияет на распределение мобильной налоговой базы между «регионами», представленными органами власти [1, с. 470–471].

Сущность как внутригосударственной, так и межгосударственной налоговой конкуренции заключается в создании такого режима налогообложения, который приведет к перемещению части налоговой базы на другую территорию

Что же касается межгосударственной налоговой конкуренции, она возникает при воздействии налоговой системы одного государственного образования на налоговую систему другого и заключается в соперничестве многочисленных фискальных юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику «глобальных налогоплательщиков» [2, с. 585; 3, с. 123]. Цель межгосударственной налоговой конкуренции — привлечь максимальное количество налоговых ресурсов под влияние национального налогового законодательства.

Таким образом, сущность как внутригосударственной, так и межгосударственной налоговой конкуренции заключается в создании такого режима налогообложения, который приведет

к перемещению части налоговой базы на другую территорию. Иными словами, налоговая конкуренция — это состязание в предоставлении наилучших условий для налогоплательщиков с целью их привлечения на свою юрисдикцию. «Регионы, в которых производится налогооблагаемая продукция, находятся в более выигрышном положении по сравнению с регионами, в которых производится продукция, полностью или частично освобождаемая от уплаты налогов» [4, с. 27]. При этом налоговая конкуренция считается недобросовестной, если она подразумевает создание привилегий для нерезидентов и нарушение мировых стандартов обмена информацией.

Уклонение от уплаты налогов как одно из следствий налоговой конкуренции

Налоговая конкуренция не только эффективный, но и весьма спорный способ влияния на движение финансовых потоков. К последствиям налоговой конкуренции относятся и утечка капитала и рабочей силы, и рост теневых сектора экономики, и нарушения в распределении общественных благ, и многое другое. Развитие процессов финансовой глобализации и интернационализации рынков, а также обострение межгосударственной налоговой конкуренции привели к тому, что многие организации стали заниматься международной налоговой оптимизацией, которая нередко принимает противозаконные формы.

Нельзя не считать неестественным стремление собственника к сохранению доходов или

Таблица

Наличие соглашений об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и офшорными зонами*

Соглашение заключено	Соглашение не заключено
Великобритания	Мальта
Ирландия	Антильские острова
Кипр	Содружество Багамских островов
КНДР	Барбадос
Люксембург	Бахрейн
Швейцария	Белиз
Сингапур	Бруней
Ливан	Гренада
Малайзия	Содружество Доминики
Нидерланды	Коста-Рика
Новая Зеландия	Маврикий
Португалия	Монако
США	ОАЭ
Сербия и Черногория	Панама
	Республика Джибути
	Независимое государство Западное Самоа
	Сейшелы
	Андорра
	Анжуанские острова
	Аруба
	Республика Вануату
	Либерия
	Республика Науру

Составлено авторами на основе данных ФНС России и Банка России

имущества. Еще А. Смит определял уклонение от уплаты налогов как «синтетическое», не являющееся природным нарушением. Относиться к такому нарушению как к уголовному преступлению противоречит законам природы. Тот, кто уклоняется от налогов, пишет А. Смит, зачастую является человеком, не способным совершать уголовные преступления, и является во всех

отношениях прекрасным гражданином, если бы законы его страны не отнесли к преступлению то, что согласно природе преступлением не является. В коррумпированных государствах, в отношении которых по меньшей мере есть подозрение в том, что они расходуют средства понапрасну и используют большую часть национального дохода не по назначению, к законам, которые

запрещают данное положение дел, относятся без уважения [5, с. 6].

Кроме того, давно доказано, что чрезмерное налоговое бремя способствует возникновению ситуации, при которой у плательщика возникает желание избежать уплаты излишних, по его мнению, налогов. По оценкам ученых, доля теневой экономики постоянно возрастает. В скандинавских странах она составляет 10–18% реального ВВП, в Средиземноморье — 20–25%, в бывших странах соцлагеря — 36–39% [6, с. 27]. Бытует мнение, что уровень теневой экономики во многом зависит от налогообложения организаций. Однозначного ответа, какое значение налогового изъятия является оптимальным, слишком высоким или низким, нет. Зарубежные исследования показывают, что изъятие у производителей более 35–40% добавленной стоимости делает невыгодными инвестиции в расширение производства, поэтому в современных условиях уровень налоговой нагрузки в развитых странах не превышает 40%. Например, налоговая нагрузка в США — 35%, во Франции — 33%, в Великобритании — 31%, а в России она доходит до 70%. В то же время теневая экономика, по официальным данным, составляет в США 7% ВВП, в России — 20% [7, с. 47; 8, с. 319; 9, с. 22]. Соотношение уровня налоговой нагрузки и размера теневой экономики представлено на *рисунке*.

Поэтому естественно, что предприниматели, ведущие международную деятельность, перемещают свой бизнес или его отдельные части в страны, где меньше налоговая нагрузка на бизнес.

Использование офшоров для минимизации налоговых платежей

В настоящее время в мире насчитывается около 70 офшорных финансовых центров. Наибольшее количество офшорных компаний зарегистрировано на Британских Виргинских островах, в Гонконге, Панаме и Ирландии. К странам с минимальным, а иногда и нулевым уровнем налогообложения также относятся Багамские, Каймановы и Сейшельские острова, Монако, Гибралтар, Ливан и Белиз. Офшорный бизнес активно применяется при международном налоговом планировании и чаще всего именно в его противозаконных формах. Поэтому использование офшорных компаний встречает активное противодействие со стороны государств с высоким и средним уровнем налогообложения, которые вводят различные ограничения,

запрещают определенные схемы ведения бизнеса с использованием офшоров и т.п.

Следует отметить, что российское законодательство не предусматривает каких-либо санкций, препятствующих взаимодействию с офшорными компаниями. В России существует единый правовой режим, устанавливающий нормы работы с любыми иностранными компаниями, независимо от их местонахождения. В то же время большинство государств жестко контролируют деятельность своих компаний в офшорных зонах и требуют от государств, в которых расположены офшорные зоны, повышения прозрачности своих финансовых схем, а наиболее «непрозрачные» офшоры находятся под пристальным наблюдением ОЭСР¹ и FAFT².

Чрезмерное налоговое бремя способствует возникновению ситуации, при которой у плательщика возникает желание избежать уплаты излишних, по его мнению, налогов

Однако, несмотря на все действия, предпринимательские ОЭСР и другими организациями, международное сотрудничество в деле борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями получило недостаточное развитие. Многие авторы обращают внимание на то, что в последнее время нарушения налогового законодательства все чаще оказываются связанными с внешнеэкономической деятельностью хозяйствующих субъектов. Отсутствие соответствующих соглашений о взаимодействии с фискальными аппаратами большинства государств препятствует проведению расследования фактов уклонения от уплаты налогов, носящих международный характер. Невозможность такого взаимодействия с отдельными странами обусловлена также тем, что в соответствии с их законодательством нарушения налогового законодательства ни при каких обстоятельствах не рассматриваются в качестве преступлений [10, с. 21].

¹ Организация экономического сотрудничества и развития.

² Международная группа по противодействию отмыванию денежных средств.

Использование международных соглашений в целях минимизации налоговых платежей

Еще одним способом минимизации налоговых платежей является использование международных налоговых соглашений, которые заключаются в основном для устранения двойного налогообложения и предусматривают установление четких налоговых правил осуществления международных операций, что, в свою очередь, направлено на предотвращение уклонения от уплаты налогов за счет включения в соглашения положений, предусматривающих обмен информацией между государствами и взаимную помощь в расследовании налоговых нарушений.

Однако не следует забывать о том, что большинство общих международных налоговых соглашений (конвенций), которые лежат в основе действующих налоговых соглашений, носят рекомендательный характер. Российская Федерация на данный момент имеет соглашения с 80 странами. Среди стран, относящихся к офшорным зонам, международные налоговые соглашения заключены с Великобританией (Британские Виргинские острова, Нормандские острова, остров Мэн), Ирландией (Дублин, Шеннон), Кипром, КНДР, Люксембургом, Ливаном, Сингапуром, Швейцарией и др. (таблица). Однако со многими офшорами, такими как Мальта, Барбадос, Бахрейн, Белиз, Гонконг, Гибралтар, Панама, Монако и многими другими, у Российской Федерации отсутствуют международные налоговые соглашения, по которым Россия могла бы претендовать на получение информации, необходимой для расследования дел о налоговых правонарушениях или преступлениях.

Выводы

Использование недобросовестной налоговой конкуренции является одним из факторов, способствующих уклонению от уплаты налогов. Однако недобросовестную налоговую конкуренцию нельзя рассматривать в качестве единственного фактора, приводящего к росту уклонения от уплаты налогов, носящему международный характер. Развитие общества невольно связано с соперничеством за ресурсы, в том числе и налоговые. «Как бы то ни было, каждый налог для того человека, кто платит его, — это не знак рабства, но знак свободы. Он обозначает, что этот человек, хотя и подчиняется правительству, но на деле является полноправным обладателем своей собственности,

и сам не является собственностью какого-либо хозяина» [11, с. 186].

Однако попытка повышения благосостояния государства путем ведения недобросовестной налоговой конкуренции способна привести к серьезным последствиям, проявляющимся в расширении теневого сектора экономики.

Литература

1. Проблемы реформы местного самоуправления: структурные и финансовые аспекты / коллектив авторов. М.: ИЭПП, 2005.
2. Goodspeed T.J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal, 1998, № 51.
3. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогового планирования. СПб.: Изд. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2005.
4. Пинская М.Р. Налоговая база территории: конкуренция и меры по расширению // Налоговая политика и практика. 2011. № 8 (104).
5. Смит А. Богатство наций. Умные налоги. Признаки скверной налоговой системы. Библиотека Генерального директора. Серия «Вечная классика». Дайджест к тому VIII (XX). М.: Москва: Бизнеском, 2009.
6. Баранова В.Г., Дубовик О.Е. Влияние налоговой нагрузки на развитие предпринимательства // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2013. № 1 (60).
7. Калинина А.А. Анализ влияния налоговых правонарушений на экономическую безопасность // Вестник РГТЭУ. 2013. № 2 (73).
8. Вечканов Г.С. Экономическая безопасность. М.: Питер, 2007.
9. Богомолов В.А. Масштабы теневой экономики и экономическая безопасность РФ. Монография. М.: РОАТ, 2010.
10. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования): Монография. 2-е изд. перераб. М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2011.
11. О`Рурк П. Дж. Адам Смит «О богатстве народов» / пер. с англ. Л. Кисляковой. — М.: АСТ: МОСКВА; Владимир: ВКТ, 2010.
12. Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование как критерий конкурентоспособности страны // Актуальные проблемы теории и практики налогового администрирования в Российской Федерации / М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2006.

УДК 336.201

О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях (историко-методологический аспект)

Затянувшийся экономический кризис в очередной раз активизировал поиск мер по поддержке российского производителя и вновь связал чаяния граждан с государственным налоговым регулированием — стимулированием. В статье рассматриваются мнения налоговых специалистов о налоговых льготах, результаты применения рекомендаций западных ученых, предлагаются пути развития современной финансово-налоговой науки.

Ключевые слова: налогообложение; налоговое администрирование; налоговые льготы.

Lingering economic crisis has intensified the search for arrangements to support Russian producers and once again re-linked expectations of citizens to government tax incentive regulations. The article reviews the tax professionals' opinions regarding tax benefits, considers the implications of applying the recommendations of western economists and discusses the future prospects for the development of modern financial and fiscal science.

Keywords: taxation; tax administration; tax benefits.



**Горский Игорь
Васильевич**

*д-р экон. наук, профессор
кафедры «Налоги
и налогообложение»
Финансового университета
E-mail: igor-gorskij@yandex.ru*

Затянувшийся экономический кризис в очередной раз активизировал поиск мер по поддержке российского производителя и вновь связал чаяния граждан с государственным налоговым регулированием — стимулированием, с налоговыми расходами — льготами. Свидетельством тому могут служить множество публикаций на эту тему в СМИ, появление различных методик оценки эффективности налоговых льгот, в том числе разработок Минэкономразвития России, а также подготовленный НИУ ВШЭ и РАНХиГС «Итоговый отчет о результатах деятельности экспертных групп по проведению оценки эффективности расходов федерального

бюджета и представлению предложений по их оптимизации», в котором специальный столичный раздел посвящен оптимизации и повышению эффективности налоговых льгот. Тем более, что «цена вопроса» — 5% ВВП¹!

Хотя мне довелось ранее (возможно, в несколько хаотичной форме) высказать некоторые соображения по поводу налогового регулирования², в этой статье хотелось бы, продолжая данную тему, уточнить и дополнить сказанное и внести тем самым вклад в решение этой проблемы.

Мнения о налоговом регулировании и налоговых льготах

Если обратиться к истории, то, по выражению Ф. Нитти, первый принцип А. Смита, «именуемый принципом справедливости или равномерности, имеет теоретический характер; он утверждает, что

¹ Материалы аудитора Счетной палаты РФ И.В. Васильева к соещанию в Комитете по бюджету Совета Федерации на тему: «Налоговые льготы: анализ практики применения и методики оценки эффективности их действия» 14 апреля 2011 г., с. 5.

² См., например, Горский И.В. Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. 2002. № 3; Горский И.В. Налоговая политика России: проблемы и перспективы. М.: Финансы и статистика, 2003 и др.

налог должен обладать свойствами равномерности и всеобщности и что каждый гражданин обязан платить налоги...» [1, с. 312–313].

Но принцип справедливости имел отнюдь не только теоретическое значение: он стал лозунгом борьбы с сословным обложением — главной налоговой «льготой» того времени. Победное шествие идеи всеобщности налогообложения отразилось с конца XVIII века в конституциях многих стран: Франции, Бельгии, Италии, США. Прусская конституция, например, включала следующее положение: «никакой привилегии не может быть установлено в налогах» [2, с. 85].

Ф. Нитти утверждал: «Все граждане должны быть привлекаемы к обложению... Никто, — ни физические, ни юридические лица, — не должен быть исключением... Имеются, однако, некоторые исключения..., когда от налога освобождаются мелкие доходы, особенно служащие очень большим семьям» [1, с. 261]. Далее в разделе «Изъятия и льготы...» [1, с. 300–306] он указывал на возможные корректировки налогообложения исключительно для малых доходов, семьи и долгов.

Ф. Нитти не упускал из вида важной социально-экономической роли налогов: «Налог слишком мощное оружие, чтобы оставаться замкнутым в небольшом арсенале чисто финансовых законов» [1, с. 244], но это оружие находится в руках государства и только им и может быть использовано. Ничего социально-экономического в самом налоге нет! «...Нелепо, — считал Ф. Нитти, — объяснять явление налога этическими началами: цель, хорошая или дурная, служить которой назначены взносы граждан, не находится в связи с понятием обложения». И тут же иллюстрирует эту мысль: «Армяне несомненно платят настоящие налоги султану, но последний их обращает между прочим против самих же армян. Наиболее угнетенные народы платят иногда больше сборов³, чем другие, более свободные» [1, с. 241].

Ясно, что представленные здесь соображения Ф. Нитти противоречат широко распространенному в российской литературе мнению о присущей налогам распределительной (перераспределительной, социальной и т.п.) функции. Об этом еще пойдет речь ниже, а пока зафиксируем весьма

осторожное отношение Ф. Нитти к налоговым «изъятиям».

Скептический взгляд на льготы находим у немецкого исследователя финансов К. Эберга, который, раскрывая принцип всеобщности обложения, отмечал: «... практика последних десятилетий склоняется к тому, чтобы распространить обязанность платежа налогов по возможности на всех лиц, которые по своему имущественному положению являются платежеспособными. Немногие встречающиеся еще теперь изъятия от налогов объясняются только исторически и ощущаются всегда в качестве противоречия нашим современным воззрениям, требующего своего устранения», признавая, естественно, экзистенциальный минимум, т.е. что «не могут быть подвергнуты обложению лица, доходов которых, по общему представлению, хватает только как раз на одно лишь поддержание жизни» [3, с. 169].

Освобождение прожиточного минимума от налога давно и всеми признается необходимым элементом любой современной налоговой системы, так что его вообще с большой натяжкой можно отнести к льготам.

1. Ф.А. Меньков [2], популяризируя и обобщая взгляды А. Смита, К. Эберга, А. Вагнера, Ф. Нитти, выносит следующее суждение: «Все налоговые системы современных государств наполнены разного рода привилегиями как в отношении некоторых групп населения, так и некоторых отраслей промышленности. Эти освобождения от налога оправдываются или тем, что они являются противовесом обложению, уже лежащему на освобождаемых, или премиями, поощряющими ту или другую отрасли промышленности, или косвенными субсидиями для предприятий, имеющих научный, благотворительный и т.д. характер, а иногда и вовсе ничем не оправдываемыми» [2, с. 87]. Он также считает необходимым освобождение от налога «прожиточного минимума» [2, с. 87–88] и предоставление льгот налогоплательщику в экстремальных случаях — пожар, наводнение и т.п. [2, с. 118–119].

2. От современных «классиков» экономики и финансов о налоговых льготах, как говорится, «слова доброго» не услышишь. В частности, Д. Брюммерхофф говорит не только об «эрозии налоговой базы» [4, с. 258], не только о том, что «почти невозможен удовлетворительный учет налоговых льгот» [4, с. 259], но и в целом о трудностях «распознавания распределительно-по-

³ Заметим попутно, что классик, по понятной причине не имея возможности проникнуться идеями НК РФ, в представлении некоторых любителей чистоты терминологии «неправомерно» отождествляет налог и сбор.

литических целей» [4, с.269]. Возможные вычеты из налоговой базы рассматриваются им только с точки зрения обоснованности издержек достижения дохода, но ни как не стимулов. Нобелевский лауреат П. Самуэльсон в знаменитой «Экономике» не упоминает налоги в разделе «Регулирование предпринимательской деятельности: теория и практика» и, характеризуя грехи госрегулирования, ссылается на представителей «влиятельной» Чикагской школы: «Известно мнение ее последователей о том, что вмешательство государства в экономику приносит больше вреда, чем пользы» [5, с. 289].

Еще один Нобелевский лауреат Дж. Стиглиц, касаясь льгот, делает убийственное заключение: «К середине 1980-х гг. среди экономистов был достигнут консенсус: каковы бы не были достоинства того или иного специального положения, их совокупность вылилась в систему налогообложения, пронизанную несправедливостями и неэффективностями» [6, с. 513].

Наконец, Р. Масгрейв и П. Масгрейв в своем фундаментальном труде [7] придают особое значение для «хорошей» налоговой структуры следующему требованию: «налоги должны быть выбраны таким образом, чтобы минимизировать вмешательство в процесс принятия экономических решений на эффективных рынках. Такое вмешательство... налагает «излишнее бремя», которое необходимо свести к минимуму» [7, с. 258]. В целом же в их работе говорится о воздействии налогов на рынок труда, на сбережения, на инвестиции и т.д. в рамках реализации стабилизационной функции государства [7, с.21]. И речь всегда идет об участии налогов в регулировании на макроэкономическом уровне, но никак не о налоговом стимулировании производства колготок 41 размера, что преимущественно и пытаются возложить на налоги отечественные регуляторы.

3. Особый интерес представляют рекомендации зарубежных специалистов на этапе формирования российской налоговой системы начала 1990-х годов. Приведем три выдержки из изданий авторитетных международных организаций.

К. Андерсен в статье «Соображения эффективности в налоговой политике» напоминает идеологам переходного периода: «Аргументы против введения преференциальных налоговых режимов... хорошо известны из экономической литературы... Налоговые преференции ведут к снижению эффективности распределения

ресурсов и необходимости повышения других налогов в целях компенсации суммы упущенного дохода. Более тяжелое налоговое бремя, которое приходится на отдельные сектора экономики, как правило, еще больше деформирует налоговую систему. Дифференциация налогового режима по секторам и видам предпринимательской деятельности ведет также к принятию мер по планированию и пересмотру деятельности предприятий таким образом, чтобы получить права на налоговые льготы... Лучше образованные и хорошо информированные граждане, как правило, способны получить большую выгоду от налоговых преференций...». И тут же приводит пример: «В 1970-х и 1980-х годах лица, получавшие высокие доходы в Швеции, прибегали к столь широкому использованию вычетов в отношении процентных платежей, что правительство увеличило бы свои поступления, отказавшись полностью от налогообложения доходов с капитала. Лица, получавшие низкие доходы, сообщали об облагаемом налогами доходе с капитала, в то время как лица, получавшие высокие доходы, производили инвестиции в активы, облагаемые низкими налогами или вовсе не облагаемые налогами, полностью вычитая процентные платежи по займам, которые они брали для финансирования этих инвестиций» [8].

Существующие методики оценки эффективности налоговых льгот представляются не слишком перспективными: как говорится, они «недостаточно безумны». Налог – инструмент многовекторного действия, сопоставление налоговых расходов и их эффектов – задача невероятной сложности

В издании Всемирного банка 1993 года высказывается опасение, что «дифференциация налогов с доходов предприятий не может способствовать созданию желательного для России «общего рынка», оно может привести к географическому распределению предприятий, несовместимому с общенациональной политикой, и заставить предприятия принимать решения, ориентированные

на налоги в большей степени, чем этого хотели бы власти» [9, с. 116].

Применение на практике рекомендаций западных ученых

Однако советы опытных в налоговом деле зарубежных специалистов оказались невостребованными. Массовое навязывание российской практике обложения несвойственных налогам целей регулирования позволило экспертам МВФ в 1995 г., не без сарказма, высказать такую оценку: «... В России система налогообложения рассматривается органами государственного управления в принципе (! — И.Г.) как инструмент политики стимулирования той или иной отрасли, сектора, социальной группы и т.д., а не как механизм, призванный получать средства с возможно минимальными искажениями» [10, с. 7].

Не пришлось ко двору и рекомендации известных западных ученых. Авторы «Основ мирового налогового кодекса» считают, «что не в истинных интересах страны принимать протекционистские системы налогообложения, ... при которых для отдельных секторов отечественной экономики создаются наилучшие условия при помощи временного освобождения от налогов или других налоговых субсидий. Наше предположение состоит в том, что любое сокращение общего «игрового поля» в долгосрочной перспективе приведет к диспропорциям в распределении трудовых и капитальных ресурсов и к менее процветающей и стабильной экономике. Рука об руку с этим предположением идет наше твердое убеждение в том, что в тех случаях, когда экономические субсидии необходимы, то обычно использовать для этого налоговую систему менее эффективно, чем выплачивать прямые субсидии соответствующим видам деятельности. Использование налоговой системы предполагает определенную степень постоянства, что ведет к сохранению субсидий еще долго после того, как потребность в них исчезает. Кроме того, использование налогов для субсидирования усложняет и подрывает эффективное исполнение налоговых законов в целом, допускает вмешательство государства в лице налоговых чиновников, которые не имеют необходимых средств и квалификации для контроля за тем, правильно ли применяются подобные субсидии, и что, возможно, наиболее важно — оно неэффективно из-за отсутствия гибкости, присущей определениям объектов субсидирования в терминах налогового законодательства. Поэтому

ОМНК (кодекс — И.Г.) отвергает льготы, освобождения, временные освобождения от налогов и другие специальные предпочтения и установления» [12, с. 7–8]. Концепция авторов относительно льгот более чем определена.

Не менее ясно выразил свое отношение к льготам и Й. Ланг, директор Института налогового права Кельнского университета, предложивший молодым рыночным экономистам специально для них разработанную модель налогов [12]. Буквально с первых страниц своего комментария к проекту Й. Ланг внимательнейшим образом рассматривает вопросы справедливости, равенства, нейтральности и проч., постоянно, ярко и всесторонне критикует действие льгот. Вот некоторые его суждения:

- «... требование дифференциации налогового бремени усложнило бы налоговое право... широкая дифференциация внутри налогового права отнюдь не служит справедливости, а нарушает налоговое равенство, нанося тем самым вред и справедливости» [13, с. 3];

- «налоговые привилегии усугубляют налогообложение для тех, кто не попадает в число льготников, активизируют их сопротивление налогам и дают повод к новым привилегиям. А уж коль взошли семена налоговых привилегий, то освободиться от них возможности почти не представляется. Попытки упразднения налоговых льгот в пользу равномерного распределения налогового бремени в целом не увенчались каким-либо значительным успехом в странах мира за небольшим исключением. Поэтому мы настоятельно рекомендуем с самого начала ограничить налоговую систему основными структурами и оградить ее от, пожалуй, непоправимого греха введения налоговых привилегий, из-за которых налоговая система не только утрачивает налоговое равенство и фискальную экономичность, но и экономическую рациональность в силу утери нейтрального характера налогообложения относительно экономических решений. Настоящий проект не признает никаких налоговых привилегий!» [13, с.5];

- «налоговая система, обходящаяся без многообразия государственно управляемых инвестиционных льгот и пробелов налогообложения, нарушающих равенство, предоставит «восточной республике» неоценимое преимущество относительно западных промышленных держав, которые хоть и ушли вперед в экономическом отношении, но сильно «хромают» из-за неспособности к реформам» [13, с.9];

• «налоговые льготы и прочие налоговые завоевания отстаиваются зубами и когтями... Настоящий проект принципиально отказывается от признания налогов на социальные цели и норм социальной направленности. Он возвращает налогообложение к его исконной фискальной функции» [13, с. 31].

Пути развития современной финансово-налоговой науки

Последние слова предшествующей цитаты могут послужить отправной точкой для серьезного разговора о путях развития нашей современной финансово-налоговой науки. Почему надо возвращаться к «исконной фискальной функции», в чем актуальность возврата? На наш взгляд, ответ на эти вопросы очевиден. Сегодня в российских учебниках можно встретить более 20 налоговых функций (с «подфункциями»). Механизм их размножения прост: если налоги обладают регулирующей функцией, то почему бы не порегулировать проблемные сферы, благо их сегодня в России немало.

Именно о таких истоках льготомании говорил С.Д. Шаталов на «Гайдаровских чтениях» в ноябре 2010 года⁴: «У нас в экономике довольно много проблем... некоторые из них требуют больших, серьезных решений. Эти решения не принимаются. И тогда появляется то, что многие видят, что самое простое — это дать налоговые льготы и тогда все образуется само собой... Это та самая волшебная палочка, которая решит все проблемы. На мой взгляд, это неправильная позиция, это неверная логика, но эта логика становится все более активной сегодня в обществе».

Там же идеолог нашей налоговой системы не только критиковал ситуацию с льготами 90-х годов⁵, но и вновь соотнес известную аргументацию с сегодняшней ситуацией: «... приведу только

некоторые аргументы, которые не утратили актуальности и сегодня. Первое... разветвленная система льгот, конечно же, чрезвычайно сложна в налоговом администрировании, порождает многочисленные схемы и злоупотребления.

Второй момент: льготы никогда не бывают бесплатными, и если налоговая нагрузка для одних категорий — для избранных категорий — снижается... это непременно происходит за счет тех, кто налоговых льгот не получает и соответственно платит более высокие налоги.

Третий момент: льготы редко достигают целей, ради которых они даются... льготы создают тепличные условия, снижают конкуренцию, и в мире достаточно примеров, когда отдельные страны, стараясь поддержать отрасли или предприятия, защищая их, в итоге просто теряли эти отрасли...

Еще один момент... предоставление налоговых льгот даже ради самых благих целей технологической модернизации или внедрения инноваций не всегда дает результат. Особенно сомнителен позитивный эффект таких льгот в случае, когда экономика, в которую внедряются эти льготы, монополизирована...».

Были в речи С.Д. Шаталова и другие аргументы, но согласимся — в принципе ничего нового в них нет. Как нет и оснований, за редким исключением, для «исправления» налоговым вмешательством экономических законов, если, конечно, признавать их существование. Но согласимся и с тем, что вмешиваются все же не налоги, а власть своими фактически административными решениями, называемыми только по недоразумению экономическими.

В советские времена стремление придания научности финансам и налогам «в соответствии с их социалистическим содержанием» вылилось в появление новых функций — перераспределительной, регулирующей, контрольной, социальной и проч. В этом отношении, можно сказать, повезло деньгам, о функциях которых успел высказаться К. Маркс: только поэтому и нет у денег контрольной функции. Мне кажется, что контрольная функция, как и регулирующая, свойственна все-таки человеку (разумному или не очень — другой вопрос). Любая контрольно-измерительная аппаратура лишь показывает какое-то значение (в рублях, деньгах, налогах) какой-то величины (зарплаты, прибыли, бюджета), но управленческое решение (контроль, регулирование) остается за человеком.

⁴ Bujet.ru>article/104661.php.

⁵ «Было огромное количество льгот и преференций, и законодательство во многом превращалось в сборник перечислений отдельных налогоплательщиков и отдельных льгот, которые им предоставлялись... По большому счету, началось соревнование лоббистов: кто сумеет лучше донести свои чаяния, у кого больше возможностей для того, чтобы выйти на высокий уровень и добиться тех или иных льгот. В результате... например, от всех налогов, сборов и пошлин были освобождены спортивные организации, организации религиозные и инвалидные организации... Крупнейшими импортерами подакцизных товаров — алкоголя, сигарет — у нас стали спортивные и религиозные организации... Речь шла о льготах, которые исчислялись миллиардами долларов в год (!), и именно только для этих налогоплательщиков».

Так, может быть, оставив за налогами измерительную роль, снять с них функции управления? Тем самым мы бы не только освободили налоги от массы необоснованных обвинений и обратили внимание на качество работы конкретных контролеров-регуляторов, но и подорвали бы «теоретические основы» размножения налоговых льгот. Кстати, существующие методики оценки эффективности налоговых льгот представляются не слишком перспективными: как говорится, они «недостаточно безумны». Налог — инструмент многовекторного действия, сопоставление налоговых расходов и их эффектов — задача невероятной сложности, так что только в исключительных случаях можно будет сказать: «именно этот результат получен именно за счет этой льготы». А значит, требуются нетривиальные подходы.

Литература

1. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904.
2. Меньков Ф.А. Основные начала финансовой науки. М., 1924.
3. Эберг К.Т. Курс финансовой науки / под ред. М.А. Курчинского. СПб., 1913.
4. Брюмерхфф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001.
5. Самуэльсон П., Нордхаус В. Экономика. М.: Вильямс, 2000.
6. Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. М.: ИНФРА-М, 1997.
7. Масгрейв Р., Масгрейв П. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.
8. Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода / под ред. Вито Танзи. МВФ, Вашингтон, 1993.
9. Россия и проблемы бюджетно-налогового федерализма / под ред. Кристин Валлих. М.: Всемирный банк, 1993.
10. Российская Федерация: налоговая политика и увеличение налоговых поступлений. МВФ, 1995.
11. Гончаренко Л. И., Грунина Д. К., Мельникова Н. П. Основы налогообложения: учебное пособие. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1998.
12. Хасси У., Любик Д. Основы мирового налогового кодекса, Проект Гарвардского университета. Такс Аналитс, 1993.
13. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993.

Из выступления В.В. Путина на съезде Российского союза промышленников и предпринимателей 20 марта 2014 г.

Наша с вами общая задача — обеспечить новое качество экономики, развитие отечественной промышленности. Это мотор долгосрочного экономического роста, научного прогресса, решения социальных проблем. Это новые рабочие места, а значит — возможность для самореализации и достойного заработка миллионов наших граждан. Это создание новых точек опережающего роста, комплексное развитие наших территорий на всём огромном пространстве нашей страны.

Россия должна быть конкурентоспособной по всем ключевым параметрам деловой среды. Поэтому продолжим создание максимально благоприятных условий для инвестиций, для становления новых производств, для подготовки квалифицированных кадров.

Будем оказывать необходимую поддержку нашим компаниям, в том числе по выходу на глобальные рынки, отстаивать их интересы через механизмы ВТО, другие правовые формы. Исходим из того, что конкурентоспособность отечественного бизнеса — это залог национальной конкурентоспособности в целом.

Наша приоритетная позиция состоит в следующем: российские компании должны быть зарегистрированы на нашей, на родной территории, на территории нашей страны и иметь прозрачную структуру собственности... Именно поэтому поставлена задача по деофшоризации отечественной экономики, сейчас готовятся необходимые изменения в нормативную базу.

УДК 336.14

Налоговые аспекты формирования особых экономических зон свободного инвестирования в регионах России*

В статье формулируются стратегические основы и базовые принципы формирования налогового механизма стимулирования активизации процесса привлечения иностранных и отечественных инвестиций на основе создания в экономике России системы зон свободного инвестирования. Даются рекомендации по их использованию в целях ускорения развития и повышения эффективности функционирования экономики крупных территориальных систем в стагнационных и кризисных условиях.

Ключевые слова: налоги; зоны свободного инвестирования; инвестиции; инновации; эффективность; управление; налоговое стимулирование.

The paper lays out the strategic framework and basic principles for the development of tax incentive mechanism including creation of free investment zones in Russia to enhance the process of attracting foreign and domestic investments. It provides recommendations for the use of free investment zones to promote economic development and growth of large territories in stagnation and crisis.

Keywords: taxes; zone of free investments; investments; innovation; efficiency; management; tax incentives.



Морозов Владислав Васильевич

канд. экон. наук, доцент,
старший научный сотрудник
Центра стратегического
развития территорий
Института экономики
УрО РАН
E-mail: gr_for_ie@mail.ru

Формирование эффективной системы свободных экономических зон в Российской Федерации

Задачу формирования эффективной системы свободных экономических зон обычно реша-

ет любая страна, которая становится на путь активного экономического развития, выбирая варианты их использования из известного и достаточно стандартного перечня таких зон, применяемого в разных странах, или создавая собственные виды свободных экономических зон, характерные непосредственно для экономики данного государства. Правовой статус таких зон, условия их функционирования, а также налоговый режим и механизм реализации налоговых отношений на их территории определяются в законодательном порядке и зависят от степени заинтересованности государства в привлечении иностранных инвестиционных ресурсов. Большинство государств стремятся быть конкурентоспособными и создавать наиболее благоприятные условия для иностранных инвесторов в формируемых свободных экономических зонах [1].

* Исследование проводилось в рамках инициативного проекта УрО РАН № 12-У-7-1001 «Разработка методологии и методики формирования сводного бюджетного баланса в целях оптимизации управления финансовыми потоками на территории».

Проблема создания эффективной системы свободных экономических зон стоит и перед российским государством с первых дней его существования. В частности, такие зоны на территории России в виде муниципальных образований закрытого типа существовали еще в советский период. Часть из них была сохранена в той или иной форме в период 1990–2000 гг. и функционирует до настоящего времени. Кроме того, в конце 1990-х — первом десятилетии 2000-х гг. была сформирована законодательная база для создания в России других видов свободных экономических зон и предприняты определенные шаги по их формированию в отдельных регионах. Однако активного развития этот процесс до сих пор не получил и весомого вклада в доходы государства эти зоны пока не дают.

Главной задачей создания особых экономических зон свободного инвестирования является активизация инвестиционной деятельности в рамках отдельных крупных территориальных систем за счет государственного стимулирования привлечения иностранных и отечественных инвестиций и более качественного и эффективного их использования на инновационной основе

Анализу мирового опыта образования и проблемам эффективного функционирования различных видов свободных экономических зон на территории России посвящено много монографий и статей в научных журналах (например, [2, 3]). Однако достаточного освещения в части их позитивного влияния на инвестиционную активность в экономике страны и регионов и налоговую обеспеченность бюджетных отношений в России эта проблема пока не получила.

В Российской Федерации на современном этапе экономического развития приоритетным считается создание промышленно-производственных, технико-внедренческих, туристско-рекреационных и портовых особых

экономических зон [2, 3]. Специфической формой особых экономических зон являются создаваемые в настоящее время в России три игровых зоны, на территории которых должны быть сосредоточены все крупные структуры игрового бизнеса. Достаточно много делается сегодня в регионах России для формирования различных видов инновационных институтов в виде научных парков, технопарков, технологических площадок, парков высоких технологий и т. д. Одни из них статуса свободной экономической зоны не имеют, хотя определенными налоговыми льготами пользуются. Другие, в частности созданный сегодня в России инновационный центр «Сколково», предоставляют своим резидентам налоговые льготы и финансовые преференции, характерные для свободных экономических зон [2].

Однако, учитывая весьма ограниченное количество особых экономических зон, создаваемых в России на современном этапе, особенно производственно-технологической направленности, незначительное их влияние на объем российского товарооборота и производимых услуг, отсутствие российского опыта их формирования (а зарубежный опыт далеко не полностью приживается на российской почве) и инерцию восприятия экономикой России крупных нововведений, трудно рассчитывать на получение серьезного позитивного результата от реализации этого перспективного направления в течение ближайших 10–15 лет.

Определение понятия «особая экономическая зона свободного инвестирования»

По нашему мнению, гораздо большее позитивное влияние на развитие экономики России на современном этапе способно оказать создание на ее территории другого специфического вида особых экономических зон, а именно особых экономических зон свободного инвестирования, под которыми понимаются территориальные системы, обладающие статусом субъекта Российской Федерации и наделенные в законодательном порядке особым налоговым режимом с целью активизации процессов привлечения и эффективного использования иностранных и отечественных инвестиций для обеспечения гармоничного инновационного развития и совершенствования своей экономики и распро-

странения полученных прогрессивных тенденций на другие регионы.

Главной задачей создания особых экономических зон свободного инвестирования является активизация инвестиционной деятельности в рамках отдельных крупных территориальных систем за счет государственного стимулирования привлечения иностранных и отечественных инвестиций и более качественного и эффективного их использования на инновационной основе. Следовательно, налоговые и таможенные льготы, другие экономические преференции в особых экономических зонах свободного инвестирования должны предоставляться в первую очередь иностранным и отечественным производителям и инвесторам, активно вкладывающим свои капиталы на долгосрочной основе в технологическое и инновационное развитие производственной и непроизводственной сфер экономики. Причем особое внимание должно уделяться государственному стимулированию активного привлечения в эти зоны для технического развития и технологического совершенствования производства прямых иностранных инвестиций.

Основным экономическим преимуществом особых экономических зон свободного инвестирования перед другими видами зон является то, что, в отличие от внедряемых в настоящее время промышленно-производственных и технико-внедренческих особых экономических зон, они формируются не на пустом месте и в весьма ограниченном территориальном пространстве, а на базе существующих субъектов Российской Федерации, причем наиболее развитых, обладающих достаточно мощным научно-техническим, производственным, трудовым и ресурсным потенциалом. При этом создаваемые особые экономические зоны свободного инвестирования должны достаточно равномерно распределяться по территории Российской Федерации и образовываться, как минимум, по одной в каждом федеральном округе.

В этом случае особые экономические зоны свободного инвестирования будут реально выступать в роли своеобразного регионального «инновационного инкубатора», из которого позитивные инвестиционные и инновационные тенденции будут постепенно распространяться на другие территориальные образования округа и за его пределы. Следует отметить, что статус

особой экономической зоны свободного инвестирования может присваиваться отдельным регионам не на постоянной основе, а на определенный период. После его истечения и решения поставленных задач этот статус может быть расширен в территориальном разрезе или передан другому региону в рамках федерального округа, который будет иметь соответствующие признанные государством потребности и возможности для своего ускоренного развития.

Представляется важным, что создание особых экономических зон свободного инвестирования не является альтернативой формированию других видов локальных свободных экономических зон, а дополняет и расширяет возможности государства по привлечению и эффективному инвестиционному и инновационному использованию иностранного и отечественного капитала. Поэтому реализация предложений по созданию этого нетрадиционного для мировой экономики вида особых экономических зон представляется весьма перспективной.

Принципы создания особых экономических зон свободного инвестирования

Механизмы законодательной регламентации и принципы создания зон свободного инвестирования в настоящее время активно разрабатываются, а масштабы их внедрения на территории России научно обосновываются. Однако и сегодня можно сказать, что механизм создания зон свободного инвестирования должен основываться на следующих базовых принципах:

1) статус особых экономических зон свободного инвестирования должен предоставляться субъектам Российской Федерации в законодательном порядке и фиксироваться федеральными правовыми актами. Целесообразность предоставления особого статуса субъекту Российской Федерации должна быть экономически обоснована;

2) статус особых экономических зон свободного инвестирования в России в первую очередь предоставляется не экономически слаборазвитым и депрессивным территориям, а субъектам Российской Федерации, обладающим достаточно мощным производственным, научным, ресурсным и трудовым потенциалом, способным обеспечивать активное развитие и качественное

инновационное совершенствование экономики этих регионов;

3) особые экономические зоны свободно инвестирования должны быть достаточно равномерно размещены по территории нашей страны, как минимум, по одной в федеральном округе;

4) статус особых экономических зон свободного инвестирования предоставляется субъектам Российской Федерации не на постоянной основе, а на определенный промежуток времени, по ротационному принципу в рамках федерального округа. Временной интервал предоставления особого статуса должен быть достаточным для решения поставленных перспективных задач и может корректироваться в связи с их изменением;

Современный экономический механизм государственного стимулирования в особых экономических зонах свободного инвестирования должен строиться на дифференцированной системе налоговых льгот и финансовых преференций, предоставляемых хозяйствующим субъектам, осуществляющим свою экономическую деятельность в границах данного территориального образования

5) руководство субъектов Российской Федерации, которым законодательно предоставлен статус особой экономической зоны свободного инвестирования, и действующие в них экономические механизмы должны быть ориентированы на преимущественное привлечение инвестиционных ресурсов иностранных инвесторов и производителей. Причем государству в этих зонах целесообразно стимулировать активное привлечение прямых иностранных инвестиций и их приоритетное использование для инновационного развития отечественного производства;

6) использование иностранных инвестиций в особых экономических зонах свободного

инвестирования должно носить преимущественно долгосрочный, комплексный, инновационный и развивающий характер;

7) приоритетным направлением экономической деятельности в особых экономических зонах свободного инвестирования должно стать не только активное привлечение иностранных инвестиционных ресурсов, но и внедрение прогрессивных зарубежных и отечественных технологий для развития и качественного совершенствования производства, организации труда и управления;

8) налоговые льготы и экономические преференции, используемые в особых экономических зонах свободного инвестирования, предоставляются как на федеральном, так и региональном уровне. Возможность и механизм их предоставления регламентируются соответствующими положениями федерального и регионального законодательства.

Установление системы налоговых льгот и преференций

В основе налогового механизма государственной активизации и стимулирования привлечения в экономику зон свободного инвестирования иностранных и отечественных инвестиций лежит традиционная для особых экономических зон система налоговых льгот и экономических преференций. В первую очередь она включает:

1) льготное налогообложение юридических и физических лиц, продукции и реинвестируемой прибыли;

2) снижение уровня федеральных и территориальных налогов и сборов;

3) освобождение экспортной продукции, производимой в свободной экономической зоне, от квотирования и лицензирования;

4) таможенные льготы;

5) льготные условия валютных расчетов с федеральным бюджетом, перевода прибыли, полученной иностранными резидентами за рубеж, и т.д.

По нашему мнению, такую систему налоговых льгот и экономических преференций в полном объеме целесообразно было бы использовать и для особых экономических зон свободного инвестирования. Однако, учитывая современное кризисное состояние экономики

России, сегодня можно ограничиться отдельными базовыми позициями, вернувшись к этому вопросу в перспективе.

Современный экономический механизм государственного стимулирования в особых экономических зонах свободного инвестирования должен строиться на дифференцированной системе налоговых льгот и финансовых преференций, предоставляемых хозяйствующим субъектам, осуществляющим свою экономическую деятельность в границах данного территориального образования, в зависимости от уровня их инвестиционной активности и инновационной направленности инвестирования.

Важным моментом формирования налогового механизма стимулирования инвестиционной деятельности для особых экономических зон свободного инвестирования является определение критерия инвестиционно активного резидента, осуществляющего свою экономическую деятельность в рамках данной особой экономической зоны.

По нашему мнению, такой статус может присваиваться производителю или инвестору, расходующему на инвестиции в развитие и совершенствование производства не менее 80% полученной среднегодовой прибыли и 100% ежегодных амортизационных отчислений. При этом государством поддерживается активное использование для инвестирования развития производства в этих зонах зарубежных кредитных ресурсов, привлекаемых средств и инновационных технологий.

Инвестиционную активность субъектов хозяйствования предлагается стимулировать посредством предоставления льгот по налогам на прибыль, землю, а также таможенных льгот на ввозимое в рамках реализации инвестиционных проектов прогрессивное технологическое оборудование и другую современную технику. При этом из обложения по налогу на прибыль полностью выводится вся ее реинвестируемая часть, а норматив этого налога сокращается наполовину для активных инвесторов на период реализации и окупаемости инвестиционных проектов. Льготы по земельному налогу в полном объеме предоставляются активным инвесторам на весь период реализации и окупаемости инвестиционных проектов.

Кроме того, иностранным инвесторам, осуществляющим хозяйственную деятельность

в особых экономических зонах свободного инвестирования, обеспечивается льготный режим валютных расчетов с федеральным бюджетом и перевода прибыли, полученной иностранными резидентами, за рубеж.

Инновационное содержание инвестиционного финансирования хозяйствующими субъектами в особых экономических зонах свободного инвестирования обеспечивается за счет льгот по налогу на добавленную стоимость, налогу на имущество, а также таможенных льгот на вывозимую за рубеж инновационную продукцию. При этом по НДС предусматривается полное освобождение от налогообложения инновационной продукции в течение периода сохранения ее инновационного содержания. По налогу на имущество налоговые льготы предоставляются на пять лет после ввода объекта, производящего инновационную продукцию, в строй. Таможенные льготы на вывозимую за рубеж инновационную продукцию временными рамками не ограничиваются.

Выводы

Реализация вышеприведенных предложений по созданию на территории России особых экономических зон свободного инвестирования может стать на современном этапе важным фактором активизации процессов привлечения иностранных инвестиций в развитие национальной экономики, придания инвестиционной и экономической деятельности приоритетной инновационной направленности и выхода экономики этих государств из кризисных и стагнационных состояний.

Литература

1. Фишер П. Привлечение прямых иностранных инвестиций в Россию: 5 шагов к успеху. М.: Флинта: Наука, 2004. 328 с.
2. Анимца П. Е. Особые экономические зоны России: проблемы и особенности налогового регулирования // Финансы и кредит. 2012. С. 30–37.
3. Татаркин Д. А., Масленников М. И. Особые экономические зоны: проблемы и тенденции развития (отечественный и зарубежный опыт). Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2010. 240 с.
4. Территория инноваций. [Электронный ресурс]. URL.: <http://www.vz.ru/tags/skolko>.

УДК 330.15:336.226

Налоговые инструменты изъятия природной ренты при добыче нефти и газа

Анализируются природная рента как экономическая категория и применяемые в России инструменты ее изъятия в нефтегазовой промышленности. Предлагаются меры по совершенствованию системы налогообложения добычи углеводородного сырья с учетом перспектив развития отрасли, существующих ресурсных ограничений. Делается вывод, что целесообразно дифференцировать налогообложение добычи газа горючего природного посредством механизмов, схожих с примененным ранее при дифференциации НДС в отношении нефти.

Ключевые слова: природная рента; налог на добычу полезных ископаемых; налог на прибыль; углеводороды.

Resource rent as an economic category as well as tools for resource rent extraction used in oil and gas industry in Russia are examined. The author suggests measures to improve the system of taxation of hydrocarbon production given the prospects of development of this industry and today's resource scarcity. The conclusion is made that it is expedient to differentiate taxation of combustible natural gas production through the mechanisms similar to those applied previously in the differentiation of MET (mineral extraction tax) on oil.

Keywords: resource rent; mineral extraction tax (MET); profit tax; hydrocarbons.



**Понкратов Вадим
Витальевич**

канд. экон. наук, директор
Центра финансовой политики
Института финансово-
экономических исследований
Финансового университета
E-mail:
vadim.ponkratov@gmail.com

Рента как источник роста российской экономики

Для Российской Федерации, превосходящей по уровню обеспеченности природными ресурсами на душу населения остальные страны мира, средства, получаемые от изъятия природной ренты, позволяют обеспечивать защиту экономической безопасности страны. Согласно постулатам классической экономической школы, в основе которой лежат труды А. Смита, Д. Рикардо, К. Маркса, Дж. Ст. Милля, средства, получаемые от налогообложения прибыли, оплаты труда и земельной ренты, служат не только основными, но

и взаимозаменяемыми источниками государственных доходов, что создает основу для образования оптимальной налоговой системы, соответствующей уровню социально-экономического развития общества. И таковой признавалась система, согласно которой налоговая нагрузка преимущественно приходилась на рентный доход от использования земли и других природных ресурсов.

Неоклассики в лице Ф. Визера, А. Маршалла, П. Самуэльсона разработали так называемую теорию издержек созревания, которая имела своей целью оправдание земельной спекуляции при сохранении низких налогов на землю, и фактически изъяли понятие ренты из экономической теории. В результате это привело к хищническому использованию природных ресурсов и обострению социально-экономических и экологических проблем.

К середине 1980-х гг. в России сформировались научные школы, занимающиеся проблемами рентного налогообложения по видам природных ресурсов. В основу разработанной ЦЭМИ РАН методологии была положена сравнительная экономическая оценка отдельных видов природных ресурсов, которая учитывала многообразие полезных эффектов, получаемых от использования ресурсов, в том числе и на

перспективу. Величина ренты определялась путем сопоставления затрат на добычу природных ресурсов в конкретных и предельных (замыкающих) условиях. Предполагалось, что уровень замыкающих затрат будет устанавливаться государством на определенный временной интервал при фиксации ресурсно-экологических ограничений [1].

Академик Д.С. Львов (1930–2007) считал, что основной вклад в прирост российского чистого национального дохода вносит не капитал и труд, а рента, которую он определял как доход от использования земли, природных ресурсов, инфраструктуры, монопольного положения некоторых производителей. Долю ренты в общем доходе Д.С. Львов оценивал на уровне 75%: «иначе говоря, почти все, чем сегодня располагает Россия, есть рента от использования ее природно-ресурсного потенциала». Поэтому Д.С. Львов выдвинул тезис, что основным источником роста российской экономики должна стать рента, которую он называл стратегическим оружием России. Но для его эффективного использования «требуется принципиально иная налоговая система. В России налоги на труд, капитал и потребление должны выполнять роль лишь дополняющей рентные платежи системы» [2].

Сущность ренты

Для создания эффективной налоговой системы в сфере природопользования требуется проведение оценки рентного потенциала природных ресурсов, которая позволяет:

- создавать экономический механизм рационального природопользования, главная цель которого — сохранение среды обитания человека исходя из баланса интересов ныне живущего и будущих поколений;
- обосновывать оптимальную фискальную нагрузку на пользователей природных ресурсов.

Методологической основой «затратной» концепции, разработанной под руководством академика С.Г. Струмилина (1877–1974), была трудовая теория стоимости, согласно которой стоимостью обладают только те блага, на которые был затрачен общественно необходимый труд. Поэтому при оценке природных ресурсов брались за основу затраты на их освоение, и цена природного ресурса определялась средними затратами на освоение природных ресурсов. Задача экономической оценки природных ресурсов решалась посредством теории оптимального планирования, согласно которой в основу расчета горной ренты было положено различие в чистом

доходе, получаемом на оцениваемом и худшем по качеству и расположению месторождениях при прочих равных условиях.

В настоящее время наиболее детально проработанной считается концепция горной ренты Ю.В. Разовского, в соответствии с которой недра представляют собой важнейшую часть среды жизнеобеспечения общества. На этом основании можно сделать вывод, что среда жизнеобеспечения не может находиться в собственности отдельных лиц, так как она является источником жизни для каждого гражданина и всего общества в целом. Следовательно, горная рента — это доход от платы за недропользование, разработку запасов полезных ископаемых [3]. Абсолютная горная рента — это плата за использование недр и запасов полезных ископаемых, обладающих худшими характеристиками. Дифференциальная горная рента возникает лишь в случае, если оплата природного ресурса вследствие его лучших характеристик значительно превышает затраты на его добычу.

Субъекты рынка по-разному трактуют понятие «рента». Для компании-недропользователя выплачиваемая ею рента является элементом издержек производства. Собственник природного ресурса воспринимает ренту как дополнительный доход, получаемый за использование принадлежащего ему ресурса сверх цены его предложения. Рентный или нерентный характер выплат владельцам факторов производства зависит от эластичности их предложения, а также наличия альтернативных вариантов их использования. С позиций экономики чистая экономическая рента является платой за пользование природными ресурсами [4].

Налогообложение компании-недропользователя

Структура выручки любой компании-недропользователя отличается от структуры выручки организации, занимающейся другим видом предпринимательской деятельности, и может быть представлена следующим образом:

$$\text{Выручка} = \text{Затраты} + \text{Прибыль} + \\ + \text{Рента}_{\text{АБСОЛЮТНАЯ}} + \text{Рента}_{\text{ДИФФЕРЕНЦИАЛЬНАЯ}}$$

Посредством простого преобразования получаем формулу, характеризующую экономическое содержание дохода компании-недропользователя. При этом приведенные элементы дохода возникают строго в указанной последовательности:

$$\text{Выручка} - \text{Затраты} = \text{Прибыль} + \\ + \text{Рента}_{\text{АБСОЛЮТНАЯ}} + \text{Рента}_{\text{ДИФФЕРЕНЦИАЛЬНАЯ}}$$

Существенные отличия в экономической природе элементов дохода недропользователя становятся причиной возникновения необходимости в дифференцированном подходе к их налогообложению. При этом должен быть установлен свой налоговый инструмент для каждого элемента дохода. Так, в отношении получаемой прибыли должен действовать общий инструмент изъятия, используемый для налогообложения прибыли всех субъектов предпринимательской деятельности — налог на прибыль организаций. Что же касается абсолютной и дифференциальной горной ренты, то в их отношении должны учитываться особенности этих доходов. Исходя из экономической природы горная рента принадлежит собственнику недр. Согласно ст. 1 Закона РФ от 21.02.1992 № 2395–1 «О недрах» собственником недр на территории Российской Федерации является государство. Поэтому ему вменяется в обязанность разработка адекватного современным экономическим реалиям механизма изъятия ренты у недропользователей. Но для решения этой задачи должны быть разграничены в законодательном порядке понятия предпринимательской прибыли добывающей компании, абсолютной и дифференциальной горной ренты.

Двенадцатилетняя практика применения налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) показала, что действующая система ресурсных налогов с точки зрения реализации фискальной и регулирующей функций неадекватна роли нефтегазовой отрасли, которую она играет в российской экономике

При реализации добытого минерального сырья за рубежом у компании формируется дополнительный доход благодаря существенной разнице между ценами на внутреннем и мировом рынках. Формально этот доход распределяется между такими элементами дохода недропользователя, как абсолютная рента и дифференциальная рента,

существенно увеличивая этот доход. Но с целью унификации налогового законодательства целесообразно выделить этот вид дохода в особую экономическую категорию — экспортную ренту:

$$\text{Выручка} = \text{Затраты} + \text{Прибыль} + \text{Рента}_{\text{АБСОЛЮТНАЯ}} + \\ + \text{Рента}_{\text{ДИФФЕРЕНЦИАЛЬНАЯ}} + \text{Рента}_{\text{ЭКСПОРТНАЯ}}$$

Такая трактовка дополнительных доходов от экспорта углеводородного сырья позволяет изменить обычную систему налогообложения доходов компаний-недропользователей, дополнив их специальным налоговым инструментом — вывозной таможенной пошлиной.

В Российской Федерации при разработке месторождений полезных ископаемых компания-недропользователь, помимо общих налогов, уплачивают специальные налоги и сборы, посредством которых изымается возникающий при недропользовании дополнительный доход или осуществляется плата за разработку принадлежащих государству запасов полезных ископаемых. Российскую систему платежей за пользование недрами образуют обязательные платежи, предусмотренные ст. 39 Закона РФ «О недрах»; налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) согласно главе 26 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

Двенадцатилетняя практика применения налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) показала, что действующая система ресурсных налогов с точки зрения реализации фискальной и регулирующей функций неадекватна роли нефтегазовой отрасли, которую она играет в российской экономике. Эта система ориентирована на изъятие текущих конъюнктурных сверхдоходов, а такой подход целесообразен только в отношении проектов, не связанных с большими и долгосрочными инвестициями. Но он не пригоден для реализации капиталоемких проектов, таких как разработка месторождений в новых нефтегазовых провинциях, на арктическом шельфе. Основные функции ресурсных налогов — изъятие рентного дохода в бюджет и стимулирование рационального недропользования — реализуются неэффективно. Новации по НДПИ, введенные в законодательство в 2008–2013 гг., способствовали усилению фискальной функции этого налога. В результате уровень совокупной налоговой нагрузки на нефтегазовые компании существенно превысил аналогичный показатель компаний

других отраслей экономики, что является следствием высокой зависимости экономики Российской Федерации, в частности доходов бюджета, от экспорта сырья.

В настоящее время возникает необходимость использования рентных доходов для повышения уровня развития российской экономики и создания условий для отказа от узкой сырьевой специализации в мировом разделении труда. Ревизия подходов к использованию горной ренты не должна способствовать снижению конкурентоспособности компаний топливно-энергетического комплекса. Требуется нахождение разумного баланса интересов государства и компаний отрасли. Из факта отнесения горной ренты к доходам, получаемым от государственной собственности, не следует, что интерес общества сводится только к максимизации изъятия полученной ренты из рентиобразующих отраслей. Долгосрочным интересам как бизнеса, так и государства соответствует частичное реинвестирование природной ренты самими отраслями.

Создание условий для освоения новых месторождений

Одна из важнейших проблем на сегодня — создание стимулов освоения новых месторождений, характеризующихся более сложными геологическими условиями, большей удаленностью от рынков сбыта, что требует больших операционных и капитальных затрат. Расчеты проектных нефтегазовых институтов показывают, что для обеспечения рентабельности их освоения недостаточно льгот по НДС.

Следует отметить, что Правительство РФ в 2012–2013 гг. уделяет повышенное внимание вопросам совершенствования системы налогообложения добычи углеводородного сырья. Последним актом законодательства, внесшим изменения в порядок исчисления НДС по углеводородному сырью, является Федеральный закон от 30.09.2013 № 263-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе». Согласно этому документу при добыче нефти ставка НДС устанавливается в размере 493 руб. (с 1 января по 31 декабря 2014 г.), 530 руб. (с 1 января по 31 декабря 2015 г.), 559 руб. (с 1 января 2016 г.) за 1 т добытой нефти. При этом указанная ставка

умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$); коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр ($K_{в}$); коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр ($K_{з}$); коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти ($K_{д}$); коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья ($K_{дв}$).

В настоящее время возникает необходимость использования рентных доходов для повышения уровня развития российской экономики и создания условий для отказа от узкой сырьевой специализации в мировом разделении труда

Наиболее существенные изменения коснулись способа исчисления ставок НДС в отношении газа горючего природного и газового конденсата. Если в настоящее время определены абсолютные величины этих ставок, с 1 июля 2014 г. будут вводиться формулы для их расчета. При добыче газа горючего природного и газового конденсата с 1 июля 2014 г. устанавливаются следующие ставки НДС:

- 42 руб. за 1 т добытого газового конденсата;
- 35 руб. за 1000 м³ газа горючего природного.

При этом данная ставка налога умножается на базовое значение единицы условного топлива ($E_{ут}$) и на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья (K_c), определяемые в соответствии со ст. 342.4 НК РФ. В отношении газа горючего природного полученное произведение суммируется со значением показателя, характеризующего расходы на транспортировку газа горючего природного (T_r).

Попытки рассчитать величину налоговых обязательств газодобывающих компаний показали, что механизм определения ставки НДС, основанный на исчислении многозначных коэффициентов, влияющих на величину друг друга, сложно применить на практике и вызовет проблемы в налоговом администрировании.

Выводы

При разработке концепции налогообложения добычи углеводородного сырья необходимо основываться на следующих подходах:

- налогообложение результата деятельности организаций отрасли;
- стимулирование рационального пользования недрами и наиболее полного извлечения основных и попутных компонентов;
- экономическая и бюджетная эффективность для государства;
- простота администрирования.

Система налогообложения нефтегазовых компаний в Российской Федерации может основываться на использовании следующих инструментов.

1. *Налог на добычу полезных ископаемых.* По своей экономической природе представляет собой не налог, а сбор, так как обладает возмездным характером. Необходимо вернуть НДС характер роялти — платежа собственнику ресурса за его использование — добычу нефти из недр Российской Федерации. В отношении НДС по нефти следует убрать существующую привязку ставки НДС к мировым ценам на нефть. Для компенсации выпадающих доходов бюджета следует несколько повысить базовую ставку НДС и переложить фискальные задачи на вывозную таможенную пошлину на нефть и нефтепродукты. Необходимо расширить льготы для разработки трудноизвлекаемых запасов нефти.

Целесообразно дифференцировать налогообложение добычи газа горючего природного посредством механизмов, схожих с примененным ранее при дифференциации НДС в отношении нефти. Цель дифференциации — изменение газового баланса России в соответствии со структурой запасов, стимулирование повышения коэффициента извлечения углеводородного сырья и вовлечение в разработку залежей углеводородов, относящихся к категории трудноизвлекаемых. На первом этапе дифференциации возможно применение льготной ставки для новых месторождений, расположенных на неосвоенных территориях, на которых отсутствует необходимая инфраструктура. На втором этапе дифференциации НДС по природному газу возможно введение следующих поправочных коэффициентов к ставке НДС: коэффициент, учитывающий выработанность запасов газа горючего природного на конкретном участке недр; коэффициент, характеризующий удаленность месторождения от транспортной инфраструктуры

и локальных потребителей; коэффициент, характеризующий состав добываемого углеводородного сырья и учитывающий наличие неуглеводородных примесей в добываемом сырье; коэффициент, характеризующий глубину залегания конкретного участка недр.

2. *Налог на прибыль организаций.* Необходимо ввести в НК РФ новую налоговую льготу — скидку на истощение недр. Ряд развитых стран давно и успешно применяют данный инструмент в целях снижения уровня налоговой нагрузки на отдельные добывающие отрасли промышленности и поддержания рентабельности их деятельности.

3. *Экспортная пошлина.* При экспорте нефти, газа и продуктов их переработки у компании возникает дополнительный доход ввиду разницы между ценами на внутреннем и мировом рынках. Необходимо расширить верхнюю границу интервала мировой цены нефти в установленной п.4 ст. 3.1 Закона РФ от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» формуле, добавив еще несколько интервалов изменения: например интервалы цены от 182,5 до 290 \$/т, от 290 до 450 \$/т, от 450 до 600 \$/т и свыше 600 \$/т. Это позволит механизму вывозной таможенной пошлины эффективнее работать при прогнозируемом на среднесрочную перспективу уровне мировых цен на нефть — около 90 \$/баррель (655 \$/т).

4. *Система платежей за недропользование,* установленная Законом РФ «О недрах» — рента. Данная система может быть дополнена платежом за право добычи полезного ископаемого, учитывающим технико-экономические и горно-геологические параметры разработки месторождения. Возможен второй подход — существенно повысить эффективность оценки и изъятия рентных доходов через механизм предоставления лицензий на право добычи полезных ископаемых [6].

Литература

1. Методика экономической оценки важнейших видов природных ресурсов в странах-членах СЭВ. М., 1985.
2. Львов Д.С. Вернуть народу ренту. М.: Эксмо, Алгоритм, 2004.
3. Разовский Ю.В. Сверхприбыль недр. М.: Эдиториал УРСС, 2001.
4. Майер Н.С. Рента в системе отношений природопользования. Иркутск, 2002.
5. Понкратов В.В. Совершенствование налогообложения добычи нефти // Финансы. 2011. № 6.

УДК 336.22

Налоги в доходах местных бюджетов стран ОЭСР

В статье раскрываются тенденции формирования доходов местных бюджетов в странах ОЭСР. Приводятся принципы распределения налогов в федеральном государстве. Анализируется формирование доходов местных бюджетов. Делается вывод, что распределение налоговых поступлений между уровнями бюджетной системы государства является результатом компромисса фискальных интересов различных уровней власти, при которых не всегда соблюдаются теоретические постулаты.

Ключевые слова: местные налоги; доходы местных бюджетов.

The paper reveals recent trends in local budget revenues in OECD countries. It describes the principles of tax allocation in a federal state. Also, it analyzes revenues-raising options for local budgets. It concludes that the allocation of tax revenues within different levels of the state budgetary system is the result of compromise between interests of fiscal authorities and thus theoretical postulates may not be followed.

Keywords: local taxes; revenues of local budgets.



Покровская Наталья Владимировна

канд. экон. наук, доцент
кафедры теории кредита
и финансового менеджмента
Санкт-Петербургского государственного университета
E-mail:
nvpokrovskaja@gmail.com

Принципы распределения налогов в федеративном государстве

Под влиянием политических, исторических и национальных факторов сложилось множество бюджетных систем, заметно различающихся между собой и, как правило, противоречащих оптимальной теоретической модели бюджетного федерализма [1, с. 14].

Заслуга в обобщении принципов распределения налогов в федеративном государстве принадлежит Р. А. Масгрейву, согласно которому для муниципалитетов наилучшим образом подходят поимущественные и иные налоги, взимаемые по принципу эквивалентности

услуг¹, а прогрессивные подоходные налоги и налоги на потребление являются наиболее подходящими для органов власти центрального уровня [3, с. 546–548].

Формирование доходов местных бюджетов

Анализ структуры доходов местных бюджетов стран ОЭСР в 2012 г. (табл. 1) показывает, что в большинстве государств местные доходы формируются более чем из одного налогового источника. В зависимости от преобладающей в местных бюджетах группы налогов² страны были подразделены в табл. 1 на четыре группы.

Поступления от подоходных налогов (в основном взимаемых с физических лиц) преобладают в местных бюджетах десяти включенных в анализ стран (к ним относятся страны северной и восточной Европы, федеративные государства — Германия и Швейцария). В Скандинавских странах значимость подоходных налогов наибольшая — поступления от них обеспечивают 90–97% доходов местных бюджетов, причем в Финляндии

¹ О принципе эквивалентности услуг (*benefit principle*) см. подробнее [2].

² Группа налогов выделена как преобладающая, если поступления по ней более чем в два раза превышают поступления по следующей по значимости группе налогов.

Таблица 1

Структура доходов местных бюджетов в странах ОЭСР в 2012 г., %

Страна	Налоги в доходах местных бюджетов	Доля в налоговых доходах местных бюджетов					
		Подходные налоги			Налоги на имущество	Косвенные налоги	Иные налоги
		с физ. лиц	с юр. лиц	всего			
1. Преобладание в доходах местных бюджетов налогов на доходы							
Германия	39,4	52	27	79	15	6	0
Дания	33,8	87	2	89	11	0	0
Исландия	73,0	81	–	81	17	2	0
Норвегия	37,8	88	–	88	11	1	0
Польша**	30,1	48	11	59	29	8	4
Словения	42,5	78	–	78	15	6	1
Финляндия	45,4	87	6	93	7	0	0
Швейцария	57,8	69	13	84	15	1	0
Швеция	60,9	97	–	97	3	–	0
Эстония	43,6	90	–	90	8	2	0
2. Преобладание в доходах местных бюджетов налогов на имущество							
Австралия*	35,6	–	–	–	100	–	0
Великобритания	13,3	–	–	–	100	–	0
Израиль**	41,7	–	–	–	95	5	0
Ирландия	18,4	–	–	–	100	–	0
Канада*	39,2	–	–	–	97	2	1
США	н/д	4	1	5	73	22	0
Франция	48,0	0	0	0	52	24	24
3. Преобладание в доходах местных бюджетов косвенных налогов							
Венгрия	25,1	–	–	–	20	80	0
Греция	6,8	н/д	н/д	34	22	44	0
Турция*	11,3	17	9	26	14	49	11
4. Отсутствие в доходах местных бюджетов преобладающей группы налогов							
Австрия	66,0	–	–	–	15	10	75
Бельгия	31,4	34	–	34	58	8	0
Испания	51,7	15	3	21	39	36	4
Италия	45,4	24	2	26	15	30	29
Корея**	32,6	10	8	18	44	26	12
Нидерланды**	9,1	–	–	–	51	46	3
Португалия	33,3	19	9	28	43	28	1
Словакия	45,8	–	–	–	52	48	0
Чехия	47,3	–	–	–	56	44	0
Япония*	51,9	35	15	50	30	20	0
Справочно:							
Российская Федерация	29,9	71	12	83	16	–	1

* Данные по состоянию на 2008 г. ** Данные по состоянию на 2011 г. *Примечание:* н/д – нет данных.

Источник: рассчитано автором по [4–7].

Таблица 2

**Самостоятельность местных органов власти в установлении налогов
в странах ОЭСР в 2005 г., %**

Налоги	А Неограниченные налоговые полномочия	В Установление ставки налога		D Разделение поступлений по налогу	E Иные случаи
		В1 без ограничений	В2 в рамках заданных ограничений		
1. Налоги на доходы физических лиц	2	34	41	22	1
2. Налоги на финансовый результат юридических лиц	40	0	35	23	2
3. Налоги на имущество	22	18	36	2	22
4. Косвенные налоги	9	3	32	34	22
Все налоги	15	18	36	16	15

Примечание: степени самостоятельности местных органов власти были укрупнены, в частности была исключена группа С (определение налоговой базы) – ее данные включены в группу Е.

Источник: рассчитано автором по [9].

и Швеции в пользу муниципалитетов зачисляется свыше 70% поступлений; в Норвегии, Дании, Исландии, Словении и Эстонии – более половины поступлений.

Общим для всех рассматриваемых стран является взимание на местном уровне налогов на имущество. Но их относительная значимость отличается в зависимости от наличия остальных источников доходов. В семи странах, в том числе в трех федерациях (США, Канаде и Австралии), в местных бюджетах преобладают поступления от налогов на имущество. В этих странах (кроме США) муниципалитеты не имеют поступлений от налогов на доходы, но их доходы могут дополняться за счет поступлений от косвенных налогов (Франция, США). Для муниципалитетов стран с преобладанием на местном уровне поимущественных налогов большее значение имеют перечисления из вышестоящих бюджетов. Наряду с тем что в большинстве рассматриваемых стран на местный уровень передается более двух третей (а в США и Канаде около 90%) поступлений от поимущественных налогов, взимаемых на всех уровнях бюджетной системы, более низкая доля налогов в местных бюджетах в этой группе может объясняться меньшим фискальным потенциалом поимущественных налогов по сравнению с потребностями муниципалитетов.

Несмотря на общераспространенный теоретический вывод о неприменимости на местном уровне косвенных налогов, они преобладают

в Турции, Венгрии и Греции в доходах муниципалитетов. Для этих стран характерно формирование местных доходов в основном за счет трансфертов; средняя доля налогов в местных доходах составила 14%. Наименьшее значение для местных бюджетов – менее 7% доходов – имеют налоги для Греции. С 1995 г. эта доля составляла 13%, с 2001 по 2008 г. она была на уровне 10% и снизилась до 7% в 2009 г. С 2012 г. в местные бюджеты передаются подоходные налоги, значимость которых позволяла бы Греции перейти, с формальной точки зрения, в группу стран смешанного типа. Однако пока данная тенденция прослеживается только по результатам одного года, потому мы посчитали возможным оставить ее в третьей группе стран.

В доходах местных бюджетов остальных стран, включенных в анализ, поступления от налогов на имущество не отличаются значительно от поступлений от налогов на доходы (Бельгия) или косвенных налогов (Австрия, Нидерланды, Испания, Словакия, Чехия); в Корею и Португалию роль подоходных и косвенных налогов примерно одинакова при приоритете поимущественных налогов.

Таким образом, практика формирования местных финансов развитых стран во многом противоречит теоретическим разработкам. Признанные «лучшими» в теории налоги на имущество действительно играют важную роль в доходах муниципалитетов. Однако почти в половине рассматриваемых стран за их счет формируется не

Таблица 3

Характеристика стран по группам налогов, зачисляемым в доходы местных бюджетов

Преобладающие в местных бюджетах налоги	Количество стран	Степень налоговой автономии местных органов власти	Структура доходов местных бюджетов
1. Налоги на доход	10 из 30	По большинству налогов муниципалитетам предоставлено право вводить налог или устанавливать его ставку	В доходах преобладают налоги
2. Налоги на имущество	7 из 30	Более половины налоговых доходов – поступления по налогам, по которым муниципалитетам предоставлено право вводить налог или устанавливать его ставку	Схожая роль налогов и трансфертов из вышестоящих бюджетов
3. Косвенные налоги	3 из 30	Более половины налоговых доходов – поступления по переданным вышестоящими органами власти налогам	В доходах преобладают трансферты из вышестоящих бюджетов

более 30% местных налоговых доходов. В четверти стран косвенные налоги составляют более трети налоговых доходов муниципалитетов.

Степень самостоятельности местных органов власти неодинакова для различных групп налогов. Наибольшая свобода в установлении основных элементов налога предусмотрена для налогов, распространяющихся на бизнес

Самостоятельность местных органов власти в установлении налогов

Недостатком проанализированных данных является то, что они характеризуют налоговые доходы местных органов власти без учета налоговых полномочий, которыми обладают муниципалитеты при их взимании. В табл. 2 представлена характеристика степени самостоятельности местных органов власти в установлении налогов в странах ОЭСР в 2005 г. Так, из табл. 2 следует, что муниципалитетам переданы достаточно широкие полномочия. Причем по налогам, обеспечивающим 15% поступлений, решения местных органов власти ничем не ограничены, по 18% поступлений — определена лишь налоговая база, при том что муниципалитеты сами устанавливают налоговую ставку. По налогам, обеспечивающим одну треть доходов, местные органы власти

имеют определенную свободу в установлении налоговой ставки.

Степень самостоятельности местных органов власти неодинакова для различных групп налогов. Наибольшая свобода в установлении основных элементов налога предусмотрена для налогов с бизнеса. Но если эти налоги регламентируются на вышестоящем уровне, по ним в обязательном порядке предусматриваются ограничения налоговой ставки. Наименьшую самостоятельность местные органы власти имеют по отношению к косвенным налогам. Тем не менее в трети случаев местные органы власти вправе определять ставки косвенных налогов в заданных ограничениях.

Распределение стран по группам налогам

В связи с очевидными упущениями агрегированных данных интерес представляют налоговые полномочия местных органов власти по странам, которые выше были подразделены на четыре группы.

Степень налоговой автономии муниципалитетов совпадает с обобщенными данными, представленными в табл. 2: наиболее широкие полномочия имеют местные органы власти в странах с преобладанием поимущественных налогов, наименее — в странах с преобладанием косвенных налогов. Вместе с тем самая высокая значимость налогов для местных бюджетов, подкрепленная наиболее широкими налоговыми полномочиями, наблюдается в странах с преобладанием на местном уровне поступлений от подоходных налогов, что связано с их фискальным потенциалом. Обобщенная характеристика выделенных систем

налоговых поступлений в местные бюджеты с точки зрения структуры доходов муниципалитетов и уровня налоговой автономии местных органов власти представлена в *табл. 3*.

Российскую Федерацию можно отнести к странам, формирующим бюджеты муниципалитетов за счет поступлений от подоходных налогов. Но, в отличие от десяти стран ОЭСР этой группы, российские местные органы власти обладают минимальной самостоятельностью при установлении подоходных налогов (по всем налогам, кроме единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, имеет место только разделение поступлений, но и полномочия в установлении этого налога весьма ограничены). Для выработки рекомендаций по повышению налоговой автономии местных властей в России интерес может представлять изучение опыта местного налогообложения федеративных государств, в частности взимания промыслового налога в Германии, цели и механизмы межбюджетных отношений которой близки Российской Федерации.

Выводы

Распределение налоговых поступлений между уровнями бюджетной системы государства является результатом компромисса фискальных ин-

тересов различных уровней власти, при котором не всегда соблюдаются теоретические постулаты.

Литература

1. Иванов В.В. Типология межбюджетных отношений и моделей бюджетного федерализма // Вестник МГТУ. 2010. Том 13, № 1. С. 5–14.
2. Салина Н.В. К вопросу о принципе эквивалентности услуг в местных финансах // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2011. Вып. 4. С. 99–106.
3. Масгрейв Р., Масгрейв П. Государственные финансы: теория и практика / пер. с англ. М., 2009. 716 с.
4. Revenue Statistics 2013, OECD Publishing. 37 p.
5. Government at a Glance 2011. OECD Publishing. 268 p.
6. OECD Fiscal Decentralization Database. <http://www.oecd.org/tax/federalism/>
7. Отчетность об исполнении бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов в 2012 г. Федеральное казначейство Российской Федерации.
8. Blöchliger H., Rabesona J. The Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments: an update. OECD Working Paper 2009.

Из послания Президента Российской Федерации В.В. Путина Федеральному Собранию. 12 декабря 2013 г.

В.В. Путина По объемам ВВП Россия – это, конечно, хорошо – вошла в пятёрку крупнейших экономик мира. Однако по такому ключевому показателю, как производительность труда, мы отстаём от ведущих стран в два-три раза. Необходимо форсированно преодолеть этот разрыв. Сегодня у нас в среднем из 265 полученных научных результатов только один – только один – становится объектом правовой охраны. Вклад добавленной стоимости, которая образуется от оборота интеллектуальной собственности, в ВВП России – менее одного процента. Это не просто мало, это очень мало. В США этот показатель – 12 процентов, в Германии – 7–8, а у наших соседей в Финляндии – 20. Поэтому техплатформы должны быть нацелены на конкретный результат, на получение патентов и лицензий, на практическое внедрение разработок.

Два года назад вместе с бизнес-сообществом мы начали системную работу по улучшению делового климата в России. Результаты, прямо скажу, есть и хорошие. Может быть, даже мало кто ожидал, что состоятся эти результаты, но они есть, повторяю. Нужно идти дальше. К 2015 году должна быть в основном сформирована нормативно-правовая база для благоприятного ведения бизнеса. Поэтому уже со следующего года мы запустим национальный рейтинг состояния инвестиционного климата в регионах России. По сути, он станет механизмом оценки реализации национальной предпринимательской инициативы в каждом субъекте Федерации. Одновременно мы должны создать стимулы для тех регионов, которые развивают свою экономическую базу, для тех, кто сделал смыслом своей работы поддержку деловой инициативы и создание новых производств и рабочих мест.

УДК 338.1

Синергетические феномены бюджетно-налогового федерализма

В статье рассматриваются синергетические особенности проведения политики бюджетно-налогового федерализма. С помощью математического аппарата обосновывается, что бюджетно-налоговый федерализм как форма фискальной децентрализации способствует конкуренции между местными органами власти за получение дополнительных средств и их более эффективному использованию. Делается вывод, что действие региональных бюджетных ограничений в виде дотаций из государственного бюджета может быть нивелировано за счет внедрения политики бюджетно-налогового федерализма и получения постоянно увеличивающегося синергетического положительного эффекта.

Ключевые слова: самодостаточность; бюджетная система; финансирование; равноправие; федерализм.

The paper deals with synergistic features of the policy of fiscal federalism. The author applies a mathematical apparatus to demonstrate that fiscal federalism as a form of fiscal decentralization contributes to the competition between local authorities for additional funds and their more efficient use. It is concluded that the effect of regional budget constraints in the form of subsidies from the state budget can be turned off through implementation of the policy of fiscal federalism which will yield an ever increasing positive synergetic effect.

Keywords: self-reliance; budget system; financing; equality; federalism.



**Лихоносова Анна
Сергеевна**

канд. экон. наук, доцент
кафедры налогообложения
Восточноукраинского
национального университета
им. Владимира Даля
E-mail: Lihonosova_anna@mail.ru

Исследование специалистами проблемы бюджетно-налогового федерализма

В условиях финансового и энергетического кризисов особый интерес у экономистов вызывают вопросы самостоятельного, самодостаточного, самоорганизованного и обособленного функционирования субъектов хозяйственной деятельности, не зависящего от решения управляющих структур, в связи с выявлением в настоящее время следующей тенденции: условиями для продолжения устойчивого развития являются активное сотрудничество, поддержание партнерских

отношений с другими субъектами хозяйственной деятельности с расчетом прежде всего на собственные ресурсы.

Такой политики придерживаются многие развитые страны, например Канада, Япония, США, Китай, которые выстраивают свои бюджетно-налоговые отношения, основываясь на принципах бюджетно-налогового федерализма, предполагающего относительно самостоятельное и независимое функционирование бюджетных систем различного уровня управления: федерального, регионального, муниципального.

Безусловно, вышеуказанные страны имеют достаточно высокие темпы развития, уровень и качество жизни населения, что позволяет говорить о синергетической¹ эффективности проводимой политики. Однако, на наш взгляд, возникновение вопросов бюджетно-налогового федерализма через распределительную функцию налогообложения и последующее

¹ Синергетика (от греч. *син* — «совместное» и *эргос* — «действие») — междисциплинарное направление научных исследований, задачей которого является изучение природных явлений и процессов на основе принципов самоорганизации систем (состоящих из подсистем).

финансирование менее способных регионов связано с зарождением иждивенческих настроений общества и, как следствие, появлением национальных эгоистических [1, с. 121–122; 2, с. 6–10] движений, в том числе радикальных. А это уже вопросы внутренней безопасности, гармонии и универсификации общественных ценностей. Поэтому стоит более детально рассмотреть целесообразность ведения бюджетной политики в Украине по принципам бюджетно-налогового федерализма, определить вектор синергетического эффекта, что, в свою очередь, позволит устранить угрозу гармоничному развитию общества.

Ученые западных стран достаточно много внимания уделяют проблемам бюджетного и налогового федерализма. В частности, Л. Онг [3, с. 455–474] говорит о деликатных методах финансового выравнивания в Китае, М.-Л. Бреуль, Т. Мадис, Э. Таугордан [4, с. 1–16] указывают на политику перераспределения и ограничения государственных расходов, проводимую во Франции и Германии. Российские авторы отмечают несовершенные формы проводимого федерализма [5, с. 31–32]. Что же касается украинских ученых [6, с. 378], то они подчеркивают необходимость финансового выравнивания развития отдельных регионов и их самостоятельного развития. В исследованиях обращается также внимание на вопросы самостоятельности, самодостаточности местных территорий и местных бюджетов. В частности, обоснованы механизм налогового стимулирования депрессивных территорий [7, с. 51–54], принципы налоговой самодостаточности регионов [8, с. 307–311], обозначена целесообразность самоорганизации предприятий [9, с. 125–255] и т.д. Все это свидетельствует о необходимости рассмотрения вопросов бюджетно-налогового федерализма и обоснования его целесообразности с точки зрения синергетики как теории, описывающей полученный эффект от совместного взаимодействия различных структур.

Использование инструментария синергетики как теории управления сложными системами

Современный этап бюджетной и налоговой политики Украины отличается частотой проводимых реформ и их высокой динамичностью. В отдельные виды и формы налогообложения внесены кардинальные поправки, что способствует

реализации общей концепции социализации налоговой политики, направленной на обеспечение качества жизни каждого гражданина.

Принципы бюджетно-налогового федерализма как формы обеспечения единства и одновременно самостоятельности бюджетов различных уровней государственной власти предусматривают задействование большого числа отдельных сфер деятельности человека, начиная от политики государственного управления и заканчивая политикой социального обеспечения. Иными словами, степень эффективности бюджетно-налогового федерализма может быть установлена методами управления сложными многоуровневыми системами, отдельные элементы которых являются сами по себе сложными самоорганизующимися системами.

С помощью инструментария синергетики как теории управления сложными системами, в том числе и социально-экономическими, можно описать полученный эффект от внедрения и реализации политики бюджетно-налогового федерализма, учитывая неуравновешенность (финансовую разбалансировку) и непредсказуемость поведения системы (реакции общества на внедрение политики федерализма).

Исследуем динамику формирования синергетических эффектов в процессе реализации политики бюджетно-налогового федерализма посредством экономико-математического моделирования. Отразим совместную динамику объемов определенной деятельности в отношении выполнения этой деятельности.

Объем деятельности (финансирование) отразим как N_x , а способность выполнения (уровень налоговой нагрузки) как N_y . Предположим, что имеется положительная динамика в объемах деятельности и способности к ее осуществлению, т.е. балансирование уровня налоговой нагрузки и обратного финансирования. При таких условиях приращение объемов деятельности ΔN_x за время Δt может быть пропорциональным собственному уровню деятельности исходя из того, что ее последствия общественно привлекательны:

$$\Delta N_x = \alpha \times N_x \times \Delta t, \quad (1)$$

где α — отображает скорость изменения объемов финансирования в относительных единицах; при $\alpha > 0$ объем увеличивается, а при $\alpha < 0$ он убывает.

Воспользовавшись граничным переходом

$$\lim_{\Delta t \rightarrow 0} \frac{\Delta N_x}{\Delta t} = \frac{dN_x}{dt} \equiv \overline{N_x},$$

можно выразить связь через дифференциальное уравнение:

$$\overline{N_x} = \alpha \times N_x. \quad (2)$$

Данное уравнение способно описать динамику взаимосвязи скорости изменения финансирования отдельных территориальных единиц и получаемой от них обратной связи — допустимого уровня налоговой нагрузки. Приведем это уравнение к безразмерному виду, разделив обе его части на k — коэффициент, характеризующий «емкость» максимально возможного финансирования, потребность в котором испыты-

тывает данная территория (регион), т.е. $x = \frac{N_x}{k}$, и получим:

$$\dot{x} = \alpha \times x. \quad (3)$$

Если потребность одной территории в финансировании может быть удовлетворена за счет одинаковой по форме, но разной по сути налоговой нагрузки, то за данный вид финансирования может конкурировать подобная, близкая по своим основным характеристикам другая территория. Иными словами, бюджетно-налоговый федерализм как форма фискальной децентрализации способствует конкуренции между местными органами власти за получение дополнительных средств и их более эффективное использование. Эта конкуренция проявляется в виде столкновения интересов местных органов власти, которую можно описать в виде выражения:

$$x' \times x'', \quad (4)$$

где x' — объем финансирования одного региона (в единицах времени);

x'' — объем финансирования альтернативного региона, конкурирующего с первым (в единицах времени). В совокупности эти потоки финансирования будут иметь следующий вид:

$$x' \times x'' \equiv x^2. \quad (5)$$

С учетом вышесказанного можно вывести зависимость:

$$\bar{x} = \alpha \times x - \beta \times x^2, \quad (6)$$

где β — «весовой» коэффициент, показатель процесса конкуренции спроса на подобные виды финансирования. Данный показатель имеет знак «минус», так как процесс совершенной конкуренции способен уменьшать реальные объемы данного вида финансирования, поскольку кто-то из двух однозначных территорий способен согласиться на меньшую сумму дотирования.

Следует отметить, что уменьшение производительной способности и экономической активности предпринимательства приведет к уменьшению налоговых поступлений от данной территории в бюджеты всех уровней. Исходя из логических соображений данное уменьшение должно быть пропорциональным производству объемов налоговых поступлений с уровнем экономической активности субъектов хозяйствования. С учетом вышеизложенных зависимостей объемов финансирования, объемов налоговых поступлений в бюджеты и уровнем экономической активности предпринимательства выражение (6) можно представить в следующем виде:

$$\bar{x} = \alpha \times x - \lambda \times x \times y - \beta \times x^2 = P(x, y), \quad (7)$$

где $y = \frac{N_y}{k}$, λ — показатели полезного дей-

ствия от использования производительной способности субъектов хозяйствования для соблюдения уровня налоговой нагрузки.

Исходя из этого можно получить возможность определения усредненного уровня налоговой нагрузки, соблюдение которого в сочетании с уровнем производительной способности субъектов хозяйствования способно вывести динамику финансирования отдельных территорий на зависимость:

$$\bar{y} = -h \times y + \lambda \times x \times y = Q(x, y), \quad (8)$$

где h — показатель, характеризующий скорость потери уровня производительной способности и экономической активности хозяйствующих субъектов по отношению к соблюдению уровня налоговой нагрузки и соответственно наполнению доходной части бюджета. Таким образом, первая составляющая в правой части этого дифференциального уравнения описывает

процесс потери уровня производительной способности из-за отсутствия бюджетного финансирования деятельности, а вторая — процесс роста производительных способностей за счет выполнения определенных объемов финансирования.

Дифференциальные уравнения (7) и (8) в совокупности описывают обратную связь поведения элементов сложной системы, а именно динамику взаимодействия производительных способностей с объемом бюджетного финансирования, который и обеспечивается этой же способностью. Таким образом, можно представить экономико-синергетическую модель взаимозависимости реализации политики бюджетно-налогового федерализма от объемов финансирования отдельных территорий уровнем их производительных способностей и реакцией общества на данные мероприятия (9):

$$\left\{ \begin{array}{l} \bar{x} = \alpha \times x - \lambda \times x \times y - \beta \times x^2 = P(x, y); \\ \bar{y} = -h \times y + \lambda \times x \times y = Q(x, y). \end{array} \right. \quad (9)$$

В этом и есть смысл синергетического проявления бюджетно-налогового федерализма, так как некоторые общественные блага создают социальный и экономический эффект не только в регионе или местности, где принципы бюджетно-налогового федерализма были реализованы, но и распространяются на более агрегированном пространственном уровне.

Одним из примеров успешной реализации синергетических эффектов бюджетно-налогового федерализма является Китай. Проведение политики бюджетно-налогового федерализма в Китае создало условия для развития рыночных отношений в рамках уже имеющихся институциональных структур, что стало одной из причин экономического роста Китая, несмотря на отсутствие политических реформ в стране.

Выводы

Действие региональных бюджетных ограничений в виде дотаций из государственного бюджета

та может быть нивелировано за счет внедрения политики бюджетно-налогового федерализма и получения постоянно увеличивающегося синергетического положительного эффекта.

Литература

1. Лихоносова А.С. Дилемма национально-эгоизма: экономические последствия // Вызовы современного мира: материалы международной научно-практической конференции (Новосибирск, 24–25 сент. 2013 г.). Новосибирск: НГУЭУ, 2013. 182. С. 121–122.
2. Лихоносова Г.С. Национальный эгоизм: факты та упередження // Часопис економічних реформ. 2013. № 3 (11). С. 6–10.
3. Ong Lynette H. Fiscal federalism and soft budget constraints: The case of China // International Political Science Review. 2011. № 33 (4). P. 454–474.
4. Breuillé Marie-Laure, Madièsz Thierry Taugourdeaux, Emmanuelle Fiscal Federalism and Soft Budget Constraint: Does the nature of public spending matter? // Journal by University of Paris West; Nanterre la Défense, EconomiX, EconomiX Working Papers. 2007. № 16. P. 1–17.
5. Пинская М.Р. Реализация принципа федерализма в налоговой системе России // Финансы и кредит. 2009. № 34. С. 29–32.
6. Калинеску Т.В. Концептуальные подходы к налоговому стимулированию развития депрессивных регионов // Бизнес Информ. 2009. № 4 (2). С. 51–54.
7. Калинеску Т.В. Налоговая самодостаточность региона // Налоги и финансовое право. 2010. № 4 С. 307–311.
8. Колесников А.А. Синергетические методы управления сложными системами: Теория системного синтеза. М.: КомКнига, 2006. 240 с.
9. Кемпбелл Э. Стратегический синергизм. СПб.: Питер, 2004. 416 с.

УДК 336.2

Формирование модели налогового федерализма на основе стратегического потенциала

В статье приводится определение понятия «налоговый федерализм», анализируется распределение налоговых поступлений между различными уровнями бюджета на примере Российской Федерации и Украины, обосновывается целесообразность регулирования развития налогового федерализма на основе стратегического потенциала, что способствует реализации социально-экономических целей общества. В работе предложена динамическая модель налогового федерализма.

Ключевые слова: модель; стратегический потенциал; налоговый федерализм; государство; налоги.

The paper provides definition of «fiscal federalism» and examines the allocation of tax revenues among different budget levels on the example of the Russian Federation and Ukraine. It proves that regulation of the tax federalism development based on the strategic potential is crucial as tax federalism accelerates the implementation of social and economic projects. The paper suggests the dynamic model of fiscal federalism.

Keywords: model; strategic potential; fiscal federalism; state; taxes.



**Романовская Юлия
Анатольевна**

канд. экон. наук, доцент
кафедры налогообложения
Восточноукраинского
национального университета
им. Владимира Даля
E-mail: lybjul@mail.ru

Определение понятия «налоговый федерализм»

Государство осуществляет максимально полную реализацию своих стратегических ресурсов посредством налоговой политики. Учитывая ограниченность материальных ресурсов и целесообразность использования компьютерных возможностей, в условиях сокращения влияния человеческого фактора в процессе налогообложения в последние годы назрела необходимость формирования модели развития механизма налогового федерализма государства, который способствует активизации налоговых процес-

сов и направлен на удовлетворение социальных и экономических потребностей общества как на региональном, так и на общегосударственном уровне.

В Российской Федерации проблемам развития налогового федерализма посвящено большое количество публикаций. В работах таких специалистов, как Х.М. Мусаева [1, с. 85], М.Р. Пинская [2, с. 153], Д.А. Татаркин [3] дано не только определение данного термина, но и предложены пути его организации и реформирования. В то же время украинские ученые [4, с. 7; 5, с. 40; 6, с. 123] уделяют в основном внимание взаимосвязи распределения и перераспределения налоговых поступлений между различными уровнями бюджетов, а исследованием политики налогового федерализма в должной мере не занимаются, что побудило автора данной статьи заняться обоснованием основных составляющих модели механизма налогового федерализма в условиях Украины.

По мнению Д.А. Татаркина [3], налоговый федерализм представляет собой сложное социально-экономическое явление, включающее как организационно-технические действия по формированию и распределению государственных

Таблица

Сравнительная характеристика некоторых налогов и сборов в РФ и Украине, %

Виды налогов и сборов	Украина		Россия	
	Ставка	Уровень бюджета	Ставка	Уровень бюджета
1	2	3	4	5
НДС	0,20	100 – государственный бюджет	0,10,18	100 – федеральный бюджет
Налог на прибыль предприятий (организаций)	18	100 – государственный бюджет	6	Федеральный бюджет
			16	Бюджеты субъектов РФ
Налог на доходы физических лиц	15,17	100 – государственный бюджет	13–35	80 – РФ, 10 – бюджеты поселений и муниципалитетов
Налог на недвижимое имущество, отличное от земельных участков, и единый налог	1,0–2,7	100 – местные бюджеты	0,3–1,5%	100 – местные бюджеты
Единый налог, единый налог на вмененный доход	1–20%	100 – местные бюджеты	5–15%	100 – муниципальные (местные) бюджеты
Земельный налог	0,1–12	100 – государственный бюджет	0–1,5	50 – бюджеты субъектов РФ; 50 – бюджеты городов и поселков

Источник: разработано автором на основе [7; 8].

централизованных и децентрализованных фондов денежных ресурсов, так и совокупность специфических, противоречивых по своей природе экономических отношений, отражающих особенности взаимодействий между всеми участниками, порождающими и реализующими налоговый процесс [3].

М.Р. Пинская считает, что налоговый федерализм — это законодательно закрепленный порядок разграничения налоговых полномочий разных уровней власти в федеративном государстве, который предполагает организацию налоговых потоков по соответствующим иерархическим уровням [2, с. 153]. Она справедливо полагает, что развитие налогового федерализма обеспечивает достижение гармонизации налоговых интересов уровней власти.

Адаптация мирового опыта в построении налогового федерализма к условиям Украины

Украина как государство состоит из административно-территориальных единиц первого уровня, которыми являются 24 области и город, имеющий специальный статус, — Киев. Второй уровень — районы и города областного подчи-

нения, третий — города районного подчинения, поселки городского типа, села, поселки. Возможность адаптации мирового опыта, в частности российского, к условиям Украины позволит украинскому обществу более полно и эффективно регулировать налоговые отношения, что является гарантией полноценного функционирования всех социально-общественных отношений (таблица).

Из таблицы следует, что как в России, так и в Украине отдельные налоги и сборы поступают только в государственный бюджет, например НДС, а отдельные — только в местные бюджеты, например единый налог. Но украинская налоговая система не предполагает поступления от одного вида налога по разным ставкам в различные уровни бюджета, как это делается в России.

Поэтому целесообразно использовать опыт российского налогового федерализма в украинском налогообложении, чему будет способствовать формирование соответствующей модели.

Формирование модели налогового федерализма

Формирование и реализация модели налогового федерализма с учетом стратегического раз-

вития страны в условиях украинского общества будет способствовать равномерному распределению налоговых и неналоговых поступлений между регионами с различной степенью экономического развития, что в перспективе должно уменьшить уровень социальной напряженности.

Выбор модели налогового федерализма зависит от разграничения функций между центром и регионами или от того, какие функции собираются выполнять центральная власть и какие функции она делегирует региональным и местным властям [9, с. 28].

Модель налогового федерализма в Украине должна учитывать все проблемные места распределения налоговых поступлений по различным уровням бюджета.

Политике налогового федерализма в Украине присущи свои особенности. Так, для регулирования направления развития политики налогового федерализма в отношении регионов Украины отбираются показатели, характеризующие уровень и структуру доходов и расходов регионов, индикаторы «неформальных» доходов, имущественного расслоения и бедности, покупательной способности доходов. При помощи факторного анализа выделяют основные показатели, которые характеризуют развитие областей с экономической и социальной точек зрения. По данным 2013 г. в Украине только 6 регионов перечислили в государственный бюджет больше налоговых поступлений и сборов, чем получили денежных средств из бюджета [4].

Таким образом, предлагаемая модель налогового федерализма способствовала бы равномерному распределению налоговых потоков между регионами. Идея, которая заложена при построении модели налогового федерализма, основана на взаимодействии трех этапов:

- определение и уточнение цели;
- формирование подсистем;
- достижение целей.

Таким образом, охватываются все стратегические компоненты налоговой политики государства, что позволяет достичь поставленной цели целесообразного перераспределения налоговых поступлений.

Необходимо подчеркнуть, что развитие — это процесс перехода из одного состояния в другой, более совершенный, переход от старого качественного состояния к новому качеству, от простого к сложному, от низкого к высокому

[10, с. 92]. Таким образом, экономический термин «модель налогового федерализма», которая основывается на реализации стратегического потенциала региона, приобретает актуальность в исследованиях налоговой политики государства. Ее можно определить как закономерный процесс перехода в новое качество совокупности элементов, взаимосвязанных между собой и обладающих свойствами системы.

Модель налогового федерализма является инструментом регулирования политики налогообложения государства в процессе его стратегического развития через опосредствованное познание с помощью объекта исследования.

Определим фазовые координаты политики налогового федерализма, динамику положения которого отобразим в математической модели как x_1, x_2, \dots, x_n , а стратегический потенциал развития как функции $u_1(t), u_2(t), \dots, u_m(t)$. Момент времени t_0 примем за точку отсчета — это будет начальный момент осуществления заданного курса налогового федерализма. В этом случае можно считать, что политика налогового федерализма реализуется на основе ее стратегического потенциала, если для каждого $t > t_0$ можно точно и однозначно рассчитать его положения, т.е. найти функции $x_1(t), x_2(t), \dots, x_n(t)$, которые характеризуют изменение фазовых координат во времени. Изменение величин x и $u = (u_1, u_2, \dots, u_m)$ во времени называется процессом реализации налогового федерализма. Таким образом, этот процесс состоит из стратегического потенциала $u(t)$ и траектории развития налогового федерализма $x(t)$ — последовательности изменения координат фазовой точки. Исходя из этого процесс реализации налогового федерализма состоит из элементов, величину которых необходимо корректировать с помощью индикаторов. Иными словами, составляющие налогового федерализма — это возможный максимум налоговых поступлений в государственный бюджет [7] и необходимый минимум для стабильного развития региона [8]. Составляющие налогового федерализма оцениваются с помощью следующих индикаторов:

1) k — наличие крупной ресурсной базы (нефти, газа и т.д.), что влечет появление крупных плательщиков налогов сборов — сырьевых, обрабатывающих предприятий; наличие неформальной экономики; индекс потребительских цен; количество налогоплательщиков; качество работы налоговых органов и др.;

2) l — уровень жизни населения, расширение экономической свободы граждан, уровень социальной удовлетворенности общества и др.

В начальный момент времени t_0 государство находится в фазовом состоянии налогового федерализма x_0 , и необходимо выбрать такой стратегический налоговый потенциал региона $u(t)$, который позволил бы своевременно привести налоговый федерализм t_1 в фазовое состояние x_1 . Причем величины t_1 и x_1 задаются заранее и имеют значение, характеризующее цель развития налогового федерализма в государстве в стратегической перспективе. Допустим, что нам необходимо поддерживать развитие государства на заданном уровне с помощью заданной политики налогового федерализма для закрепления результатов деятельности в определенном режиме $\{x(t) = [x_1(t), x_2(t), \dots, x_n(t)] = \text{const}\}$. Но внешние и внутренние факторы могут стать причиной сбоя, а точка x_0 , где окажется государство, заранее неизвестна. Поэтому для оптимальной реализации налогового федерализма при стратегическом его развитии необходимо иметь набор инструментов (k, l) , который позволяет корректировать налоговый федерализм и возвращать его из любой точки x_0 в рабочее состояние x_1 .

Рассмотрим математическую модель налогового федерализма:

$$\begin{aligned}x_1 &= f_1 [(x_1, \dots, x_n, u_1(t), \dots, u_m(t))] \\x_2 &= f_2 [(x_1, \dots, x_n, u_1(t), \dots, u_m(t))] \\& \dots \dots \dots \\x_n &= f_n [(x_1, \dots, x_n, u_1(t), \dots, u_m(t)),\end{aligned}$$

где x — уровень налогового федерализма (государственный, местный и др.);

$k, l(x, u)$ — набор инструментов, удерживающий заданный курс налогового федерализма;

t — временной интервал.

Таким образом, модель налогового федерализма с учетом стратегического потенциала позволяет государству становиться конкурентоспособным.

Выводы

Рекомендации по составлению этапов исследуемой модели и анализ ее положительного влияния позволяют обеспечить процесс максимизации внутреннего потенциала государства и минимизировать его слабые стороны; спо-

собствовать лучшему раскрытию финансовых, производственных, интеллектуальных и социальных связей, существующих между всеми элементами государства; корректировать процесс эффективной реализации экономических и социальных целей и интересов общества.

Литература

1. Мусаева Х.М. Формирование и развитие налогового федерализма в РФ: проблемы и перспективы // *Налоги и налогообложение*. 2012. № 4 (94). С. 85–90.
2. Пинская М.Р. Теоретические основы налогового федерализма // *Налоги и финансовое право*. 2010. № 5. С. 150–154.
3. Татаркин Д. А. Налоговый федерализм как институциональная форма конкурентной борьбы за налоговые доходы: автореф. URL: <http://www.dissercat.com/content/nalogovyi-federalizm-kak-institutsionalnaya-forma-konkurentnoi-borby-za-nalogovye-dokhody>.
4. Єфименко Т.І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем // *Фінанси України*. 2013. № 3. С. 7–26.
5. Мартинюк В.П. Факторний аналіз чинників впливу на розміри податкових надходжень до державного бюджету України // *Фінанси України*. 2011. № 1. С. 40–51.
6. Черніченко Г.О. Фінансові складові соціально-економічного розвитку регіонів // *Фінанси України*. 2013. № 10. С. 123–134.
7. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010р. зі змінами і доп.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).
9. Маглакелидзе Т. О налоговом федерализме // *Налоговый вестник*. 2003. № 1. С. 28–32.
10. Калінеску Т.В. Стратегічний потенціал підприємства: формування та розвиток: монографія. Луганськ: Вид-во СНІ ім. В. Даля, 2007. — 256 с.
11. Феоктистова Т.В. Податково-бюджетний механізм модернізації економіки та соціальної сфери: монографія / [колектив авторів] за наук. ред. Т.В. Калінеску. Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля. С. 178–189.

УДК 336.22

Религия и власть: поиск компромисса в налогообложении мусульманских стран

Рассматриваются особенности эволюции налогообложения в исламских государствах. На основе специфического опыта исламского налогообложения делаются выводы о том, что налоговые отношения развиваются во времени, адаптируются к изменяющимся экономическим и социальным условиям и, в свою очередь, становятся причиной определенной трансформации соответствующих сфер жизни общества.

Ключевые слова: ислам; эволюционная экономика; исламские налоги; Совет сотрудничества арабских государств Персидского залива.



Гурнак Александр Владимирович

канд. экон. наук, доцент
Донецкого национального
технического университета
E-mail: gurnak@rambler.ru

Special aspects of the taxation evolution in Islamic states are considered. Summarizing the specific experience of the Islamic taxation it is concluded that tax relationships evolve with time, get adapted to the changing economic and social situation to become, in turn, the source of appropriate transformation of respective public life spheres.

Keywords: Islam; evolutionary economy; Islamic taxes; Gulf Co-operation Council.



Вишневская Елена Николаевна

канд. экон. наук, доцент
Донецкого национального
технического университета
E-mail: gurnak@rambler.ru

Традиционные исламские налоги

Налогообложению в исламе отводится далеко не второстепенная роль. В ходе арабских завоеваний в VI–VIII вв. побежденным народам предоставлялась возможность выбора одной из трех альтернатив: умереть, платить налоги или сменить веру. При этом народы, населявшие завоеванные территории и переходившие в мусульманскую веру, уплачивали менее обременительные исламские налоги [1, с. 131–134].

Важнейшей особенностью налогообложения в исламском мире было то, что оно основывалось на священных первоисточниках — Коране и сунне¹. Поэтому исламские налоги имели не только экономическое, но и религиозное значение. При этом исламскими называются только те налоги,



Гурнак Алина Юрьевна

аспирант Донецкого
национального технического
университета
E-mail: gurnak@rambler.ru

¹ Сунна (араб. — образ действий, поведение, обыкновение), мусульманское священное предание, изложенное в рассказах (хадисах) о поступках и изречениях Мухаммеда.

которые утверждены шариатом: закят, ушр, хумс, харадж и джизья.

Закят является важнейшим исламским налогом и упоминается в Коране 60 раз, при этом 27 раз — среди обязанностей правоверных мусульман [2, с. 19]. Уплата закята, представляющего собой обязательный годовой налог в пользу нуждающихся, рассматривается как благое деяние мусульманина. Посредством закята мусульманин очищает душу и имеющееся у него имущество: «Бери из их имущества пожертвования, чтобы ими очистить и возвысить их. Молись за них, ибо твои молитвы — успокоение для них. Воистину, Аллах — Слышащий, Знающий» (Сура 9:103; здесь и далее цит. по [3]). Приведенный аят² Корана наиболее четко отражает религиозное значение закята, ибо мусульманин, не уплачивающий закята, не получает очищения и не заслуживает заступнической молитвы за него Пророка Мухаммеда перед Аллахом. Безусловно, такая духовная составляющая, идущая непосредственно от Бога, отличает закят от других когда-либо существовавших видов налогов, в том числе десятины в иудаизме и христианстве.

Уплата закята предполагает использование определенного необлагаемого минимума — нисаба³, который, как и ставки закята, зависит от вида имущества, с которого уплачивается закят.

Закят, уплачиваемый с продуктов земледелия, называется *ушр*. Согласно сунне для искусственно орошаемых земель ставка ушра составляет 5% урожая. Для земель, орошение которых происходит естественным способом, ушр уплачивается в размере 10% урожая.

Закят на домашний скот первоначально уплачивался при наличии у плательщика верблюдов, коров или овец старше одного года. Впоследствии при халифе Омаре при сборе закята стали учитывать лошадей, используемых в торговле. В зависимости от вида домашних животных и их количества эффективная ставка закята находится в диапазоне от 0,8 до 2,5%.

Золото, серебро мусульманина сверх установленного нисаба также учитываются при расчете величины закята, при этом применяется ставка 2,5%. В настоящее время мусульмане-сунниты

аналогом золота и серебра считают современные деньги. В то же время существуют неопределенность и расхождение во мнениях относительно уплаты закята с таких активов, которых не было во времена Пророка, например акций, облигаций, доходов от сдачи недвижимости в аренду и т.д.

Следует отметить, что использование средств закята определено в Коране: «Пожертвования предназначены для нищих и бедных, для тех, кто занимается их сбором и распределением, и для тех, чьи сердца хотят завоевать, для выкупа рабов, для должников, для расходов на пути Аллаха и для путников. Таково предписание Аллаха» (Сура 9:60, с. 236).

Вместе с тем некоторые упомянутые в Коране категории являются достаточно общими и неопределенными, вследствие чего их применение требует формирования общего мнения мусульманских правоведов. Р. Джалили высказывает предположение, что такая неопределенность некоторых категорий получателей закята, возможно, была намеренной [1, с.26]. Действительно, отмеченная особенность является единственной возможностью появления каких-либо новаций в функционировании института закята.

Современные правоведы допускают возможность взимания других, помимо закята, налогов в исламском государстве, оговаривая при этом ряд условий. Так, Раджаб Абу Млих по этому поводу отмечает, что «... если правитель применяет систему закята и это все еще не удовлетворяет основные потребности и необходимые затраты государства, ему позволяет предъявлять другие финансовые требования в форме справедливых налогов, которые не нарушают прав владельцев собственности, что должно быть осуществлено после того как власти оценят (требуемую) величину таких налогов. Тогда это может быть сделано при условии, что эти налоги являются справедливыми, собираются только с богатых и тратятся только на необходимые нужды. Они должны быть отменены, как только потребность в них перестает существовать» [4].

Несмотря на понятность и определенную демократичность вышеуказанных условий введения дополнительных налогов, они являются весьма неопределенными, и применить их на практике оказывается достаточно сложно.

Еще одним исламским налогом является *хумс*, что дословно означает «пятина». Основанием для сбора данного налога является следующий стих

² Мельчайшая структурная единица Корана, иногда понимаемая как «стих».

³ Нисаб — минимальный достаток или имущество, с которого необходимо выплачивать закят.

Корана: «Знайте, что если вы захватили трофеи, то пятая часть их принадлежит Аллаху, Посланнику, близким родственникам Посланника, сиротам, беднякам и путникам, если вы уверовали в Аллаха...» (Сура 8:41). Видно, что если закят следует рассматривать как налог-милостыню, то хумс является налогом-добычей. В ходе дальнейшей эволюции перечень объектов, с которых уплачивается хумс, был расширен за счет налогообложения всего того, что извлекается из недр земли и моря, а также кладов, что, по сути, сближает его с налогом на природные ресурсы. У шиитов хумс имеет еще большее значение с точки зрения формирования финансовых ресурсов государства, поскольку применим к предпринимательской прибыли.

Первоначально под *хараджем* понимались любые налоги, которые уплачивало завоеванное арабами-мусульманами население, но достаточно скоро харадж стал использоваться в более узком смысле и обозначать разновидность земельного налога. Такое изменение содержания термина обусловлено тем, что арабы-завоеватели перенимали практику налогообложения, которая использовалась на захваченных территориях. Поскольку харадж является земельным налогом, особенно его уплаты определялись различными видами категорий завоеванных земель. Исконные земли арабов, которыми считались земли Аравии, хараджем не облагались, их владельцам следовало уплачивать ушр [9, с.498]. Ставки хараджа зависели не только от категории земли, но и от многих других факторов, среди которых качество земли, способ ее орошения, соотношение количества возделанной и невозделанной земли, вид выращиваемых культур. В целом размер хараджа равнялся трети урожая, увеличиваясь на отдельных территориях в определенные периоды времени до 2/5 урожая [6, с.274]. В различных землях халифата харадж использовался как индивидуальный (например, в Египте) или коллективный налог (Ирак, многие области Ирана). Коллективный характер хараджа предполагал, что обязательство по его уплате возлагалось на всю земледельческую общину.

Джизья представляла собой подушный налог на завоеванное немусульманское население. Постепенно джизья приобретает характер прогрессивного налога. Так, по сведениям арабского историка Белазури, в Сирии халиф предписал взимать джизью «с владевших

золотом — в размере четырех динаров, а с владевших серебряными деньгами — в размере сорока дирхемов» и разделил ее на разряды [7, с. 146]. В большинстве государств, в которых преобладает ислам, джизья сегодня не взимается. Но, несмотря на дискриминационный характер этого архаичного налога, на фоне исламского возрождения все чаще, например, в Египте звучат призывы к взиманию джизьи с христиан [8].

На протяжении многих веков система исламских налогов обеспечивала материальную основу развития исламской цивилизации и даже ее превосходство над западноевропейской, особенно в аспекте социальной поддержки наименее обеспеченных слоев населения. В то же время, когда западный мир обогнал в техническом и экономическом отношении исламский Восток, значительная консервативность исламских налогов оказалась непреодолимым препятствием в попытках правителей Османской империи или Египта провести ускоренную модернизацию экономики, армии, системы власти. Более того, эти попытки в силу того, что налоговая система не была способна обеспечить необходимый объем финансовых ресурсов, оборачивались крахом государственных финансов и способствовали усилению зависимости этих государств от западноевропейских стран [9, с.150–151].

Эволюция исламского налогообложения

Современный этап эволюции налогообложения в рамках исламского мира характеризуется поиском модели, сочетающей как традиционные (прежде всего закят), так и современные налоги. Традиционное исламское налогообложение является недостаточным для финансирования деятельности современных государств. В то же время традиционное налогообложение — это неотъемлемая часть ислама, которая существует даже в случае, если нет государственных законодательных актов, предписывающих уплату исламских налогов. Поэтому фактические налоговые системы мусульманских стран представляют собой тот или иной компромисс между исламскими и современными налогами. Государство в обязательном порядке взимает закят в таких странах, как Ливия, Малайзия, Пакистан, Саудовская Аравия, Судан, Йемен, Кувейт. В Бахрейне, Бангладеш, Египте, Индонезии, Иране, Иордании, Ливане, ОАЭ существуют государственные системы,

поддерживающие уплату закята на добровольной основе. В других мусульманских странах государство непосредственно не вмешивается в вопросы уплаты и распределения закята [10].

Наиболее консервативны в отношении налоговых инноваций и роста уровня налогообложения страны Ближнего Востока, которые являются родиной ислама. Однако причиной такого консерватизма является не только особое положение этих стран в мусульманском мире, но и экономические возможности, связанные с использованием доходов от экспорта нефти и газа для финансирования государственных расходов. Например, в Кувейте, при уровне государственных расходов 38,5% ВВП, доля налогов в ВВП (налоговое бремя) — 0,8%; в Омане — 38,3 и 2,2%; в Саудовской Аравии — 35,1 и 3,7%; в ОАЭ — 23,7 и 6,1% соответственно [10]. Поэтому неслучайно первые три позиции в рейтинге легкости уплаты налогов (*Paying Taxes Ranking*)⁴ занимают ОАЭ (1-е место), Катар (2-е) и Саудовская Аравия (3-е). Бахрейн и Оман входят в первую десятку стран — 7-я и 9-я позиции соответственно. Еще одно арабское государство, Кувейт, также член Совета сотрудничества арабских государств Персидского залива (далее — ССАГПЗ), находится на 11-м месте в рейтинге [11].

Вместе с тем анализ порядка налогообложения в этих странах показывает, что эволюция их налоговых систем продолжается. Действительно, отсутствует подоходный налог (в Саудовской Аравии взимается только с доходов иностранных работников), который заменен добровольной или же обязательной уплатой закята. Однако в странах ССАГПЗ, за исключением Катара, предусмотрены обязательные платежи работодателей и наемных работников на социальное страхование. В Саудовской Аравии в ноябре 2012 г. после длительных дискуссий и критики со стороны отдельных высоких духовных лидеров введен налог на экспатриантов (*expat tax*) — компании, в которых более 50% иностранных работников, должны платить 200 саудовских риалов (более 50 долл. США) ежемесячно за каждого иностранного

работника. Введение такого налога связано с тем, что, по официальным оценкам, приблизительно 90% занятых в частном секторе экономики Саудовской Аравии — иностранцы. При этом доля безработных среди самих саудовцев растет и сейчас составляет 12,2% [12]. Введение данного налога, очевидно, обусловлено не фискальными, а социальными целями.

Следует отметить и некоторые другие налоговые новации в арабских странах, которые нацелены на повышение качества местной рабочей силы и развитие науки. Так, в Бахрейне взимается налог на обучение (*training levy*), уплачиваемый компаниями с численностью работающих свыше 50 человек, которые не проводят тренинги для работников, в размере 1% ежемесячной заработной платы наемных работников — бахрейнцев и 3% иностранных наемных работников [13, p.149]. Все акционерные компании уплачивают на развитие науки налог (*contribution to the Kuwait Foundation for the Advancement of Sciences*) в размере 1% чистой прибыли [13, p.1089].

Налогообложение прибыли компаний предусмотрено в большинстве стран ССАГПЗ, но в основном ограничено иностранными компаниями и организациями, связанными с добычей и переработкой нефти. Например, в Катаре ставка налога для иностранных компаний установлена на уровне 10%, а прибыль нефтяных компаний облагается по ставкам, устанавливаемым отдельными соглашениями, но не менее 35%. В Саудовской Аравии доходы от добычи нефти и углеводородов облагаются по ставкам от 30 до 85%. В ОАЭ каждый эмират применяет свою ставку корпоративного налога, но на практике корпоративные налоги в основном взимаются только с иностранных нефтяных компаний (ставка налога до 55%) и банков (ставка налога — 20%). Множество свободных экономических зон создают стимулы для притока иностранного капитала, становления ОАЭ мировым финансовым и коммерческим центром [13].

Важным доказательством эффективного налогового сотрудничества между странами ССАГПЗ является использование единых таможенных тарифов в размере 5% стоимости товара, расходов на страхование и фрахт (CIF), за некоторыми исключениями: ставка таможенного тарифа на алкоголь составляет 125%, сигареты — 100% [13].

Уже более 20 лет продолжаются дискуссии по вопросу введения налога на добавленную

⁴ Данный рейтинг был разработан специалистами Всемирного банка в сотрудничестве с *PricewaterhouseCoopers (PwC)*. При его составлении анализируются налоги и обязательные отчисления, которые предприятие средних размеров должно уплатить в соответствующем году, а также административное бремя, связанное с уплатой налогов и производством отчислений в той или иной стране (в рейтинг 2014 г. включены 189 стран мира).

стоимость в странах ССАПЗ. В числе основных аргументов в поддержку такой налоговой новации приводится необходимость компенсировать снижение доходов государства от экспорта нефти в результате возрастания ее внутреннего потребления, неблагоприятных колебаний мировых цен на нефть, а также уменьшение поступлений налогов от внешней торговли из-за увеличения числа двусторонних и региональных соглашений о свободной торговле. Кроме того, введение НДС является постоянной и настойчивой рекомендацией международных финансовых институтов, прежде всего МВФ [14]. Косвенное налогообложение, безусловно, противоречит духу исламского налогообложения и не находит поддержки у религиозных лидеров, вследствие чего возникают опасения относительно значительных уклонений от уплаты этого налога в случае его введения. В то же время реалии таковы, что, по-видимому, НДС все же будет введен в практику налогообложения в арабских странах в ближайшие годы, но его ставка будет невысокой.

Выводы

При реформировании налоговых систем России и Украины должны учитываться следующие обстоятельства.

Во-первых, налоговые отношения развиваются во времени, адаптируются к изменяющимся экономическим и социальным условиям и, в свою очередь, становятся причиной определенной трансформации соответствующих сфер жизни общества. И это применимо даже к таким «вечным», не подверженным изменениям правилам, которыми являются налоговые предписания священных первоисточников ислама.

Во-вторых, исламское налогообложение преимущественно решало задачи социального перераспределения доходов и удовлетворения весьма умеренных, как предполагалось в первые века ислама, потребностей государственного управления. Перспективы экономического развития исламских государств были бы более привлекательными, если бы не игнорировались возможности использования налогообложения для его стимулирования.

В-третьих, попытки ускоренной модернизации, которые предпринимались в некоторых мусульманских странах при недостаточных налоговых поступлениях и в надежде на западную помощь и кредиты, приводили к негативным

последствиям, которые заключались не только в росте государственного долга, но и в частичной потере суверенитета и дальнейшей консервации существовавшей отсталости.

Литература

1. Adams C. For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of History. London: Madison Books, 1993.
2. Jalili A.R. A Descriptive Overview of Islamic Taxation // Journal of American Academy of Business. 2006. Т. 8. № 2. С. 16–28.
3. Смысловой перевод Священного Корана на русский язык. Медина: Комплекс имени Короля Фахда по изданию священного Корана, 2002.
4. Paying and Collecting Taxes and Customs. URL: <http://www.onislam.net/english/ask-the-scholar/financial-issues/178303.html>.
5. Черкасова И.В. Налоги на землю согласно исламскому праву: содержание и виды // Актуальні проблеми держави і права. 2012. С. 496–504.
6. Ислам: Энциклопедический словарь. М.: Наука, 1991. 315 с.
7. Беляев Е.А. Арабы, ислам и арабский Халифат в раннее средневековье. М.: Наука, 1966.
8. Armstrong K. Islam. A Short History. — New York: The Modern Library, 2002.
9. На христиан Египту хочуть накласти податок «на невіруючих» / URL: <http://religions.unian.net/ukr/detail/8383>.
10. Zakat by country / URL: <http://moneyjihad.wordpress.com/2010/08/09/zakat-by-country/>
11. Paying Taxes 2014. The global picture. — PWC and World Bank / URL: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-the-data-tables-2014.pdf>.
12. Saudi expat tax will harm economy — Grand Mufti. URL: <http://www.arabianbusiness.com/saudi-expat-tax-will-harm-economy-grand-mufti-491683.html>.
13. Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2013/14. PWC. URL: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2013-14.pdf>.
14. Harrison M. Taxation and the GCC States // Gulf One Lancaster Centre for Economic Research Report. Lancaster University Management School, Lancashire. 2010. 21 p.

УДК 336.2

Формирование эффективной системы налогового стимулирования инновационной деятельности как залог ее развития

Необходимость инновационного пути развития российской экономики предполагает различные пути и методы стимулирования инновационного процесса на отдельных предприятиях и в отраслях. Среди стимулирующих методов особое место занимают инструменты налогового стимулирования, включающие как различные варианты снижения налогового бремени, так и предоставление преимуществ в виде отсрочки или рассрочки по уплате налогов либо инвестиционного налогового кредита. Комплексное применение указанных преимуществ в условиях идентификации получающих их налогоплательщиков способствует выбору налогоплательщиками инновационных направлений деятельности.

Ключевые слова: амортизационная политика; инновационное развитие; налоговое стимулирование; вычеты по налогу; инвестиционный налоговый кредит.

The need for innovative development of the Russian economy suggests various ways and methods of stimulating innovation processes at individual enterprises and in industrial sectors. Incentive methods include, in particular, tax incentive tools to ensure both tax burden reduction and provision of benefits in the form of deferred or installment payment of taxes or investment tax credits. Comprehensive use of the above benefits along with identification of taxpayers receiving them encourages taxpayers to choose innovation-based lines of activities.

Keywords: depreciation policy; innovative development; tax incentives; tax deductions; investment tax credit.



**Малис Нина
Ильинична**

канд. экон. наук, профессор,
заведующая кафедрой
«Налоговое консультирование»
Финансового университета
E-mail: malis.nina@mail.ru



**Горохова Наталья
Александровна**

канд. экон. наук, зам.
заведующей кафедрой
«Налоговое консультирование»
Финансового университета
E-mail: natali328@yandex.ru

Инструменты налоговой поддержки инновационной деятельности

Роль налоговой системы в поддержке инновационной активности налогоплательщиков заключается как в создании условий для увеличения спроса на инновационную продукцию, так и в применении стимулов, способствующих

модернизации производств, т. е. инвестиций в новые технологии. Очевидно, что налоговый механизм не должен создавать препятствий для деятельности налогоплательщиков, направленной на внедрение в производственные процессы результатов НИОКР, приводящих к увеличению производительности труда.

В результате анализа зарубежной практики авторами статьи был сделан вывод, что основные инструменты налоговой поддержки инновационной деятельности включают:

- вычет с повышающим коэффициентом расходов на НИОКР и аналогичных расходов из базы по налогу на прибыль или доход;
- предоставление налогового кредита на сумму затрат на НИОКР;
- ускоренную амортизацию (вплоть до единовременного списания средств на текущие расходы);
- перенос убытков в прошлое и на будущее для отдельных инновационных компаний;
- налоговые каникулы для налогоплательщиков, осуществляющих НИОКР;
- инвестиционные налоговые кредиты для инвестиций в высокотехнологичное оборудование.

Кроме того, в ряде государств (Ирландия, Индия, Китай, Израиль) применяются специальные налоговые режимы для инновационных организаций, что дает несомненный положительный эффект.

Почти все эти инструменты налоговой поддержки инновационной деятельности в той или иной мере применяются в Российской Федерации, но для обеспечения эффективности их использования нужен механизм идентификации как налогоплательщиков с учетом осуществляемой ими деятельности, так и отдельных видов расходов с целью установления приоритетности предоставления налоговых льгот. При отсутствии действенной системы вышеуказанной идентификации вероятность злоупотреблений льготами со стороны тех налогоплательщиков, для которых они изначально не предназначаются, очень велика.

Классификация стимулов развития инновационной деятельности

По субъективному признаку налоговые стимулы, способствующие развитию инновационной деятельности, можно классифицировать по видам налогов.

Поскольку налоги подразделяются в российском налоговом законодательстве на федеральные, региональные и местные, ясно, что по федеральным налогам льготы устанавливаются и отменяются поправками, вносимыми в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ), по региональным — НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, по местным — НК

РФ и нормативными актами представительных органов муниципальных образований, т.е. льготы можно подразделить на федеральные, региональные и местные.

По объективному признаку налоговые льготы можно классифицировать:

- на льготы, предоставляемые физическим лицам, т.е. лицам, получающим доходы в связи с участием в инновационной деятельности;
- на льготы, предоставляемые организациям, осуществляющим научную или инновационную деятельность;
- на адресные льготы, т.е. льготы, предоставляемые в зависимости от направления осуществления деятельности или места нахождения (например, резидентам особых экономических зон);
- на льготы в отношении отдельных видов имущества, к которым можно отнести механизм начисления амортизации или льготы по налогу на имущество либо земельному налогу.

Стимулирование налогоплательщиков, занимающихся инновационной деятельностью

До введения в действие НК РФ налоговое стимулирование инновационной деятельности в Российской Федерации заключалось в основном в корректировке механизмов обложения налогоплательщиков отдельными налогами, причем набор налоговых льгот был весьма существенным, а идентификация налогоплательщиков полностью отсутствовала.

Концепцией налоговой реформы 1998 г. предусматривалось максимальное упразднение налоговых льгот, приводивших к неоправданно высоким выпадающим доходам бюджетов всех уровней без обеспечения достижения поставленных задач в налоговой сфере, в том числе задач инновационного развития экономики.

В настоящее время налоговое стимулирование инновационной деятельности, наряду с другими способами стимулирования, так же как и прежде осуществляется посредством корректировки механизмов налогообложения в соответствии с направлениями налоговой политики Российской Федерации на соответствующие периоды.

В результате поэтапного выполнения программных положений налоговой политики нормы практически каждого налога включают положения, направленные на стимулирование инновационных процессов.

В 2002 г. в связи с введением в действие главы 25 НК РФ налоговая ставка налога на прибыль была снижена до 24%, но при этом были отменены практически все налоговые льготы, в том числе инвестиционная, которая напрямую связана с инновационными возможностями налогоплательщиков.

В то же время говорить о том, что в ныне действующем законодательстве по налогу на прибыль отсутствуют стимулы для развития инновационного процесса, нельзя: просто поменялся механизм воздействия налогового законодательства на стимулирование инновационной деятельности налогоплательщиков. В настоящее время он материализуется как путем соответствующего уменьшения налоговых обязательств через введение налоговых вычетов и снижение ставки, так и путем переноса уплаты налогов на более поздние периоды. При этом выпадающие доходы бюджета от применения налоговых льгот по налогу на прибыль последовательно растут и достигли в 2012 г. 615 млрд руб., увеличившись за 2 года в 1,7 раза.

В настоящее время подход к стимулированию налогоплательщиков, задействованных в инновационном процессе, заключается в предоставлении возможности уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль посредством включения в состав затрат ряда специфических расходов и через механизм начисления амортизации, что соответствует подходам к решению задач инновационного развития, принятым в развитых странах.

В последние годы налоговая политика Российской Федерации последовательно развивалась в этом направлении, и, судя по основным направлениям налоговой политики на плановый период до 2016 г., такая тенденция сохранится в будущем. В результате налоговое законодательство в целом и по большинству налогов в частности содержит существенный набор инструментов, предназначенных на поддержку инноваций.

Первым шагом в этом направлении стало увеличение с 1 января 2008 г. числа расходов организаций, учитываемых в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль. В частности, в состав затрат были включены средства целевого финансирования, получаемые научными организациями из зарегистрированных в установленном порядке фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности.

В течение последующих 2 лет были приняты решения о сокращении до 1 года срока принятия к вычету расходов на НИОКР, отменено ограничение по списанию расходов на НИОКР, не давших положительного результата (ранее расходы на безрезультатные НИОКР не уменьшали базу по налогу на прибыль), увеличен до 1,5% выручки (в три раза) норматив расходов на НИОКР, введен повышающий коэффициент, позволяющий учесть в расходах по налогу на прибыль в 1,5 раза больше затрат на НИОКР, чем было ранее.

Роль налоговой системы в поддержке инновационной активности налогоплательщиков заключается как в создании условий для увеличения спроса на инновационную продукцию, так и в применении стимулов, способствующих модернизации производств

С 2011 г. налогоплательщики на основании разработанных и утвержденных планов проведения НИОКР могут самостоятельно принимать решение о создании резервов предстоящих расходов на НИОКР, отразив принятые решения в учетной политике для целей налогообложения. При этом расходы налогоплательщика, осуществляемые при реализации указанных программ, должны производиться за счет средств созданного резерва. В то же время размер резерва ограничен и не может превышать величину, равную доходам от реализации отчетного (налогового) периода, умноженную на коэффициент 0,03, за вычетом отчислений на формирование фондов поддержки научной и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», в сумме не более 1,5% доходов от реализации. Существенная выгода налогоплательщика заключается в том, что средства резерва учитываются во внереализационных расходах, тем самым уменьшая налоговую базу текущего налогового периода, что, несомненно, становится действенным стимулом осуществления соответствующей деятельности.

Очевидно, что важным побудительным стимулом осуществления инновационных мероприятий является амортизационная политика, позволяющая при определенных обстоятельствах значительно быстрее накапливать средства и уменьшать на некоторое время налоговые платежи за счет образования отложенных налоговых обязательств.

Существенной новацией российского налогового законодательства по налогу на прибыль, связанной с инновационным процессом, стало введение так называемой амортизационной премии, т.е. предоставления организациям возможности единовременного списывать 10% (а в ряде случаев и 30) стоимости вновь вводимых основных средств на расходы. Однако многие налогоплательщики стали использовать механизм амортизационной премии для получения необоснованной налоговой выгоды путем перепродажи основных средств друг другу. С целью борьбы с этим явлением был введен ряд ограничений, выражающихся в том, что при перепродаже основных средств, которые не были в собственности налогоплательщика 5 лет, амортизационную премию надо восстанавливать с доплатой налога на прибыль.

Развитие инновационной деятельности в ряде отраслей невозможно без развития рынка лизинговых услуг

С 2013 г. вновь уточнен порядок восстановления в доходах суммы амортизационной премии, учтенной в расходах организации при осуществлении инвестиций в основные фонды, а также расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, а также реализации основных средств, в отношении которых такие капитальные вложения были осуществлены ранее, чем по истечении 5 лет с момента их введения в эксплуатацию.

С учетом внесенных изменений начиная с 2013 г. суммы амортизационной премии подлежат восстановлению только в случае, если основные средства реализованы лицу, являющемуся

взаимозависимым по отношению к налогоплательщику. При этом расходы в виде указанных капитальных вложений учитываются при определении остаточной стоимости основных средств, включаемых в состав расходов при их реализации. В связи с этим налоговые последствия при таком восстановлении будут возникать только в случае реализации основных средств с убытком.

Указанные нововведения в налоговое законодательство по налогу на прибыль должны оказать существенное влияние на практику применения амортизационной премии, поскольку снимают ряд барьеров для добросовестных налогоплательщиков. Безусловно, это приведет к снижению налоговой нагрузки при осуществлении инвестиций, в том числе в инновационные проекты. В то же время нельзя не принимать во внимание тот факт, что применение амортизационной премии — достаточно дорогое для бюджета мероприятие — потери оцениваются в 0,22% ВВП, поэтому и контроль за действиями налогоплательщика должен быть ужесточен.

Новым стал порядок начисления амортизации нелинейным методом путем введения метода убывающего остатка. При осуществлении такого метода начисления амортизации амортизационные группы могут существовать бесконечно долго, и соответственно вычет стоимости каждого актива из налоговой базы может происходить бесконечно.

Еще одним стимулом инновационной активности является применение повышающих коэффициентов к норме амортизации основных средств, что также способствует ускорению обновления основного капитала. Так, нормы налогового законодательства позволяют устанавливать специальный повышающий коэффициент (не более 3) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для научно-технической деятельности. В то же время нельзя не отметить тот факт, что рассматриваемый механизм должен носить точечный, исключительный характер в отношении действительно приоритетных исследований и разработок.

К стимулам ведения инновационной деятельности относится также инвестиционный налоговый кредит, регулируемый положениями ст. 67 НК РФ, механизм предоставления которого в последние годы был существенно изменен.

Следует отметить, что подход к понятию «инвестиционный налоговый кредит», применяемый в НК РФ, отличается от этого понятия,

применяемого большинством развитых стран, где этот кредит является платным и возвратным.

В настоящее время с целью повышения оперативности принятия решения по предоставлению налогового кредита, в том числе инновационным организациям, принято решение о передаче соответствующих полномочий органам власти зачисляемого в их бюджеты, с последующим администрированием процесса возврата кредита территориальными налоговыми органами.

Надо отметить, что предоставление инвестиционного налогового кредита жестко ограничено рядом оснований, так или иначе связанных с ведением инновационной деятельности, т.е.:

- проведением организацией НИОКР либо технического перевооружения, в том числе связанного с созданием дополнительных рабочих мест;
- осуществлением внедренческой или инновационной деятельности, в том числе созданием новых или совершенствованием старых технологий;
- выполнением особо важных заданий по социально-экономическому развитию региона;
- выполнением оборонного заказа;
- включением в реестр резидентов зоны территориального развития.

В ряде случаев стимулирующим фактором для осуществления инновационных проектов является возможность переноса убытков на будущее, предусмотренная в законодательстве по налогу на прибыль (выпадающие доходы бюджета оцениваются в 0,21% ВВП).

Развитие инновационной деятельности в ряде отраслей невозможно без развития рынка лизинговых услуг. Поскольку в лизинговых компаниях сконцентрирован большой объем основных средств, ясно, что основной расход лизинговых компаний — амортизация имущества.

Законодательство предоставляет право налогоплательщику, на балансе которого находится лизинговое имущество, применять для расчета амортизации коэффициент 3, т.е. осуществлять ускоренную амортизацию, дающую следующие налоговые преимущества:

- уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль;
- отнесение остаточной стоимости основных фондов на расходы более быстрыми темпами, ускоряя, таким образом, процесс их обновления;
- высокая ликвидационная стоимость предмета лизинга.

Важно, что в российском налоговом законодательстве предусмотрено освобождение от налогообложения доходов от реализации акций, торгуемых на инновационной секции ММВБ, если срок владения этими акциями превышает 5 лет. Эта льгота введена специально для поощрения венчурных инвестиций. Предполагается возможность освобождения от налогообложения в отношении долгосрочных инвестиций в прочие ценные бумаги при сроке владения ими не менее 3 лет, хотя при этом ценность льготы для венчурных инвестиций нивелируется.

Налоговое стимулирование инноваций на региональном уровне может быть осуществлено путем предоставления как абсолютных, так и целевых преференций

В определенной степени в механизме привлечения инвестиций и создании налоговых стимулов для осуществления инновационной деятельности можно задействовать законодательство по налогу на добавленную стоимость. В частности, с 1 января 2008 г. в целях стимулирования инновационной деятельности освобождена от обложения НДС передача исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. Кроме того, налогоплательщикам предоставлено право применять освобождение от НДС при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий.

Большое значение для развития инновационного процесса имеет принятое решение об освобождении от уплаты НДС и таможенных пошлин ввоза технологического оборудования, аналоги которого не производятся на территории Российской Федерации.

Еще один подход к решению проблемы стимулирования инновационных организаций — предоставление точечных льгот, т.е. льгот для отдельных

налогоплательщиков. Примеры этого — освобождение на 10 лет от обязанности плательщика налога на прибыль инновационного центра «Сколково», снижение тарифов страховых платежей во внебюджетные фонды с отнесением выпадающих доходов соответствующих фондов на федеральный бюджет организациям, осуществляющим деятельность в некоторых инновационных отраслях, в ряде случаев адресные освобождения от уплаты НДС и других налогов.

Налоговая система Российской Федерации построена таким образом, что налоговое стимулирование инновационных процессов на региональном уровне реализуется в основном совместно органами власти субъектов Российской Федерации с федеральными органами в соответствии с полномочиями в области установления и корректировки налогового законодательства как по общим вопросам налогообложения, так и по отдельным налогам.

Налоговое стимулирование инноваций на региональном уровне может быть осуществлено путем предоставления как абсолютных, так и целевых преференций.

В целях создания стимулов для обновления основных фондов и снижения налоговой нагрузки на налогоплательщиков в НК РФ внесены изменения в перечень объектов обложения налогом на имущество организаций, предусматривающие исключение из объектов налогообложения движимого имущества (машин, оборудования), принятого на учет с 1 января 2013 г. в качестве основных средств.

Таким образом, начиная с 2013 г. при осуществлении модернизации производства уменьшаются затраты налогоплательщиков, связанные с инвестициями в новое оборудование. В перспективе, по мере вывода из эксплуатации оборудования, принятого на учет в качестве объектов основных средств до 1 января 2013 г., налогом на имущество организаций будет облагаться только недвижимое имущество.

Особое место среди объектов налогового стимулирования занимают технико-внедренческие особые экономические зоны (ОЭЗ), для которых предусмотрено большое количество налоговых преференций, причем практически по всем налогам. Главное, конечно, это введение режима свободной таможенной зоны, при котором иностранные товары размещаются и используются внутри ОЭЗ без уплаты таможенных пошлин и НДС. Для

резидентов указанных анклавов предусмотрены пониженные тарифы страховых взносов, что крайне важно для зарплатоёмких инновационных производств. В то же время очевидно, что предоставленные стимулы далеко не всегда являются побудительным мотивом осуществления инновационной деятельности в ОЭЗ, и это подтверждается результатами проверки Счетной палатой, которая показала, что ОЭЗ недостаточно востребованы, а из зарегистрированных в них 300 резидентов деятельность ведут только 117.

С ОЭЗ связывается также и применение такого редкого для российской практики понятия, как налоговые каникулы на 5 лет по налогу на имущество организаций и земельному налогу. Кроме того, при расчете налоговой базы по налогу на имущество организаций резиденты ОЭЗ не учитывают имущество, созданное или приобретенное для ведения деятельности в ОЭЗ.

Еще один подход к стимулированию инновационных процессов в Российской Федерации — введение в налоговое законодательство новой категории налогоплательщика в лице участника инвестиционного проекта на территории Дальневосточного федерального округа, Забайкальского края, Республики Бурятия или Иркутской области.

Перспективным подходом к налоговому стимулированию инновационной деятельности является возможность введения специального налогового режима для решения комплекса вопросов налогообложения инновационных организаций и урегулирования сложных проблем налогового учета, отчетности и налогового администрирования.

Главная сложность реализации рассматриваемой идеи состоит в идентификации налогоплательщиков, для которых специальный налоговый режим предназначается. Видимо, налоговые органы не смогут самостоятельно справиться с данной проблемой, т.е. для получения статуса, необходимого для перехода на специальный налоговый режим, придется обращаться в иные компетентные органы, способные определить, является ли организация научной и инновационной (Минобрнауки России, Федеральное агентство по науке и инновациям и т.д.).

Представляется, что введение специального налогового режима для инновационных организаций может стать эффективной мерой по созданию целостной системы стимулирования инновационной деятельности. Такой подход не только

способен решить проблемы налогового стимулирования инновационных организаций, но и заинтересовать региональные и муниципальные органы власти в развитии на своих территориях таких организаций.

Отдельный подход к возможности региональных и местных органов власти применения стимулов для развития инновационного процесса — изменение сроков уплаты налогов и инвестиционный налоговый кредит, предоставление которых в настоящее время связано с реализацией принципа бюджетной самостоятельности региона и муниципального образования.

Выводы

В налоговой системе Российской Федерации присутствует существенный набор методов налогового стимулирования инновационной деятельности, но экономический эффект от их применения весьма незначителен.

Для повышения влияния налогового стимулирования на рост производительности труда и конечных результатов деятельности налогоплательщиков считаем целесообразным более широкое использование точечных методов стимулирования, дающих возможность идентификации налогоплательщиков с позиции правомерности применения налоговых льгот.

С целью исключения возможностей получения необоснованной налоговой выгоды от использования налоговых льгот необходимо разработать значительно более действенный механизм контроля за правомерностью применения амортизационной премии, особенно для налогоплательщиков, не являющихся официально взаимозависимыми лицами, но часто перепродающих

оборудование друг другу. Для идентификации инновационной деятельности в ряде случаев необходимо привлекать специалистов соответствующего профиля, выделив для этой цели средства из бюджета.

Введение специального налогового режима для организаций, занимающихся инновационными проектами, несмотря на то что он активно используется в ряде развивающихся стран, нецелесообразно в связи со сложностями администрирования такого режима.

Литература

1. Полежарова Л.В. О налоговых льготах и будущем налога на прибыль // Налоговый вестник. 2009. № 8.
2. Гордеева О.В. Особые экономические зоны: налоговый аспект // Финансы. 2009. № 7.
3. Мамедов А.А. Инновационная деятельность в России: проблемы правового регулирования // Налоги. 2009. № 5.
4. Васильев С.В. Специальный налоговый режим как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности // Финансовое право. 2008. № 9.
5. Гончаренко Л.И., Савина О.Н. Причины низкой эффективности налогового регулирования инновационного развития экономики России // Вопросы теории и практики налогообложения. Сборник статей, кн. 9. М.: Цифровичок, 2011.
6. Гончаренко Л.И., Вишневецкая Н.Г. К вопросу о совершенствовании налогового администрирования инновационных организаций // Инновационное развитие экономики. 2012. №10.

Из выступления В.В. Путина на съезде Российского союза промышленников и предпринимателей 20 марта 2014 г.

Наша цель — не просто взять и ограничить возможности для использования офшорных схем. Мы прекрасно понимаем, что запретами здесь мало чего можно добиться. Главное направление работы в другом: необходимо повышать привлекательность российской юрисдикции, улучшать деловой климат, укреплять правовые гарантии защиты собственности, совершенствовать деятельность судебной системы, включая третейское судопроизводство.

Если отечественные компании станут платить налоги в России, если они не будут уходить от ответственности за страну, вырастет, безусловно — и вы это тоже наверняка понимаете, — доверие к бизнесу вообще, к институту частной собственности, к ценностям экономической, предпринимательской свободы. Это ключевой момент для поступательного развития нашей страны.

УДК 336.225.621

Совершенствование налогообложения прибыли организаций с учетом рентабельности активов

В статье анализируются возможные подходы к применению налоговых стимулов в виде дифференциации ставок по налогу на прибыль организаций для активизации инвестирования в технологическую модернизацию экономики России. Предлагается методика формирования ставок налога на прибыль организаций в зависимости от сложившейся рентабельности по видам экономической деятельности в структуре экономики России.

Ключевые слова: налоговое стимулирование; инвестиции; мультипликатор; технологическая модернизация; инвестиционная активность; дифференциация ставок; рентабельность активов.

The paper analyzes various approaches to using tax incentives by way of differentiation of corporate profit tax rates to boost investment in the technological modernization of the Russian economy. A methodology of corporate profit tax rate formation is proposed based on the existing profitability of businesses in the economic structure of Russia.

Keywords: tax incentives; investment; multiplier; technological modernization; investment activity; rate differentiation; fixed asset profitability.



Журавлева Татьяна Александровна

д-р экон. наук, профессор
кафедры «Налоговое
консультирование»
Финансового университета
E-mail: Zhuravleva_orel@mail.ru

Применение сложной мультипликации на производственную сферу и инвестиции

Ни у кого не вызывает сомнения, что российская экономика нуждается в инвестициях. Согласно уточненным данным Минэкономразвития России прогноз по экономическому росту ВВП в России на 2013 г. уменьшен с 2,4 до 1,8%, рост промышленного производства — с 2,0 до 0,7%. Существенно понижен прогноз по росту инвестиций в основной капитал — с 4,6 до 2,5%.

До настоящего времени применялись различные способы для активизации инвестиций, но достичь желаемого результата так и не удалось. По мнению автора данной статьи, в качестве системного инструмента, способного оказывать одновременно воздействие на состояние производственной сферы и увеличение объема инвестиций в экономику страны, могут выступать налоговые регуляторы [1]. Согласно Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг. запланировано налоговое стимулирование инвестиций посредством применения амортизационной премии [2, п. 1.1.2]. Однако, по нашему мнению, этой меры недостаточно для оживления инвестиционной активности ввиду того, что она не учитывает отраслевую специализацию субъектов хозяйствования.

Инвестиции — это особая форма вложения ресурсов в производственную сферу, в том числе на технологическую модернизацию. Предложение инвестиций увеличивается с ростом доходов благодаря следующей закономерности: доля дохода, направляемая на потребление, уменьшается, так как потенциально возможное потребление индивидуума ограничивается его физическими возможностями.

Следовательно, при сокращении доли потребления в возрастающем доходе растет доля сбережения, которую можно приравнять к инвестициям.

Изменение объема инвестиций ведет к изменению объемов производства через мультипликационный эффект. Мультипликатор инвестиций — это соотношение изменений в чистом национальном продукте к изменениям в сумме инвестиций. Следует отметить, что эффект мультипликации может проявляться в двух направлениях и не быть равнозначным: незначительное увеличение инвестиций дает существенный прирост чистого национального продукта¹, и, наоборот, небольшое снижение инвестиций может привести к значительному сокращению произведенного продукта.

Эффект сложной многоступенчатой мультипликации представлен на рисунке, показывающий, что между такими факторами, как инвестиции и ВВП (ВРП), проявляется эффект мультипликации: снижение инвестиций — снижение ВВП (ВРП); рост инвестиций — увеличение объемов ВВП (ВРП).

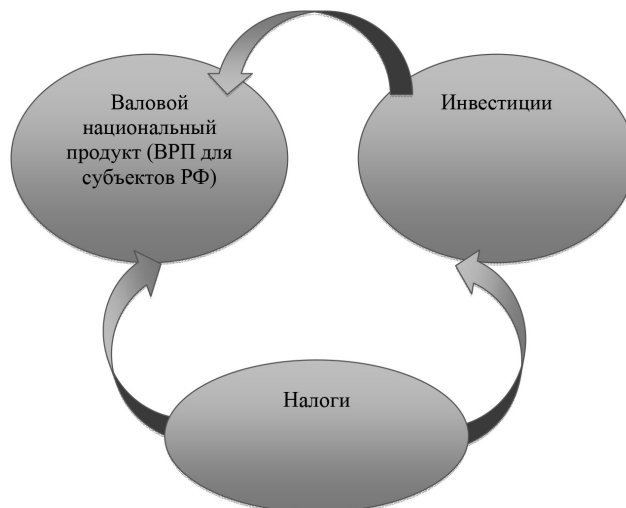
Эффект мультипликации также характерен и для таких факторов, как налоги и ВВП (или ВРП — на уровне субъектов Российской Федерации): рост налогов — снижение ВВП (ВРП); снижение налогов — увеличение объемов ВВП (ВРП).

Таким образом, на объем ВВП (ВРП) за счет инвестиций и налогов оказывает влияние сложный мультипликатор, в котором проявляется влияние нескольких факторов.

Кроме того, следует обратить внимание на тот факт, что снижение налогов позволяет высвободить дополнительные средства у субъектов экономики, это формирует стимулы у хозяйствующих субъектов и становится, в свою очередь, причиной увеличивающегося объема инвестиций и возрастания инвестиционной активности в экономике [4, с. 99].

Увеличение инвестиционной активности хозяйствующих субъектов

Инвестиционная активность — это степень участия организаций в осуществлении инвестиционной деятельности по видам экономической деятельности, объектам вложений, источникам инвестирования и т. д. в течение определенного периода времени. Для инициирования инвестиционной активности в России и ее регионах нужны согласованные меры по обеспечению благоприятных макроэкономических



Воздействие налогов на инвестиции и ВВП (ВРП) в национальной (региональной) экономике
[3, с. 151]

ских условий, созданию каналов денежного предложения для инвестиций в производство, отладке механизмов трансформации сбережений в инвестиции, пресечению всех форм вывоза капитала.

Инвестиционная активность — это степень участия организаций в осуществлении инвестиционной деятельности по видам экономической деятельности, объектам вложений, источникам инвестирования и т. д. в течение определенного периода времени

Низкая инвестиционная активность хозяйствующих субъектов, осуществляемая за счет собственных средств, во многом обусловлена ограниченными возможностями внутренних накоплений (особенно частных инвесторов), а также обесцениванием основного капитала. Норма валового накопления основного капитала в России находится в диапазоне 17,9% (2002 г.) до 21,6% (2009 г.) с прослеживающимся положительным трендом [5, с. 320]. В то же время опыт экономически развитых стран показывает, что низкие масштабы накоплений не способны обеспечить приемлемую динамику экономического развития. В развитых странах во времена оживления и подъема экономики норма валового накопления

¹ Чистый национальный продукт — это ВВП за вычетом амортизационных отчислений.

Таблица 1

Рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности в Российской Федерации в 2009–2011 гг. (%) [6, 7]

Показатели	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Среднеарифметическое значение
1	2	3	4	5
Всего				
В том числе по видам экономической деятельности:	5,5	6,7	6,5	6,233
а) сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	2,9	2,9	3,9	3,233
б) добыча полезных ископаемых в том числе:	8,8	11,6	14,2	11,533
– добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	9,1	10,9	13,2	11,067
– добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	6,9	16,1	20,2	14,4
в) обрабатывающие производства, из них:	6,1	8,2	8,4	7,567
• производство пищевых продуктов	7,5	7,2	4,4	6,367
• текстильное и швейное производство	-0,4	1,0	4,2	1,6
• обработка древесины и производство изделий из дерева	-5,4	0,8	-2,1	-2,233
• целлюлозно-бумажная и полиграфическая деятельность	4,6	8,0	7,2	6,6
• производство кокса и нефтепродуктов	15,7	15,9	16,7	16,1
• химическое производство	4,5	12,2	16,0	10,9
• производство резиновых и пластмассовых изделий	2,1	5,5	6,3	4,633
• металлургическое производство	5,3	8,4	6,2	6,633
• производство машин и оборудования	3,0	3,7	2,8	3,167
г) производство и распределение электроэнергии, газа и воды	2,2	4,6	1,1	2,633
д) строительство	2,6	2,0	2,1	2,233
е) оптовая, розничная торговля	7,8	7,1	9,8	8,233
ж) гостиницы и рестораны	3,4	4,0	3,4	3,6
з) транспорт и связь	4,4	5,3	4,9	4,867
и) финансовая деятельность	0,7	9,4	1,9	4,000
к) операции с недвижимым имуществом	4,1	3,7	0,5	2,767
л) государственное управление и обеспечение военной безопасности, социальное страхование	4,3	1,4	1,8	2,5
м) образование	6,3	2,3	3,2	3,933
н) здравоохранение и предоставление социальных услуг	5,3	2,1	1,7	3,033
о) предоставление прочих услуг	2,8	5,0	4,1	3,967

Таблица 2
Алгоритм определения рекомендуемых ставок налога на прибыль организаций (на основании среднеарифметических данных по экономике России за 2009 – 2011 гг.) [3, с. 158]

Показатели	Всего	В том числе: добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	Обрабатывающие производства	В том числе: металлургическое производство	Производство машин	Производство и распределение электроэнергии	Строительство	Оптовая и розничная торговля	Транспорт и связь	Финансовая деятельность	Операции с недвижимым имуществом	Образование	Здравоохранение и предоставление социальных услуг	Сельское хозяйство
1. Рентабельность активов, %	6,233	11,067	7,567	6,653	3,167	2,653	2,233	8,233	4,867	4,000	2,767	3,933	3,033	3,233
2. Отклонение показателя «Рентабельность активов, %» от средней величины по экономике	–	+4,834	+1,334	+0,4	-3,066	-3,6	-4,0	+2,0	-1,366	-2,233	-3,466	-2,3	-3,2	-3,0
3. Темп роста показателя рентабельности к среднему значению по экономике, %	–	177,6	121,4	106,4	51,0	42,0	36,0	132,1	78,0	64,0	44,0	63,0	49,0	51,9
4. Сальдированный финансовый результат, млн руб.	5 967 244	1 110 931	1 598 820	282 453	31 571	190 917	195 218	1 498 605	632 590	177 721	291 231	2621	24 206	70 711
5. Ставка налога на прибыль организаций в соответствии с НК РФ, %	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
6. Сумма налога на прибыль от действующей ставки налога на прибыль, млн руб.	1 193 449	222 186	319 764	56 491	6314	38 183	39 044	299 721	126 518	35 544	58 246	524	4041	14 142
7. Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, млн руб.	4 773 795	888 745	1 279 056	225 962	25 257	152 734	156 174	1 198 884	506 072	142 177	232 985	2097	20 165	56 569
8. Расчетная ставка налога на прибыль с учетом рентабельности активов (п. 5 × п. 3/100), %	20	35,5	24	21	10	8,5	8,5	26	16	13	8,9	12,6	9,7	10,4
9. Рекомендуемые ставки налога на прибыль организаций	20	35	20	20	10	10	10	25	20	20	20	10	10	10
10. Сумма налога на прибыль организаций с учетом рекомендуемой ставки налога на прибыль (п. 4 × п. 8/100), млн руб.	1 193 449	388 826	319 764	56 491	3157	19 092	19 522	374 651	126 518	177 721	291 231	262	2421	7071
11. Сумма прибыли, остающаяся в распоряжении предприятия при применении расчетной ставки, (п. 4 – п. 10), млн руб.	4 773 795	722 105	1 279 056	225 962	28 414	171 825	175 696	1 123 954	506 072	142 177	232 985	2359	21 785	63 640
12. Экономика средств, (+, -) (п. 7 – п. 11), млн руб.	0	- 166 640	0	0	+3157	+19 091	+19 522	-74930	0	0	0	+262	+2420	+7071

составляла не менее 15% ВВП. В Японии этот показатель превышал 30% ВВП [5, с. 320].

В немалой степени низкая инвестиционная активность связана с тем, что в системе рыночных отношений доход (прибыль) является основным стимулом предпринимательской и инвестиционной деятельности. Категория «прибыль» играет важную роль как для субъектов хозяйствования [с позиций наличия собственных финансовых ресурсов, а значит, развертывания (или сокращения) собственного бизнеса], так и в качестве источника социально-экономической динамики государства.

Рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности

Экономические интересы хозяйствующих субъектов должны обеспечиваться соответствующей системой налогообложения, построенной с учетом рентабельности осуществляемой организациями деятельности и себестоимости производимых товаров, работ, услуг.

Рассмотрим рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности в общероссийском масштабе в 2009–2011 гг. (табл. 1).

Анализ табл. 1 свидетельствует о том, что средняя рентабельность активов организаций в экономике России в 2009–2011 гг. составила 6,233%. Следует заметить, что на значение данного показателя отрицательное влияние оказала низкая рентабельность активов организаций, зафиксированная в 2009 г. (5,5%), что вызвано негативным влиянием мирового финансового кризиса на российскую экономику.

По мнению автора, на значение такого показателя, как рентабельность активов, могут оказывать положительное влияние снижение налогообложения прибыли организации, рост суммы прибыли в распоряжении предприятий, применение ускоренной амортизации и другие меры, что позволяет получить собственные средства субъектам хозяйствования с целью приобретения и замены изношенной техники и оборудования, автоматизации или механизации производственного процесса, внедрения новых производственных технологий.

По данным Росстата, основным источником финансирования технологической модернизации для большинства организаций являются именно собственные средства [6]. Так, в 2012 г. собственные средства использовали около 85% респондентов, поэтому снижение налогообложения прибыли

и высвобождение чистой прибыли для структурообразующих видов экономической деятельности в экономике России имеет огромное значение для реализации курса на модернизацию экономики.

Алгоритм определения ставок налога на прибыль организаций

Приведем возможный алгоритм определения ставок налога на прибыль организаций с учетом отраслевой специфики их деятельности (табл. 2).

В табл. 2 определяется расчетная ставка налога на прибыль организаций, которая учитывает отношение среднего значения показателя рентабельности активов по видам экономической деятельности к среднему значению по экономике России.

Затем приводятся рекомендуемые ставки налога на прибыль организаций, ориентированные на расчетную ставку с целью дифференциации ставок налога (табл. 3).

Далее производятся расчеты налога на прибыль организаций по рекомендуемым ставкам налога по видам экономической деятельности, а также сумм прибыли предприятий, остающихся в их распоряжении после уплаты данного налога. Для подтверждения полученного результата в табл. 2 приведена строка 12, где отражен экономический эффект от рекомендуемой дифференциации налога на прибыль организаций.

Подводя итог произведенным расчетам, следует отметить, что снижение ставки в два раза (до 10%) рекомендуется для таких сфер, как производство машин, производство и распределение электроэнергии, строительство, образование, здравоохранение и предоставление социальных услуг, сельское хозяйство, что позволит обеспечить для этих видов деятельности приток дополнительного объема чистой прибыли организаций.

Оставить ставку на уровне 20% рекомендуется для таких видов деятельности, как обрабатывающие производства (в том числе металлургическое производство), транспорт и связь, финансовая деятельность, операции с недвижимым имуществом.

Повышение ставки до 25% рекомендуется для такого вида деятельности, как оптовая и розничная торговля. Рентабельность активов для сферы обращения равна 8,233%, что всего на 2,0% выше общероссийского показателя по экономике в целом. Повышение суммы налога на прибыль организаций, рассчитываемой в соответствии с рекомендуемой ставкой налога, ведет к снижению прибыли в распоряжении хозяйствующих

Таблица 3

Рекомендуемые дифференцированные ставки налога на прибыль организаций в зависимости от рентабельности активов по видам экономической деятельности

Рекомендуемые ставки налога на прибыль организаций, %	Отличие показателя рентабельности активов от среднего значения данного показателя по экономике	Виды экономической деятельности
10	Меньше в 2 раза	– Производство машин; – производство и распределение электроэнергии; – строительство; – образование; – здравоохранение и предоставление социальных услуг; – сельское хозяйство
20	Равен среднему значению в экономике	– Обрабатывающие производства (в том числе металлургическое производство); – транспорт и связь; – финансовая деятельность; – операции с недвижимым имуществом
25	Больше в 1,2–1,3 раза	– Оптовая и розничная торговля
35	Больше в 1,8–2,0 раза	– Добыча топливно-энергетических ресурсов

субъектов в сфере торговли и общественного питания на 74 930 млн руб.

Более высокая ставка (35%) может быть установлена в сфере добычи топливно-энергетических ресурсов, что ведет к сокращению прибыли в распоряжении соответствующих организаций соответственно на 166 640 млн рублей.

Выводы

Результатом применения предлагаемой нами методики по дифференциации ставок налога на прибыль организаций станет получение дополнительной суммы чистой прибыли в распоряжении предприятий для таких видов деятельности, как производство машин, производство и распределение электроэнергии, строительство, образование, здравоохранение и предоставление социальных услуг, сельское хозяйство, что будет способствовать росту инвестиционных вложений по данным видам экономической деятельности в структуре экономики России. А для экспортноориентированных отраслей (добыча топливно-энергетических ресурсов) и сферы обращения (розничной торговли и общественного питания) чистая прибыль хозяйствующих субъектов в их распоряжении согласно официальным данным должна сократиться.

Придание необходимого импульса российской экономике невозможно без серьезной трансформации структурообразующих элементов экономической системы, включая создание регулирующего механизма налогообложения прибыли, поэтому

данные меры экономической политики должны рассматриваться в единстве с изменениями в структуре и характере других институтов регулирования экономики.

Литература

1. Налоговая реформа. Теория и практика / Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Гончаренко Л.И. и др.: монография / под ред. Майбурова И.А. М.: Юнити, 2010.
2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг. URL: <http://www.minfin.ru>.
3. Журавлева Т.А. Перспективы налогового стимулирования инвестиций с учетом совершенствования подходов в налогообложении прибыли организаций // Бизнес в законе. 2013. № 4. С.151–160.
4. Смирнов В.М. Проблема стимулов в современной экономической науке // Экономика. Налоги. Право. 2011. № 4. С. 98–101.
5. Журавлева Т.А. Методология функционирования механизма налогового регулирования на федеральном и региональном уровнях: дис. ...д-ра экон. наук. М., 2008.
6. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики РФ. URL: <http://www.gks.ru>.
7. Российский статистический ежегодник. 2011. URL: <http://www.gks.ru/>

УДК 336.1

О проблемах и совершенствовании действующего механизма взимания НДС в России

В статье рассматриваются актуальные проблемы действующего механизма взимания НДС в России, зарубежный опыт применения НДС, в том числе эффективность функционирования данного налога, анализируются возможные варианты реформирования НДС. Делается вывод, что в условиях создания Таможенного союза, Единого экономического пространства и вступления России в ВТО предложение о замене НДС другим налогом представляется сомнительным.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; добавленная стоимость; налог с продаж; налог с оборота; показатель доходности НДС; налоговое администрирование.

The paper addresses current problems of the existing mechanism of the VAT collection in Russia, describes the international VAT application experience, particularly the VAT performance efficiency, and analyzes possible VAT reform options. It is concluded that in the context of the Customs Union, the Common Economic Space and Russia's accession to the WTO, the proposal to replace the VAT with another tax does not seem reasonable.

Keywords: value-added tax; added value; sales tax; turnover tax; VAT rate of return; tax administration.



**Петухова Римма
Алексеевна**

канд. экон. наук, доцент, профессор кафедры государственных и муниципальных финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета
E-mail: petuhova_r@mail.ru

Применение НДС в России

В настоящее время НДС является, с одной стороны, одним из основных с фискальной точки зрения налогов российской налоговой системы, формируя 15% консолидированного бюджета Российской Федерации или 5,66% ВВП (в 2012 г.), а с другой стороны, — одним из налогов, которые хуже всего поддаются налоговому администрированию.

На протяжении последних лет в практике обложения НДС отмечаются следующие тенденции:

- опережение в части реализации товаров (работ, услуг) внутри страны темпа роста вычетов по НДС по сравнению с темпами роста налоговой базы;
- рост сумм НДС, заявленных налогоплательщиками к возмещению, и, как следствие, рост сумм НДС, фактически возмещенных налогоплательщикам.

По данным ФНС России, доля налоговых вычетов НДС в общей сумме налога в 2003 г. составляла 82,2%. С 2007 г. налоговые вычеты превысили 90% и в 2012 г. достигли 93,8%. При этом в 2012 г. темп роста вычетов составил 117,7%, а рост НДС, исчисленного с налоговой базы, — 117,1%;

- сближение значений сумм «внутреннего» НДС и НДС по ввозимым товарам.

По данным об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации за 2012 г. сумма НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, составила 1886,45 млрд руб., а сумма НДС на товары,

ввозимые на территорию Российской Федерации, — 1659,69 млрд руб. При этом рост импорта товаров не сопровождается адекватным ростом внутренней экономики.

В конце 2013 г. в Экспертный совет при Правительстве РФ, занимающийся формированием налоговой политики на 2015–2017 гг., был внесен ряд предложений по реформированию НДС, в частности предлагалось отменить «кассовый» метод при возмещении «импортного» НДС. Данное предложение противоречит, по нашему мнению, сущности принципа «зеркальности» [2] в обложении НДС и только усугубит сложившиеся проблемы, связанные с возмещением этого налога.

Во время кризиса и посткризисный период в налоговое законодательство Российской Федерации вносились многочисленные изменения, в частности был введен налоговый вычет по оплаченным авансам, установлен заявительный порядок возмещения НДС для крупнейших налогоплательщиков и др. При этом в основных направлениях налоговой политики, разрабатываемых Правительством РФ, о кардинальном реформировании НДС в посткризисный период не упоминается.

Предложения по реформированию механизма взимания НДС

Критическая ситуация в сфере обложения НДС вызывает многочисленные предложения экспертов по реформированию этого налога, вплоть до его отмены или замены иным налогом. Существующие различные подходы решения проблем функционирования НДС можно свести в четыре блока.

1. Переход к единой пониженной ставке.

В ходе обсуждения проекта «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2009–2011 гг.» широко дискутировался вопрос, касающийся снижения ставки НДС и рассматривалось предложение о переходе к единой налоговой ставке в размере 12%. Однако подобное снижение налога привело бы к существенным потерям федерального бюджета (до 2% ВВП). В последующих проектах основных направлений налоговой политики вопрос о снижении ставки НДС не поднимался. Однако в конце 2013 г. данное предложение в очередной раз нашло отражение

в предложениях Экспертного совета при Правительстве РФ.

Следует отметить, что практика взимания НДС неодинакова в разных странах. Стандартная налоговая ставка НДС может колебаться от 5% (Сингапур, Панама, Япония) до 25% (Дания, Швеция, Норвегия). Особенностью налоговой политики развитых стран в отношении НДС является тенденция к росту стандартных налоговых ставок как способ выхода из финансового кризиса. В период 2007–2013 гг. ставки НДС были увеличены в 18 странах ОЭСР, причем максимальная налоговая ставка установлена в Венгрии — 27%. В 2014 г. планируется увеличение стандартных налоговых ставок во Франции, Японии и Словении, если этим странам не удастся решить проблему сокращения дефицита государственного бюджета иными мерами. Так, уже с апреля 2014 г. ставка НДС в Японии может составить 8%.

При анализе механизма взимания НДС в конкретной стране учитываются следующие факторы: уровень стандартных налоговых ставок; наличие пониженных ставок в отношении отдельных групп товаров и услуг; освобождение ряда операций от обложения НДС; установление специальных налоговых режимов; общая эффективность администрирования налога. Наличие освобождений и применение пониженных налоговых ставок ведет к снижению доходов бюджета, росту расходов на администрирование налога и в конечном счете влияет на эффективность его сбора. В этой связи с 2007 г. в ряде стран в качестве меры, направленной на повышение эффективности администрирования НДС, были отменены пониженные налоговые ставки в отношении отдельных видов товаров и услуг. Кроме того, большинство стран пересмотрели политику освобождения от налогообложения ряда операций.

Интегральным показателем доходности НДС является показатель VRR¹, характеризующий бюджетную эффективность взимания налога и определяемый как отношение фактических поступлений НДС в бюджет к сумме налога, рассчитанной исходя из потенциальной налоговой базы и стандартной ставки. По расчетам Минфина России, среднее значение показателя VRR в 2003–2011 гг. в Российской Федерации составило 0,53, что практически соответствует среднему уровню этого показателя по странам ОЭСР. Наиболее высокий

¹ VAT Revenue Ratio.

показатель VRR среди стран ОЭСР отмечается в Новой Зеландии (среднее значение 1,01), Люксембурге (среднее значение 0,91) и Швейцарии (среднее значение 0,73) [4].

В среднесрочной перспективе в Российской Федерации представляется целесообразным сохранение действующей стандартной ставки НДС на уровне 18% при условии совершенствования действующего механизма взимания НДС и системы его администрирования.

2. Совершенствование механизма обложения НДС и его администрирования.

Принимая во внимание необходимость упрощения налогового администрирования НДС для субъектов налоговых отношений, экспертами предлагались следующие меры: специальная регистрация плательщиков НДС; введение системы «НДС-платеж»; введение системы контроля за вывозом товаров и возмещением НДС (СКВВ).

В сложившихся условиях российской практики взимания НДС сохранение применяемого метода определения налоговой базы возможно при условии повышения качества налогового администрирования

Специальная регистрация плательщиков НДС направлена на борьбу с так называемыми фирмами-«однодневками». На практике подобные фирмы, участвуя в схемах уклонения от уплаты налогов, являются зарегистрированными плательщиками НДС. Поэтому государством должны быть в первую очередь приняты меры, направленные на совершенствование процедур регистрации налогоплательщиков. Для этого представляется целесообразным совершенствование системы информационного обмена баз данных контролирующих органов и различных ведомств. Самое радикальное предложение по реформированию механизма обложения НДС касается введения ограничения постановления на учет плательщиков НДС в зависимости от оборота. Большинство стран освобождает потенциальных плательщиков НДС от этого налога, если их оборот ниже определенной суммы. Принятие новой процедуры регистрации плательщиков НДС позволит повысить

эффективность администрирования этого налога. Это предложение (именуемое «созданием клуба плательщиков НДС») имеет свои недостатки. Небольшие и новые фирмы не войдут в этот «клуб», будут нарушены сложившиеся производственно-торговые цепочки, возникнут трудности с возмещением НДС у «добросовестных» крупных плательщиков. Новая процедура регистрации может стать «взяткоемкой» и создаст дополнительные предпосылки для коррупции.

Введение системы «НДС-платеж» направлено на улучшение налогового администрирования НДС посредством систематического получения достоверной информации о суммах налога, поступивших на счета организаций в банках. Такая информация позволит прежде всего выявлять организации, представляющие в налоговые органы декларации, содержащие недостоверную информацию. Получение такой информации возможно путем внедрения системы, предусматривающей выделение для налога специального поля в платежных поручениях, систематическое составление банками отчетов по поступившим суммам налога в разрезе каждого открытого в банке счета и передачу отчетов в электронном формате в ФНС России.

Создание СКВВ имеет целью борьбу с фактами «лжеэкспорта». В свое время предлагалось создание единого информационного пространства и обмена данными в масштабе реального времени между таможенными и налоговыми органами, что позволяет осуществлять более действенный контроль за реально экспортируемыми товарами и суммами предъявляемого к возмещению НДС при экспорте. По данным налоговой отчетности за 2011 г., на долю возмещаемого НДС по экспортным операциям пришлось всего 5%. По мнению президента Палаты налоговых консультантов РФ Д.Г. Черника, применение в России ограничения в возмещении НДС при экспорте сырья могло бы послужить хорошим стимулом для развития собственного производства [3].

Меры по совершенствованию администрирования НДС получили свое развитие в предложениях Экспертного совета при Правительстве РФ в конце 2013 г., в частности касающиеся использования специального депозитного счета НДС, внедрения автоматизированной системы (федерального портала) учета счетов-фактур, замены налоговой декларации по НДС книгой покупок и продаж в электронном виде.

Отметим, что практически все эти предложения усложняют процесс администрирования НДС и требуют дополнительных информационных ресурсов и высокой квалификации сотрудников налоговых органов.

3. Изменение методологии определения налоговой базы НДС.

Одно из предложений по улучшению взимания НДС направлено на определение добавленной стоимости и НДС по методу сложения ее компонентов, что исключает необходимость возмещения «входного» НДС. Реализация предлагаемого метода на первый взгляд упрощает систему администрирования НДС, поскольку исключается необходимость в заполнении ряда документов (счетов-фактур, книг покупок и продаж), снимаются проблемы, связанные с получением незаконного вычета, появляется возможность более точно оценивать эффективность деятельности организации, упрощается расчет ВВП. К недостаткам этого метода следует отнести отсутствие в российских регистрах бухгалтерского учета граф, отражающих величину добавленной стоимости, а главное — возникающие проблемы функционирования НДС в сфере ВЭД.

В настоящее время практически все зарубежные страны применяют «инвойсный» метод как наиболее удобный, поскольку он:

- освобождает налогоплательщика от необходимости определять собственно добавленную стоимость или ее компоненты, что упрощает учет;
- позволяет налогоплательщику применять налоговую ставку непосредственно при совершении сделок купли-продажи;
- облегчает применение различных налоговых ставок, в том числе при осуществлении одновременно облагаемых и не облагаемых НДС операций;
- обладает встроенным контрольным механизмом, позволяющим предотвращать занижение суммы уплачиваемого налога продавцом и завышение суммы налоговых вычетов покупателем в связи с тем, что обе суммы должны быть равны и подтверждаться единым документом (принцип «зеркальности»).

В сложившихся условиях российской практики взимания НДС сохранение применяемого метода определения налоговой базы возможно при условии повышения качества налогового администрирования. Так, практическое внедрение

современных информационных систем позволит налоговым органам проводить сверку реестров полученных и выставленных счетов-фактур на предмет их соответствия у различных налогоплательщиков.

Для упрощения налогового администрирования НДС, на наш взгляд, можно применять метод вычитания при расчете налоговой базы НДС. На настоящий момент страной, использующей метод вычитания при исчислении НДС, является только Япония [1, с. 21]. Как аналог метода вычитания можно рассматривать особый порядок уплаты НДС с наценки (разницы между стоимостью реализации и приобретения), предусмотренный в российском законодательстве.

4. Замена НДС налогом с продаж или налогом с оборота.

Несмотря на практическое применение налога с продаж в некоторых налоговых системах, введение этого налога в Российской Федерации идет в разрез с основными направлениями налоговой политики, направленными на поддержку малого бизнеса посредством применения специальных налоговых режимов. В этой связи основная часть розничных продаж населению освобождена от НДС. Введение налога с продаж приведет к увеличению налоговой нагрузки для данной категории налогоплательщиков, а в случае установления освобождения от налога с продаж для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, — к бюджетным потерям.

Что касается применения налога с оборота вместо НДС, можно отметить следующее. С одной стороны, при установлении налога с оборота упрощается процедура налогового администрирования, поскольку устраняется проблема необоснованных налоговых вычетов. Рядом авторов предлагалось называть налог с оборота «универсальным косвенным налогом» и устанавливать налоговые ставки на уровне 2–3% [4, с. 75]. С другой стороны, планы по введению номинальной ставки налога с оборота требуют тщательной проработки, поскольку в этом случае возникает проблема «каскадного» эффекта. Одним из возможных путей решения этой проблемы является дифференциация ставок в зависимости от уровня добавленной стоимости, создаваемой в различных отраслях экономики на каждой стадии производства и обращения.

Выводы

В условиях создания Таможенного союза, Единого экономического пространства и вступления России в ВТО предложение о замене НДС другим налогом представляется сомнительным. НДС занимает значительное место в налоговых системах большинства стран мира, в которых уделяется повышенное внимание собираемости данного налога. В настоящий момент единственной развитой страной, в чьей налоговой системе отсутствует НДС, являются США. Основная причина — особенность федеративной системы налогообложения в США. Введение федерального НДС, несмотря на рост совокупных доходов от косвенных налогов примерно на 9% [5, с.487], требует разработки механизма их перераспределения с целью обеспечения доходной базы бюджетов штатов. Следует отметить, что лишь пять стран в свое время отменяли НДС: Вьетнам (в 1970-е гг.), Гренада, Гана (введен в марте 1995 г., отменен через два месяца), Мальта (введен в 1995 г., отменен в 1997 г.) и Белиз (введен в 1996 г., отменен в 1999 г.). Однако Гана, Мальта и Вьетнам впоследствии вторично включили НДС в свои налоговые системы [1, с. 4].

Действенным инструментом при решении проблемы налоговых вычетов является введение отраслевых ограничений путем установления льготы по НДС по отдельным видам деятельности, которые характеризуются высокой степенью риска

Действенным инструментом при решении проблемы налоговых вычетов является введение отраслевых ограничений путем установления льготы по НДС по отдельным видам деятельности, которые

характеризуются высокой степенью риска. «Предоставление освобождения от НДС в комплексе с другими мерами ... могло бы сыграть положительную роль в увеличении объемов ... инвестиций в реальный сектор национальной экономики» [6, с. 63]. Возможно также установление нулевой ставки НДС при экспорте только экспортерам–производителям товаров. Остальным налогоплательщикам должна предусматриваться льгота при осуществлении ими экспорта товаров. При этом проблема возмещения «входного» НДС при реализации произведенных товаров на экспорт через торгующие организации может быть решена путем заключения агентских договоров от имени экспортера-производителя, который получает в этом случае право на налоговый вычет. Представляет интерес также опыт Китая, где процент возмещаемого налога устанавливается правительством и зависит от вида продукции.

Литература

1. The modern VAT/Ebrill L., Keen M [et al.]. International Monetary Fund, 2001. 199 p.
2. Брызгалин А.В. О принципах НДС (в порядке постановления вопроса). URL: http://www.nalog-briz.ru/2010/08/blog-post_3911.html.
3. Грамотная налоговая политика — стимул и поддержка для бизнеса. Интервью с Д.Г. Черником // Налоговый вестник. 2010. № 1.
4. Современное состояние и пути развития налоговой системы России. / колл. авторов: Романовский М.В. и др. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2012.
5. Public Finance, 9th edition/Rosen H., Gayer T. McGraw Hill, 2010. P. 595.
6. Актуальные проблемы развития налоговой системы России в первой десятилетии XXI века: монография. Гончаренко Л.И. и др. М.: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2012.

Из выступления В.В. Путина на саммите «Группы двадцати» 05.09.2013

Качество финансового регулирования напрямую зависит от того, насколько эффективны меры по противодействию уклонению от налогообложения. Эта тема стала одной из ключевых в этом году. В условиях все большей глобализации мировой экономики для эффективного противодействия недобросовестному поведению налогоплательщиков недостаточно усилий лишь на уровне отдельных стран. Разумеется, каждая экономика стремится создать максимально привлекательный для бизнеса налоговый режим, но это не означает, что эти режимы должны использоваться для уклонения от налогов.

УДК 336.226.322

Экономическая природа и свойства НДС

В статье исследованы основные типы НДС, их достоинства и недостатки. Посредством анализа установлено, что практически повсеместное применение НДС потребительского типа обусловлено отсутствием «каскадного эффекта» – причины двойного налогообложения основных фондов, а доодоориентированный НДС и НДС, ориентированный на валовую продукцию, которые редко используются на практике, дестимулируют сбережения и инвестиции, дискриминируют капиталоемкие инвестиции.

Ключевые слова: НДС; основные фонды; двойное налогообложение; производственная эффективность.

The main VAT types, their advantages and disadvantages are studied in the paper. The analysis has revealed that the almost universal application of the consumer-type VAT is due to the fact that it does not lead to the “cascading effect” – the cause of the double taxation of capital assets, and the income VAT and the gross product VAT that are rarely used in practice discourage saving and spending, discriminate capital-intensive investments.

Keywords: VAT; capital assets; double taxation; production efficiency.



Соколовская Елена Васильевна

канд. экон. наук, ст. научный сотрудник Института экономики промышленности НАН Украины
E-mail: elena.lukyanenko@gmail.com



Филиппова Наталья Владимировна

аспирант Института экономики промышленности НАН Украины
E-mail: natalifl.3@mail.ru

Типы НДС

Посредством применения налогового режима, предусматривающего налогообложение добавленной стоимости, многие страны стремятся решить проблемы, связанные с использованием налога на продажи/налога с оборота, который не предусматривает возможности зачета налога, которым облагаются производственные затраты, когда последующий потребитель товара еще раз уплачивает за них налог. Данный процесс носит название «каскадного эффекта» (*cascading*), ведет к росту цен и становится одной из причин уклонения от уплаты налогов.

Напротив, НДС, которым облагаются операции на предыдущем этапе производственной цепочки,

может быть в дальнейшем вычтен из стоимости товара или услуги.

Исследованием НДС и его влияния на экономические процессы занимались такие ученые, как А. Бетлий [1], Ю. Иванов [2], В. Вишневецкий [3], И. Майбуров [2], А. Скрипник, Т. Паянок [4], А. Соколовская, В. Твардиевич [5], Е. Шувалова [6], Л.И. Гончаренко [7]. Среди зарубежных ученых, исследовавших экономическую природу различных форм НДС, можно назвать J. Caldwell [8], Н. Chowdhury [9], М. Lang и соавт. [10], К. Messere и соавт. [11], D. Naik [12], М. Gillis и соавт. [15], К. Walia [16].

Однако до настоящего времени в отечественной научной литературе еще недостаточно изучены

типы НДС и их влияние на эффективность производства.

В настоящее время различают в основном три типа НДС, которые используются в разных странах: НДС потребительского типа (*consumption type, subtractive VAT, C-VAT*), дождоориентированный НДС (*incometype, additive VAT, netnational product type VAT, I-VAT*), НДС, ориентированный на валовую продукцию (*gross-product type, GNP type VAT, P-VAT*).

НДС потребительского типа

НДС потребительского типа означает, что налогообложению подлежит добавленная стоимость, которая появилась в результате обработки товаров и услуг, приобретенных у других компаний (поставщиков). Обычно данная стоимость добавляется к сырью, полуфабрикатам, товарам промышленного назначения и т.д.

В результате НДС потребительского типа позволяет осуществлять вычет всех приобретений (*purchase*), включая основные активы (*capital assets*). Поскольку в данном случае разрешается полный вычет валовых инвестиций (*gross investment*), базой для НДС потребительского типа является совокупное частное потребление (*total private consumption*) [14, с. 5]. Таким образом, основные фонды НДС не облагаются. Следует отметить, что в закрытой и статичной экономике сумма добавленной стоимости всегда равна сумме розничных продаж.

В открытой экономике появляется возможность приобретения импортируемых товаров, добавленная стоимость которых «возникает» за рубежом. В этом случае стоимость розничных продаж превысит добавленную стоимость, получаемую внутри страны. При экспорте товаров ситуация противоположная: стоимость розничных продаж меньше добавленной стоимости, получаемой внутри страны. Поэтому общепринятой практикой стран, использующих НДС этого типа, является налогообложение импортируемых товаров и услуг и освобождение от уплаты НДС экспортируемых товаров и услуг.

Взимание НДС потребительского типа эквивалентно немедленной амортизации приобретенных основных фондов (в отличие от режима дождоориентированного НДС, при котором амортизационные отчисления вычитаются ежегодно) [16, с. 5–6; 15, с.20].

По механизму расчетов НДС потребительского типа подобен налогу на сделки/налогу с оборота (*transaction tax*) в том аспекте, что сумма налога указывается в счетах-фактурах либо квитанциях об оплате [7, с.142].

На данный момент подавляющее большинство стран мира используют НДС потребительского типа, что обусловлено его основными преимуществами, позволяющими обеспечить эффективность производства:

1) НДС потребительского типа не вызывает «каскадного эффекта», в отличие от налогов на продажи/с оборота;

2) механизм определения добавленной стоимости обеспечивает простоту подсчета налоговых обязательств;

3) НДС потребительского типа способствует обеспечению нейтральности при выборе инвестиционных решений, поскольку налог, уплачиваемый при приобретении основных фондов, впоследствии полностью возмещается;

4) отсутствует необходимость различать в целях налогообложения капитальные и текущие расходы;

5) НДС потребительского типа, в отличие от двух других типов налога, не облагаются дополнительно приобретенные основные активы;

6) обеспечивается легкость администрирования этого налога за счет использования механизма налоговых кредитов [8, с.135; 9, с. 16; 13, с. 3–4; 16, с. 6; 17, с.19–21].

Дождоориентированный НДС

Дождоориентированный НДС подобен налогу на прибыль корпораций (*business profit tax*). Чаще всего сумма налоговых обязательств по нему подсчитывается методом калькуляции, что делает его скрытым налогом (в отличие от НДС потребительского типа), поскольку покупателю неизвестно, какая сумма налога включена в цену [8, с. 135].

Еще одно отличие НДС потребительского типа от дождоориентированного НДС заключается в следующем. При применении НДС потребительского типа (когда затраты на покупку сырья, материалов и т.д. вычитаются в том же году, в котором они были приобретены) добавленная стоимость (в сравнении с режимом дождоориентированного НДС) меньше в первый год, но больше в каждый последующий год [17, с. 18–19].

Основной недостаток дождоориентированного НДС, ограничивающий его использование, заключается в трудности подсчета амортизационных отчислений, необходимого для определения базы налогообложения, в частности в отсутствии общепринятой стандартной формулы для их расчета. Кроме того, у организаций возникает стремление классифицировать приобретение основных средств

как текущие расходы (которые можно вычесть), а не как капитальные расходы (которые подлежат амортизации) [9, с. 17; 17, с. 6; 14, с. 6].

На данный момент доходоориентированный НДС используется в Аргентине, Перу, штате Мичиган (США), а также в Италии в форме регионального налога на производственную деятельность — *IRAP*. Каждая из перечисленных юрисдикций имеет свои причины для использования этого типа налога. Так, в Аргентине у компаний отсутствует право выбора метода амортизационных списаний (реальная экономическая амортизация, свободная амортизация), и применяется единая законодательно установленная норма амортизации. Это позволяет избежать вышеуказанной основной трудности использования доходоориентированного НДС — сложности расчетов амортизационных отчислений [16, с. 117].

В штате Мичиган (США) наиболее развито автомобилестроение, обладающее тем свойством, что усиление его цикличности приводит к нестабильности доходов, а это обуславливает стремление организаций к стабильности производственной деятельности. Последнее становится причиной условно-постоянных амортизационных отчислений, которые, так же как и в Аргентине, нивелируют проблему сложности подсчета налоговой базы. Это и стало определяющим фактором при выборе доходоориентированного НДС [10, с. 93].

Итальянский *IRAP* идентичен доходу на прибыль корпораций. Однако есть одно отличие, которое и обусловило применение этого налога не в виде подоходного налога, а в форме доходоориентированного НДС: возможность унификации базы налогообложения при взимании налога у источника (на предприятии), в отличие от подоходного налога с различными базами налогообложения: доходы компании и доходы физических лиц [11, с. 164].

НДС, ориентированный на валовую продукцию

При применении НДС, ориентированного на валовую продукцию, добавленная стоимость подсчитывается вычитанием из валовой выручки стоимости приобретения только тех товаров, работ, услуг, которые расходуются на текущий момент. При этом затраты на приобретение основных активов и амортизационные отчисления не учитываются.

Поскольку приобретение валовых капиталовложений (включая амортизацию) подлежит налогообложению, база налогообложения НДС,

ориентированного на валовую продукцию, идентична ВВП.

При допущении, что налог на основные фонды может быть перенесен на цену потребительских товаров, которые произведены посредством этих активов, НДС, ориентированным на валовую продукцию, облагаются основные активы дважды: в момент приобретения и в момент продажи товаров, которые были произведены с их использованием. Таким образом, если срок эксплуатации актива составляет два года, он подлежит двойному налогообложению; если этот срок составляет один год, актив рассматривается как средство для текущего производства.

Кроме того, как следует из определения, основные активы при использовании НДС, ориентированного на валовую продукцию, несут наибольшее налоговое бремя (по сравнению с другими типами НДС).

Вышесказанное обуславливает главный недостаток НДС, ориентированного на валовую продукцию, который ограничивает его использование: дискриминирующий подход к основным фондам, который препятствует осуществлению инвестиций, замедляет обновление и модернизацию основных активов. Помимо этого, возникающее двойное налогообложение стимулирует уклонение налогоплательщиков от уплаты налогов [13, с. 3; 16, с. 7; 17, с. 17–18].

НДС, ориентированный на валовую продукцию, применялся во Франции в течение 1936–1953 гг. На данный момент его модифицированные формы используются в Финляндии, Сенегале и Марокко [12, с. 141–142].

Выводы

Следует отметить, что использование доходоориентированного НДС и НДС, ориентированного на валовую продукцию, вызывает «каскадный эффект», поскольку они в той или иной мере затрагивают основные активы. Таким образом, при использовании этих типов НДС не достигается производственная эффективность, т.е. получение максимума возможных благ от имеющихся ресурсов, тогда как НДС потребительского типа позволяет к ней приблизиться.

Таким образом, основное различие в рассмотренных типах НДС состоит в подходе к включению в добавленную стоимость стоимости приобретенных основных фондов и амортизационных отчислений (*рисунок*).



Типы НДС и их основная характеристика

Доходоориентированный НДС и НДС, ориентированный на валовую продукцию, редко используются на практике, поскольку они дестимулируют сбережения и инвестиции, дискриминируют капиталоемкие инвестиции и (особенно это характерно для НДС, ориентированного на валовую продукцию) приводят к тому, что компании откладывают на более поздний срок модернизацию основных фондов, минимизируя затраты на капитальные активы.

Литература

1. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхне рР. ПДВ в Україні: чи справце інший непрямий по да то кліпше? / Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. Київ: 2013. 16 с.
2. Иванов Ю.Б., Майбуров И.А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития: монография. Харьков: ИНЖЭК, 2009. 520 с.
3. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины. 2006. 504 с.
4. Скрипник А.В., Паянок Т.М. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні // Економіка України. 2008. № 4. С. 29–42.
5. Соколовська А.М., Твардієвич В.О. Дискусійні питання реформування ПДВ // Фінанси України. 2011. № 8. С. 35–50.
6. Шувалова Е.Б. Система обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации: монография. М.: Экономика, 2003. 394 с.
7. Гончаренко Л.И. Налог на добавленную стоимость и операции банков по кредитованию и финансированию уступки права требования // Финансы и кредит. 2008. № 40. С. 56–63
8. Caldwell J.G. The Value-Added Tax: A New Tax System for the United States. Vista Research Corporation, 2000. 251 p.
9. Chowdhury H.A. Vat Act 1991- Rules & Compliance At MJL Bangladesh Limited / BRAC University, 2012. 57 p.
10. Executive Order 2000–2: an Order Establishing a Commission to Analyze the Economic Impacts of Various School Funding Revenue Options / Department of Revenue. Washington State, 2010. 172 p.
11. Lang M., Melz P., Ecker T. Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences. IBFD, 2009. 1296.
12. Messere K., de Kam F., Heady C.J. Tax Policy: Theory and Practice. Oxford University Press, 2003. 267 p.
13. Naik D.S. Goods And Services Tax In India: Some Issues // Golden Research Thoughts. 2013. V. 3. I. 4. P. 1–7.
14. Tax reforms for fairness, simplicity and economic growth / Department of the U.S. Treasury. 1984. 129 p.
15. The value-added tax and alternative sources of federal revenue / Advisory Commission on Intergovernmental Relations. Washington, D.C., 1973. 100 p. P.19–26.
16. Value Added Taxation in Developing Countries / Ed. by M. Gillis, C.S. Shoup, G.P. Sicut. The World Bank Washington, D.C., 1990. PP.5–7.
17. Walia K. An introduction totax structure// International Journal of Computin gand Business Research (IJCBR). 2013. V. 4. I. 2. P. 17–20.

УДК 336.2

Земельный налог и платежи за землепользование накануне реформы поимущественного налогообложения

Рассматриваются динамика процесса формирования бюджетов и поступления земельного налога, размеры земельного налога и платежей за землепользование в Московской области. На этой основе делается вывод о несовершенстве существующей практики установления ставок земельного налога и необходимости ее совершенствования с учетом интересов жителей Московской области в условиях перехода на единый налог на недвижимость.

Ключевые слова: консолидированный бюджет; земельный налог; арендная плата; виды разрешенного использования земель; единый налог на имущество.

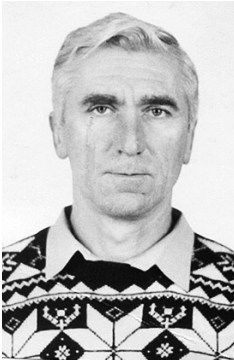
The paper analyzes the dynamics of the budgeting process and land tax receipts along with the sizes of the land tax and land use payments in the Moscow Region. Based on the above, it is concluded that the existing practice of establishing land tax rates is not effective and it should be improved in the context of transition to a unified real estate tax with account for the interests of all Moscow Region residents.

Keywords: consolidated budget; land tax; lease payment; types of permitted use of land; unified property tax.



Салин Виктор Николаевич

канд. экон. наук, профессор,
зав. кафедрой статистики
Финансового университета
E-mail: salvini@rambler.ru



Прасолов Виктор Николаевич

канд. экон. наук, доцент
кафедры статистики
Финансового университета
E-mail: viktor_prasolov@mail.ru

Динамика процесса формирования бюджетов и поступления земельного налога

Использование земельного фонда как элемента национального богатства приносит значительную экономическую выгоду территориальным образованиям субъектов Российской Федерации. Платежи за пользование землей в виде земельного налога и арендной платы в консолидированном бюджете (далее — КБ) местных органов управления составляют существенную часть в структуре и составе их доходов [1], в частности Московской области (далее — МО) (табл. 1, рис. 1).

Доля земельного налога в формировании консолидированного бюджета МО на протяжении анализируемого периода существенно не менялась и составляет около 3,0%. Но в то же время следует отметить, что значение его доли и динамика в составе КБ менялись существенно.

Размер начисленного земельного налога резко возрос после 2006 г. Об этом свидетельствуют темпы роста T_p^B земельного налога в 2007, 2008 и 2009 гг. На этот же период приходится и существенный рост доли земельного налога в консолидированном бюджете МО. В целом динамика

Таблица 1

Динамика процесса формирования бюджетов и поступления земельного налога в МО

Доходы		Год							
		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 (план)
КБ МО	Млрд руб.	210,45	295,86	303,08	318,18	334,82	400,22	456,48	437,66
	$T_P^B, \%$	100,00	140,58	144,02	151,19	159,10	190,17	216,91	207,96
	$T_P^H, \%$	100,00	140,58	102,42	104,98	105,23	119,53	114,06	95,88
Земельный налог	Млрд руб.	4,77	7,60	9,08	9,72	11,12	10,56	12,60	13,23
	$T_P^B, \%$	100,00	159,33	190,36	203,77	233,12	221,38	264,15	277,36
	$T_P^H, \%$	100,00	159,33	119,54	107,08	114,40	94,96	119,32	105,00
Удельный вес в КБ МО	%	2,27	2,57	3,00	3,06	3,32	2,64	2,76	3,02
	$T_P^B, \%$	100,00	113,22	132,16	134,80	146,26	116,30	121,59	133,04
	$T_P^H, \%$	100,00	113,22	116,78	102,00	108,50	79,52	104,54	109,42

Источник: составлено авторами по данным Минфина МО.

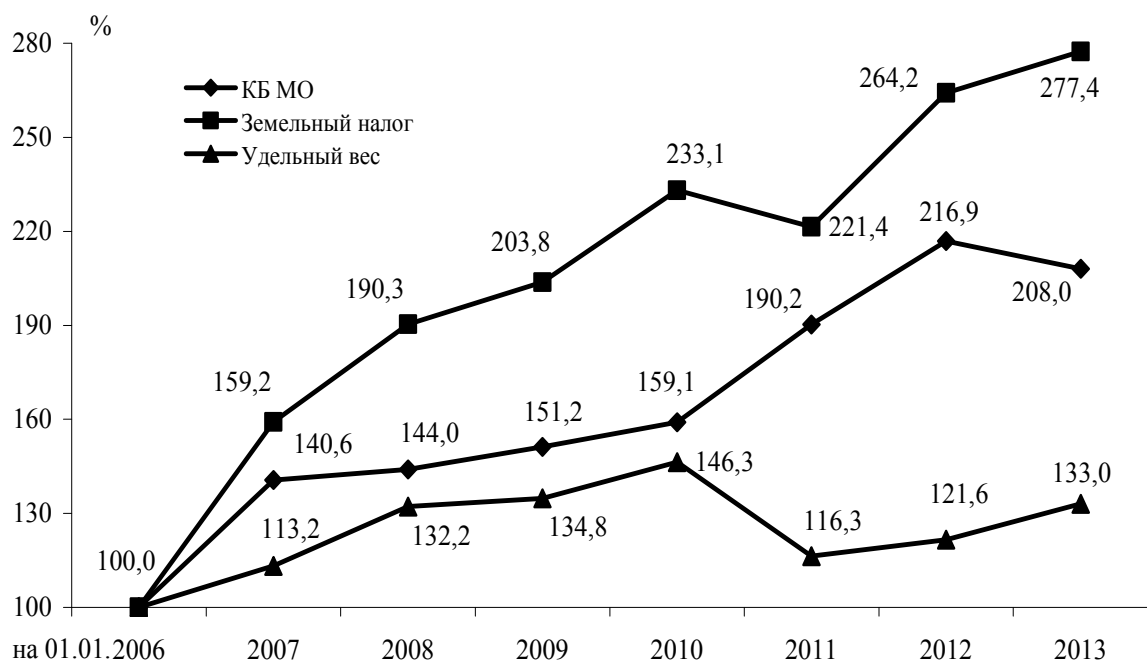


Рис. 1. Динамика КБ МО, земельного налога и его удельного веса

поступления платежей за землепользование в КБ МО нестабильна. Приведенные данные свидетельствуют о назревшей необходимости реформирования налогообложения землепользователей.

Значение и роль земельного налога и арендных платежей за землепользование в формировании доходной части местных бюджетов может отличаться от общего уровня доходов от платного землепользования, характерного для субъекта

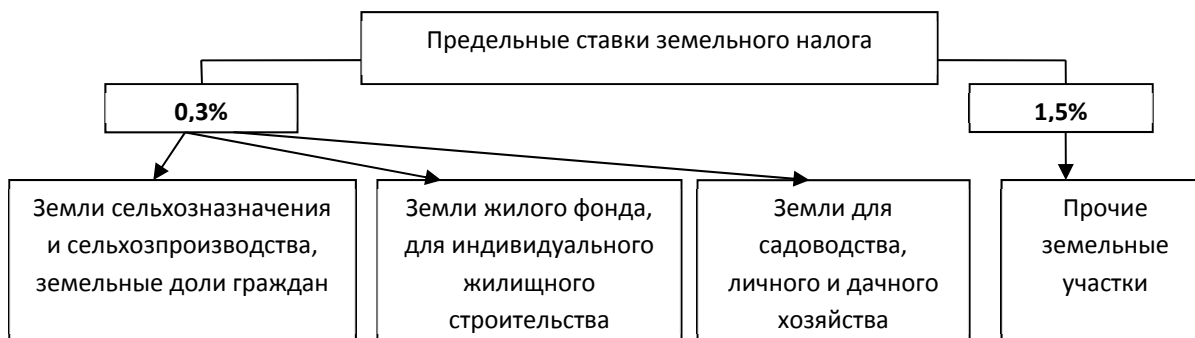


Рис.2. Предельные ставки земельного налога

Таблица 2

Структура земель МО по видам разрешенного использования

Вид разрешенного использования земель (на 01.01.2012)	Площадь земель S , тыс. га	Доля в земельном фонде D_S , %
Крестьянские (фермерские) хозяйства	49,7	12,7
Земли для сельскохозяйственного производства	17,4	4,5
Служебные наделы	1,0	0,3
Земли для индивидуального жилищного строительства	61,2	15,7
Земли для личного подсобного хозяйства	96,8	24,7
Земли для садоводства	106,7	27,4
Земли для огородничества	21,0	5,4
Земли для дачного хозяйства	19,9	5,1
Земли для индивидуального предпринимательства	0,3	0,1
Земли прочего использования	16,1	4,1
Всего	390,1	100,0

Российской Федерации. В качестве примера приведем план бюджета городского поселения Озеры Московской области на 2013 г.

Из запланированных доходов в размере 172096,1 тыс. руб. земельный налог по плану составлял 12000 тыс. руб. или 7,0% доходной части бюджета. Арендная плата и продажа прав на аренду земель должны были принести доход в размере 6500 тыс. руб., продажа земельных участков — 2000 тыс. руб. Общая сумма доходов от земель — 20500 тыс. руб. или 11,9% доходной части бюджета. Доля земельного налога в общей сумме доходов от земли составила в данном территориальном образовании 58,5%. Приведенные цифры существенно отличаются от общего для МО уровня и доли доходов от платного землепользования.

Размеры земельного налога и платежей за землепользование

Размеры земельного налога и платежей за землепользование зависят от состояния и величины налогооблагаемой базы, каковой является кадастровая стоимость земель, а также от уровня ставок земельного налога и арендных платежей, устанавливаемых согласно Налоговому кодексу Российской Федерации органами муниципального или окружного управления на все виды разрешенного использования (рис.2).

В МО наибольшую долю в налоговой базе составляют земли, относящиеся к землям для личного подсобного хозяйства (ЛПХ), индивидуального жилищного строительства (ИЖС), садоводства, огородничества и дачного хозяйства (СДО). Общая

Таблица 3

Ставки земельного налога по муниципальным районам и городским округам МО

№ п/п	Муниципальное образование (район, округ)	Ставки земельного налога, %		
		ЛПХ	СДО	ИЖС
1	Балашихинский	0,3	0,1	0,1
2	Волоколамский	0,1	0,1	0,2
3	Воскресенский	0,3	0,3	0,3
4	Домодедовский	0,1	0,1	0,1
5	Дмитровский	0,02	0,028	0,046
6	Егорьевский	0,1	0,1	0,3
7	Зарайский	0,3	0,3	0,3
8	Истринский	0,15	0,15	0,07
9	Каширский	0,3	0,3	0,3
10	Клинский	0,15	0,2	0,1
11	Коломенский	0,3	0,3	0,3
12	Красногорский	0,3	0,3	0,1
13	Ленинский	0,025	0,025	0,1
14	Лотошинский	0,05	0,05	0,3
15	Луховицкий	0,3	0,3	0,3
16	Люберецкий	0,3	0,3	0,01
17	Можайский	0,3	0,3	0,3
18	Мытищинский	0,3	0,3	0,3
19	Наро-Фоминский	0,3	0,3	0,3
20	Ногинский	0,3	0,3	0,3
21	Одинцовский	0,3	0,3	0,3
22	Озерский	0,25	0,25	0,3
23	Орехово-Зуевский	0,15	0,15	0,15
24	Павлово-Посадский	0,2	0,2	0,2
25	Подольский	0,04	0,04	0,2
26	Пушкинский	0,1	0,1	0,1
27	Раменский	0,054	0,15	0,087
28	Рузский	0,3	0,3	0,2
29	Сергиево-Посадский	0,3	0,3	0,3
30	Серебряно-Прудский	0,3	0,3	0,3
31	Серпуховской	0,05	0,05	0,15
32	Солнечногорский	0,2	0,2	0,2
33	Ступинский	0,1	0,1	0,2
34	Талдомский	0,3	0,3	0,3
35	Чеховский	0,15	0,15	0,3
36	Шатурский	0,3	0,3	0,3
37	Шаховской	0,3	0,3	0,3
38	Щелковский	0,1	0,1	0,15

Таблица 4

Вариативность ставок земельного налога

Ставка налога $t_i, \%$	< 0,05	0,05–0,10	0,10–0,15	0,15–0,20	0,20–0,25	0,25–0,30	Σ
Частота, f_i	8	7	19	11	11	58	114
<p>Средняя ставка $\bar{t} = 0,205702 \approx 0,205$; дисперсия $\sigma^2 \approx 0,007092$; среднее квадратическое отклонение $\sigma \approx 0,084$; коэффициент вариации $V\sigma = 41,1\%$</p>							

Таблица 5

Вариативность ставок земельного налога по видам разрешенного использования

Для ведения ЛПХ							
Ставка налога $t_i, \%$	< 0,05	0,05–0,10	0,10–0,15	0,15–0,20	0,20–0,25	0,25–0,30	Σ
Частота, f_i	3	3	6	4	2	20	38
<p>Средняя ставка $\bar{t}_{\text{лпх}} = 0,202632 \approx 0,203$; дисперсия $\sigma^2 \approx 0,007681$; среднее квадратическое отклонение $\sigma \approx 0,087$; коэффициент вариации $V\sigma = 43,0\%$</p>							
Для СДО							
Ставка налога $t_i, \%$	< 0,05	0,05–0,10	0,10–0,15	0,15–0,20	0,20–0,25	0,25–0,30	Σ
Частота, f_i	3	2	7	4	3	19	38
<p>Средняя ставка $\bar{t}_{\text{сдо}} = 0,202632 \approx 0,203$; дисперсия $\sigma^2 \approx 0,007297$; среднее квадратическое отклонение $\sigma \approx 0,085$; коэффициент вариации $V\sigma = 41,8\%$</p>							
Для ИЖС							
Ставка налога $t_i, \%$	< 0,05	0,05–0,10	0,10–0,15	0,15–0,20	0,20–0,25	0,25–0,30	Σ
Частота, f_i	2	2	6	3	6	19	38
<p>Средняя ставка $\bar{t}_{\text{ижс}} = 0,211842 \approx 0,212$; дисперсия $\sigma^2 \approx 0,006243$; средняя квадратическая ошибка $\sigma \approx 0,078$; коэффициент вариации $V\sigma = 37,0\%$</p>							

доля этих земель в составе земель населенных пунктов достигает 77,0%. Доля земель для сельскохозяйственного производства и крестьянских фермерских хозяйств уменьшается и составляет около 17,0% (табл. 2).

В результате анализа ставок земельного налога по этим видам разрешенного использования

земель можно сделать вывод, что в МО ставки земельного налога по муниципальным районам и городским округам неодинаковы (табл. 3). Причем они не меняются с 2007 г. и не подлежат пересмотру, вплоть до введения единого налога на недвижимость. Оценка вариативности проведена по средним взвешенным ставкам земельного

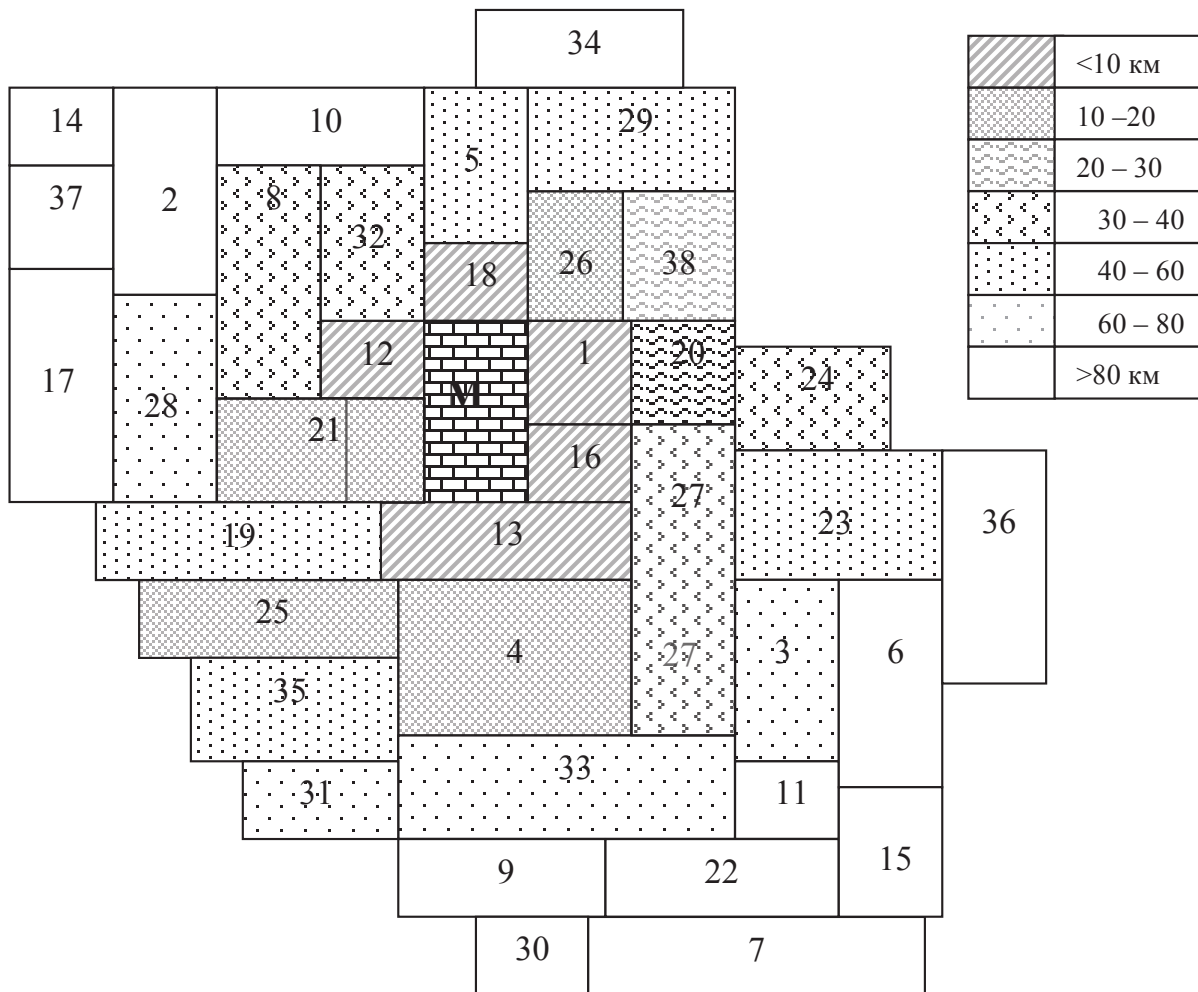


Рис. 3. Схема удаленности муниципальных районов и городских округов от МКАД

Таблица 6

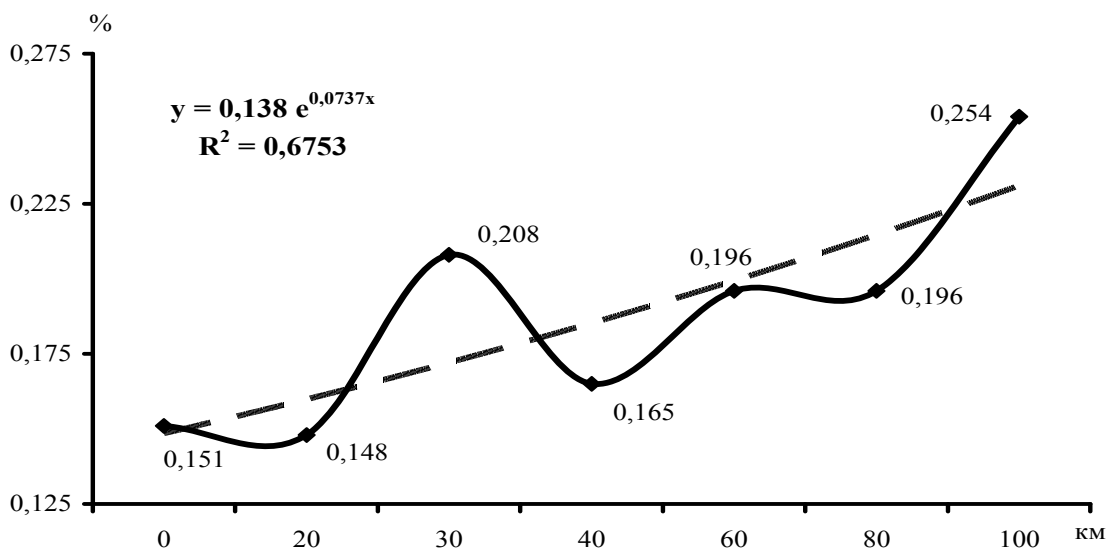
Связь и зависимость ставок от удаленности по видам разрешенного использования

Район, округ	Удаленность от МКАД, км	Средняя ставка налога на землю \bar{t} , %			
		ЛПХ	СДО	ИЖС	По всем видам
1, 12, 13, 16, 18	< 10	0,245	0,205	0,122	0,151
4, 21, 25, 26	10-20	0,135	0,135	0,175	0,148
20, 38	20-30	0,200	0,200	0,225	0,208
8, 24, 27, 32	30-40	0,151	0,175	0,139	0,165
5, 19, 23, 29, 35	40-60	0,184	0,186	0,219	0,196
3, 28, 31, 33	60-80	0,188	0,188	0,212	0,196
2, 6, 7, 9, 10, 11, 14, 15, 17, 22, 30, 34, 36, 37	> 80	0,239	0,243	0,279	0,254

Таблица 7

Расчет коэффициента корреляции Спирмена

Удаленность от МКАД, км	Ставка налога t_i , %	$R_{км}$	R_t	d	d ²
< 10	0,151	1,0	2,0	-1,0	1,00
10-20	0,148	2,0	1,0	1,0	1,00
20-30	0,208	3,0	6,0	-3,0	9,00
30-40	0,165	4,0	3,0	1,0	1,00
40-60	0,196	5,0	4,5	0,5	0,25
60-80	0,196	6,0	4,5	1,5	2,25
> 80	0,254	7,0	7,0	0,0	0,00
Σ	-	-	-	-	14,50



— эмпирическая линия связи; - - - теоретическая (экспоненциальная) линия связи

Рис.4. Зависимость ставок налога от удаленности от Москвы

налога. В табл. 4 осуществлена группировка показателей ставки земельного налога 38 муниципальных образований МО по 3 видам разрешенного использования земель.

Средние ставки и вариативность ставок налога по каждому из рассматриваемых видов разрешенного использования характеризуются показателями, представленными в табл. 5.

Налоговые ставки для рассматриваемых видов разрешенного использования относительно однородны. При самом распространенном варианте ставки от 0,25 до 0,30% средний уровень ставок

составляет около 0,20%. Оценка влияния разрешенного вида использования на вариативность ставок земельного налога проведена по средней внутригрупповой, межгрупповой и общей дисперсии:

$$\sigma^2 = \frac{\sum \sigma_i^2}{n} \approx 0,007073;$$

$$\delta^2 = \frac{\sum (\bar{t}_i - \bar{t}_o)^2}{n} \approx 0,000019;$$

$$\sigma_{общ}^2 = \sigma^2 + \delta^2 = 0,007092.$$

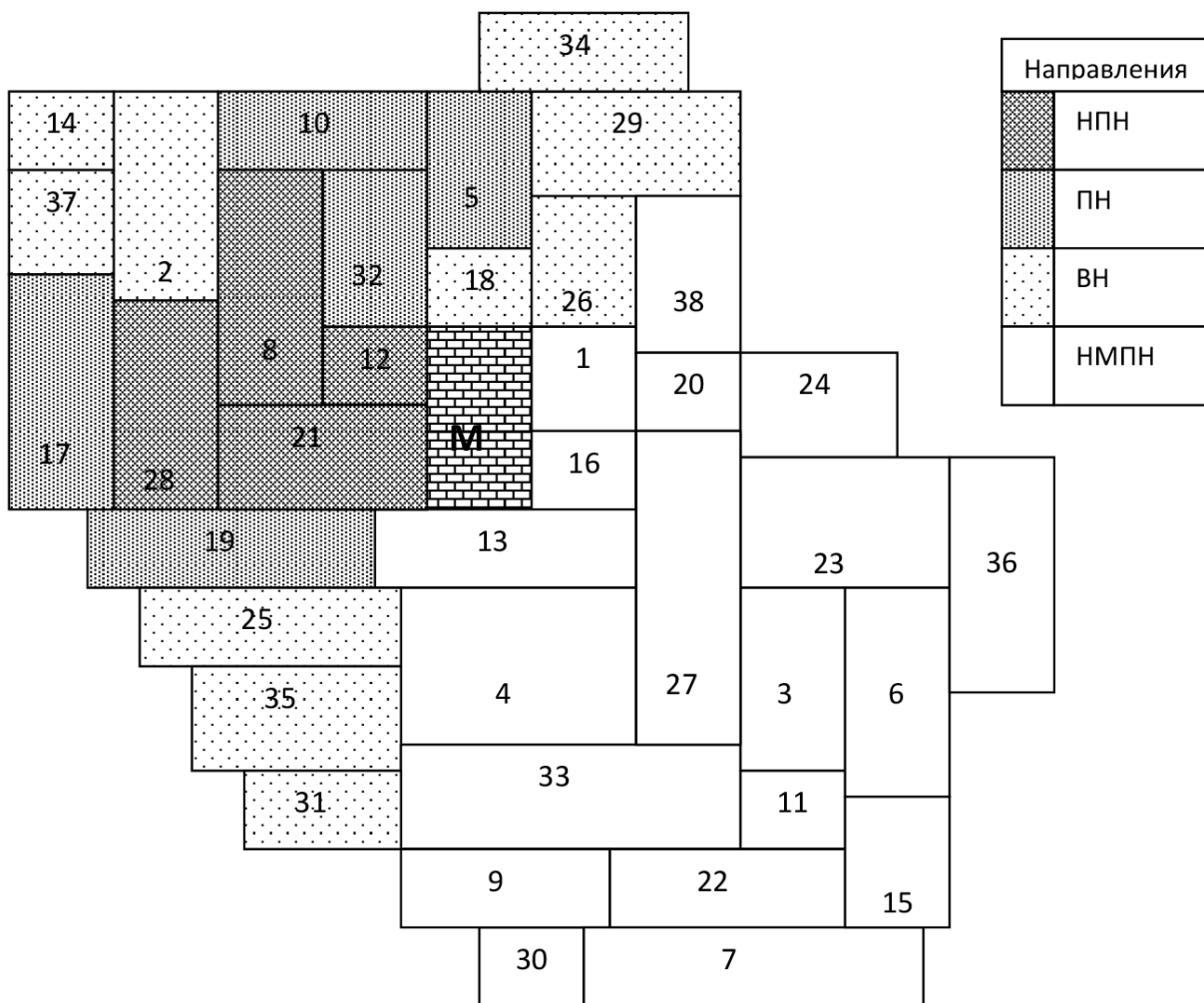


Рис.5. Схема расположения муниципальных образований по престижности направления

Эмпирический коэффициент детерминации η^2 и эмпирическое корреляционное отношение η , равные соответственно:

$$\eta^2 = \frac{\delta^2}{\sigma_{>II}^2} 100\% \approx 0,3\%; \quad \eta = \sqrt{\eta^2} \approx 0,052,$$

показывают, что доля данного фактора (вид разрешенного использования) в вариативности ставок налога на землю ничтожно мала.

В числе признаков-факторов, влияющих на средний уровень и вариативность ставок налога на землю, следует рассмотреть удаленность муниципальных районов и округов от МКАД и престижность направления от Москвы. На рис. 3 приведена схема удаленности, составленная по средним расстояниям районов или округов от МКАД.

Предварительный анализ данных табл. 6 показывает, что между удаленностью и уровнем

ставок t_i существует связь, т.е. с увеличением удаленности общий уровень средних ставок налога по всем видам разрешенного использования земель растет. Оценка тесноты связи между удаленностью и средними ставками земельного налога проведена с помощью непараметрического показателя – коэффициента корреляции рангов Спирмена (табл. 7, рис. 4):

$$\rho = 1 - \frac{6 \sum d^2}{n^3 - n} \approx 0,741.$$

Полученное значение коэффициента корреляции свидетельствует о прямой и существенной связи между общим средним уровнем ставок земельного налога и удаленностью от МКАД. Можно сделать вывод, что для муниципальных районов и городских округов МО данный фактор имеет большое значение при установлении ставок земельного налога. Повышение общего уровня

Таблица 8

Вариативность ставок земельного налога по видам разрешенного использования

Наиболее престижные направления (НПН)					
Ставка налога $t_i, \%$	< 0,15	0,15-0,20	0,20-0,25	0,25-0,30	Σ
Частота, f_i	1	2	1	8	12
Средняя ставка $\bar{t}_{НПН} = 0,247500 \approx 0,248$; дисперсия $\sigma^2 \approx 0,006236$; среднее квадратическое отклонение $\sigma \approx 0,079$; коэффициент вариации $V\sigma = 31,9\%$					
Престижные направления (ПН)					
Ставка налога $t_i, \%$	< 0,15	0,15-0,20	0,20-0,25	0,25-0,30	Σ
Частота, f_i	4	1	4	6	15
Средняя ставка $\bar{t}_{ПН} = 0,196267 \approx 0,196$; дисперсия $\sigma^2 \approx 0,010532$; среднее квадратическое отклонение $\sigma \approx 0,103$; коэффициент вариации $V\sigma = 52,2\%$					
Второстепенные направления (ВН)					
Ставка налога $t_i, \%$	< 0,15	0,15-0,20	0,20-0,25	0,25-0,30	Σ
Частота, f_i	11	3	2	14	30
Средняя ставка $\bar{t}_{ВН} = 0,206667 \approx 0,207$; дисперсия $\sigma^2 \approx 0,004747$; среднее квадратическое отклонение $\sigma \approx 0,069$; коэффициент вариации $V\sigma = 33,3\%$					
Наименее престижные направления (НМПН)					
Ставка налога $t_i, \%$	< 0,15	0,15-0,20	0,20-0,25	0,25-0,30	Σ
Частота, f_i	17	5	4	31	57
Средняя ставка $\bar{t}_{НМПН} = 0,217982 \approx 0,218$; дисперсия $\sigma^2 \approx 0,004512$; среднее квадратическое отклонение $\sigma \approx 0,067$; коэффициент вариации $V\sigma = 30,8\%$					

ставок земельного налога по мере роста удаленности от Москвы связано, очевидно, со стремлением компенсировать падение показателей кадастровой стоимости земель.

На рис. 5 приведена схема расположения муниципальных районов и округов по престижности направления от Москвы. Средние ставки и показатели вариативности ставок земельного налога по всем видам разрешенного использования земель в зависимости от престижности направления показаны в табл. 8.

Полученные показатели свидетельствуют о том, что средние ставки налога на землю относительно однородны по всем направлениям. Данный фактор не играет существенной роли при

установлении общего уровня ставок земельного налога. Об этом свидетельствуют эмпирический коэффициент детерминации и эмпирическое корреляционное отношение:

$$\sigma^2 = \frac{\sum \sigma_i^2 n_i}{\sum n_i} \approx 0,005547;$$

$$\delta^2 = \frac{\sum (\bar{t}_i - \bar{t}_o)^2 n_i}{\sum n_i} \approx 0,000183;$$

$$\sigma_{\text{ОБЩ}}^2 = 0,005730$$

$$\eta^2 = \frac{\delta^2}{\sigma_{\text{ОБЩ}}^2} 100\% \approx 3,2\%; \quad \eta = \sqrt{\eta^2} \approx 0,179$$

Таблица 9

Связь и зависимость ставок от направления по видам разрешенного использования

Район, округ	Направление	Средние ставки налога \bar{t} , %			
		ЛПХ	СДО	ИЖС	По всем видам
8, 12, 21, 28	НПН	0,262	0,262	0,168	0,231
5, 10, 17, 19, 32	ПН	0,194	0,206	0,189	0,196
2, 14, 18, 25, 26, 29, 31, 34, 35, 37	ВН	0,174	0,169	0,245	0,196
1, 3, 4, 6, 7, 9, 11, 13, 15, 16, 20, 22, 23, 24, 27, 30, 33, 36, 38	НМПН	0,215	0,209	0,216	0,213

$$\rho = 1 - \frac{6 \sum d^2}{n^3 - n} \approx 0,650$$

Таблица 10

Расчет коэффициента корреляции Спирмена

Престижность направления (Н)	Ставка налога t_i , %	R_H	R_t	d	d^2
НПН	0,231	1,0	1,0	0,0	0,00
ПН	0,196	2,0	3,5	-1,5	2,25
ВН	0,196	3,0	3,5	-0,5	0,25
НМПН	0,213	4,0	2,0	2,0	4,00
Σ					6,50

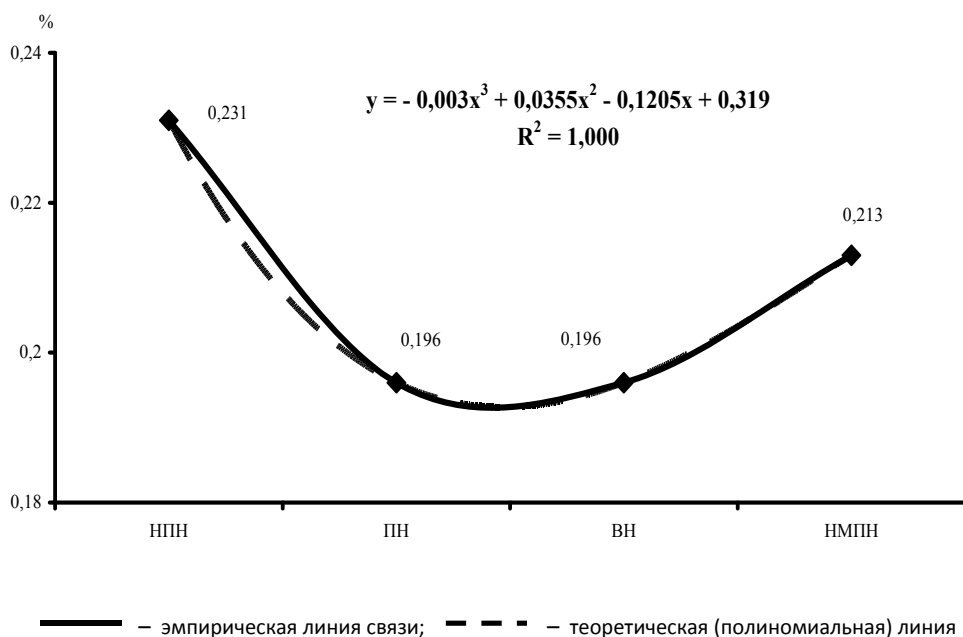


Рис. 6. Зависимость ставок налога от престижности направления от Москвы

Таблица 11

Связь и зависимость ставок от удаленности и престижности направления

Удаленность от Москвы, км	Престижность направления от Москвы				Средние по удаленности, \bar{t}
	НПН	ПН	ВН	НМПН	
< 10	0,233	–	0,300	0,140	0,151
10–20	0,300	–	0,097	0,100	0,148
20–30	–	–	0,300	0,167	0,208
30–40	0,123	0,200	0,133	0,148	0,165
40–60	–	0,166	0,250	0,150	0,196
60–80	0,267–	–	0,083	0,217	0,196
> 80	–	0,225	0,244	0,279	0,254
Средние по направлениям, \bar{t}	0,231	0,196	0,196	0,213	–

На основе данных, приведенных в табл. 9, можно утверждать о наличии связи и зависимости между ставками земельного налога и престижностью направления от Москвы (рис. 6). Об этом свидетельствует и коэффициент корреляции рангов Спирмена, расчет которого приведен в табл. 10.

В табл. 11 приведена матрица сочетаний рассматриваемых факторов, на основе которой осуществлена оценка совместного влияния удаленности от МКАД и направления от Москвы на средний уровень ставок налога на землю.

Из приведенной таблицы следует, что при увеличении удаленности от МКАД и снижении престижности направления от Москвы общий уровень ставок налога повышается. Оценка тесноты связи между средними ставками земельного налога, удаленностью и престижностью направления проведена с помощью коэффициента корреляции.

Расчет осуществлен по формулам:

$$S = \sum (\sum R)^2 - \frac{(\sum \sum R_j)^2}{n} =$$

$$= 24891 - \frac{693^2}{21} = 2022;$$

$$w_{xyz...} = \frac{12 S}{m^2 (n^3 - n)} = 0,292.$$

Выводы

Полученные показатели свидетельствуют о том, что рассмотренные факторы, пусть и несущественно, но влияют на уровень ставок земельного налога. Очевидно, что при установлении ставок налога как по всем видам разрешенного использования земель, так и по каждому его виду учитываются не только экономические, социально-демографические, физико-географические и природно-климатические факторы, но и факторы, обусловленные субъективными представлениями и предпочтениями жителей Москвы, а не местных жителей и землепользователей. Москва, близость и направление от нее — важнейшие факторы при действующей системе налогообложения. Вероятно, при установлении ставок единого налога на недвижимость должны быть учтены прежде всего экономические, социально-демографические, физико-географические и природно-климатические факторы и интересы местных территориальных образований.

Литература

1. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник под ред. проф. Гончаренко Л.И. М.: ИНФРА-М, 2009.
2. Салин В.Н., Науменко А.В., Прасолов В.Н. Статистический анализ земельного фонда и кадастровой стоимости земель: монография. М.: Финансовый университет, 2012.
3. Артемьев А.А., Гончаренко Л.И. Обсуждение проблем и перспектив введения в России налога на недвижимость // Ваш налоговый адвокат. 2007. №4.

УДК 336.225

Эффективность налоговых льгот в стимулировании инновационной деятельности

Приводятся виды методов налогового стимулирования, рассматриваются возможные пути прямого и косвенного стимулирования инноваций в российской экономике, которые предполагают различные методы налогового стимулирования. Делается вывод, что для достижения реальных успехов в области налогового стимулирования инновационной деятельности необходимо пересмотреть подходы к используемым инструментам стимулирования и изменить практику предоставления налоговых льгот.

Ключевые слова: инновация; налоговое стимулирование; налоговые льготы; налоговая стратегия.

Tax incentive methods are described along with measures of direct or indirect encouragement of innovations in the Russian economy based on various tax incentive methods. It is concluded that to achieve a real progress in the fiscal policy of innovations promotion, approaches to currently used incentive tools should be revised and the practice of granting tax privileges changed.

Keywords: innovation; tax incentive; tax privileges, tax strategy.



**Соболева Генриэтта
Валентиновна**

канд. экон. наук, доцент,
доцент кафедры
статистики, учета и аудита
Санкт-Петербургского
государственного
университета
E-mail: sobolq2004@mail.ru



**Яковлева Валентина
Сергеевна**

Санкт-Петербургский
государственный университет
E-mail:
valia.yakovleva@gmail.com

Виды методов налогового стимулирования

Ввиду рискованности инновационной деятельности развитие инновационных производств не может обеспечиваться без применения различных методов налогового стимулирования, которые подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым методам налогового стимулирования относятся создание научной инфраструктуры; предоставление на льготных условиях государственного имущества и земельных участков для организации инновационных предприятий; предоставление кредитов на льготных условиях

предприятиям и организациям, которые ведут научные разработки; создание особых экономических зон; государственные заказы в форме контрактов на внедрение инноваций.

К косвенным (непрямым) методам стимулирования относятся предоставление налоговых льгот на инвестиции, которые осуществляются в инновационной сфере; снижение налоговых ставок; предоставление инвестиционного налогового кредита; налоговые каникулы; списание расходов на проведение НИОКР; использование налоговых зон с особым льготным налогообложением в пределах технопарков и т.д. [1]

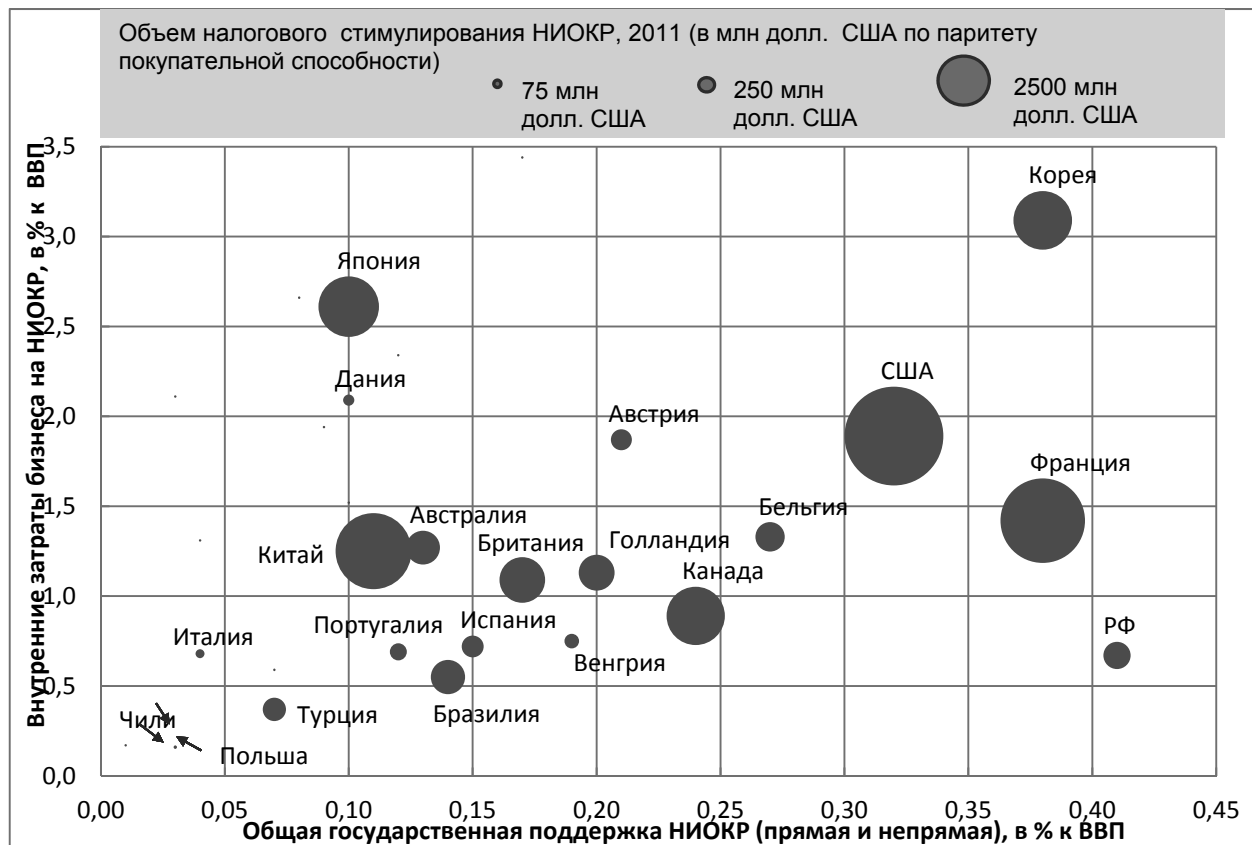


Рис. 1. НИОКР: государственная поддержка и инвестиционная активность бизнеса, 2011 г. [4]

У специалистов имеются разные взгляды на соотношение прямого и непрямого государственного регулирования инноваций. Первая точка зрения сводится к значительному преобладанию непрямого, налогового стимулирования на всех стадиях создания инновационного продукта, в том числе на стадии исследований и разработок [2]. Сторонники противоположного мнения основываются на том, что этап НИОКР, отличающийся значительной степенью риска и общественной пользой, в большой степени нуждается в прямой государственной поддержке [3].

Анализ эффективности различных методов стимулирования инновационной деятельности

В качестве основы для анализа влияния способов государственной поддержки на величину инвестиций в НИОКР взяты результаты исследования, проведенного Организацией экономического сотрудничества и развития [4], которая распределила страны в зависимости:

1) от внутренних затрат бизнеса на исследования и разработки в процентах к ВВП — ось ординат;

2) от общей поддержки исследований и разработок государством — прямым и непрямым средствам государственного регулирования — ось абсцисс;

3) от объема налогового стимулирования исследований и разработок в миллионах долларов по паритету покупательной способности — непрямым средствам государственного регулирования — размер окружности (рис. 1).

Результаты исследования свидетельствуют о том, что по показателю общей государственной поддержки исследований и разработок Российская Федерация занимает 1-е место (0,41% ВВП). Однако если обратить внимание на уровень налогового стимулирования, то Российская Федерация значительно отстает от таких стран, как США, Франция, Китай, Япония, Корея, Канада, Великобритания и других. Инвестиции в исследования и разработки делаются в Российской Федерации прежде всего за счет увеличения финансирования со стороны государства. Отсутствие должных налоговых стимулов оказывает влияние на готовность бизнеса к внутренним затратам на НИОКР. По данному показателю Российская Федерация отстает от других стран (табл. 1).

Таблица 1

Внутренние затраты бизнеса на исследования и разработки по странам, % к ВВП [4]

Рейтинг	Страна	Внутренние затраты бизнеса на НИОКР, % к ВВП
1	Израиль	3,440
2	Корея	3,090
3	Финляндия	2,660
...
28	Российская Федерация	0,670

Таблица 2

Международный опыт налогового стимулирования в связи с проведением НИОКР [7]

Меры налогового стимулирования	Страны с переходной экономикой	Страны со зрелой экономикой
Повышенный вычет расходов на НИОКР	4 из 4	0 из 7
Ускоренная амортизация по инвестициям в НИОКР	2 из 4	0 из 7
Вычет капитальных затрат, связанных с НИОКР, в текущем периоде для целей налогового учета	2 из 4	2 из 7
Сокращение взносов на социальное страхование сотрудников, задействованных в НИОКР	2 из 4	1 из 7
Налоговый кредит на проведение НИОКР	0 из 4	4 из 7

С нашей точки зрения, налоговое стимулирование и прямое финансирование — это взаимодополняющие инструменты.

Меры налогового стимулирования

Значительное влияние на стремление бизнеса к инновациям оказывают методики налогового стимулирования. Основные меры налогового стимулирования можно свести в пять категорий:

- 1) «повышенный вычет расходов на НИОКР»;
- 2) «налоговый кредит на проведение НИОКР»;
- 3) «ускоренная амортизация по инвестициям в НИОКР»;
- 4) «вычет капитальных затрат, связанных с НИОКР, в текущем периоде для целей налогового учета»;
- 5) «сокращение взносов на социальное страхование сотрудников, задействованных в НИОКР».

Компания «PricewaterhouseCoopers» провела исследование в отношении четырех стран с переходной экономикой — Китая, Индии, Малайзии и Сингапура и семи стран со зрелой рыночной экономикой — Финляндии, Ирландии, Израиля,

Японии, Кореи, Нидерландов, США [5]. По итогам этого исследования можно сделать вывод, что в странах со зрелой рыночной экономикой основным механизмом поддержки НИОКР является налоговый кредит, не распространенный в странах с переходной экономикой. Обратная ситуация существует относительно механизма «повышенного вычета расходов на НИОКР» — популярного в странах с переходной экономикой и не используемого в развитых странах (табл. 2).

В России активно практикуются первые три из пяти представленных в табл. 2 механизмов. Очевидно, что по типу используемых мер Россия относится к группе стран с переходной экономикой. Сокращение взносов на социальное страхование сотрудников, задействованных в НИОКР, как видно из табл. 2, не применяется не только в России, но и в подавляющем большинстве рассмотренных стран. Однако именно оно могло бы сыграть большую роль в стимулировании бизнеса к исследованиям и разработкам, ведь основная часть расходов этого вида деятельности — расходы на оплату труда, а процент социальных отчислений в настоящее время достаточно высокий (30%), что

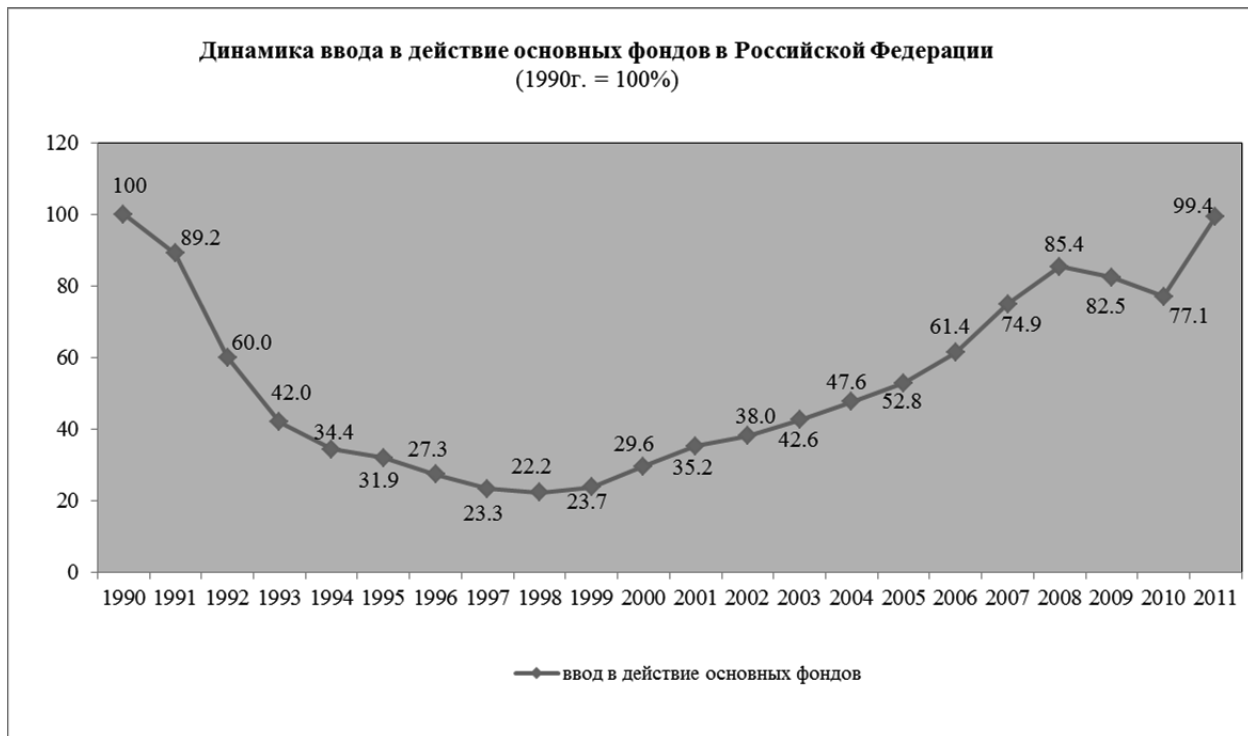


Рис. 2. Динамика ввода в действие основных фондов [6].

приводит к росту налоговой нагрузки на данные организации.

В Российской Федерации с 2011 г. стимулирование инновационной деятельности заявлено как одна из приоритетных задач. В качестве основных мер стимулирования инновационной деятельности избраны амортизационная политика, инвестиционные вычеты и льготы по НИОКР. Содержанием налоговой политики в среднесрочной перспективе является налоговый маневр — снижение налоговой нагрузки на труд и капитал и ее повышение на потребление. Однако снижение налоговой нагрузки на труд и капитал заявлено лишь в виде льгот, предоставляемых в рекреационных налоговых зонах. Из контртенных механизмов стимулирования введено лишь исключение из объекта обложения налогом на имущество движимого имущества организаций.

Таким образом, можно говорить о преемственности налоговой политики. Следует ли из этого вывод о том, что уже наметились положительные тенденции, которые запущены существующими методами налогового стимулирования? Для ответа на этот вопрос необходимо оценить динамику инновационных процессов. Существует широкий перечень индикаторов инновационного развития. В рамках данного исследования мы обратим внимание только на базовые индикаторы.

Базовые индикаторы инновационного развития

Инновационное развитие невозможно без ускоренного обновления основных фондов. Для целей налогового стимулирования обновления основных фондов используются методы ускоренной амортизации, повышающие коэффициенты, амортизационная премия. Способствуют ли данные льготы обновлению основных средств, можно оценить на основании статистики (рис. 2).

Как следует из рис. 2, динамика ввода в действие основных средств до сих пор не достигла уровня 1990 г. В результате основная масса основных средств изношена и требует обновления. Однако данный индикатор нельзя рассматривать как основной. Одной из серьезнейших проблем российской экономики является ее низкая восприимчивость к инновациям. Именно поэтому в качестве одного из основных индикаторов инновационного развития рассматривают удельный вес затрат на технологические инновации в общем объеме отгруженных товаров (табл. 3).

Очевидно, что данный индикатор остается практически неизменным на протяжении длительного периода времени и составляет незначительные величины. Проанализировав приведенные данные, нельзя признать меры налогового стимулирования

Таблица 3

Удельный вес затрат на технологические инновации в общем объеме отгруженных товаров, выполненных работ, услуг в Российской Федерации, % [7]

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Российская Федерация	1,8	1,6	1,5	1,2	1,4	1,2	1,4	1,93	1,55	2,20

инновационной деятельности достаточными, хотя российское законодательство предоставляет большее число льгот.

Выводы

По итогам исследования можно выделить несколько основных причин успешности налоговых стимуляторов в западных странах:

- преобладание прямых методов стимулирования над косвенными методами;
- использование западными странами механизм налогового кредитования, а фактически возможности неуплаты части налога. Согласно исследованию, проведенному ОЭСР, налоговые кредиты в отношении расходов на НИОКР, как правило, более популярны, чем налоговые скидки;
- более низкая налоговая нагрузка на человеческий капитал. Большую часть в составе расходов инновационных компаний составляют расходы на заработную плату. Такая структура затрат и высокий уровень риска делают данные организации недостаточно привлекательными как объект инвестирования.

Для достижения реальных успехов в области налогового стимулирования инновационной деятельности необходимо пересмотреть подходы к налогообложению. Поддержание и улучшение действующей системы льгот не сможет дать серьезных результатов без пересмотра принципиальных вопросов в сфере налогообложения.

После рассмотрения возможных способов налоговой поддержки инновационной деятельности перед нами встал вопрос: насколько бизнес осведомлен об их существовании? Исследование уровня осведомленности бизнеса о действующих налоговых льготах при осуществлении НИОКР было проведено в Испании [8]. Его результаты показали следующее: налоговые льготы малоизвестны и редко используются и имеется прямая зависимость осведомленности о налоговых льготах от размеров компании. Кроме того, исследование показало, что эффект от применения налоговых

льгот значителен только при проведении НИОКР в крупных компаниях.

Литература

1. Evaluation and design of R&D tax incentives / Report of the CREST Expert Group on Fiscal Measures. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007. P. 84.
2. Штейнберг К.К. Зарубежный опыт, тенденции и предпосылки развития в России налогового стимулирования НИОКР // Теория и практика общественного развития. 2012. № 12. С. 6–12.
3. Забродский А.Г. Приоритетная задача усиления эффективности государственного управления в сфере исследований и разработок / Доклад на заседании Комитета ТПП РФ по содействию модернизации и технологическому развитию экономики России 28.03.12. URL: <http://www.ras.ru/news/shownews.aspx?id=82a7846f-fee5-4f66-b039-11924479d3b6&print=1> (дата обращения: 07.12.2013).
4. Measuring R&D Tax Incentives//OECD Science, Technology and Industry Scoreboard, 2013. URL: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm> (дата обращения: 07.12.2013).
5. Русакова И. Налоговые механизмы стимулирования инноваций. Международный и российский опыт//PricewaterhouseCoopers, ноябрь 2010 г. URL: http://files.marchmont.ru/presentations/30/irina_rusakova_-_nalogovyie_mehanizmyi.pdf (дата обращения: 07.12.2013).
6. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/science_and_innovations (дата обращения: 07.12.2013).
7. URL: <http://www.hse.ru/primarydata/ii2013> (дата обращения: 07.12.2013)
8. Corchuelo M.B. Who benefits from R&D tax policy?// Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa (CEDE). 2010. № 45. P. 145–170.

УДК 336.2

Методологические аспекты оценки налоговой дисциплины

В статье обосновываются подходы к количественной оценке уровня платежной и исполнительной дисциплины в системе налогового менеджмента. Предлагаются показатели, позволяющие осуществлять комплексный анализ налоговой дисциплины на региональном и федеральном уровнях, приводится методика расчета коэффициента налоговой платежной дисциплины, оценки исполнительной и платежной налоговой дисциплины.

Ключевые слова: налоговая дисциплина; платежная налоговая дисциплина; исполнительная налоговая дисциплина; собираемость налогов; налоговые правонарушения; уклонения от уплаты налогов.

The article substantiates approaches to the quantitative assessment of the payment and executive discipline in the tax management system. Indicators allowing for a comprehensive analysis of the fiscal discipline at the regional and federal levels are proposed; the methodology for the calculation of the tax payment discipline coefficient and the assessment of the executive and payment fiscal discipline is described.

Keywords: fiscal discipline; payment tax discipline; executive tax discipline; fiscal performance; tax offence; tax evasion.



Иванов Виктор Владимирович

*д-р экон. наук, профессор,
заведующий кафедрой теории
кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета
E-mail: viktor.ivanov@spbu.ru*

Определение понятия «налоговая дисциплина»

Функционирование налоговой системы происходит в определенной социально-экономической среде, которая влияет на правовое и психологическое восприятие налогоплательщиками своих прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством. Налоговые нормы реализуются различными субъектами налогообложения или в полном объеме, или частично, либо игнорируются посредством применения налогоплательщиками различных схем уклонения от уплаты налогов и сборов.

Для характеристики этих процессов в научной литературе и хозяйственной практике используются такие категории, как налоговая дисциплина,

фискальная дисциплина, налоговая культура, правовое сознание, добросовестность налогоплательщиков и т.п. [1–4].

Под налоговой дисциплиной в расширенной трактовке понимается комплексное исполнение налогоплательщиками налогового законодательства, которое непосредственно влияет на динамику фактических поступлений налогов, сборов, пени, санкций, недоимок; масштабы уклонений от уплаты налогов. Таким образом, данная категория имеет не только правовой, но и финансовый характер; она многоаспектна и включает и формальную, и платежную, и исполнительную дисциплины.

Под *формальной налоговой дисциплиной* подразумевается выполнение плательщиками налогов и сборов, налоговыми агентами определенных предписаний законодательства относительно прежде всего своевременной сдачи отчетности, внесения достоверных данных в соответствующие информационные базы по объектам налогообложения, своевременного предоставления запрашиваемых документов при проверках и т.д.

Меры по обеспечению налоговой платежной дисциплины

Динамика налоговых поступлений в бюджетную систему зависит от уровня *налоговой платежной дисциплины*, который определяется как отношение

суммы самостоятельно уплаченных налогов к сумме начисленных и доначисленных налогов в ходе контрольных мероприятий в пределах финансового года. Этот показатель отражает реальный уровень соблюдения законодательства и связан с выполнением текущих обязательств.

Меры, предпринимаемые налоговыми органами по администрированию текущей недоимки, ограничиваются требованиями ст. 69, 70 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) об уплате налога. Причем объемы этих платежей не учитываются при оценке уровня налоговой платежной дисциплины. Это обусловлено тем, что данные отношения имеют принудительный характер с вовлечением в указанный процесс кредитных организаций (посредством выставления инкассовых поручений на расчетные счета налогоплательщиков), служб судебных приставов, арбитражных судов и судов общей юрисдикции.

Динамика налоговых поступлений в бюджетную систему зависит от уровня налоговой платежной дисциплины, который определяется как отношение суммы самостоятельно уплаченных налогов к сумме начисленных и доначисленных налогов в ходе контрольных мероприятий в пределах финансового года

При оценке налоговой платежной дисциплины, на наш взгляд, не следует учитывать также суммы пеней и санкций, взимаемых за налоговые правонарушения. Данные платежи имеют иную природу образования и характеризуют *исполнительную налоговую дисциплину*, которая связана с уплатой налогов и сборов в процессе применения принудительных мер взыскания задолженности.

Понятие «налоговая платежная дисциплина» в специализированной литературе часто ассоциируется с такими категориями, как «собираемость налогов», «эластичность налоговых поступлений». В качестве показателя оценки собираемости налогов, как правило, используется коэффициент собираемости, который рассчитывается как отношение

уплаченных налогов к начисленным. Показатель же эластичности налоговых поступлений определяется как отношение процентного либо абсолютного изменения налоговых поступлений к процентному либо абсолютному изменению национального дохода.

Однако при исчислении показателей собираемости и эластичности налогов учитываются и суммы налогов, которые были уплачены в результате применения отдельных принудительных мер, в том числе в предыдущие финансовые периоды. Говорить же о добровольности подобных платежей в большинстве случаев не совсем корректно. Поэтому, с нашей точки зрения, следует более четко разграничивать вышеуказанные понятия и способы их количественной оценки.

Исключение из этого правила составляют недоимки, добровольно уплаченные лицами, не имевшими сведений о задолженностях, в отношении которых были произведены отдельные меры принудительного взыскания. Подобные ситуации, как правило, характерны для поимущественных налогов физических лиц (земельного, транспортного налогов, налога на имущество), которые сменили адрес регистрации или не имели сведений о налоговой задолженности по другим объективным причинам.

Следует иметь в виду, что рост налоговой платежной дисциплины не только позитивно отражается на стабильности и наполняемости субфедеральных и местных бюджетов, он существенно уменьшает расходы федерального бюджета на налоговое администрирование.

Определенные проблемы в оценке динамики платежной дисциплины на региональном уровне связаны с неразвитостью статистического учета налоговых правонарушений, что выражается:

- в отсутствии объективной информации о характере платежей (то ли это уплата текущей недоимки или недоимки прошлых лет, то ли внесение недоимки по судебному приказу или после получения соответствующей повестки службы судебных приставов и т.д.);
- в искажении итоговых сумм начисленных налогов в результате ошибок, которые возникают при расчетах. Эти искажения наиболее характерны для поимущественных налогов, так как базы данных организаций (ГИБДД, Федеральная служба земельного кадастра), предоставляющих сведения в налоговые органы об объектах налогообложения, не всегда являются достоверными.

Расчет коэффициента налоговой платежной дисциплины

Для оценки налоговой платежной дисциплины, связанной с текущими налоговыми обязательствами, по нашему мнению, целесообразно использовать показатель «коэффициент налоговой платежной дисциплины», который следует рассчитывать следующим образом:

$$КПД = \frac{\sum T_{нн} - \sum T_{ун}}{\sum T_{нн} - \sum T_{вн}} \times 100,$$

где КПД — коэффициент налоговой платежной дисциплины;

$T_{нн}$ — начисленные налоги и сборы в рассматриваемом финансовом году (в том числе включая доначисленные платежи в ходе контрольных мероприятий и уточненные платежи по декларациям за предыдущие налоговые периоды);

$T_{ун}$ — уменьшение начислений налогов и сборов по текущим обязательствам, произведенных налоговыми органами, а также налогоплательщиками по уточненным декларациям;

$T_{нн}$ — налоговые поступления и сборы в текущем периоде, включая взысканные недоимки за текущий и прошлые периоды;

$T_{вн}$ — налоговые платежи и сборы, взысканные за текущий и прошлые периоды.

Причины низкой динамики платежной дисциплины

В качестве показателей динамики платежной дисциплины региона, на наш взгляд, следует использовать показатели, характеризующие динамику объемов недоимки, сумм, принудительно взыскиваемых службой судебных приставов, другие показатели.

Низкий уровень налоговой платежной дисциплины в сфере предпринимательской деятельности обусловлен рядом факторов, в частности:

- несбалансированностью налоговой нагрузки для различных хозяйствующих субъектов;
- возможностью уклонения в связи с «пробелами» в НК РФ.

Оценка исполнительской налоговой дисциплины

Для преимущественных налогов важное значение имеет достоверность баз данных различных государственных органов, используемых налоговыми службами для начислений налоговых платежей.

В частности, это касается сведений об автотранспорте, находящемся в угоне, и т.п. Необходимо отметить и недоработки во взаимоотношениях налоговых органов с физическими и юридическими лицами.

Сложнее обстоит дело с оценкой исполнительской налоговой дисциплины. Многие сведения, в частности о соотношении доначисляемых и оплачиваемых сумм по итогам контрольных проверок, имеют ограниченный доступ, что, безусловно, затрудняет аналитическую работу по оценке исполнительской налоговой дисциплины. При этом необходимо учитывать ограниченную ответственность российских организаций по своим обязательствам, в том числе по обязательным платежам (ст. 48 Гражданского кодекса Российской Федерации); возможность списания задолженности в случае банкротства организации; возможность оспорить действия контрольных органов ввиду различной трактовки налогового законодательства судами.

В качестве показателей исполнительской налоговой дисциплины, на наш взгляд, можно использовать такие показатели, как:

- доля недоимки (D_n), образовавшейся за налоговый период, по конкретному налогу или по всем налогам;
- доля выявленного ущерба за налоговый период (D_y) во всем налогам, подлежащим уплате;
- доля добровольно уплаченных налогов (D_d) в общей сумме выявленного ущерба за налоговый период.

Расчет доли недоимки (D_n), образовавшейся за налоговый период по конкретному налогу или по всем налогам, целесообразно осуществлять по совокупным данным УФНС России по конкретному региону:

$$D_n = (S_n/S_i) \times 100,$$

где S_n — сумма недоимки за налоговый период;
 S_i — сумма начисленных налогов и сборов за налоговый период.

Расчет доли выявленного ущерба (D_y), подлежащего уплате, по всем налогам, по которым проводились контрольные мероприятия за налоговый период, следует осуществлять по следующей формуле:

$$D_y = (S_y/S_{\text{Собщ.}}) \times 100,$$

где S_y — сумма ущерба, выявленного за рассматриваемый период;

Собщ. — общая сумма налогов и сборов, подлежащая уплате налогоплательщиками за рассматриваемый период.

В расчет доли выявленного ущерба следует включать сведения по налогоплательщикам различных категорий (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, налоговые агенты).

Расчет доли добровольно уплаченных налогов (Дд) в общей сумме выявленного ущерба за налоговый период следует осуществлять по следующей формуле:

$$\text{Дд} = (\text{Сд} / \text{Сы}) \times 100,$$

где Сд — сумма добровольно уплаченных налогов и сборов по результатам контрольных мероприятий.

Осуществление комплексной оценки платежной налоговой дисциплины

Анализ вышеуказанных показателей целесообразно осуществлять за ряд налоговых периодов. Наличие сведений о платежной и исполнительской налоговой дисциплинах позволяет реализовывать комплексный анализ платежной дисциплины, выявлять и оценивать как позитивные, так и негативные тенденции в налоговой дисциплине, учитывать возможные масштабы уклонения от уплаты налогов в системе налогового планирования.

При комплексной оценке налоговой дисциплины необходимо учитывать следующие характеристики:

- объем налогов и сборов, фактически уплаченных в установленные сроки;
- соотношение недоимки с такими показателями, как сумма начисленных налогов, сумма задолженности и т.п.;
- доля ущерба, выявленного в процессе осуществления контрольных мероприятий, в общей сумме налогов, подлежащих уплате, по конкретным группам анализируемых налогоплательщиков в отдельные периоды времени;
- доля налогов и сборов, добровольно уплаченных по результатам контрольных мероприятий, в общем объеме выявленного ущерба;
- рост числа хозяйствующих субъектов, не имеющих задолженности по налогам и сборам.

Выводы

При анализе налоговой дисциплины всех налогоплательщиков, зарегистрированных в регионе, не-

обходимо учитывать динамику не только относительных, но и абсолютных показателей налоговой дисциплины. К таковым можно отнести:

- количество возбужденных дел о несостоятельности (банкротстве) в общем числе зарегистрированных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;
- количество организаций, не предоставляющих отчетности или предоставляющих нулевую отчетность в общем числе зарегистрированных организаций;
- количество арестов имущества организаций и индивидуальных предпринимателей в соответствии со ст. 76 НК РФ;
- количество материалов по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, направляемых в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовных дел;
- общую сумму выявленных налоговых нарушений.

Учитывая значительный объем теневого сектора, а также изменчивость задолженности по отдельным налогам и сборам, обоснованная оценка налоговых потерь для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации будет способствовать повышению уровня налоговой дисциплины, совершенствованию налогового администрирования, законодательства в налоговой сфере.

Наличие существенной доли недоимки и значительные масштабы уклонения от уплаты налогов отражают определенные «дефекты» существующей налоговой системы, исследование природы которых требует всестороннего анализа проблем налогообложения с учетом территориальных особенностей и состояния народного хозяйства в целом.

Литература

1. Вольвач Д.В., Голишевский В.И. Новый формат взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов // Налоговая политика и практика. 2012. № 3.
2. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. 2010. № 2.
3. Майбуров И.А., Соколовская А.Н. Теория налогообложения. Продвинутый курс. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
4. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: учебник для студентов. М.: Омега-Л, 2008.

УДК 336.2

Институт консолидированного налогообложения: проблемы согласования интересов налогоплательщиков и бюджетных возможностей

Двухлетний период функционирования российской модели налоговой консолидации выявил очевидные проблемы законодательства. В статье систематизированы результаты внедрения консолидированных групп налогоплательщиков в России, сформулированы предложения по изменению бюджетного и налогового законодательства, нацеленные на урегулирование бюджетных потерь регионов и обеспечение налоговых интересов российских организаций.

Ключевые слова: налоговая консолидация; консолидированная группа налогоплательщиков; налог на прибыль организаций; бюджет.

The two-year period of the Russian tax consolidation model operation has exposed obvious legislation problems. The paper classifies the results of implementation of consolidated taxpayer groups in Russia, formulates proposals for updating the budget and tax legislation with a focus on resolving regional budget loss problems and ensuring tax interests of Russian organizations.

Keywords: tax consolidation; consolidated taxpayer group; corporate income tax; budget.



**Ермакова Елена
Алексеевна**

д-р экон. наук,
профессор кафедры
финансов Саратовского
государственного социально-
экономического университета
E-mail: ae13@mail.ru

История создания механизма налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков

Первые примеры объединения групп компаний в единый субъект налогообложения датированы началом XX в.: 1902 г. — Австрия, 1917 г. — США,

1920 г. — Германия, 1936 г. — Дания, 1940 г. — Нидерланды, 1942 г. — Испания [2]. Консолидация налогообложения участников холдингов при уплате налога на прибыль соответствует практике большинства зарубежных стран и праву Европейского союза. Главный принцип консолидации, состоящий в том, что участники группы рассматриваются как одна экономическая единица, является базовым для законодательства большинства стран. При этом могут отличаться консолидируемые налоги, основания и механизм консолидации, особенности уплаты налога.

В России модель налоговой консолидации действует с 2012 г., т.е. с даты введения в действие главы 3.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков» НК РФ, введенной в действие Федеральным законом от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации

в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков».

В России идея консолидации налогоплательщиков возникла еще на стадии разработки проекта Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), но в процессе рассмотрения законопроекта было принято решение от нее отказаться в силу ее слабой проработанности и недостаточности у налоговых органов профессионального опыта по работе с крупнейшими налогоплательщиками. В результате накопления определенного опыта в администрировании крупнейших налогоплательщиков в России, появились предпосылки для введения института консолидации налогоплательщиков.

Заметим, что понятие «консолидированная группа налогоплательщиков» введено в российское законодательство Федеральным законом от 22.06.2007 № 115-ФЗ «О финансово-промышленных группах»: в случаях и в порядке, установленных законодательством РФ о налогах, договором о создании финансово-промышленной группы, участники финансово-промышленной группы, занятые в сфере производства товаров, услуг, могут быть признаны консолидированной группой налогоплательщиков, а также могут вести сводные (консолидированные) учет, отчетность и баланс финансово-промышленной группы [3]. Однако ввиду отсутствия соответствующих норм в НК РФ данная норма не действовала.

Консолидация налогообложения прибыли участников группы не меняет основные принципы налогообложения, не предусматривает создания нового субъекта налогообложения в виде консолидированной группы

Позднее в Концепции развития корпоративного законодательства на период до 2008 г., разработанной Минэкономразвития России, упоминалось о целесообразности введения специального налогового режима для группы связанных лиц в целях создания комфортных условий ведения бизнеса как условия обеспечения

высоких темпов роста российской экономики и повышения ее конкурентоспособности.

Только к концу первого десятилетия XXI века совершенствование механизма налогообложения крупных взаимозависимых структур вошло в число приоритетных задач налоговой политики России. Так, в Бюджетном послании Президента Российской Федерации «О бюджетной политике в 2008–2010 годах» обозначена необходимость реализации в России института консолидированной налоговой отчетности с целью справедливого распределения средств между субъектами РФ.

Модели консолидированного налогообложения холдингов

На основе обобщения зарубежной практики можно выделить две модели консолидированного налогообложения холдингов:

- консолидация налогообложения осуществляется путем «приращения» налоговой правосубъектности материнской (управляющей) компании, т.е. головная организация получает возможность учитывать при исчислении и уплате ряда налогов финансовый результат деятельности дочерних компаний. В этом случае в целях исчисления отдельных налогов дочерние компании приравниваются по своему правовому положению к филиалам юридического лица — головной компании;
- в целях налогообложения признается правосубъектным с точки зрения налогового права все корпоративное объединение (холдинг), которое в отношении ряда налогов выступает как единый налогоплательщик, обеспечивающий централизованный налоговый учет по соответствующим налоговым платежам. Следовательно, бремя исполнения обязанностей консолидированного налогоплательщика может быть возложено на любую компанию, входящую в данное корпоративное объединение (холдинг).

Налоговые преимущества консолидированных групп налогоплательщиков

Согласно российскому налоговому законодательству консолидированной группой налогоплательщиков (КГН) признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций без создания юридиче-

ского лица на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков для исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. Следовательно, консолидация налогообложения прибыли участников группы не меняет основные принципы налогообложения, не предусматривает создания нового субъекта налогообложения в виде консолидированной группы. При этом участники холдингов рассматриваются как консолидированная группа налогоплательщиков, представляющая собой не просто совокупность самостоятельных организаций, а некое экономическое единство, в рамках которого ведется консолидированный налоговый учет (объектов, вычетов, доходов, расходов) и формируется сводная консолидированная налоговая база с возложением обязанности уплаты налога на одного из членов группы и солидарной ответственностью (по уплате налога, пеней, штрафа) всех членов группы.

Таким образом, налоговые преимущества КГН возможны только по налогу на прибыль организаций. В целом консолидированное налогообложение в виде суммирования доходов и убытков, зачета внутрифирменного оборота передачи доходов и продукции между материнским и дочерними хозяйственными обществами можно рассматривать в качестве преференции для групп компаний (холдингов). Дополнительным преимуществом налоговой консолидации для налогоплательщиков является их освобождение от контроля налоговых органов за трансфертным ценообразованием между взаимозависимыми лицами, совершающими контролируемые сделки.

Предложения по изменению бюджетного и налогового законодательства

Основное условие, которое должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании группы, — непосредственное и (или) косвенное участие одной организации в уставном (складочном) капитале других организаций с долей этого участия в каждой такой организации — не менее 90%. Последнее условие вызвало у специалистов много споров. В мировой пра-

ктике минимальная доля участия одной организации в другой для получения права на объединение колеблется от 50 до 100%.

Считаем, что можно уменьшить в будущем установленный критерий по доле участия до 75%. Такой уровень обеспечивает головной компании возможность принимать практически любые решения в отношении дочерней компании и управлять ее финансовой и операционной политикой (т.е. фактически обеспечивает необходимую степень контроля основным обществом дочерних и зависимых участников).

Дополнительным преимуществом налоговой консолидации для налогоплательщиков является их освобождение от контроля налоговых органов за трансфертным ценообразованием между взаимозависимыми лицами, совершающими контролируемые сделки

Данный налоговый инструмент имеет ряд ограничений для формирования в части требований к финансовым показателям для совокупности организаций, являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков:

- совокупная сумма налогов — НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДСПИ, — уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании группы, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, — не менее 10 млрд руб.;
- суммарный объем выручки от продажи товаров (продукции, выполнения работ и оказания услуг), а также от прочих доходов по данным бухгалтерской отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании группы, — не менее 100 млрд руб.;
- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской отчетности на 31 декабря

календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании группы, — не менее 300 млрд руб.

По нашему мнению, с целью унификации налогового законодательства, а также повышения прозрачности и простоты налоговой системы необходимо устанавливать гармонизированные финансовые требования. В частности, считаем, что «входные» финансовые требования должны быть аналогичны требованиям идентификации крупнейших налогоплательщиков. Такой подход в России пока не реализован. В 2012 г. были изменены критерии регионального уровня: суммарный объем полученных доходов — от 1 до 20 млрд руб. При этом либо активы находятся в пределах от 100 млн до 20 млрд руб. включительно, либо общие начисления федеральных налогов и сборов составляют от 75 млн до 1 млрд руб. Организация относится к крупнейшим налогоплательщикам по показателям финансово-экономической деятельности за любой год из предшествующих трех лет, не считая последнего отчетного года. Она сохраняет данный статус в течение трех лет, следующих за годом, в котором перестала удовлетворять критериям.

К началу 2014 г. в налоговых органах зарегистрировано 15 консолидированных групп налогоплательщиков [1]. В основном объединение крупных налогоплательщиков в группы произошло в нефтегазовом секторе, металлургии и связи. В России уже существуют группы металлургических и нефтяных компаний, есть группы в машиностроении и иных сферах деятельности. Интерес к новому налоговому институту проявляют компании авиационной и судостроительной отраслей. По прогнозам в России может появиться до 20 КГН.

Существующие КГН объединяют свыше 200 компаний, у которых приблизительно 2 тыс. основных подразделений. Объем налога на прибыль организаций этих компаний в масштабе всей страны составляет примерно 30%. В состав консолидированного налогоплательщика «Газпрома», например, входят более 50 юридических лиц, которые представляют более 4 тыс. обособленных подразделений более чем в 70 субъектах Российской Федерации.

Внедрение института консолидированного налогообложения становится причиной дополнительных налогово-бюджетных рисков.

С одной стороны, введение нового порядка консолидированного налогообложения имеет в основном инвестиционный характер, поскольку система консолидированного налогообложения ориентирована на уменьшение налоговой нагрузки крупных интегрированных структур с целью формирования у организаций мотивации к реструктуризации (избавление от неприбыльных активов). Подобная мера направлена не только на самих налогоплательщиков, поскольку упрощает ведение бизнеса, повышает его эффективность, стимулирует развитие интегрированных структур и способствует снижению налоговой нагрузки предприятий за счет объединения прибылей и убытков предприятий, входящих в группу, но и создает макроэффект — происходит унификация налоговой системы и упрощение налогового контроля за взаимозависимыми компаниями, решается проблема разделения доходов по региональным бюджетам.

С другой стороны, особенно на первом этапе внедрения механизма консолидации налоговые поступления в бюджеты (прежде всего региональные) сокращаются, поскольку на сумму убытков компаний уменьшается налогооблагаемая база объединенной консолидированной группы.

Функционирование института налоговой консолидации привело к росту поступлений налога на прибыль организаций в 42 регионах (51% субъектов Российской Федерации), снижению поступлений в 34 регионах (41% субъектов Российской Федерации) и нулевым приобретениям для бюджетов 7 субъектов Российской Федерации. Наибольшее снижение доходности произошло в Красноярском крае, Ханты-Мансийском округе, Тюменской и Вологодской областях [2]. Российским итогом налоговой консолидации стало снижение на 11 млрд руб. поступлений в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. Однако предполагается рост налоговых поступлений в бюджетную систему за счет развития созданных консолидированных групп и ускорения темпов экономического роста в стране.

В Саратовской области прогнозируется негативное влияние поступления налога на прибыль организаций от консолидированных групп налогоплательщиков на доходы областного бюджета. Число предприятий, входящих в состав КГН,

расположенных на территории Саратовской области, увеличилось с шести в 2012 г. до девяти в 2013 г. В 2012 г. вертикально-интегрированные предприятия региона уплатили в бюджет налогов в объеме 3,2 млрд руб., прогнозная сумма 2013 г. — лишь 2,4 млрд руб. Таким образом, объем выпадающих доходов составляет 800 млн руб., т.е. на 48% упали налоговые поступления от крупных плательщиков в 2013 г.

Очевидна проблема перераспределения налогового потенциала между регионами, выражающаяся, как правило, в «переливе» налоговой базы и налоговых поступлений в административно сильные субъекты Российской Федерации. Согласно законодательству наибольшая сумма исчисленного налога консолидированных групп должна уплачиваться в бюджеты тех регионов, где создано большее число рабочих мест и находится производственная база. В результате институт налоговой консолидации служит возрастанию негативного взаимного недоверия и противостояния субъектов Российской Федерации, что является недопустимым.

Существующую проблему сокращения налоговых поступлений в бюджеты и в целом бюджетные потери различные государства решают по-разному. Например, в Японии с целью компенсации потерь бюджета введен временный (на два года с момента начала применения консолидации) 2%-й добавочный налог на прибыль консолидированной группы налогоплательщиков. Впоследствии такой недостаток может быть компенсирован за счет:

- улучшения финансового состояния групп предприятий и, следовательно, увеличения налоговых поступлений;
- стимулирования «вывода из тени» значительной части доходов предприятий за счет ликвидации механизма внутригруппового трансфертного ценообразования.

С целью максимального учета мнений заинтересованных сторон основные направления налоговой политики на 2015–2017 гг. стали обсуждаться в формате Открытого правительства за несколько месяцев до внесения документа в Правительство РФ.

В числе наиболее целесообразных заслуживает внимание предложение К. М. Никитина, представляющего Центр налоговой политики экономического факультета МГУ, в отношении распределения налога на прибыль КГН по

бюджетам субъектов Российской Федерации по трем направлениям, а именно:

- 1) отказаться от использования показателя среднесписочной численности (применять только показатель фонда оплаты труда);
- 2) вместо показателя остаточной стоимости основных средств использовать показатель балансовой стоимости всех или по крайней мере более широкой группы активов (включая запасы, затраты);
- 3) дополнить формулу третьим показателем — удельного веса выручки участников КГН от продаж в пределах субъекта Российской Федерации в общем объеме совокупной выручки группы;
- 4) придать всем трем показателям одинаковый удельный вес — $1/3$ (известная «массачусетская формула»).

Кроме того, с целью повышения прозрачности налоговой консолидации целесообразно ввести обязанность для таких групп раскрывать величину налоговых баз по налогу на прибыль организаций, приходящихся на каждый субъект Российской Федерации.

В жестких условиях формирования региональных бюджетов, на фоне сокращения возможностей увеличения налогового потенциала регионов, повышенной дефицитности и опасных величин долговой нагрузки субъектов Российской Федерации необходимо принимать срочные меры по изменению налогового законодательства в отношении КГН. Причем эти изменения должны носить солидарный характер, учитывающий интересы бизнеса (с целью расширения формируемой ими налоговой базы за счет инвестиционных проектов) и бюджетов регионов.

Литература

1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов. URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf.
2. Кондрашова Н. Распределение налога на прибыль КГН по бюджетам // Налоговый вестник. 2012. № 10. С. 8.
3. Смирнов Д. М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 5 (137). С. 33–39.

УДК 336.025

Формирование механизма предупредительного выявления «фирм-однодневок»

Рассматриваются основные признаки, присущие «фирмам-однодневкам», и их классификация, формулируется понятие «фирмы-однодневки», приводятся алгоритмы осуществления налоговыми органами контрольных мероприятий, делается вывод, что включение предложенного механизма предупредительного выявления «фирм-однодневок» в контрольную работу налоговых органов позволит автоматизировать и формализовать процедуры выявления недобросовестных налогоплательщиков.

Ключевые слова: «фирма-однодневка; налоговые органы; алгоритм; контрольные мероприятия.

The main characteristic features of «phony companies» and their classification are considered, the concept of a «phony company» is formulated, algorithms implemented by tax authorities in carrying out control activities are described. It is concluded that when introduced in the control activities of tax authorities, the proposed mechanism of preventive exposure of «phony companies» will make it possible to automate and formalize procedures of identifying dishonest taxpayers.

Keywords: «phony company»; tax authorities; algorithm; control measures.



**Аристархова
Маргарита
Константиновна**
д-р экон. наук, профессор, зав.
кафедрой налогов и налого-
обложения Уфимского госу-
дарственного авиационного
технического университета
E-mail: ninufa@mail.ru



**Зуева Мария
Сергеевна**
канд. экон. наук, доцент
кафедры налогов
и налогообложения
Уфимского государственного
авиационного технического
университета
E-mail: ninufa@mail.ru

Необходимость выработки критериев, позволяющих выявлять «фирмы-однодневки»

Согласно официальным данным в ЕГРЮЛ насчитывается около 1,5 млн недействующих юридических лиц, из них 1 млн организаций имеют задолженность по обязательным платежам в бюджет на общую сумму около 100 млрд руб. По разным источникам ущерб, наносимый экономике «фирмами-однодневками», составляет от 2 до 10 млрд руб. ежегодно [1, 2].

Реализация предлагаемого авторами статьи подхода к выработке механизма выявления

«фирм-однодневок» основывается на применении средств автоматической обработки данных, что, в свою очередь, требует наличия разработанной системы формализованных критериев, позволяющих всесторонне и комплексно подходить к анализу результатов деятельности налогоплательщика.

Изучению особенностей функционирования «фирм-однодневок» и построению методик их выявления посвящены работы М.К. Аристарховой, М.С. Зуевой, А.Н. Ворониной [3, 4], М.С. Морозова [5] и др. Однако данные работы рассматривают в основном типобразующие

Таблица 1

Признаки «фирм-однодневок»

№	Признак	Удельный вес организаций, удовлетворяющих признаку, %
1	Организационно-правовая форма – ООО	100
2	Отражение минимального размера уставного капитала	100
3	Отражение нулевого размера уставного капитала (за исключением двух первых периодов работы организации)	19,4
4	Отсутствие основных средств, арендных платежей	90,3
5	Непредставление отчетности в налоговые органы	100
6	Представление «нулевой» отчетности	83,9
7	Преимущественное отражение убытков в отчетности	41,9
8	Неритмичный характер бизнеса	35,5
9	Существенное отличие финансовых показателей налогоплательщика от среднестатистических	96,8
10	Регулярное представление деклараций к возмещению НДС	19,4
11	Представление деклараций к возмещению НДС при отсутствии финансово-хозяйственной деятельности	12,9
12	Наличие задолженности по уплате основных налогов	48,4

Таблица 2

Классификация «фирм-однодневок»

№	Группа	Структура, %
I	Организации, зарегистрированные, но не представившие в налоговые органы отчетность ни за один период	32,6
II	Организации, регулярно (или относительно регулярно) сдающие отчетность в налоговые органы, при этом отчетность носит только «нулевой» характер	26,1
III	Организации, регулярно сдающие отчетность в налоговые органы в течение продолжительного периода, при этом отражающие крайне неритмичный характер деятельности, преимущественно характеризующийся убытками	10,9
IV	Организации, сдавшие отчетность за 2–3 периода, при этом в отчетности отражены большие суммы кредиторской задолженности без вычетов по НДС	19,6
V	Организации, в отчетности которых отражены значительные суммы вычетов по НДС и большие суммы кредиторской задолженности	10,9
Итого		100

признаки «фирм-однодневок», математические модели отнесения организаций к совокупности фирм-«однодневок» и не затрагивают организационный аспект их своевременного выявления.

Обобщение признаков «фирм-однодневок» и их классификация

На основе материалов УФНС России по Республике Башкортостан и анализа налоговой и бухгалтерской отчетности организаций и предприятий ав-

торы статьи обобщили признаки «фирм-однодневок» в табл. 1, что позволило выделить пять групп их разновидностей. Особенности каждой группы и обобщенная информация о структуре изучаемой совокупности налогоплательщиков представлены в табл. 2.

Определение понятия «фирмы-однодневки»

Полученные результаты исследования предопределили необходимость уточнения определения

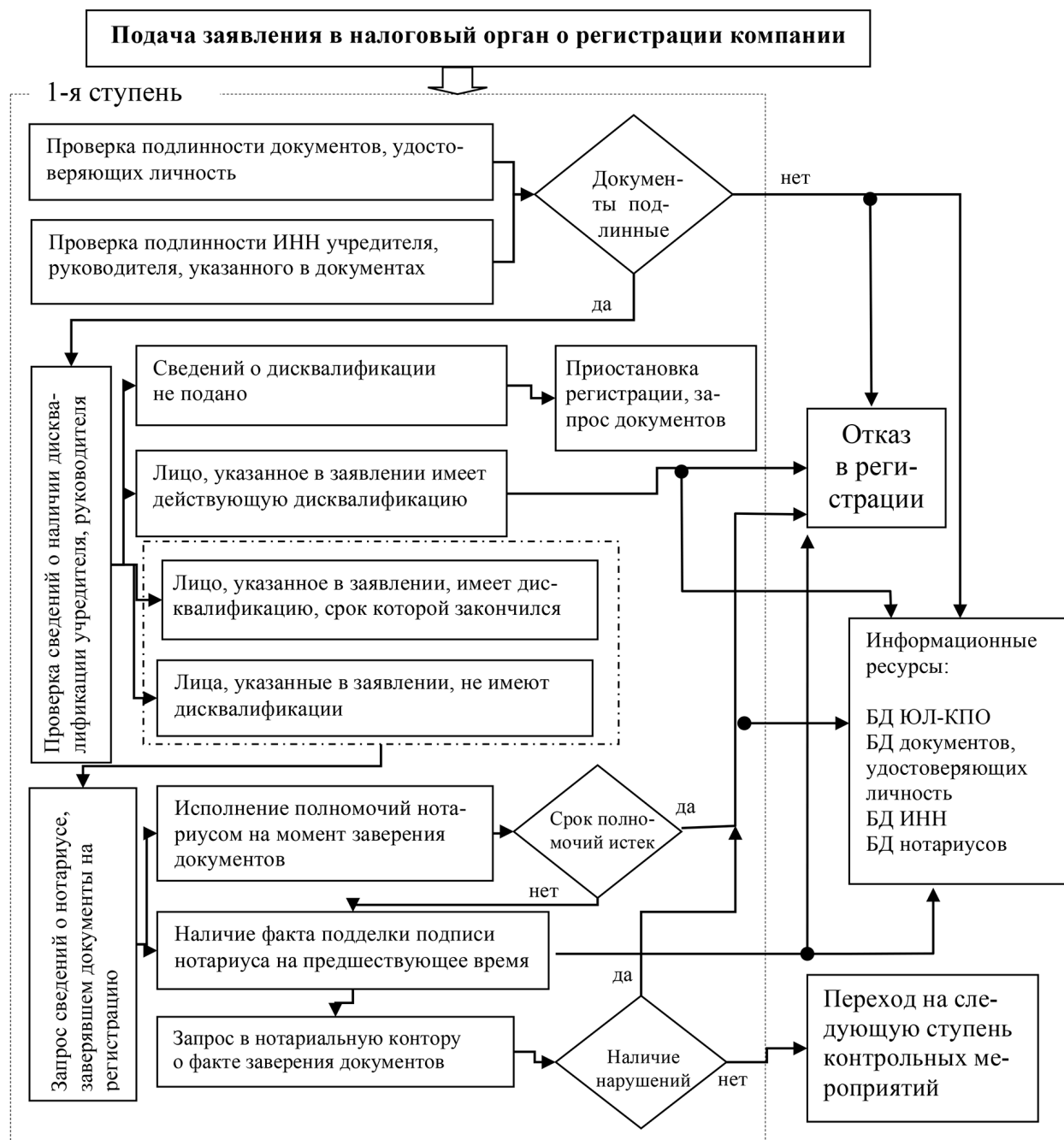


Рис. 1. Механизм осуществления контрольных мероприятий при регистрации организации налоговым органом (1-я ступень – проверка правильности заполнения и подлинности представленных документов)

«фирмы-однодневки». По нашему мнению, «фирма-однодневка» — это коммерческая организация, не имеющая собственного обособленного имущества, не намеревающаяся осуществлять предпринимательскую деятельность, часто отражающая нулевые или отрицательные показатели финансово-хозяйственной деятельности с целью освобождения от уплаты налогов, получения кредитов

или вычетов по НДС. Следует отметить, что «фирма-однодневка» отличается от недобросовестного налогоплательщика — нарушителя налоговой дисциплины тем, что в ее планы не входит производство какого-либо товара или услуг. Данная фирма создается только для участия в незаконных схемах уклонения от уплаты налогов преимущественно как звено в цепи контрагентов.

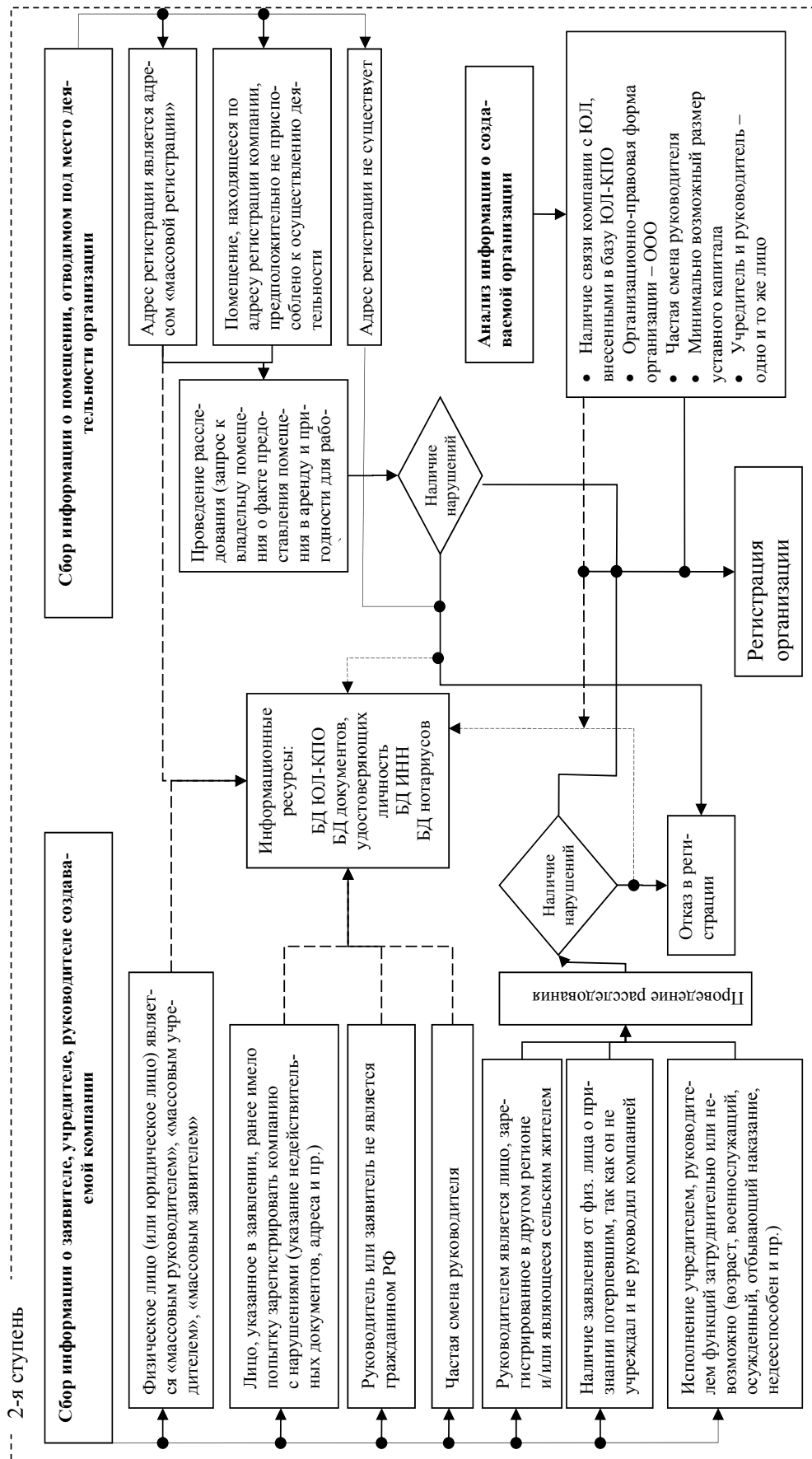


Рис. 2. Механизм осуществления контрольных мероприятий при регистрации организации налоговым органом (2-я ступень – углубленный анализ данных о регистрируемой компании)

Система критериев для определения недобросовестных налогоплательщиков была разработана ФНС России в 2007 г., где приведены 109 признаков, по которым налоговым инспекторам было предписано выявлять налоговые нарушения [6]. По результатам сравнения показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций с предложенными критериями налогоплательщики, в деятельности которых обнаружены признаки «фирм-однодневок», стали вноситься в специальную федеральную электронную базу «Юридические лица, контролируемые в первую очередь» (ЮЛ-КПО). Именно эти налогоплательщики подлежат первоочередному включению в план проведения контрольных действий.

«Фирма-однодневка» отличается от недобросовестного налогоплательщика — нарушителя налоговой дисциплины тем, что в ее планы не входит производство какого-либо товара или услуг

Всю совокупность признаков «фирм-однодневок» можно подразделить на следующие группы:

I группа — признаки, выявляемые на этапе принятия заявления о регистрации компании;

II группа — признаки, выявляемые на этапе постановки компании на налоговый учет;

III группа — признаки, выявляемые в ходе камерального анализа отчетности о результатах деятельности компании. Данная группа признаков наиболее объемная и, в свою очередь, может быть разбита на следующие подгруппы:

- признаки, позволяющие отнести компанию к категории «мертвых душ»¹;
- признаки, позволяющие отнести организацию к категории налогоплательщиков, применяющих схемы незаконной налоговой оптимизации.

Каждая группа признаков имеет свою специфику, которая обуславливает действия налогового инспектора при проведении контрольных мероприятий.

¹ Налогоплательщики «мертвые души» — организации, не представляющие отчетность в налоговые органы или представляющие «нулевую» отчетность.

Создание и ведение информационных ресурсов, позволяющих выявлять «фирмы-однодневки»

Систематизированные рекомендации по противодействию функционированию «фирм-однодневок» на этапах регистрации и постановки на учет в налоговом органе должны основываться на постоянно обновляемой адекватной информации. В первую очередь это базы данных, содержащие адреса «массовой регистрации» организаций, данные о лицах, имеющих дисквалификацию, а также о лицах, срок дисквалификации которых истек на момент подачи заявления, и т.д. Следующая база данных — непосредственно федеральная электронная база «Юридические лица, контролируемые в первую очередь» (ЮЛ-КПО).

Очевидна необходимость создания также федеральной базы данных физических лиц, являющихся «массовыми руководителями» и «массовыми учредителями и заявителями», а также лиц — действующих руководителей и учредителей организаций, попавших в перечень ЮЛ-КПО.

Следующим необходимым для осуществления контрольной деятельности налоговых органов информационным ресурсом являются данные о нотариусах, сложивших полномочия, нотариусах, чья подпись поддельвалась, нотариусов, заверявших заявления на государственную регистрацию организаций, попавших в перечень ЮЛ-КПО, или получивших отказ в регистрации в силу различных причин.

Алгоритмы осуществления налоговыми органами контрольных мероприятий

На рис. 1 и 2 представлены алгоритмы осуществления контрольных мероприятий налоговым органом, направленных на выявление признаков «фирм-однодневок» при регистрации и постановке на учет организаций.

За этапом регистрации компании следует этап налоговых проверок соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. Наличие методологии, обеспечивающей качество экспертизы данных отчетности, позволяет гарантировать своевременное реагирование налоговых органов на проявление признаков налоговых правонарушений с целью их предотвращения.

Очевидно, что для обеспечения надлежащего качества экспертизы налоговый инспектор

должен быть вооружен системой признаков, свидетельствующих о принадлежности проверяемой организации к зоне риска. Один из таких подходов, изложенный в [4], позволяет наметить ряд характеристик, которые могут формализоваться и фиксироваться при компьютерной обработке отчетности налогоплательщика. К ним можно отнести факты непредставления отчетности и представления «нулевой» отчетности с обязательным указанием количества периодов; показатели ритмичности деятельности налогоплательщика; данные о собственном обособленном имуществе и стоимости активов организации, численности рабочих; данные о задолженности по налоговым платежам и сборам и т.д.

В результате получим выборочную совокупность налогоплательщиков, у которых обнаружены признаки «фирм-однодневок». Выделенная группа налогоплательщиков подлежит детальному изучению с целью включения в план проведения выездных налоговых проверок.

Необходимо отметить, что налоговые инспекторы нередко высказывают сомнения в целесообразности проведения выездной налоговой проверки организации, заведомо признанной «фирмой-однодневкой». Это объясняется тем, что взыскание долгов с «фирм-однодневок» крайне трудно осуществимо и влечет увеличение недоимки по налогам и сборам, числящейся за налоговым органом.

Выводы

Анализ результатов деятельности «фирм-однодневок», по данным УФНС России по Республике Башкортостан, позволил выделить основные типобразующие признаки налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов, и сформировать их

классификацию, что дало возможность выделить этапы механизма предупредительного выявления «фирм-однодневок» на этапе регистрации организации в налоговом органе и ее постановке на учет. Включение предложенного механизма в контрольную работу налоговых органов позволит автоматизировать и формализовать процедуры выявления недобросовестных налогоплательщиков.

Литература

1. Телегина Н. Какие налоговые «схемы» московские налоговики обнаружили в первом квартале // Спутник главбуха (Москва). 2009. № 7.
2. Зыков С. «Рога и копыта» не умирают. Оборот фирм-однодневок доходит до 20 процентов ВВП России // Российская газета. № 4869 от 18 марта 2009 г.
3. Аристархова М.К., Зуева М.С., Вороница А.Н. Совершенствование методологии обеспечения экономической безопасности региона // Экономика региона. 2010, № 1 (21).
4. Аристархова М.К., Зуева М.С., Вороница А.Н. Методологические аспекты предупредительного выявления «фирм-однодневок» // Вестник УГАТУ: Научный журнал. 2010. Т. 14, № 1 (36).
5. Морозов М.С. Эффективность контрольной работы налоговых органов РФ // Электронное научное издание «Сервис в России и за рубежом», 2007.
6. Панов П.А. 109 признаков недобросовестности налогоплательщиков. URL: <http://www.econ-profi.ru/index.php?area=1&p=static&page=109priznakov>.

Финансовый университет вошел в международный рейтинг Webometrics

Финансовый университет вошел в международный рейтинг вузов Webometrics, оценивающий присутствие высших учебных заведений в Интернет-пространстве. В 2013 году Финансовый университет занял 32 место в рейтинге среди бизнес-школ мира.

Международный рейтинг Webometrics публикуется с 2004 года два раза в год. Критериями для анализа сайтов вузов являются число внешних ссылок, число индексируемых страниц и индекс цитирования. Эти же критерии влияют на оценку вуза в мировых рейтингах высших учебных заведений, таких как Times Higher Education World University Rankings и QS World University Rankings. Именно поэтому активное присутствие в интернет-пространстве является важным направлением развития для Финансового университета.

УДК 336.221

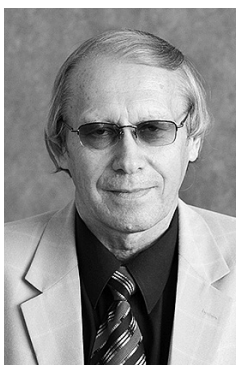
Формирование модели эффективно-справедливого дифференцированного налогообложения малого бизнеса с учетом уровня его инновационности и общественной значимости

В статье рассматривается предназначение патентной системы налогообложения, предлагаются методика установления цены патента, позволяющая одновременно обеспечивать реализацию фискальной и регулирующей функций налогообложения, стимулировать развитие приоритетных и общественно-значимых для данного региона и муниципального образования форм малого бизнеса, активизировать инновационную деятельность малых предприятий, а также методика оценки обобщенного критерия общественно-инновационной значимости бизнеса предприятий или конкретного инновационно-инвестиционного проекта.

Ключевые слова: модель налогообложения малого бизнеса; патент; цена патента; уровень инновационности бизнеса.

The paper discusses the role of a patent system of taxation and proposes a methodology for establishing a patent price that allows simultaneous performance of the fiscal and the regulatory functions, promotes development of small business forms that are preferable and socially important for a given region or a municipal settlement and encourages innovation activities of small businesses. The paper also describes a methodology for evaluation of a generalized criterion of the social-and-innovative importance of a business or a particular innovation investment project.

Keywords: small business taxation model; patent, patent price; innovation level of business.



**Садков Виктор
Георгиевич**

*д-р экон. наук, профессор, научный руководитель кафедры «Государственное управление и финансы» ФГОУ ВПО «Государственный университет-УНПК», г. Орел
E-mail: sadkov-vg@mail.ru*



**Гринкевич Анастасия
Михайловна**

*канд. экон. наук, ассистент отделения финансов, статистики и предпринимательства Высшей школы бизнеса Национального исследовательского Томского государственного университета
E-mail: tasya-g89@mail.ru*

Предназначение патентной системы налогообложения

Выделение из упрощенной системы налогообложения патентной системы налогообложения связано с реализуемой стратегией реформирования

малого бизнеса, направленной на повышение социально-экономической результативности малого предпринимательства в жизни общества и повышения эффективности его налогового администрирования.

Патентная система налогообложения будет в будущем предназначаться микропредприятиям и заменит единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). Основной причиной отказа от ЕНВД послужит порождаемая данным специальным налоговым режимом несправедливость налогового изъятия, что проявляется в отсутствии налоговой дифференциации по группам и подгруппам видов экономической деятельности, в разрезе субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, по уровню доходов и масштабов бизнеса, так как базовая доходность при исчислении ЕНВД задается федеральным органом власти, а поправочный коэффициент K_2 носит понижающий характер [1].

Таким образом, патентная система налогообложения должна «исправить» недостатки ЕНВД при установлении цены патента, в том числе быть более привязанной к реальным экономическим показателям бизнеса, месту его осуществления и иным социальным, природно-климатическим особенностям ведения бизнеса.

Установление цены патента

Согласно главе 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации, введенной в действие Федеральным законом от 26.06.2012 № 94-ФЗ, регионы получили возможность варьирования базовой доходностью, под которой понимается условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода, в том числе:

- предоставлено право установления дифференцированной цены патента в рекомендуемых нижней и верхней границах;
- определены виды предпринимательской деятельности, по которым возможно кратное увеличение максимального размера доходности и установлена данная кратность (не более чем в три, пять или десять раз);
- разрешена дополнительная индексация в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств и обособленных объектов;
- предоставлено право дифференцировать потенциально возможный к получению годовой

доход по видам экономической деятельности в соответствии с ОКУН или ОКВЭД.

Многие субъекты Российской Федерации ввели патентную систему налогообложения на своей территории, однако установление цены патента, как правило, основывалось преимущественно на экспертно-аналитическом подходе. Однако практика показывает, что введение патентной модели налогообложения малого бизнеса не приносит большой пользы без наличия наглядной, прозрачной и взаимовыгодной для всех сторон методики установления цены патента, основанной на соблюдении следующих требований-принципов:

- 1) цена патента должна одновременно обеспечивать реализацию фискальной, регулирующей и стимулирующей функций налоговой системы вообще и данного налога в частности;
- 2) цена патента должна быть взаимовыгодной как для налогоплательщика, так и для общества, государства и муниципалитетов;
- 3) цена патента должна быть дифференцирована в зависимости от общественной значимости данного вида бизнеса и быть производной от приоритетов развития малого бизнеса в целом и в данном регионе и муниципалитете в частности;
- 4) цена патента должна быть такой, чтобы налогоплательщику было выгодно использовать данную модель налогообложения, а не традиционную общую модель или упрощенную. При этом средняя по всем уровням общественной значимости налоговая нагрузка при патентной модели должна быть, как правило, не выше 10% к выручке;

5) цена патента должна стимулировать инновационную деятельность малых предприятий и быть, таким образом, обратно пропорциональной уровню инновационности бизнеса предприятия в ретроспективе (в прошлом) и уровню инновационности предлагаемых бизнес-проектов в будущем.

Следовательно, в общем виде методика установления цены патента может быть представлена следующим образом:

$$CP = F(\bar{\Phi}_1, \bar{\Phi}_2) \quad , \quad (1)$$

где CP – цена патента;

$\bar{\Phi}_1$ – группа факторов, раскрывающих масштаб бизнеса;

Таблица

Оценка цены патента в зависимости от масштабов и общественно-экономической значимости бизнеса, руб.

Масштаб бизнеса, руб.	Уровень общественно-экономической значимости и инновационности бизнеса									
	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
100*10 ⁶	20000000	10000000	6666667	5000000	4000000	3333333	2857143	2500000	2222222	2000000
90*10 ⁶	18000000	9000000	6000000	4500000	3600000	3000000	2571429	2250000	2000000	1800000
80*10 ⁶	16000000	8000000	5333333	4000000	3200000	2666667	2285714	2000000	1777778	1600000
70*10 ⁶	14000000	7000000	4666667	3500000	2800000	2333333	2000000	1750000	1555556	1400000
60*10 ⁶	12000000	6000000	4000000	3000000	2400000	2000000	1714286	1500000	1333333	1200000
50*10 ⁶	10000000	5000000	3333333	2500000	2000000	1666667	1428571	1250000	1111111	1000000
40*10 ⁶	8000000	4000000	2666667	2000000	1600000	1333333	1142857	1000000	888889	800000
30*10 ⁶	6000000	3000000	2000000	1500000	1200000	1000000	857143	750000	666667	600000
20*10 ⁶	4000000	2000000	1333333	1000000	800000	666667	571429	500000	444444	400000
10*10 ⁶	2000000	1000000	666667	500000	400000	333333	285714	250000	222222	200000
5*10 ⁶	1000000	500000	333333	250000	200000	166667	142857	125000	111111	100000
2,5*10 ⁶	500000	250000	166667	125000	100000	83333	71429	62500	55556	50000
1*10 ⁶	200000	100000	66667	50000	40000	33333	28571	25000	22222	20000

$\bar{\Phi}_2$ – группа факторов, характеризующих общественно-экономическую значимость бизнеса или конкретного инновационно-инвестиционного проекта.

Оценка масштаба бизнеса для действующих предприятий производится на основе анализа отчетных ретроспективных данных (как среднее значение за последние три года).

Оценка масштабов бизнеса для вновь открываемых предприятий должна проводиться на основе данных бизнес-планов предприятий с корректировкой по данным предприятий-аналогов и их объемов продаж с одного рабочего места (производительности труда в соответствии с традиционной терминологией).

Таким образом, оценка цены патента должна быть прямо пропорциональной масштабам бизнеса и обратно пропорциональной

общественно-экономической и инновационной значимости предприятия.

Обоснование цен патентов в зависимости от масштабов бизнеса и его общественной значимости представлено в *таблице*, где максимальный объем продаж малого предприятия принят за 100 млн руб., а максимальные значения интегрального критерия общественно-экономической значимости и инновационности бизнеса равняются 1.

Регионально-муниципальные органы управления на основе представленной малым предприятием, органами статистики и налоговой инспекцией информации, приведенной в *таблице*, определяют цену патента.

Аналитическое выражение формулы, предназначенной для установления цены патента, на основе которого построена *таблица*, может быть представлено в следующем виде:

$$CP = \left[\frac{V_c}{50} \times \frac{1}{I_0} \right], \quad (2)$$

где CP — цена патента;

V_c — масштаб бизнеса, соответствующий строке в таблице;

I_0 — интегральный критерий оценки общественно-экономической и инновационной значимости бизнеса. Диапазон значений интегрального критерия изменяется от минимального значения, близкого к 0,1, — до 1.

Так, при объеме продаж в 1 млн руб. и значении интегрального критерия общественно-инновационной значимости, равном 1, цена патента будет составлять 20 тыс. руб.

При объеме продаж в 1 млн руб. и значении интегрального критерия общественно-инновационной значимости, равном 0,5 (среднее значение), цена патента будет составлять 40 тыс. руб. Наконец, при объеме продаж в 1 млн руб. и значении интегрального критерия общественно-инновационной значимости, равном 0,1 (низкая общественная значимость и низкая инновационность), цена патента будет составлять 200 тыс. руб.

Предложенные нами оценки цен патентов, дифференцированные с учетом величин указанных факторов-аргументов, являются, с нашей точки зрения, оптимальными.

В данном случае имеется в виду, что при лучшей для бизнеса ситуации, когда значение интегрального критерия общественно-инновационной значимости равно 1, цена патента будет составлять 1/50 к объему продаж. И, наоборот, для самого неэффективного бизнеса цена патента будет равняться 1/5 объема продаж (20%).

Оценка обобщенного критерия общественно-инновационной значимости бизнеса

Рассмотрим методику оценки обобщенного критерия общественно-инновационной значимости бизнеса предприятий или конкретного инновационно-инвестиционного проекта (I_0). Экспресс-методика оценки может быть основана на расчете I_0 в виде среднего значения следующих компонент:

$$I_0 = (I_1 + I_2 + I_3) / 3, \quad (3)$$

где I_1 — количество рабочих мест, создаваемых бизнесом (проектом), по отношению к лучшему значению из всех предлагаемых проектов:

$$I_1 = \frac{I_1(\text{абс})}{I_1(\text{лучшее})}, \quad (4)$$

где I_1 (абс) — количество рабочих мест, созданных на рассматриваемом предприятии;

I_1 (лучшее) — лучшее значение показателя из всех предлагаемых проектов.

I_2 — поступление доходов в бюджеты в расчете на одно рабочее место по отношению к лучшему значению из всех предлагаемых проектов:

$$I_2 = \frac{I_2\left(\frac{\text{ДБ}}{\text{РМ}}\right)}{I_2\left(\frac{\text{ДБ}}{\text{РМ}}\right)_{\text{лучшее}}}, \quad (5)$$

где ДБ — поступление доходов от предприятия в бюджеты всех уровней;

РМ — количество создаваемых рабочих мест в абсолютном измерении;

$\frac{\text{ДБ}}{\text{РМ}}$ лучшее — лучшее значение показателя из

всех предлагаемых;

I_3 — уровень инновационности бизнеса (проекта).

Оценку уровня инновационности бизнеса (проекта) можно производить на основе определения комплексного (интегрального) критерия степени инновационности.

Комплексный (интегральный) критерий степени инновационности развития и функционирования малого предприятия включает экспертную долевую оценку общего критерия степени инновационности по ресурсоемкости и десять локальных показателей, которые усредняются в соотношении 2/3 к 1/3, имея в виду, что уменьшение ресурсоемкости экономики по значимости должно занимать 65% [2]:

$$I_3 = \text{КСИ}_n = 0,65 \times \text{УИП}_n + 0,35 \times \sum_{i=1}^{i=10} K_i \times \frac{1}{10}, \quad (6)$$

где КСИ_n — комплексный (интегральный) критерий степени инновационности развития и функционирования бизнеса (предприятия);

УИП_n — уровень инновационности деятельности бизнеса (предприятия) по ресурсоемкости;

K_i — коэффициент, показывающий уровень инновационности предприятия:

$$K_i = \frac{P_i}{P_{i(\text{база})}}, \quad (7)$$

где P_i — значение локального показателя рассматриваемого предприятия, раскрывающего инновационную деятельность бизнеса;

$P_{i(\text{база})}$ — лучшее значение показателя по предприятиям или предлагаемым к реализации проектам.

$$\text{УИП}_n = \frac{\text{рп}(T-1)}{\text{рп}(T)} - 1, \quad (8)$$

где $\text{рп}(T-1) = \frac{\text{РП}(T-1)}{\text{ДС}(T-1)}$ — ресурсоемкость на единицу

добавленной стоимости в базовом периоде;

$\text{рп}(T) = \frac{\text{РП}(T)}{\text{ДС}(T)}$ — ресурсоемкость на единицу

добавленной стоимости в анализируемом периоде;

РП — ресурсоемкость продукции;

ДС — добавленная стоимость;

T — анализируемый период;

$T-1$ — базовый период.

Патентная система налогообложения предназначена микропредприятиям и заменит единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Локальными показателями, используемыми для оценки степени инновационности, являются:

1) объем рыночно-перспективной инновационной продукции по степени новизны (новая продукция) в общем объеме продукции;

2) объем рыночно-перспективной инновационной продукции по степени новизны (усовершенствованная продукция) в общем объеме продукции;

3) подготовка патентных заявок;

4) получение охранных документов по заявкам на изобретения;

5) получение охранных документов по заявкам на открытия;

6) затраты на науку и инновации (всего), в том числе:

- затраты на технологические инновации;

- затраты на продуктовые инновации;

7) внутренние затраты на исследования и разработки;

8) персонал, занятый исследованиями и разработками;

9) уровень коммерциализации исследований и разработок к общему количеству исследований и разработок;

10) доля продукции, реализуемой на мировом рынке.

Представленная методика может использоваться и для ситуации, при которой в качестве объекта для сравнения будут выбраны не конкретные инновационно-инвестиционные проекты, а сами предприятия. Однако в этом случае в качестве базы для расчета относительных значений (знаменатели для расчета I_1 и I_2) следует использовать лучшее значение результатов деятельности предприятий из группы предприятий, которые представят свои данные для получения патента к данному заседанию экспертной комиссии по установлению цены патентов.

Так, если данные представят десять предприятий, то в качестве базы для расчета относительного значения [чтобы выйти на шкалу (0:1)] следует использовать данные лучшего из 10 предприятий, подставив соответствующее значение в знаменатель формул для расчета I_1, I_2 .

Выводы

Предложенная модель эффективно-справедливого дифференцированного налогообложения позволяет обеспечивать большую справедливость в налогообложении малого бизнеса и повышать эффективность, целенаправленность его налогового регулирования.

Литература

1. Гринкевич Л.С., Дорошенко А.С. Налогообложение малого бизнеса в Российской Федерации // Финансы и кредит. 2010. № 41. С. 34–39.
2. Садков В.Г. Обоснование цен патентов в модели налогообложения малого бизнеса с учетом его общественной значимости и инновационности // Финансы и кредит. 2013. № 15. С. 25–29.

УДК 336.2

Эффективность налоговых режимов субъектов малого предпринимательства

Статья посвящена вопросам применения различных налоговых субъектами малого предпринимательства. Прослежено влияние выбранного налогового режима на налоговую нагрузку малого предприятия. Проведена оценка эффективности налоговых режимов для малого бизнеса. Даны рекомендации по применению общего и специальных налоговых режимов при различном уровне рентабельности деятельности организации.

Ключевые слова: малый бизнес; специальные налоговые режимы; налоговая нагрузка; налоговая база; единый налог; планирование.

The paper is concerned with the use of various tax regimes by small-business enterprises. The impact of a selected tax regime on the tax burden of a small enterprise is traced. The efficiency of tax regimes for small-scale businesses is estimated. Recommendations on how to use the common and special tax regimes at different levels of profitability of an enterprise are given.

Keywords: small-scale business; special tax regimes; tax burden; tax base; single tax; planning.



**Гварлиани Татьяна
Евгеньевна**

д-р экон. наук, профессор,
зав. кафедрой «Налоги
и налогообложение»
Сочинского государственного
университета
E-mail: antana-tata@mail.ru



**Воробей Елена
Константиновна**

канд. экон. наук, доцент
кафедры «Налоги
и налогообложение»
Сочинского государственного
университета
E-mail: e.vorobei@mail.ru

Виды налоговых режимов для малых предприятий

Начиная с 2013 г. субъекты малого предпринимательства работают в условиях переходного периода, что создает для них возможность выбора налогового режима (табл. 1).

Добровольный порядок применения специального режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) позволяет налогоплательщику воспользоваться налоговой оптимизацией на легальных основаниях.

Величина налогового бремени при ЕНВД не связана с финансовыми показателями уплачивающей этот налог организации. Этот специальный

режим имеет в своей основе показатель, принятый законодателем за средний, — вмененный доход, который устанавливается исходя из базовой доходности налогоплательщика. Причем каков порядок исчисления базовой доходности — в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) не раскрывается. Однако на основании предусмотренных в НК РФ абсолютных размеров базовой доходности ставки ЕНВД в размере 15%, а также того, что взносы в социальные внебюджетные фонды уменьшают размер уплачиваемого ЕНВД, можно сделать вывод, что базой данного специального режима являются доходы за вычетом материальных расходов и расходов на оплату труда [1].

Таблица 1

Краткая характеристика налоговых режимов

Налоговый режим/ система	База	НДС	Налог на имущество организаций	Номинальная ставка, %	Гибкость
Общая система налогообложения (ОСНО)	Прибыль	+	+	20 (для юридических лиц)	Гибкий
УСН (6%)	Доходы	-	-	6	Гибкий
УСН (15%)	Доходы минус расходы	-	-	15	Гибкий
ЕСХН	Доходы минус расходы	-	-	6	Гибкий
ЕНВД	Вмененный доход	-	-	15	Негибкий
ПСН	Потенциально возможный доход	-	-	6	Негибкий

Упрощенная система налогообложения (УСН) — достаточно «комфортный» для налогоплательщика налоговый режим. Причем при его применении учитываются интересы тех налогоплательщиков, кто имеет бизнес, характеризующийся высокой долей затрат (производство и торговля), и тех налогоплательщиков, кто занимается деятельностью, приносящую высокую долю прибыли (аренда и оказание услуг). Для первых выгоден режим УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» и налоговой ставкой 15%, для вторых — УСН с объектом налогообложения «доходы» и налоговой ставкой 6%.

Добровольный порядок применения специального режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности позволяет налогоплательщику воспользоваться налоговой оптимизацией на легальных основаниях

Налогооблагаемой базой единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) являются доходы, уменьшенные на величину расходов, при ставке налога 6% (п. 1 ст. 346.6, ст. 346.8 НК РФ). По нашему мнению, это самый выгодный для налогоплательщиков налоговый режим, но воспользоваться им могут только те лица, у которых выручка от

производства сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70% в общем объеме продукции (п. 2 ст. 346.2 НК РФ).

При патентной системе налогообложения (ПСН), которую могут применять только индивидуальные предприниматели, потенциально возможный доход налогоплательщика должен составлять от 106,7 тыс. до 1,067 млн руб. в год в 2014 г. при налоговой ставке 6% (ст. 346.50 НК РФ). Сумма, уплачиваемая за патент, не уменьшается на взносы в социальные внебюджетные фонды. Преимуществом ПСН перед другими режимами является то, что предусматривается поэтапная уплата и отсутствует рост налоговой нагрузки по мере роста бизнеса (до разрешенных НК РФ пределов).

Изначально выбранная система налогообложения должна быть доступна налогоплательщику с точки зрения установленных НК РФ ограничений (табл. 2). Для кого-то ограничения по применению того или иного специального режима имеют большое значение, а кто-то имеет возможность налогового маневра, не прибегая к организационным изменениям своего бизнеса.

Специальные режимы ориентированы на малый бизнес. При этом для налогоплательщика установлены определенные параметры, в частности структура уставного капитала, средняя численность персонала, некоторые объемные показатели (основные фонды, выручка, размер помещений и пр.).

На наш взгляд, самый комфортным для налогоплательщика специальным налоговым режимом является ПСН, так как патент приобретается на срок от одного месяца (п. 5 ст. 346.45 НК РФ), что

Таблица 2

Ограничения в применении налоговых режимов

Налоговый режим/ система	Лимит			
	выручка	средняя численность работников	среднегодовая стоимость фондов	структура капитала
ОСНО	Нет ограничений			
УСН (6%)	64,02 млн руб.	100 человек	100 млн руб.	Доля участия других организаций – не более 25%
УСН (15%)	64,02 млн руб.	100 человек	100 млн руб.	
ЕНВД	Нет ограничений	100 человек	Нет ограничений	
ПСН	60 млн руб.	15 человек	Нет ограничений	Распространяется только на ИП

позволяет налогоплательщику быстро отказаться от него.

Законодатель предусмотрел дополнительные барьеры против манипуляции налоговыми режимами с точки зрения фактора времени. Передумать и на следующий день поменять налоговую систему нельзя.

Эффективность налоговых режимов

Универсального способа определения самого выгодного для налогоплательщика налогового режима нет.

Во-первых, несопоставимы базы расчета налогов. Представленный ниже сравнительный анализ эффективности налоговых режимов (табл. 3) предназначен в основном для организаций малого бизнеса и в большей степени нацелен на сравнение налогового бремени при разных налоговых режимах, чем на готовый результат. Для того чтобы продемонстрировать негибкость специального режима в виде ЕНВД, в расчетах использован такой прием, как анализ чувствительности (т.е., кроме стандартного варианта, представлены оптимистичный и пессимистичный варианты).

Во-вторых, для сопоставления налоговых режимов необходимо знать структуру себестоимости продукции. Выгода того или иного режима зависит от рентабельности деятельности, для чего мы отнесем условно в первую категорию производство и торговлю, отличающиеся высокой долей затрат в выручке, а во вторую категорию — аренду и услуги, отличающиеся высокой долей прибыли.

В-третьих, на совокупную налоговую нагрузку влияет величина взносов в социальные внебюджетные фонды. В 2014 г. ставки этих взносов дифференцированы в зависимости от категорий страхователей, их налоговых режимов и видов деятельности и составляют от 0 до 30%.

Для малых организаций поиск выгодного режима в основном сводится к выбору между УСН и ЕНВД, поскольку ОСНО, как правило, самый невыгодный режим, а ПСН недоступен. Если же из-за превышения лимита выручки выбор специального режима невозможен и организация может применять только ЕНВД, то недопустима ситуация, при которой деятельность, облагаемая ЕНВД, будет сопровождаться более высокой налоговой нагрузкой, чем нагрузка при применении ОСНО. Следовательно, организации малого бизнеса с оборотом до 64,02 млн руб. будут выбирать между УСН или ЕНВД (что зависит от эффективности деятельности), а организации с оборотом свыше 64,02 млн руб. должны следить за тем, чтобы налоговая нагрузка при уплате ЕНВД была, как минимум, не выше налоговой нагрузки при ОСНО.

В табл. 3 представлены два варианта расчета налоговой нагрузки. Первый вариант предполагает деятельность малого предприятия с высоким уровнем затрат, чем отличаются, например, производство и торговля. Второй вариант расчета налоговой нагрузки рассчитан на малое предприятие, деятельность которого высокорентабельна (аренда, оказание услуг).

Пример 1. Выручка на год — 30 млн руб. Ставка взносов в фонды обязательного страхования принята в размере 30% фонда оплаты труда. Для

Таблица 3

**Сравнительная эффективность налоговых режимов для малого бизнеса
(с высокой долей затрат в выручке, тыс. руб.)**

Показатели	Методика расчета	Режимы налогообложения					
		ОСНО	УСН (6%)	УСН (15%)	в виде ЕНВД		
					стандартный вариант	оптимистичный вариант	пессимистичный вариант
Выручка	Стр. 1	30 000	30 000	30 000	30 000	50 000	15 000
В том числе НДС	Стр. 2 = стр. 1 x 18%/118%	4576	–	–	–	–	–
Материальные затраты	Стр. 3 = стр. 1 x 75%	22 500	22 500	22 500	22 500	37 500	11 250
В том числе НДС	Стр. 4 = стр. 3 x 18%/118%	3432	–	–	–	–	–
Заработная плата	Стр. 5	2700	2700	2700	2700	2700	2700
Социальные взносы	Стр. 6 = стр. 5 x 30%	810	810	810	810	810	810
Прибыль	Стр. 7 = стр. 1 – стр. 2 – стр. 3 + стр. 4 – стр. 5 – стр. 6	2846	3990	3990	3990	8990	240
Добавленная стоимость	Стр. 8 = стр. 5 + стр. 7	5546	6690	6690	6690	11 690	2940
НДС к уплате	Стр. 9 = стр. 2 – стр. 4	1144	0	0	0	0	0
Налогооблагаемая база	Стр. 10	2846	30 000	3990	4800	4800	4800
Ставка налога	Стр. 11	20%	6%	15%	15%	15%	15%
Налог с облагаемой базы	Стр. 12 = стр. 10 x стр. 11	569	990	599	360	360	360
Налоговое бремя	Стр. 13 = стр. 6 + стр. 9 + стр. 12	2523	1800	1409	1170	1170	1170
Чистая прибыль	Стр. 14 = стр. 7 – стр. 12	2277	3000	3392	3630	8630	–120
Налоговое бремя	Стр. 15 = стр. 13 / стр. 14	111%	60%	42%	32%	14%	–975%

того чтобы продемонстрировать финансовые последствия применения негибкости специального режима в виде ЕНВД, кроме стандартного варианта, рассмотрены оптимистичный (выручка 50 млн руб.) и пессимистичный (выручка 15 млн руб.) варианты.

При расчете налоговой нагрузки при ОСНО не учтено влияние налога на имущество организаций.

Налогооблагаемая база совпадает с прибылью для ОСНО и УСН «доходы, уменьшенные на величину расходов». Налогооблагаемая база при УСН «доходы» совпадает с выручкой.

Налогооблагаемая база ЕНВД в стандартном варианте определена исходя из ранее

предложенных допущений: она рассчитывается путем вычитания из выручки материальных затрат, а также заработной платы работников. При этом из налогооблагаемой базы не вычтены отчисления в социальные фонды, так как согласно НК РФ они исключаются из ЕНВД.

Налогооблагаемая база ЕНВД в оптимистичном и пессимистичном вариантах не вычисляется, а повторяет налоговую базу, которая сложилась в стандартном варианте. Дело в том, что в стандартном варианте представлен некий идеальный налогоплательщик, у которого сумма ЕНВД соответствует его финансовым показателям. Но поскольку ЕНВД рассчитывается

Таблица 4

**Сравнительная эффективность налоговых режимов для малого бизнеса
(с высокой долей прибыли в выручке, тыс. руб.)**

Показатели	Методика расчета	Режимы налогообложения					
		ОСНО	УСН (6%)	УСН (15%)	в виде ЕНВД		
					Стандартный вариант	Оптимистичный вариант	Пессимистичный вариант
Выручка,	Стр. 1	12 000	12 000	12 000	12 000	20 000	5 000
в том числе НДС	Стр. 2 = стр. 1 × 18%/118%	1 831					
Материальные затраты	Стр. 3 = стр. 1 × 10%	1 200	1 200	1 200	1 200	2 000	500
в том числе НДС	Стр. 4 = стр. 3 × 18%/118%	183					
Заработная плата	Стр. 5	660	660	660	660	660	660
Социальные взносы	Стр. 6 = стр. 5 × 30%	198	198	198	198	198	198
Прибыль	Стр. 7 = стр. 1 – стр. 2 – стр. 3 + стр. 4 – стр. 5 – стр. 6	8 295	9 942	9 942	9 942	17 142	3 642
Добавленная стоимость	Стр. 8 = стр. 5 + стр. 7	8 955	10 602	10 602	10 602	17 802	4 302
НДС к уплате	Стр. 9 = стр. 2 – стр. 4	1 647	0	0	0	0	0
Налогооблагаемая база	Стр. 10	8 295	12 000	9 942	10 140	10 140	10 140
Ставка налога, %	Стр. 11	20	6	15	15	15	15
Налог с облагаемой базы	Стр. 12 = стр. 10 × стр. 11	1 659	522	1 491	1 323	1 323	1 323
Налоговое бремя	Стр. 13 = стр. 6 + стр. 9 + стр. 12	3 504	720	1 689	1 521	1 521	1 521
Чистая прибыль	Стр. 14 = стр. 7 – стр. 12	6 636	9 420	8 451	8 619	15 819	2 319
Налоговое бремя, %	Стр. 15 = стр. 13 / стр. 14	53	8	20	18	10	66

на основе базовой доходности, привязанной к натуральным показателям, ухудшение или улучшение условий деятельности налогоплательщика никак не отразится на сумме уплачиваемого ЕНВД.

Пример 2. Торговая организация, имеющая 2 торговых зала площадью 88,75 и 60 кв.м, уплачивает ЕНВД.

Рассчитаем ЕНВД за квартал, используя в расчетах коэффициенты-дефляторы K1, равные 1,672 в 2014 г., и K2, равный 1:

$$1800 \text{ руб.} \times 1,672 \times 1 \times (88,75 + 88,75 + 88,75) \times 15\% = 120,2 \text{ тыс. руб.};$$

$$1800 \text{ руб.} \times 1,672 \times 1 \times (60 + 60 + 60) \times 15\% = 81,3 \text{ тыс. руб.}$$

Всего за квартал — 201,5 тыс. руб., за год — 806 тыс. руб. С учетом уменьшения на взносы в социальные фонды — 360 тыс. руб.

Налоги, уплачиваемые по УСН (6%) и ЕНВД, уменьшены на сумму взносов в социальные внебюджетные фонды (810 тыс. руб.), но не более чем на 50% суммы рассчитанного к уплате налога.

Таким образом, самой высокой налоговой нагрузкой отличается ОСНО. Налоговая нагрузка при УСН «доходы, уменьшенные на величину расходов» ниже, чем при УСН «доходы», что

ожидаемо, так как анализируется деятельность налогоплательщика с высоким уровнем затрат. Факт того, что налоговая нагрузка при специальном режиме в виде ЕНВД самая низкая, не должен обнадеживать налогоплательщика. Она самая низкая при показателях, взятых в примере за базу, и еще ниже, если деятельность более успешная (оптимистичный вариант). Но она может привести организацию к убыткам (пессимистичный вариант).

Теперь проанализируем налоговую нагрузку при высокорентабельной деятельности налогоплательщика (табл. 4).

В табл. 4 в качестве стандартного варианта принята выручка 12 млн руб. в расчете на год. Ставка взносов в фонды обязательного страхования — 30% фонда оплаты труда. Для того чтобы продемонстрировать финансовые последствия негибкости специального режима в виде ЕНВД, кроме стандартного варианта, рассмотрены оптимистичный (выручка 20 млн руб.) и pessimistичный (выручка 5 млн руб.) варианты.

При расчете налоговой нагрузки при ОСНО не учтено влияние налога на имущество организаций. Налогооблагаемая база совпадает с прибылью для ОСНО и УСН «доходы, уменьшенные на величину расходов». Налогооблагаемая база при УСН «доходы» совпадает с выручкой.

Налогооблагаемая база при применении специального режима в виде ЕНВД в стандартном варианте определена путем вычитания из выручки материальных и иных затрат, а также заработной платы работников. При этом не вычтены отчисления в социальные фонды. Налогооблагаемая база по ЕНВД в оптимистичном и pessimistичном вариантах не вычисляется, а повторяет базу, которая сложилась в стандартном варианте.

Выводы

Налоги, уплачиваемые при УСН (6%) и ЕНВД, уменьшаются на сумму взносов в обязательные социальные фонды, но не более чем на 50% суммы рассчитанного к уплате налога.

Таким образом, самой высокой налоговой нагрузкой отличается ОСНО. Налоговая нагрузка при УСН с объектом налогообложения «доходы» ниже, чем при УСН «доходы уменьшенные на величину расходов», что характерно для деятельности налогоплательщика с низким уровнем затрат. При этом УСН с объектом налогообложения «доходы» более выгодна даже по сравнению с оптимистичным вариантом применения ЕНВД. Однако и в этом случае однозначного вывода делать нельзя без проведения расчетов в отношении деятельности конкретной организации. На основании вышеизложенного можно заключить, что списывать со счетов специальный режим в виде ЕНВД рано. Для успешной организации ЕНВД — это реальный шанс оптимизировать совокупную налоговую нагрузку.

Литература

1. Воробей Е.К., Гварлиани Т.Е. и др. Современная оценка экономического и налогового потенциала малого предпринимательства: региональный аспект. Монография. Цифровое издание, 2013.
2. Гварлиани Т.Е., Воробей Е.К. Малый и средний бизнес: европейский опыт и российская действительность // Terra Economicus. Том 9, № 4, Часть 2, 2011. С. 48–51.
3. Актуальные проблемы развития налоговой системы России в первом десятилетии XXI века: монография / под ред. Гончаренко Л.И. М.: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2011.

Из выступления В.В. Путина на Инвестиционном форуме «Россия зовет» 2 октября 2013 г.

В текущих условиях важнейшим стимулом экономического роста становится развитие несырьевого экспорта. Отмечу, что доля продукции машиностроения в российском экспорте — всего 5 процентов, а возможности здесь, конечно, очень большие. Сегодня Россия продаёт машиностроительной продукции менее чем на 30 миллиардов долларов.

Вместе с тем примеры ряда азиатских стран, таких как Китай, Филиппины, Тайвань, подтверждают: качественный сдвиг в структуре внешней торговли, «взрывной» рост экспорта машиностроения реален. Для этого необходимо не только обновить производственную, кадровую базу, но и сформировать эффективную систему продвижения российских товаров на внешние рынки.

УДК 336.2

ЕНВД и УСН: выбор на макроуровне

В статье рассмотрены методологические и практические вопросы анализа распределения налоговой нагрузки при применении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) и упрощенной системе налогообложения (УСН) по видам объектов налогообложения в разрезе организаций и индивидуальных предпринимателей на макроуровне и выявлены тенденции ее изменения. На основе применения экономико-статистических методов автор установил приоритетность систем налогообложения ЕНВД и УСН для организаций.

Ключевые слова: ЕНВД; УСН; приоритетность; статистические методы; коэффициент вариации; характеристики распределений.

The paper addresses methodological and practical aspects of the tax burden distribution analysis in using the system of taxation in the form of the uniform tax on imputed income (UTII) for individual businesses versus the simplified system of taxation (STS) by types of taxation objects in the context of organizations and individual entrepreneurs at the macro level. Based on economic and statistical methods, the UTII and STS systems for organizations are classified by their priority level.

Keywords: UTII; STS; priority; statistical methods; variation coefficient; distribution characteristics.



**Дюкина Татьяна
Олеговна**

канд. экон. наук, доцент,
доцент кафедры
статистики, учета и аудита
Санкт-Петербургского
государственного
университета
E-mail: dtodom@mail.ru

Выбор системы налогообложения для малого бизнеса

Развитие малого бизнеса регулируется государством, которое обладает инструментами, не только стимулирующими малое предпринимательство, но и устанавливающими баланс социальных и экономических условий существования общества, обеспечивающих его социальную стабильность, рост эффективности общественного производства. Среди этих инструментов — налоги, чья многовековая эволюция позволяет установить наиболее важные принципы построения и действия налоговых си-

стем, в числе которых равенство, нейтральность, необременительность, простота, экономия, удобство. При соблюдении этих принципов система налогообложения считается приемлемой для налогоплательщиков и оптимальной для государства.

Целью системы налогообложения в виде ЕНВД и упрощенной системы налогообложения (далее также — системы налогообложения ЕНВД и УСН) является установление льготного режима для малого предпринимательства. Если субъекты малого бизнеса выбирают ту или иную систему налогообложения исходя из ее экономической эффективности и обязательности применения, государство при установлении налогового режима должно учитывать множество факторов, среди которых первостепенное значение имеет строгое соблюдение принципов налогообложения.

Применение системного подхода при оценке систем налогообложения ЕНВД и УСН

В настоящее время в научной литературе существует множество взглядов на применение систем налогообложения ЕНВД и (или) УСН на уровне отдельной организации, однако работ, посвящен-

ных анализу их приемлемости на макроуровне, сравнительно мало. Между тем налоги формируют значительную часть доходов государства, что обуславливает необходимость анализа существующих систем налогообложения.

На основании статистических оценок можно сделать вывод, что системы налогообложения ЕНВД и УСН, действовавшие в течение анализируемого периода, не обеспечивали справедливого распределения налоговой нагрузки, создавая неравные налоговые условия для деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей

Для повышения точности измерения уровня приемлемости систем налогообложения ЕНВД и УСН целесообразно использовать системный подход, позволяющий описывать объект исследования как совокупность взаимозависимых и взаимодействующих компонентов системы на основе экономико-статистических показателей, к которым отнесем среднее значение, медиану, коэффициент вариации (колеблемости), характеристики распределения (коэффициенты асимметрии и эксцесса), позволяющих всесторонне и адекватно описывать и анализировать исследуемые процессы налогообложения. Характеристики вышеуказанного распределения в экономических исследованиях для оценки приемлемости систем налогообложения ЕНВД и УСН в настоящее время не применяются. Однако в силу того, что указанные характеристики распределений являются инструментом, наиболее чутко улавливающим изменения в анализируемых процессах, в том числе негативные, представляется необходимым их использование для оценки приемлемости систем налогообложения ЕНВД и УСН с целью оперативной и более точной оценки протекающих тенденций. Коэффициент асимметрии позволяет судить о наличии и выраженности переходных процессов, а также о стационарности исследуемого ряда [1]. Коэффициент эксцесса отражает скорость (крутизну) изменения случайных нестационарных

компонентов ряда и наличие локальных нестационарностей [2].

Полнота и достоверность анализа приоритетности систем налогообложения ЕНВД и УСН могут быть достигнуты не только в динамике, но и в территориальном разрезе.

Для оценки оптимальности систем налогообложения ЕНВД и УСН с фискальной точки зрения, а также справедливого распределения налогов между налогоплательщиками нами предлагается использовать такие экономико-статистические критерии, которые разработаны на основе показателей вариации и характеристик распределения как среднее значение, коэффициенты вариации, асимметрии, эксцесса. Использование такого методологического подхода не имеет ограничений при большом количестве показателей, характеризующих применение систем налогообложения ЕНВД и УСН.

ФНС России формирует данные по ЕНВД и налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, в том числе по организациям и индивидуальным предпринимателям. Данные по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, представлены как в целом, так и в разрезе налога с доходов и налога с доходов, уменьшенных на величину расходов. ФНС России приводит эти данные на своем сайте как в целом по Российской Федерации, так и в разрезе ее субъектов за период с 2007 по 2012 г. по формам статистической налоговой отчетности № 5-ЕНВД и № 5-УСН (годовая) [3]. Для оценки уровня приемлемости ЕНВД и налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, нами был использован показатель, рассчитываемый как отношение суммы налога, подлежащего уплате за налоговый период, к количеству налогоплательщиков, представивших налоговые декларации соответственно по ЕНВД и по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, который будем называть суммой налога на одного налогоплательщика. Показатели по системам налогообложения ЕНВД и УСН были определены в целом по налогоплательщикам и в отдельности по организациям и индивидуальным предпринимателям. Кроме того, показатель по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, определен как в разрезе налога с доходов, так и налога с доходов, уменьшенных на величину расходов. Данные по указанным показателям были рассчитаны в разрезе субъектов Российской Федерации за период 2010–2012 гг.

Таблица

Расчетные значения показателей вариации и характеристик распределения для оценки приоритетности систем налогообложения ЕНВД и УСН в России за период 2010–2012 гг.

Показатели	Организации			Индивидуальные предприниматели		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012
По единому налогу на вмененный доход						
Среднее значение показателя*	64,63	64,39	71,11	19,55	20,26	23,46
Медианное значение	62,01	61,05	68,63	18,01	17,98	21,37
Коэффициент вариации, %	32,34	30,90	32,71	49,24	46,95	43,88
Коэффициент асимметрии	0,51	0,39	0,32	1,52	1,44	1,66
Коэффициент эксцесса	-0,02	-0,33	-0,30	3,57	2,58	4,42
По налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, по объектам налогообложения – доходы						
Среднее значение показателя*	108,34	109,95	113,04	40,80	44,36	51,83
Медианное значение	99,37	101,62	108,02	37,49	40,19	48,67
Коэффициент вариации, %	29,36	28,35	27,93	41,53	39,47	37,17
Коэффициент асимметрии	1,66	1,75	1,50	1,12	1,02	0,79
Коэффициент эксцесса	2,56	3,62	2,83	1,24	0,76	0,66
По налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, по объектам налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов						
Среднее значение показателя*	40,67	45,44	49,57	35,27	38,78	44,65
Медианное значение	39,83	43,16	46,20	32,78	35,17	40,37
Коэффициент вариации, %	26,86	25,14	27,86	56,48	40,41	46,18
Коэффициент асимметрии	1,10	0,53	1,02	3,32	0,77	1,91
Коэффициент эксцесса	2,50	-0,41	0,72	17,70	0,40	6,51

* Рассчитано по данным группировки.

Методика анализа приемлемости систем налогообложения ЕНВД и УСН

С целью выявления уровня приоритетности систем налогообложения ЕНВД и УСН в исследуемый период на основе имеющихся данных по России были осуществлены группировки сумм налога на одного налогоплательщика (в целом и в разрезе организаций и индивидуальных предпринимателей), за 2010, 2011 и 2012 гг. и осуществлен последующий анализ полученных в результате группировок рядов распределения с помощью показателей вариации и характеристик распределения. Для изучения состояния и влияния механизмов регуляции систем налогообложения ЕНВД и УСН

(в целом и в разрезе по организациям и индивидуальным предпринимателям) были рассчитаны средние и медианные значения, коэффициенты вариации, асимметрии и эксцесса и была проведена проверка их существенности. Отдельные результаты исследования представлены в *таблице*.

Анализ средних и медианных значений исследуемых показателей, рассчитанных по данным группировки, свидетельствует о стабильном увеличении сумм как ЕНВД, так и налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, по объекту налогообложения – доходы и налоги с доходов, уменьшенных на величину расходов, на одного налогоплательщика за исследуемый период, что в отношении анализируемых

показателей свидетельствует о положительных изменениях в системе налогообложения по ЕНВД и налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН в России. Однако коэффициенты вариации, асимметрии и эксцесса, рассчитанные по данным группировки, являясь более тонким инструментом, позволяющим учитывать влияния случайных факторов на исследуемые показатели, указывают на существенную колеблемость сумм по ЕНВД и налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, на одного налогоплательщика, уплачиваемых индивидуальными предпринимателями.

На основании статистических оценок можно сделать вывод, что системы налогообложения ЕНВД и УСН, действовавшие в течение анализируемого периода, не обеспечивали справедливо-го распределения налоговой нагрузки, создавая неравные налоговые условия для деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей. При действующих системах налогообложения ЕНВД и УСН на индивидуальных предпринимателей возлагается чрезмерная налоговая нагрузка, обуславливая резкое уменьшение эффективности предпринимательской деятельности [4]. В настоящее время налоговые системы по ЕНВД и УСН, удовлетворяя только фискальные нужды государства, в необходимой мере не стимулируют развитие индивидуального предпринимательства. Постоянство же выявленных тенденций подтверждается сходством выводов, сделанных в отношении показателей вариации за три временных периода. Следовательно, в настоящее время возникает необходимость разработки и проведения мероприятий, позволяющих сделать более равномерной налоговую нагрузку на индивидуальных предпринимателей, а значит, повысить эффективность системы налогообложения. Данный вывод коррелирует с концептуальными разработками индийского ученого Амартии Сена, лауреата Нобелевской премии по экономике 1998 г., который исходит из того, что государство обеспечивает не столько равенство потребления, сколько равенство возможностей, прежде всего в сфере гражданских прав [5].

Для организаций оптимальной на макроуровне является система налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, с объектом налогообложения — доходы. Для индивидуальных предпринимателей она также может быть приемлемой.

Выводы

Проведенный статистический анализ распределения налоговой нагрузки систем налогообложения ЕНВД и УСН (по видам объектов налогообложения) в разрезе организаций и индивидуальных предпринимателей, тенденций их изменения позволил определить приоритетность этих систем только для организаций, а также выявить негативные тенденции распределения налоговой нагрузки малого бизнеса по ЕНВД и налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН. В частности, большое фискальное давление на индивидуальных предпринимателей влияет на перераспределение денежно-материальных ресурсов предпринимательства, прежде всего капитала, лишая его части финансовых ресурсов и подрывая возможности расширенного воспроизводства, тем самым уменьшая экономический рост. Угнетая экономику, подавляя и переобременяя налогами часть налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей, государство лишает себя будущих налоговых доходов со всеми вытекающими отсюда последствиями. Следовательно, необходимо совершенствование системы налогообложения в виде устранения необоснованной налоговой дискриминации индивидуальных предпринимателей по сравнению с организациями.

Литература

1. Richard A., Groeneveld G.M. Measuring skewness and kurtosis. *The Statistician*. 1984, 33, 391–399.
2. Blest D.C. A new measure of kurtosis adjusted for skewness. *Australian & New Zealand Journal of Statistics*, 2003, 45, 175–179.
3. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому налогу на вмененный доход и по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. № 5-ЕНВД и № 5-УСН. URL: <http://www.nalog.ru/rn78>.
4. Захарьин В.Р. Ликвидация организаций: бухгалтерский учет и налогообложение // *Экономико-правовой бюллетень*. 2009. № 9. С. 128.
5. Sen A. *Kekerasan dan Ilusi Tentang Identitas*. Tangerang: Marjin Kiri, 2007, hal. 155.
6. *Налоговые реформы. Теория и практика* / Майбуров И. А., Артемов М. Д., Гончаренко Л. И., Мельникова Н. П. / под ред. Гончаренко Л. И. М.: ИНИТИ, 2011.

УДК 336.2

Правовые пределы налоговой оптимизации в России и возможности их совершенствования с учетом зарубежного опыта

Статья посвящена исследованию критериев обоснования налоговой выгоды. Особое внимание уделено вопросам оптимизации налогообложения законными способами. Сделаны предложения по трансформации устоявшихся правовых позиций российских судов. Делается вывод, что внедрение адаптированного к российской налоговой системе варианта процедуры фискального рескрипта позволит сделать администрирование налогов более эффективным и дешевым, уменьшить необоснованную нагрузку на судебную систему.

Ключевые слова: налоговая выгода; налоговая оптимизация; фискальный рескрипт; минимизация налогов.

The paper is focused on criteria for tax benefit substantiation. Particular attention is paid to issues of legal optimization of taxation. Proposals for the transformation of established legal propositions of the Russian courts are made. It is concluded that the introduction of a fiscal rescript option adapted to the Russian tax system will make tax administration more efficient and cost-saving and allow for reduction of unreasonable burden on the court system.

Keywords: tax benefit; tax optimization; fiscal rescript; tax minimization.



Крохина Юлия Александровна

*д-р юрид. наук, профессор,
профессор кафедры
финансового права
Финансового университета
E-mail: jkrokhina@mail.ru*

Определение сущности концепции налоговой оптимизации

Одними из наиболее актуальных задач налогового законодательства являются определение границ дозволенного поведения налогоплательщика, установление деловой цели в его деятельности, добросовестности в его поведении и, как следствие, законности или противоправности используемой им налоговой минимизации.

Анализ ежегодно принимавшихся в последние пять лет Основных направлений налоговой

политики Российской Федерации показывает, что государство последовательно разрабатывает мероприятия, направленные на сокращение налоговых льгот, возможностей по минимизации (даже в рамках закона) налоговых платежей, а также на устранение пробелов налогового законодательства, позволяющих налогоплательщикам злоупотреблять своими правами. Так, в соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и плановый период 2013–2014 гг., одобренными Правительством РФ 7 июля 2011 г., совершенствование методов и инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов провозглашено одним из приоритетных направлений налоговой политики России на ближайшую перспективу.

Согласно Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и плановый период 2015–2016 гг., одобренным Правительством РФ 30 мая 2013 г., будет продолжена работа по реформированию порядка налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования, обновлению норм общей и особенной

частей Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) в целях противодействия злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков, выражающимся в уклонении от налогообложения, создания им крайне неблагоприятных условий, способствующих пресечению незаконных действий и понуждающих выполнять конституционно установленную обязанность платить законно установленные налоги и сборы.

Сущность концепции налоговой оптимизации заключается в том, что налогоплательщик, действуя при уплате налогов согласно нормам материального права, не преследует в качестве цели достижение какого-либо иного экономического эффекта, кроме уменьшения сумм налоговых платежей [1]. Если в ходе предпринимательской деятельности налогоплательщика не только не нарушается буква закона, но и нет злоупотреблений с его стороны в части использования прав на получение льгот, то такая деятельность может называться налоговым планированием, которое не влечет наступления уголовной, административной или налоговой ответственности. Если же речь идет об умышленном сокрытии некоторой подлежащей уплате суммы налога, то такая деятельность называется уклонением от уплаты налогов и является уголовно наказуемым деянием [2].

Сущность концепции налоговой оптимизации заключается в том, что налогоплательщик, действуя при уплате налогов согласно нормам материального права, не преследует в качестве цели достижение какого-либо иного экономического эффекта, кроме уменьшения сумм налоговых платежей

Действующее российское законодательство не содержит сложившейся целостной системы методов разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов. В некоторых зарубежных странах (Франция, Германия) доктриной и налоговым законодательством формулируется либо термин, либо его характеристики, либо по этому вопросу есть рекомендации налоговых

администраций (США, Швеция). Например, доктрина злоупотребления правом Франции предусматривает, что избежание налогов допустимо до тех пор, пока налогоплательщик преследует цель улучшения своих экономических показателей, а не цель получения налоговых преимуществ. Основным же критерием разграничения оптимизации от уклонения является наличие или отсутствие обмана налоговых властей в действиях налогоплательщика. Если лицо избегает налогообложения, используя выгоды и преимущества, предусмотренные налоговым законодательством, и в его действиях отсутствует обман, то состава правонарушения нет. Уклонение же налогоплательщика от уплаты налогов образует состав правонарушения, что подтверждается нормами внутреннего законодательства (ст. 7203 Кодекса внутренних доходов США, ст. 1741 Общего налогового кодекса Франции) [3].

Группы способов уклонения от уплаты налогов

Недобросовестное или, с точки зрения экономической теории, оппортунистическое поведение априори присуще налогоплательщику. Подобное противодействие государственной финансовой политике объясняется изначальным конфликтом между частной и публичной формами собственности. Напомним, что термин «оппортунистическое поведение» был введен О. Уильямсоном¹. Так называется недобросовестное поведение, нарушающее условия сделки или нацеленное на получение односторонних выгод в ущерб партнеру. Это понятие охватывает различные случаи лжи, обмана, бездельничанья на работе, манкирования взятыми на себя обязательствами и т.д. [3].

Реализация на практике налогового законодательства практически всех промышленно развитых стран свидетельствует о том, что налогоплательщики, используя предоставленную им свободу выбора юридических форм деятельности, стремятся минимизировать степень своего налогового обременения. В частности, они, как правило, склонны организовывать свои дела таким образом, чтобы избежать или ограничить возможность появления у них новых объектов

¹ Оливер Уильямсон (англ. *Oliver E. Williamson*) — американский экономист, представитель неинституционализма, лауреат Нобелевской премии по экономике 2009 г. с формулировкой «за исследования в области экономической организации».

налогообложения, минимизировать налоговую базу, максимально использовать предусмотренные законодательством налоговые льготы и преференции или иным образом сократить свои налоговые обязательства.

Современная экономическая ситуация и осуществляемая в ее условиях предпринимательская деятельность порождают множество факторов, провоцирующих налогоплательщика на сокрытие денежных средств, подлежащих налогообложению. В результате частные субъекты налогового права изобретают новые и совершенствуют имеющиеся механизмы избежания уплаты налогов.

В специализированной литературе выделяются следующие группы способов уклонения от уплаты налогов:

- уклонение от регистрации в налоговых органах в качестве налогоплательщика с целью сокрытия всех объектов налогообложения;
- сокрытие дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения;
- занижение полученных доходов и завышение производственных расходов;
- переложение налоговых обязательств на несуществующих юридических лиц или индивидуальных предпринимателей;
- неотражение в документах бухгалтерского учета и отчетности оборота товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- отсутствие учета объектов налогообложения;
- незаконное использование налоговых льгот [4].

По оценкам специалистов, в настоящий момент насчитывается более 200 способов уклонения от уплаты налогов, многие из которых имеют под собой одну основу — включение в преступную схему подставных фирм, уклонение от уплаты налогов с использованием проблемных банков и уклонение от уплаты налогов с использованием затратных схем. Есть и новые способы уклонения от уплаты налогов с использованием схем в сфере вексельного обращения; схем, связанных с субвенциями. В их число входят различные мошеннические операции, имеющие целью неправомерное возмещение НДС из бюджета НДС и т.д.

Между тем российское налоговое законодательство содержит отдельные инструменты пресечения действий налогоплательщика, направленные на незаконное снижение или уклонение от налогового бремени:

1) переквалификация сделок и статуса налогоплательщика (ст. 45 НК РФ);

2) изменение (переквалификация) в целях налогообложения цены как условия сделки, совершенной налогоплательщиком (ст. 40 НК РФ);

3) определение налоговых обязательств расчетным путем (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ);

4) привлечение к солидарному или субсидиарному исполнению налоговой обязанности (подп. 16 п. 1 ст. 31; п. 6 ст. 50; п. 8 ст. 50 НК РФ);

5) оспаривание регистрации юридического лица (подп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ) [5].

Установление пределов законности минимизации налогового бремени

Сущность налогового планирования — оправданного использования законных способов налоговой оптимизации состоит в том, что налогоплательщик выбирает из соответствующих закону форм деятельности оптимальную в смысле налоговой нагрузки. Основная цель налогового планирования — установление приемлемого уровня налогообложения посредством адекватного использования законных механизмов налоговой оптимизации. Основным критерием налогового планирования является признак законности. Только законная деятельность относится к налоговой оптимизации и налоговому планированию. В литературе в качестве типичного примера налогового планирования обоснованно приводят переход налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения (гл. 26.2 НК РФ), что может быть вызвано его стремлением уплатить меньше налогов [6].

Современная экономическая ситуация и осуществляемая в ее условиях предпринимательская деятельность порождают множество факторов, провоцирующих налогоплательщика на сокрытие денежных средств, подлежащих налогообложению

В российском налоговом законодательстве прямо не установлены критерии правомерности той или иной деятельности по минимизации

налогов. На первый взгляд, определить такие границы, основываясь на общеправовых принципах и презумпциях, не представляет трудности. Однако правоприменительная практика складывается не единообразно, зачастую позиции налогоплательщиков, налоговых органов и судов по этому вопросу крайне противоречивы.

Развитие концептуальных подходов к понятию пределов законности минимизации налогового бремени было осуществлено постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» (далее — Постановление ВАС РФ № 53), которым было введено понятие «необоснованная налоговая выгода», оно должно было заменить категорию «недобросовестный налогоплательщик».

Постановление ВАС РФ № 53 определяет налоговую выгоду как уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Согласно позиции ВАС РФ налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности в случае, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими либо иными причинами (целями делового характера).

Одновременно в Постановлении ВАС РФ № 53 перечислен ряд признаков, которые не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной: создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции; взаимозависимость участников сделок; неритмичный характер хозяйственных операций; нарушение налогового законодательства в прошлом; разовый характер операции; осуществление операции не по местонахождению налогоплательщика; осуществление расчетов с использованием одного банка; осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций; использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

В Постановлении ВАС РФ № 53 особо подчеркивается, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если судом установлено, что главной целью, которую преследовал налогоплательщик, было получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Предложения по противодействию незаконной налоговой оптимизации

Анализ Постановления ВАС РФ № 53 позволяет сделать вывод, что высший судебный орган выработал правовую позицию по установлению содержания и критериев термина «налоговая выгода», фактически заменив им существовавшую до этого субъективную и оценочную категорию «недобросовестный налогоплательщик». Однако, несмотря на вклад Постановления ВАС РФ № 53 в определение законности действий налогоплательщиков по снижению налогового бремени, проблемы в правоприменительной практике остались.

С учетом современных реалий налоговой деятельности представляется целесообразным зафиксировать в качестве принципа налогового законодательства запрет на получение необоснованной налоговой выгоды, дополнив ст. 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» НК РФ пунктом следующего содержания: «Не допускается получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды — т.е. уменьшение размера налоговых платежей посредством целенаправленных неправомерных действий (бездействия) налогоплательщика, включающих в себя учет для целей налогообложения операций, проведенных не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или не обусловленных разумными экономическими либо иными причинами (целями делового характера), получение налоговых преимуществ (преференций) вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности».

Тем самым полученный правовой принцип может стать ориентиром в применении норм налогового законодательства, показывая субъектам налогового права границы дозволенного поведения.

Кроме вышеназванной меры противодействия незаконной оптимизации налогового бремени, целесообразно рассмотреть возможность закрепления в российском налоговом законодательстве достаточно распространенной в зарубежных странах процедуры фискального рескрипта, представляющей собой получение письменного заключения налоговых органов об отсутствии в планируемых действиях, сделках налогоплательщика злоупотребления правом (незаконной налоговой оптимизации). Например, это может быть разработанная налогоплательщиком налоговая политика на финансовый год, согласованная и зарегистрированная в налоговом органе. Можно предложить дополнить ст. 21 НК РФ абзацем следующего содержания: «Налогоплательщик имеет право на осуществление налоговой деятельности на основе сформированной им и согласованной с налоговым органом налоговой политики».

Внедрение адаптированного к российской налоговой системе варианта процедуры фискального рескрипта позволит сделать администрирование налогов более эффективным и дешевым, уменьшить необоснованную нагрузку на судебную систему, более точно планировать поступление налоговых доходов в бюджетную систему. Для налогоплательщика признание налоговым органом налоговой политики решит проблемы неопределенности выбранных им способов минимизации налогового бремени, придаст его финансовой деятельности легальный характер. В зарубежной практике обобщение вариантов

налоговой оптимизации, заявляемых налогоплательщиками в фискальном рескрипте, позволяет налоговым органам выявлять схемы, направленные на использование пробелов в законодательстве, для получения налоговых преимуществ и вносить в законодательные органы предложения по их устранению.

Литература

1. Шередеко Е.В., Симин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1.
2. Хаустов И.А. Налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов — где эта грань? // Налоги (газета). 2009. № 47.
3. Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики в России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. С. 30.
4. Williamson O.E. The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting. New York: Free Press; London: Collier Macmillan, 1985. 450 p.
5. Ларютина И.А. Подходы зарубежных государств к разграничению понятий «избежание» и «уклонение» от уплаты налогов // Бюллетень «Коммерческое право». Вып. 12.
6. Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения // Журнал российского права. 2006. № 11.

УДК 336.2

Корпоративное налоговое планирование: цели и сущность

Рассматривается сущность категории «корпоративное налоговое планирование». На основе проведенного анализа сформулировано определение термина «корпоративное налоговое планирование», отражающее его цели и сущность. Делается вывод, что налоговое планирование представляет собой разработку и внедрение налогоплательщиком системы мероприятий и схем, направленных на максимальное использование возможностей действующего законодательства с целью законной оптимизации налоговых платежей.

Ключевые слова: корпоративное налоговое планирование; корпоративный налоговый менеджмент.

The subject matter of the corporate tax planning category is considered. Based on the analysis performed, the term “corporate tax planning” is defined that reflects its essential features and purposes. It is concluded that the tax planning concept means the development and implementation by a tax payer of a set of measures and schemes aimed at the maximum use of opportunities provided by the current legislation with the purpose of legal optimization of tax payments.

Keywords: corporate tax planning; corporate tax management.



**Жернаков Сергей
Александрович**

канд. экон. наук, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина
E-mail: zhernakov@forum-gd.ru

Определение понятия «корпоративное налоговое планирование»

По мнению ряда специалистов, корпоративный налоговый менеджмент — это система 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, с. 150].

На наш взгляд, более емким представляется следующее определение: корпоративный налоговый менеджмент — это система управления налоговыми обязательствами (платежами) компании

путем организации процессов, связанных с налогообложением компании (собственно налоговый менеджмент как процесс во времени, элемент процессов снабжения, производства, продаж), мотивацией специалистов, задействованных в системе управления налогами, и контроля.

Долгосрочной финансовой целью любой компании является увеличение прибыли за счет роста доходов и снижения расходов. И этой цели можно добиться благодаря налоговому менеджменту, частью которого является *налоговое планирование*.

Следует подчеркнуть, что в данном случае речь идет именно о *налоговой оптимизации*, т.е. о законных возможностях снижения размера налоговых платежей, а не об уклонении от уплаты налогов, к которому относится сокращение налоговых обязательств путем сознательного сокрытия доходов и имущества, создания фиктивных расходов, намеренного искажения бухгалтерской и налоговой отчетности.

Нередко в публикациях по налоговому планированию предлагаются именно схемы уклонения от уплаты налогов, например путем использования компании, зарегистрированной в налоговом оазисе [2, с. 23].

Специалисты по-разному формулируют определение термина «налоговое планирование». Прежде

всего следует разграничить понятия «налоговое планирование» и «бюджетирование налогов».

Бюджетирование налогов или, как его еще называют, *налоговое бюджетирование* — это комплекс мероприятий с целью определения плановой суммы налоговых платежей в заданной перспективе. Главным отличием налогового планирования от бюджетирования налогов является направленность этого процесса. Цель налогового планирования — оптимизация налоговых платежей (уменьшение налоговых обязательств), а цель бюджетирования налогов — расчет налоговых платежей по срокам уплаты.

По мнению С.В. Барулина, налоговое бюджетирование представляет собой результирующую часть корпоративного налогового планирования, регулирования и контроля, а также комбинированный способ оптимизации налоговых потоков хозяйствующим субъектом. Налоговое бюджетирование основано на выборе оптимальных решений в области налоговых доходов и расходов с целью получения максимума налоговой прибыли с последующим принятием решений по ее эффективному вложению (использованию). Конечной целью налогового бюджетирования является обеспечение долгосрочной финансовой стабильности организации. Результаты корпоративного налогового бюджетирования должны отражаться в разрабатываемом организацией налоговым бюджетом. В налоговом бюджете организации фиксируются результаты налоговой оптимизации [1, с. 171].

Но, по нашему мнению, не всегда бюджетирование налогов является результатом налогового планирования. Компания может избрать (и это не редкость) «согласительный» сценарий в сфере налогообложения в отношениях с государством, т.е. не заниматься налоговым планированием. Бюджет налоговых платежей при этом должен составляться — ведь без него немыслимо управление финансами компании.

Цель бюджетирования налогов — составление графика налоговых платежей, а не выбор оптимальных решений в области налоговых доходов и расходов с целью получения максимума налоговой прибыли с последующим принятием решений по ее эффективному вложению (использованию). В данном случае речь идет о грамотном определении налоговых баз, верном исчислении налогов и их своевременном перечислении в бюджет. Эффективное использование прибыли — это прерогатива инвестиционного менеджмента.

В большинстве же публикаций авторы считают основным направлением налогового планирования оптимизацию (уменьшение) налоговых платежей организации.

Цель бюджетирования налогов — составление графика налоговых платежей, а не выбор оптимальных решений в области налоговых доходов и расходов с целью получения максимума налоговой прибыли

Так, по мнению И.И. Бабленковой, собственно налоговое планирование можно определить как организацию деятельности предприятия таким образом, чтобы минимизировать налоговые обязательства на определенный период без нарушения действующего законодательства [3, с. 143]. По нашему мнению, такое определение не совсем корректно. Предприятие не должно и не может поставить перед собой цель организовать деятельность таким образом, чтобы минимизировать налоги. Предприятие не должно это делать, поскольку разработанные им схемы по минимизации налогов с единственной целью сократить налоговые обязательства будут квалифицироваться как схемы, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды. Предприятие не может это делать, поскольку у него имеются бизнес-партнеры, например покупатели и поставщики, которые в силу своей устоявшейся коммерческой практики не всегда пойдут ему навстречу для применения схем, направленных на минимизацию налоговых платежей.

Схожее определение формулируют Н.А. Платонова, Т.В. Харитонова: налоговое планирование — это составная часть процесса планирования и управления, посредством которого деятельность предприятия организуется таким образом, чтобы при желаемых производственно-финансовых результатах свести налогообложение к минимуму [4, с. 99]. Несомненно, что налоговое планирование является составной частью процесса планирования в компании. Однако считаем некорректным в качестве цели (задачи) обозначать для налогового планирования саму организацию

деятельности предприятия, пусть даже с целью минимизации налогов. Налоговое планирование второстепенно по отношению к организации процессов сбыта, производства, снабжения, финансирования. И еще один недостаток этого определения — оно не содержит указания на законность действий налогоплательщика при минимизации налоговых платежей.

Корпоративное налоговое планирование представляет собой интеграционный процесс, заключающийся в упорядочивании хозяйственно-финансовой деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и стратегией развития предприятия

Е.С. Вылкова считает, что следует различать налоговое планирование как более широкое понятие и планирование налогов — как понятие более узкое [5, с. 26].

По ее мнению, налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта — это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии экономического развития, представляющей собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования. При этом, по нашему мнению, в понятие будущего финансового состояния, кроме общепринятых в настоящее время показателей, целесообразно также включать уровень налогового бремени.

Планирование налогов — это планирование на минимальном для конкретного хозяйствующего субъекта уровне сумм отдельных налогов [1, с. 26–27].

Конечно, следует согласиться с тем, что налоговое планирование относится к сфере управления финансами компании. Верно, что налоговое планирование подразумевает применение законных методов. Однако цель, обозначенная Е.С. Вылковой для налогового планирования, — установление

желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов — представляется нам неопределенной. По каким показателям оценивать будущее финансовое состояние? Финансовые показатели многообразны и многогранны. Е.С. Вылкова предлагает к общепринятым показателям добавить уровень налогового бремени. Но, во-первых, в настоящее время имеются несколько методик оценки налогового бремени. Во-вторых, современная наука не дает ответа на вопрос, каков экономически обоснованный уровень налогового бремени.

Считаем, что не следует усложнять понятие налогового планирования. Цель налогового планирования — уменьшение налоговых обязательств (платежей) законными методами. На наш взгляд, достаточно того, что по результатам внедренных мероприятий и схем компания ощутит снижение налоговых издержек.

Не представляется целесообразным и разграничение понятий «налоговое планирование» и «планирование налогов». Неясно, что означает «планирование на минимальном уровне сумм отдельных налогов». Если речь идет о минимальных суммах налогов, это соответствует цели налогового планирования, достигаемой законными методами. А значит, эти термины являются синонимами.

По мнению Е.С. Вылковой, налоговая экономия увеличивает собственные финансовые ресурсы предприятия, поэтому конечной целью налогового планирования является не только и не столько оптимизация налогов, а в рамках достижения основных целей предпринимательской деятельности предприятия повышение его финансовой устойчивости и значимости [5, с. 36].

Безусловно, налоговая экономия позволяет увеличить объем финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении компании. Но не будем утверждать, что основными целями предпринимательской деятельности выступает повышение финансовой устойчивости и значимости. Что вообще означает упоминаемая «значимость»? Финансовая устойчивость оценивается по таким показателям, как, например, покрытие процента или отношение собственного капитала к сумме всех источников финансирования. При этом компания целенаправленно может вести политику использования эффекта финансового рычага, несмотря на снижение финансовой устойчивости (или даже повышения некой зависимости от внешних

источников финансирования). А налоговая экономия, относящаяся к собственным источникам финансирования, может способствовать привлечению дополнительного внешнего финансирования в определенной пропорции. Другими словами, налоговое планирование опосредованно влияет на финансовую устойчивость компании.

Определение понятия «корпоративное налоговое планирование»

Корпоративное налоговое планирование представляет собой интеграционный процесс, заключающийся в упорядочивании хозяйственно-финансовой деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и стратегией развития предприятия. Этот процесс можно также определить как предварительное рассмотрение, оценку решений в области финансово-хозяйственной деятельности организации с учетом величины возможных налоговых платежей и выбор из них наилучших решений с позиций целевых установок организации. Такая трактовка корпоративного налогового планирования предполагает, что любое решение, например инвестирование средств, реорганизация предприятия, создание филиала, выход на новый рынок, увеличение объема производства, выбор делового партнера и т.п., должно быть оценено с учетом налоговых последствий [1, с. 193].

Безусловно, любое бизнес-решение следует принимать с учетом возможных налоговых последствий. Однако с тем, что корпоративное налоговое планирование представляет собой интеграционный процесс, заключающийся в упорядочивании хозяйственно-финансовой деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и стратегией развития предприятия, мы согласиться не можем. Суть налогового планирования

не в упорядочивании хозяйственно-финансовой деятельности, а в законном снижении налоговых обязательств (платежей). И даже, не имея какой-то определенной стратегии развития, компания может и должна заниматься налоговым планированием.

Выводы

Подводя итог вышеизложенному, сформулируем, по нашему мнению, наиболее целостное определение. *Налоговое планирование* представляет собой разработку и внедрение налогоплательщиком системы мероприятий и схем, направленных на максимальное использование возможностей действующего законодательства с целью законной оптимизации налоговых платежей, что предполагает уменьшение налоговых обязательств (платежей) как в абсолютной величине, так и путем переноса уплаты налогов на будущее.

Литература

1. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2008. 269 с.
2. Голицева Л.Е. Налогообложение: планирование, анализ, контроль: учеб. пособие /под общ. ред. Л.Е. Голицевой. М.: КНОРУС, 2009. 272 с.
3. Бабленкова И.И. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учебник. М.: Экономика, 2009. 351 с.
4. Платонова Н.А., Харитоновна Т.В. Налоговое планирование на малых предприятиях: Учебное пособие. М.: Альфа-М: ИНФРА-М, 2010.— 224 с.
5. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров. М.: Юрайт, 2012. 639 с.
6. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // *Налоги и налогообложение*. 2010. №2. С. 17–24.

Из выступления В.В. Путина на заседании
Совета глав государств – членов Шанхайской организации сотрудничества 19.09.2013

Приоритетное внимание уделяем формированию общей транспортной системы Шанхайской организации сотрудничества. Россия, хочу вас проинформировать об этом, уважаемые коллеги, приступает к модернизации транссибирской магистрали и БАМа – Байкало-Амурской магистрали. Мы выделяем для этих проектов большие кредитные ресурсы и прямое бюджетное финансирование. Приглашаем вас к сотрудничеству в этих проектах, уважаемые друзья. Транзитный потенциал этих двух систем должен быть использован в полной мере в интересах нашей организации.

УДК 336.2

Современная налоговая политика: подходы к признанию процентных расходов

В статье рассматриваются современные подходы к налогообложению процентов по контролируемой задолженности, приводятся фискальные оценки их внедрения. Предлагаются направления развития российской среднесрочной налоговой политики с учетом мировых тенденций. Делается вывод, что ожидаемые в ближайшие годы нововведения в части налогообложения прибыли организаций должны не только предусматривать особый порядок признания доходов иностранных подразделений российских ТНК, но и уточнять правила нормирования процентных расходов

Ключевые слова: налоговая политика; контролируемая задолженность; процентные расходы; налоговое планирование; внутрифирменные кредиты.

The paper describes modern approaches to taxing the controlled debt interest and gives fiscal estimations of their implementation. The directions of the Russian mid-term tax policy with account for international tendencies are proposed. It is concluded that the innovations expected in the coming years in the sphere of corporate income taxation should not only provide a special procedure for recognizing the incomes of foreign branches of Russian transnational corporations but also specify rules of interest expense control.

Keywords: tax policy; controlled debt; interest expense; tax planning; intracompany credits.



Князева Анастасия Викторовна

канд. экон. наук, доцент
кафедры «Налоги
и налогообложение»
Российского экономического
университета им.
Г.В. Плеханова
E-mail: knyazeva.av@rea.ru

Современные тенденции в развитии налоговых систем

Развитие налоговых систем после 2008 г. характеризуется продолжающимся снижением ставок корпоративных и индивидуальных подоходных налогов, которые в Европе приближаются к уровню 20 и 37%, а 10 лет назад составляли 35 и 45% соответственно. Стремление привлечь инвестиции посредством снижения ставок корпоративных подо-

ходных налогов привело к сокращению налоговых поступлений.

Повышение общих налогов на потребление (НДС и налога с продаж) с целью компенсации уменьшения ставок подоходных налогов не может быть безграничным, поскольку потребление играет важнейшую роль в восстановлении мировой экономики, и чрезмерное повышение налоговой нагрузки будет иметь для экономики негативные последствия.

Причем повсеместное повышение и введение новых акцизов не может заместить выпадающие доходы в связи со спецификой предмета налогооблагаемых операций. Так, в консолидированном бюджете России доходы от акцизов по товарам, производимым на территории России, за 2012 г. составили только 9,3% [1]. Кроме этого, рост акцизных ставок за последние годы более чем на 50% не привел к росту соответствующих налоговых доходов, который составил только 20%.

Основным направлением налоговой политики по нивелированию эффекта снижения налоговых

ставок стало расширение налоговых баз по подоходным налогам, в том числе за счет сокращения числа льгот, уточнения методики формирования налогооблагаемого дохода по отдельным видам операций, активного внедрения и совершенствования правил трансфертного ценообразования для целей налогообложения, увеличения налоговой нагрузки по налогам на недвижимость. Но в мировой практике налоги на недвижимость относятся к региональным или местным налогам и в консолидированном бюджете играют незначительную роль, что не скажешь о налоге на прибыль организаций, который по итогам 2012 г. в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета России занял 2-е место (28,3%) после НДС (28,47%) [1].

Основные направления государственной политики по налогу на прибыль организаций предусматривают установление порядка осуществления амортизационных отчислений, инвентаризацию налоговых льгот, уточнение порядка признания ряда расходов. В США эффект от введения аналогичных мер [2] оценен следующим образом: уменьшение налоговой ставки с 35 до 28% в части отмены всех льгот по корпоративному подоходному налогу эквивалентно снижению налоговой ставки на 1 п.п. при реализации реформы механизма ускоренной амортизации и унификация налогообложения доходов по долговому и долевого финансированию.

По нашему мнению, налоговый маневр с целью защиты российских бюджетных доходов может быть проведен в рамках совершенствования налоговой базы по отдельным видам деятельности либо в отношении определенной категории субъектов налогообложения. Транснациональные корпорации в полной мере реализуют свои возможности перемещения капитала и доходов, что приводит к вымыванию налоговой базы отдельных стран и потере их бюджетных доходов. При этом наиболее сложными для государственного контроля являются операции с нематериальными активами и финансовые операции, в том числе в форме внутрифирменных кредитов.

Влияние порядка регулирования контролируемой задолженности на налоговую базу

С точки зрения государственных доходов порядок признания процентов влияет на величину налоговой базы текущего налогового периода при исчислении авансовых платежей и касается будущих налоговых периодов, поскольку расходы, в том чи-

сле в виде процентов, могут приводить к формированию переносимых на будущее убытков. Кроме этого, налогообложение процентов затрагивает интересы консолидированных групп налогоплательщиков, поскольку основным объектом налогового регулирования долгового финансирования служат операции, проводимые между связанными лицами.

Различие в налогообложении доходов от долгового и долевого финансирования приводит к тому, что предприниматели отдадут предпочтение долговому финансированию и, кроме всего прочего, используют его с целью перевода дохода в низконалоговые территории

Вопрос регулирования расходов по контролируемой задолженности был отдельно выделен в Основных направлениях российской налоговой политики до 2016 г. При этом действующие правила признания процентов признаны «трудоемкими и обременительными для налогоплательщиков». Возможно, предполагаемая незначительная корректировка действующих правил имеет целью сохранение привлекательности экономики для высококапитального капитала (инвестиций ТНК). Однако в этом случае нагрузка на менее мобильные формы капитала будет на уровне номинальной налоговой ставки [2, с.8], а это не обеспечивает справедливости и нейтральности российской налоговой системы.

Различие в налогообложении доходов от долгового и долевого финансирования приводит к тому, что предприниматели отдадут предпочтение долговому финансированию и, кроме всего прочего, используют его с целью перевода дохода в низконалоговые территории. Косвенно на использование внутрифирменного кредитования с целью перемещения доходов в низконалоговые территории указывает тот факт, что налоговая нагрузка ТНК ниже, чем нагрузка национальных компаний. Исследования структуры капитала ТНК показали, что в странах с высокими налоговыми ставками доля прямых иностранных инвестиций в долговой форме



Альтернативные методы определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль [9; 10, с. 62]

значительно выше: положительная 10-процентная разница в ставке корпоративного подоходного налога между двумя странами означает, что для резидентов страны с высокой налоговой ставкой будет характерен леверидж на 2,6% выше, чем в стране с низкой налоговой ставкой [4; 5]. Иными словами, долговый капитал перемещается туда, где налоговый щит по процентным расходам будет выше, и в целом по группе компаний налоговая нагрузка будет ниже.

Бытует мнение, что перемещение капитала крайне незначительно влияет на налоговые доходы страны-источника, поскольку основными его мотивами является обеспечение дочерних компаний необходимыми ресурсами в условиях несовершенства рынка капитала в стране их резидентства. В свою очередь, специальные правила регулирования контролируемой задолженности необходимы там, где высок риск использования кредитором возможностей низконалоговых территорий.

В погоне за налоговым эффектом структура капитала смещается в сторону заемного капитала, что увеличивает финансовые риски и вероятность банкротства. Поэтому налоговая политика

в области регулирования процентов, и в особенности по контролируемой задолженности, преследует не только фискальные, но и общеэкономические цели: обеспечение бюджетных доходов, повышение инвестиционной привлекательности экономики, повышение эффективности налоговой системы и ее конкурентоспособности.

Налогообложение процентов по иностранным кредитам

Согласно ст. 247, 284, 309 Налогового кодекса Российской Федерации процентные доходы иностранной организации по долговым обязательствам в России подлежат налогообложению по ставке 20%, и с точки зрения налоговых доходов российского бюджета выплата российским заемщиком процентов иностранному кредитору нейтральна, поскольку проценты, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, исчисляются также по ставке 20%.

По данным сборников Росстата «Финансы России» за 2004–2012 гг., основными странами-инвесторами в российскую экономику являются Кипр, Великобритания, Нидерланды, Германия,

Люксембург, Франция, Швейцария, Ирландия, США, Китай, Япония, Австрия, Беларусь, Казахстан и Британские Виргинские острова (БВО). Из перечисленных стран только с БВО отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения. Специальное регулирование банковской деятельности установлено Банком России согласно указанию от 07.08.2003 № 1317-У в отношении Ирландии, Швейцарии, о.Мэн, Багамских островов, БВО, Сент-Китса и Невиса, из них последние четыре государства включены Минфином России приказом от 13.11.2007 № 108н в список офшорных территорий. Соглашения с Китаем, Японией, Беларусью и Казахстаном предусматривают налогообложение процентов у источника в России по ставке не выше 10%, если получатель процентов является резидентом договаривающегося государства и обладает фактическим правом на проценты. Соглашения с другими странами из вышеперечисленных освобождают проценты от налогообложения в России полностью при условии, что такие проценты выплачиваются бенефициарному собственнику процентов — резиденту договаривающегося государства.

Таким образом, можно сделать вывод, что Россия в большинстве случаев отказывается от налогообложения процентов по иностранным кредитам, а завышенные суммы процентных расходов в совокупности с международными налоговыми соглашениями открывают возможности для ТНК по перемещению капитала с минимальной или нулевой налоговой нагрузкой, что, в свою очередь, приводит к снижению налоговых доходов федерального бюджета Российской Федерации.

Несмотря на более низкие налоговые ставки на дивиденды для организаций и физических лиц в сравнении с налогообложением процентных доходов [6; 7, с.7] и отсрочку уплаты налога при получении процентных доходов [8], долговое финансирование остается предпочтительным для инвесторов по сравнению с долевым по причине более высокой налоговой нагрузки для последнего.

Регулирование формирования налоговой базы

Приведение налогового регулирования долгового и долевого финансирования к единообразию возможно либо посредством снижения налоговой нагрузки на акционерный доход (дивиденды), либо путем сокращения преимуществ долгового финансирования. В этой связи существуют следующие

подходы к формированию налоговой базы: первый предусматривает изменение порядка формирования налогооблагаемой базы (см. рисунок), второй — нормирование процентных расходов.

О применении одного из указанных методов (СВИТ и АСЕ) в России говорить преждевременно, поскольку для их внедрения необходимо оценить степень зависимости экономики и налоговых доходов бюджета от присутствия ТНК, уровень налоговой ставки по налогу на прибыль организаций в совокупности с политикой в области налогообложения труда и потребления. Кроме этого, тенденции в отечественном законодательстве, связанные с разработкой и внедрением режима контролируемой иностранной компании, концепции фактического выгодоприобретателя, позволяют заключить, что российская налоговая политика в среднесрочной перспективе движется в направлении второго подхода, т.е. нормирования процентных расходов.

К методам нормирования (или ограничения) процентных расходов относятся правила трансфертного ценообразования; правило «вытянутой руки»; установление предельной величины процентов либо в фиксированном размере (в том числе в России), либо привязанной к долгосрочным государственным ценным бумагам (облигациям); установление предельной величины чистых процентных расходов, соотносимой с величиной дохода, из которого выплачиваются проценты (доход от реализации, *EBITDA*).

В среднесрочной перспективе Минфин России планирует согласно Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. сохранить подход к ограничению процентов: «установить предельные значения ставок процентов, в пределах которых в расходах признается сумма фактически начисленных процентов», «в отношении долговых обязательств, проценты по которым не превышают такое предельное значение, следует ограничить действие правил налогового контроля за трансфертным ценообразованием либо вовсе отменить их».

По нашему мнению, такой подход не обеспечивает связи между расходами организации и ее финансово-экономическими показателями и не исключает вероятности злоупотребления «предельными значениями ставок процентов». Зарубежные страны активно внедряют принцип соразмерности процентных расходов и доходов, являющихся источником покрытия таких расходов. Так, в 2010–2014 гг. на новые правила

Таблица

Реформа налогового регулирования процентных расходов

Государство (год реформы)	Снижение ставки налога на прибыль организаций	Увеличение налоговых поступлений в результате налоговой реформы
Норвегия (2014)	28% > 27% ¹	2,55 млрд норв.крон ²
Германия (2008)	38,6% > 29,8%	1,5 млрд евро ³
Швеция (2013)	26,3% > 22% (–2,44 млрд долл.США)	1,34 млрд долл. США ⁴
Финляндия (2014)	24,5% > 20% (–1млрд евро ⁵)	70 млн евро ⁶

¹ URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_Tax_alert_National_Budget_2014./\\$FILE/EY-National-Budget-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_Tax_alert_National_Budget_2014./$FILE/EY-National-Budget-2014.pdf).

² Factsheet: Limitation of deductions for interest expenses to related parties. Norway Ministry of Finance. <http://www.statsbudsjetten.no/Statsbudsjetten-2014/English/?pid=59870#hopp>.

³ Ruf M., Schindler D. Debt Shifting and Thin-Capitalization Rules — German Experience and Alternative Approaches/ December 13, 2012.

⁴ Global Tax Policy and Controversy Briefing. EY. December 2012/ URL: http://tmagazine.ey.com/wp-content/uploads/2012/12/TPC_DEC2012_Low_res.pdf. С.112.

⁵ Rossi J., Finland Plans to Cut Corporate Tax Rate in 2014, WSJ, 21.03.2013. URL: <http://online.wsj.com/news/articles/SB10001424127887324103504578375173788227516>.

⁶ Governments decision on spending limits for years 2014–2017 KPMG. 10.04.2013. URL: <http://www.kpmg.com/fi/fi/ajankohtaista/uutisia-ja-julkaisuja/tax-flash/sivut/governments-decision-on-spending-limits-for-years-2014%E2%80%932017.aspx>.

перешли Норвегия, Финляндия, Дания, Нидерланды, Италия, Португалия, Германия, Испания, Япония. Ограничение процентов исходя из величины дохода (*EBITDA*) имеет преимущества перед правилом тонкой капитализации, а именно: этот наиболее простой способ сохранить налоговые доходы заключается в ограничении процентов, признаваемых для целей налогообложения, а не в контроле структуры капитала; он отвечает принципу нейтральности налогообложения по отношению к иностранному капиталу и распространяется не только на внутренние, но и на внешние займы. Поскольку в основе этого метода лежат «чистые процентные расходы», то процентные расходы в пределах процентных доходов признаются для целей налогообложения в полном объеме, а внереализационные доходы в виде процентов могут быть полностью освобождены от налогообложения.

Анализируемый метод не перекалфицирует чрезмерные проценты в дивиденды, а сохраняет возможность признания этих сумм в будущем при соблюдении установленных ограничений в каждом последующем налоговом периоде. Для налогоплательщика это является положительным новшеством, однако нельзя исключить варианта, при котором переносимые проценты так и не будут признаны в составе расходов, если в течение

«льготного» периода результаты деятельности налогоплательщика изменятся. Период, в течение которого чрезмерные проценты могут быть перенесены на будущее и отнесены на расходы, варьируется по странам и составляет от 3 лет в Португалии и Германии до 18 лет в Испании.

К особенностям ограничения процентов относительно величины дохода относятся исключение из субъектов нового правила банков, страховых, пенсионных и иных финансовых компаний; одновременное снижение корпоративной ставки подоходного налога; распространение ограничений на операции только со связанными лицами, но включение в расчет величины «чистые процентные расходы» процентов по кредитам третьих лиц; распространение новых правил на внутренние и/или международные операции; возможность признания процентов в расходах, во-первых, при условии налогообложения внереализационных доходов иностранного кредитора налогом на прибыль организаций (корпоративным подоходным налогом) в стране резидентства и, во-вторых, при условии взимания налога на прибыль организаций по ставке, не ниже действующей в стране заемщика; перенос чистых процентных расходов сверх установленного предела на будущее; перенос на будущее неиспользованной величины *EBITDA* (или иного показателя налогооблагаемого дохода),

а в некоторых случаях — передача неиспользованной величины *EBITDA* между участниками консолидированной группы (Италия); установление «безопасной» абсолютной величины процентов и условий ее применения. «Безопасная» величина процентов определяется исходя из предельной величины чистых процентных расходов, с учетом процентов по займам третьих лиц, и коэффициента обеспеченности собственными средствами, который не может быть ниже аналогичного показателя группы компаний.

Эффект от перехода к ограничению процентных расходов по *EBITDA* в зарубежных странах представлен в *таблице*.

Приведенные данные показывают, что при единовременном снижении ставки по налогу на прибыль и введении новых правил нормирования процентных расходов эффект расширения налоговой базы компенсирует снижение ставки на 55% в Швеции, на 0,07% в Финляндии. Необходимо отметить, что в развитых странах, внедряющих новые правила признания процентных расходов, уже действуют режимы контролируемых иностранных компаний и концепция фактического выгодоприобретателя (бенефициарного собственника).

Относительно низкий показатель прироста фискальных доходов по отношению к ВВП в указанных странах подтверждает, что введение нового режима сравнительно нейтрально с точки зрения налоговых доходов бюджета, но усиливает налоговый контроль и защищает налоговые доходы бюджета. При этом налогообложение в целом становится нейтральным по отношению к иностранным и внутренним инвестициям. Установленные пределы «безопасной» величины процентов сужают круг субъектов, подпадающих под налоговый контроль, снижая издержки налогового администрирования как для государства, так и для самих налогоплательщиков.

Выводы

Ожидаемые в ближайшие годы нововведения в части налогообложения прибыли организаций должны не только предусматривать особый порядок признания доходов иностранных подразделений российских ТНК и усиление целевого применения налоговых соглашений резидентами-выгодоприобретателями, но и уточнять правила нормирования процентных расходов с целью снижения финансовых рисков российских организаций в составе иностранных ТНК, обеспечения справедливого

налогообложения иностранных и внутренних инвесторов, защиты фискальных интересов бюджета России, повышения стабильности отечественной экономики.

Литература

1. Начисление и поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет России по состоянию на 01.01.2013. Форма № 1-НМ. URL: <http://nalog.ru/files/docs/svot/1nm010113.xls>.
2. Robert C. Pozen and Lucas W. Goodman Capping the Deductibility of Corporate Interest Expense /<http://blogs.law.harvard.edu/corpgov/files/2013/01/Capping-the-Deductibility-of-Corporate-Interest-Expense.pdf>.
3. Ruf M., Schindler D. Debt Shifting and Thin-Capitalization Rules — German Experience and Alternative Approaches/ December 13, 2012.
4. Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy, IMF, 12.06.2009 <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/061209.pdf>.
5. Hauery A., Runkelz M. Multinationals' capital structures, thin capitalization rules, and corporate tax competition. July 2008.
6. Approaches to Improve Business Tax Competitiveness. US Treasury 12.20.2007 <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Approaches-to-Improve-Business-Tax-Competitiveness-12-20-2007.pdf>.
7. Fatica S., Hemmelgarn T., Nicodeme G. The Debt-equity tax bias: consequences and solutions. July, 2012. Taxation papers, Working paper № 33–2012 EU. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_33_en.pdf.
8. Постникова Н., Черняков А.Б. Финансовый кризис и контролируемая задолженность // Налоговый учет для бухгалтера, октябрь 2009.
9. Mooij R.A., Devereux M.P. Alternative Systems of Business Tax in Europe. An applied analysis of ACE and CBIT Reforms. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/acecbt_study.pdf.
10. Tax reforms in EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. European Economy. 2013.№ 5. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/ee5_en.pdf.

УДК 657.1

Проблема сближения налогового учета с бухгалтерским учетом

В условиях перехода экономики на рыночные отношения в государственном регулировании отечественной экономики возникла необходимость переориентации основных элементов государственной системы финансов на налоговые платежи. В статье рассматриваются эволюция процесса становления налогового учета в России, его роль и место в учетно-информационной системе и основные направления по сближению налогового учета с бухгалтерским.

Ключевые слова: налоговый учет; бухгалтерский учет; сближение; перспектива.

The transition to market relations in the state regulation of the domestic economy gave rise to a necessity to reorientate the key elements of the state finance system to fiscal payments. The paper considers the evolution of the fiscal accounting establishment in Russia, the role and position of fiscal accounting in the accounting-information system and main guidelines for convergence of the fiscal accounting and bookkeeping

Keywords: fiscal accounting; bookkeeping; convergence; perspective.



Ерофеева Вера Арсентьевна

*д-р экон. наук, профессор, директор программы «Бухгалтерский учет и налогообложение» Высшей экономической школы Санкт-Петербургского государственного экономического университета
E-mail: erofva@mail.ru*

Выделение налогового учета из системы бухгалтерского учета

В условиях перехода экономики на рыночные отношения в государственном регулировании отечественной экономики возникла необходимость переориентации основных элементов государственной системы финансов на налоговые платежи как главного источника доходов государства. В свою очередь, это обусловило потребность в качественной реформации состава и структуры видов учета, являющихся основными поставщиками учетно-экономической информации. Наряду с наличием бухгалтерского учета и составляемой на его основе финансовой отчетности, в общей системе учетно-информа-

ционного обеспечения динамичное развитие получает налоговый учет.

Вопрос о целесообразности введения налогового учета на протяжении многих лет широко обсуждался в экономической литературе, при этом были как сторонники [2], так и противники введения самостоятельного налогового учета [1]. Особо оживленная дискуссия развернулась по вопросу, касающемуся его места в учетно-информационной системе. Следует заметить, что у специалистов имеются различные взгляды на соотношения бухгалтерского и налогового учета: в одних странах (США, Великобритании, Нидерландах) бухгалтерское и налоговое законодательства разделены; в других (Германии, Франции, Бельгии) отсутствует подобное разделение, при этом принципы бухгалтерского учета являются преобладающими.

В период разработки части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) специалисты контролирующих органов выступили за выделение налогового учета как самостоятельного вида из системы бухгалтерского учета, ссылаясь на различия в методике признания тех или иных фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском и налоговом учете.

С введением в действие Федеральным законом от 06.08.2001 № 110-ФЗ главы 25 «Налог на прибыль

организаций» НК РФ налоговый учет получил официальный статус. Согласно ст. 313 НК РФ под налоговым учетом понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим кодексом.

Ведение бухгалтерского учета после вступления в силу главы 25 НК РФ

После вступления в силу главы 25 НК РФ появилось большое количество документов, определяющих порядок исчисления финансового результата от реализации и формирования налоговой базы по налогу на прибыль, например Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 26.12.1994 № 170, согласно которому прибыль от реализации в бухгалтерском учете могла определяться по мере отгрузки продукции, выполнения работ или оказания услуг, не исключая при этом ее исчисления по фактической оплате. Такой порядок приводил к возникновению разниц между выручкой, отраженной в бухгалтерском учете, и выручкой от реализации для целей налогообложения у организаций, избравших метод расчета прибыли по факту оплаты отгруженной продукции. Расхождения в бухгалтерском и налоговом учетах еще больше увеличились в связи с выходом постановления Правительства РФ от 01.07.1995 № 661, внесившего изменения в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), утвержденное постановлением от 05.08.1992 № 552. Если до 1 января 1995 г. все сверхнормативные затраты списывались за счет чистой прибыли, то после этой даты затраты в полном размере стали списываться на себестоимость с последующей корректировкой для целей налогообложения на суммы превышения норм, лимитов и нормативов. Перечень имевших место расхождений по другим фактам хозяйственной жизни можно было бы продолжить. При этом фискальные органы пытались детализировать все возможные случаи расхождений, которые могли иметь место при исчислении налогооблагаемой прибыли.

На практике в связи с введением многочисленных изменений в систему налогообложения налогоплательщикам приходилось постоянно корректировать бухгалтерскую прибыль, доводя ее до налогооблагаемого уровня. Достаточно отметить тот факт, что если по правилам методики расчета

налога на прибыль в соответствии с инструкцией, утвержденной Минфином СССР приказом от 29.12.1990 № 145, для исчисления причитающейся к уплате в бюджет суммы налога на прибыль необходимо было совершить всего 8 корректировок, то согласно инструкции МНС России от 05.06.2000 № 62 для приведения данных бухгалтерского учета в соответствие с требованиями налогового законодательства предусматривалось более 50 корректировок. В конечном счете признание невозможности практической реализации данного подхода привело к тому, что в расчете налога на прибыль были оставлены свободные строки для введения дополнительных корректировок.

В значительной степени это положение было исправлено благодаря введению в действие Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) [5], которым был закреплен метод отложенных налогов, обеспечивая тем самым временную определенность расхода в виде налога на прибыль.

Основным отличием методики ведения расчетов по налогу на прибыль, представленной в ПБУ 18/02, от методики, содержащейся в составляемых справках по корректировкам, стало то обстоятельство, что в методике отложенных налогов корректировки бухгалтерской прибыли производятся не только при несовпадении самого факта признания дохода и расхода в бухгалтерском и налоговом учете, но и при несовпадении момента их признания. К тому же с момента вступления в силу ПБУ 18/02 отпала необходимость регламентирования возможных налоговых корректировок.

В то же время мы не можем согласиться с тем, что действие ПБУ 18/02 не распространяется на субъекты малого предпринимательства. Ввиду того что эти субъекты обязаны вести налоговый учет и представлять налоговую отчетность, они вынуждены применять в случае отказа от его ведения иные методические приемы, позволяющие выявлять взаимосвязь бухгалтерской и налоговой прибыли. В конечном счете это приводит к разобщению методов ведения бухгалтерского учета, отсутствию единообразия в учете, что противоречит нормам Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

На практике налоговый учет организуется налогоплательщиком самостоятельно и может осуществляться в форме:

- создания отдельного самостоятельного подразделения;

- введения в штат бухгалтерии должности специалиста по налоговому учету;
- возложения обязанностей по исчислению налогов на бухгалтерский аппарат и т.д.

Порядок ведения налогового учета также может осуществляться различными способами, а именно:

- путем разработки и утверждения специальных регистров налогового учета (налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета);
- получения необходимых показателей из данных бухгалтерского учета.

Последний из вышеперечисленных способов представляется наиболее целесообразным. При применении такого подхода способы, используемые при ведении учета конкретных объектов, могут совпадать полностью, не совпадать или иметь некоторое сходство. Это должно учитываться при разработке учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учетов, создавая все необходимые условия для их гармонизации путем перестройки учетных регистров, введения в рабочий план счетов дополнительных субсчетов и аналитических позиций, необходимых для составления налоговых расчетов и деклараций. Отсутствие регистров у налогоплательщика может рассматриваться налоговыми органами как грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, и налогоплательщики могут подвергаться штрафным санкциям согласно ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» НК РФ [4].

Резюмируя вышеизложенное, можно констатировать, что потребность в налоговом учете вызывается многообразием и сложностью выявления объектов и исчисления показателей, необходимых для точного определения размера налоговых обязательств и представления их в налоговой отчетности.

В то же время, признавая важную роль в управлении организацией, в частности в учетно-информационной системе, не следует абсолютизировать его значение и проводить идею замены бухгалтерского учета на налоговый, как это имеет место на практике. Налоговый учет, де-факто присутствовавший в процессе формирования налоговой базы, является одной из составляющих единой учетно-информационной системы, выполняющей фискальную задачу по обслуживанию довольно

ограниченного круга пользователей в лице налоговых органов и государственных внебюджетных фондов.

До тех пор пока в действующей экономической системе объекты налогообложения не будут совпадать с объектами бухгалтерского учета и экономическими показателями, формирующими бухгалтерскую и налоговую прибыль, речь должна идти не об упразднении налогового учета, а о концептуальных основах соотношения и сближения налогового учета с бухгалтерским учетом. В этой связи несколько преждевременными выглядят, по нашему мнению, заявления об упразднении налогового учета, содержащиеся в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. В то же время опасной представляется тенденция введения в России для отдельных хозяйствующих субъектов упрощенной системы учета и отчетности и ведение учета по простой системе учета без оформления фактов хозяйственной жизни необходимыми первичными документами без составления бухгалтерских записей (проводок).

Соотношение налогового учета с бухгалтерским учетом

В научной литературе высказывается множество мнений о соотношении налогового учета с бухгалтерским учетом, требующим установления таких понятий, как «взаимосвязь», «интеграция», «гармонизация» и др., которые позволяют оппонентам приводить доводы, доказывающие их точку зрения по поводу наличия разных подсистем учета, целесообразности их существования, приоритета той или иной подсистемы и способов их координации в общей учетно-информационной системе. Не вдаваясь в дискуссию по данным вопросам, а рассматривая эти понятия в общем виде, приходим к следующим выводам:

- взаимосвязь трактуется как взаимная обусловленность существования компонентов друг с другом, отражая взаимозависимость характерных признаков конкретного предмета (объекта);
- гармонизация представляется как процесс устранения различий между предметами, явлениями, свойствами с их приведением в состояние непротиворечивости и единообразия;
- интеграцией считается процесс, в котором число и интенсивность взаимодействий ее элементов растут, но при этом уменьшается их относительная самостоятельность по отношению друг к другу.

Таким образом, эти понятия описывают процесс взаимодействия элементов систем (подсистем).

Резюмируя вышеизложенное, в настоящее время следует говорить о принципах взаимодействия и сближения бухгалтерского учета с налоговым учетом как важнейшего условия развития и совершенствования учетно-информационной системы.

Работа по сближению бухгалтерского и налогового учетов

В настоящее время ведется активная работа по выявлению всей совокупности расхождений, имевших место в бухгалтерском и налоговом учетах с целью их устранения и последующей разработки общих правил по определению налогооблагаемой базы, которые аналогичны правилам бухгалтерского учета. Существенным в этой работе является то обстоятельство, что теперь победила концепция, согласно которой именно правила налогового учета должны приближаться к правилам бухгалтерского учета. В значительной степени это объясняется тем, что бухгалтерский учет России должен ориентироваться на МСФО. Началом этой масштабной работы по сближению налогового учета с бухгалтерским учетом в рамках дорожной карты национальной предпринимательской инициативы «Совершенствование налогового администрирования» стали поправки, содержащиеся в проекте федерального закона № 375042–6, вносимые в главу 25 НК РФ. В частности, предлагается исключить из налогового учета понятие суммовых разниц, а разницы, возникающие по обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте, но подлежащие оплате в рублях, считать курсовыми. После внесения этих изменений в налоговый учет, так же как и в бухгалтерском учете, будет применяться единое понятие «курсовые разницы». Одновременно планируется дать возможность налогоплательщикам списывать на расходы стоимость имущества, не являющегося амортизируемым, в течение более одного отчетного периода исходя из срока полезного использования и иных экономически обоснованных показателей. Это позволит им производить поэтапное списание малоценных предметов по аналогии с бухгалтерским учетом. И, наконец, планируется внести изменения в порядок признания в расходах по налогу на прибыль убытка от уступки права требования. Если в бухгалтерском учете убыток от уступки права требования признается исходя из временной определенности осуществленного факта хозяйственной деятельности, то согласно ст. 279

НК РФ такой убыток в состав расходов включается частями: 50% на дату уступки и 50% по истечении 45 календарных дней с даты уступки. Планируются и другие изменения и дополнения в главу 25 НК РФ.

Важную роль в сближении налогового учета с бухгалтерским учетом играют сами организации при формировании ими учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета. Назовем приоритетные положения, требующие применения единых принципов и подходов при отражении фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском и налоговом учетах:

- оценка активов организаций;
- применяемые методы начисления амортизации;
- отражение сумм переоценки внеоборотных активов;
- применение амортизационной премии и повышающих (понижающих) коэффициентов;
- оценка незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции (товаров, работ, услуг);
- формирование резервов и оценочных обязательств.

Решение всего комплекса вопросов, направленных на сближение налогового учета с бухгалтерским учетом, будет способствовать снижению фискальных рисков, сокращению расходов на получение необходимых данных и в конечном счете повышению информативности, полезности и достоверности информации, содержащейся в финансовой и налоговой отчетности.

Литература

1. Бакаев А.С. Регулирование бухгалтерского учета: роль государства и профессионального сообщества // Бухгалтерский учет. 2005. № 1. С. 5–10.
2. Брызгалин А.В. Методы налоговой оптимизации. М.: Аналитика-пресс, 2000. 144 с.
3. Ерофеева В.А. Бухгалтерский учет с элементами налогообложения. СПб.: Юридический центр пресс, 2008, 678 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

УДК 657.2

Методологические основы интеграции налогового и бухгалтерского учета

Принятие Федерального закона от 20.04.2014 № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», безусловно, окажет влияние на связь налогового и бухгалтерского учета и потому нуждается в исследовании. В статье показано, что система бухгалтерского учета с присущими ей информационной и контрольной функциями играет основополагающую роль, объединяя в единой информационной системе данные, необходимые для целей контроля, управления и налогообложения. Авторы обосновывают, что интегрированная система учета предполагает рациональную организацию учетного процесса на основе сближения налогового и бухгалтерского учета, а там, где это невозможно, – применение тройной бухгалтерской записи для ведения бухгалтерского учета в целях налогового учета.

Ключевые слова: идентификация принципов ведения учета; объекты учета, его функции и задачи; информационная база учетной системы; многоуровневые бухгалтерские записи; счета требита.

The adoption of Federal Law of 20.04.2014 No.81-FZ will undoubtedly effect the relationship between fiscal accounting and bookkeeping and, therefore, this issue needs further investigation. It is shown that the bookkeeping system with information and control functions inherent in it plays a predominant part because it integrates control, management and taxation data in a single information system. The authors prove that the integrated accounting system ensures rational organization of the accounting process based on the fiscal accounting and bookkeeping convergence and in cases where it is impossible the triple bookkeeping entry may be used for record maintenance with the purpose of fiscal accounting.

Keywords: accounting objects; accounting objectives; information base; multi-level bookkeeping records; trebit accounts.



Кришталева Таисия Ивановна

*д-р экон. наук, профессор
кафедры «Бухгалтерский
учет в финансово-кредитных
и некоммерческих организациях»
Финансового университета
E-mail: tkrishtaleva@mail.ru*



Святковская Евгения Юрьевна

*аспирантка кафедры
«Бухгалтерский учет
в финансово-кредитных
и некоммерческих организациях»
Финансового университета
E-mail: eugenia-dsg@mail.ru*

Необходимость сближения бухгалтерского и налогового учета

Принцип законодательной определенности налогов требует, чтобы в законе были установлены все параметры, необходимые для расчета налогов. Однако он не требует определения порядка ведения налогового учета. Достижение целей налогообложения не зависит от регламентации действий налогоплательщика. Напротив, в подавляющем большинстве случаев цели налогообложения достигаются путем установления нормативных ограничителей, которые не дают налогоплательщику действовать в ущерб государству. Если налогоплательщик поступает в рамках этих ограничителей и не наносит вреда бюджетной системе, он не должен ограничиваться в выборе вариантов учета в пределах установленных рамок [1].

Организация системы налогового учета подразумевает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер

налоговой базы по налогу на прибыль, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета.

При этом под объектами налогового учета понимаются хозяйственные операции, осуществляемые налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, которые оказывают влияние на формирование доходов и расходов для целей налогообложения прибыли.

По мнению ряда ученых, ведение налогового учета потребовало от организаций несения излишних трудовых и финансовых затрат на содержание экономических служб. Кроме того, налоговый учет не содержит механизма контроля за формированием доходов и расходов организации, что обуславливает необходимость исследования проблемы согласования информации бухгалтерского и фискального характера, идентификации принципов ведения учета и исчисления финансового результата деятельности организации для целей контроля, управления и налогообложения. Система бухгалтерского учета с присущими ей информационной и контрольной функциями играет основополагающую роль, объединяя в единой информационной системе данные, необходимые для решения указанных задач [2, 3].

Какие бы ни выдвигались основания для ведения нескольких учетов, нельзя не заметить, что организация несет дополнительную финансовую нагрузку. Само по себе ведение учета или учетов не является ни потребительским благом, ни промежуточным ресурсом, который способствовал бы созданию потребительских благ на следующем этапе. Иными словами, учет не обладает прямой общественной полезностью. Его полезность может быть только косвенной.

Следовательно, организация должна получать максимум информации для ведения налогового учета из регистров бухгалтерского учета, что подразумевает использование данных бухгалтерского учета при составлении налоговых расчетов.

Требования Основных направлений налоговой политики Российской Федерации к ведению учета

В Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг., одобренных Правительством РФ 30 мая 2013 г. (далее — Основные направления

налоговой политики), в целях упрощения налогового учета и его сближения с бухгалтерским учетом предполагается:

- уточнить методы списания на расходы стоимости материально-производственных запасов в целях налогообложения прибыли для обеспечения возможности ведения единого учета таких запасов в бухгалтерском и налоговом учете;
- предоставить организациям возможность амортизировать малоценное имущество в зависимости от применяемой налогоплательщиком учетной политики;
- разрешить принимать безвозмездно полученное имущество к налоговому учету по рыночной стоимости, определенной на дату его получения;
- одновременно признавать убытки от уступки права требования после наступления срока платежа на дату уступки права требования;
- изменить порядок переоценки обязательств и требований, выраженных в иностранной валюте, а также учета доходов и расходов в виде суммовых разниц.

Изменения, внесенные в учет Федеральным законом от 20.04.2014 № 81-ФЗ

В целях реализации целей Основных направлений налоговой политики принят Федеральный закон от 20.04.2014 № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Закон № 81-ФЗ), которым предусмотрено с 1 января 2015 г. введение в действие следующих изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ):

- убыток от уступки права требования третьему лицу, которая была произведена после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа, учитывается единовременно на дату уступки права требования (п. 2 ст. 279 НК РФ);
- налогоплательщик сможет списывать стоимость имущества, не являющегося амортизируемым, в течение более одного отчетного периода (подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- доход от реализации полученного безвозмездно имущества можно будет уменьшать на рыночную стоимость такого имущества, определенную на дату его получения (подп. 2 п. 1 ст. 268, абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ);
- из НК РФ исключаются понятие «суммовые разницы», а также специальный порядок их учета

(утрачивают силу п. 11.1 ч. 2 ст. 250, подп. 5.1 п. 1 ст. 265, п. 7 ст. 271, п. 9 ст. 272, ч. 4 ст. 316 НК РФ и др.);

- в налогообложении не применяется метод ЛИФО (утрачивают силу п. 8 ст. 254, подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ и др.).

Внесение изменений в п. 2 ст. 279 НК РФ позволит учитывать с 1 января 2015 г. убыток от уступки права требования в расходах единовременно, т.е. организации смогут учитывать убыток от уступки права требования, которая была произведена третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа, единовременно на дату этой уступки.

Организация системы налогового учета подразумевает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы по налогу на прибыль, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета

Избежать еще одной временной разницы позволит изменение порядка учета расходов на приобретение имущества, не являющегося амортизируемым. С 1 января 2015 г. организации смогут самостоятельно определять порядок признания материальных расходов, предусмотренных подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, где перечислены затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды, других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством, и иного имущества, не являющегося амортизируемым. Согласно действующей редакции подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ стоимость такого имущества полностью включается в состав материальных расходов по мере его ввода в эксплуатацию. С 1 января 2015 г. налогоплательщик сможет списывать стоимость такого имущества в течение более одного отчетного периода.

Возможность уменьшения дохода от реализации полученного безвозмездно имущества до рыночной стоимости на дату его получения — еще одно положительное изменение НК РФ. С 1 января 2015 г. организации смогут признавать в налоговом учете в расходах стоимость безвозмездно полученного не являющегося амортизируемым имущества по рыночной стоимости, определенной на дату его получения (новая редакция абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ). Стоимость этого имущества определяется как сумма дохода, который учтен налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. 8 ч. 2 ст. 250 НК РФ, согласно которому доходы учитываются исходя из рыночных цен.

С 1 января 2015 г. из НК РФ исключаются понятие «суммовые разницы» и специальный порядок их учета.

Согласно новой редакции п. 11 ч. 2 ст. 250 НК РФ положительной признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при уценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Соответственно отрицательной признается курсовая разница, возникающая при уценке указанного имущества и требований или дооценке обязательств (подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ в новой редакции).

Порядок признания курсовых разниц в качестве доходов и расходов с 2015 г. в целом останется прежним. Отличия заключаются в том, что в п. 8 ст. 271 и п. 10 ст. 272 НК РФ в новой редакции указано следующее: требования (обязательства), стоимость которых выражена в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России, в частности на последнее число текущего месяца, а не на последнее число отчетного (налогового) периода, как сейчас.

Необходимо отметить, что согласно подп. 7 п. 4 ст. 271 и подп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ в действующей редакции положительные и отрицательные курсовые разницы признаются соответственно доходами и расходами на последнее число текущего месяца. Таким образом, с 2015 г. новая редакция п. 8 ст. 271 и п. 10 ст. 272 НК РФ не будет противоречить в данной части подп. 7 п. 4 ст. 271 и подп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ.

Пересчет выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах) стоимости требований (обязательств), подлежащих оплате в рублях, в рубли по курсу иностранной валюты, установленному законом или соглашением сторон, осуществляется на дату перехода права собственности, прекращения (исполнения) требований (обязательств) и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше. Такие правила учета доходов и расходов предусмотрены п. 8 ст. 271 и п. 10 ст. 272 НК РФ в новой редакции.

С 1 января 2015 г. утратят силу специальные правила учета суммовых разниц, приведенные в п. 11.1 ч. 2 ст. 250, подп. 5.1 п. 1 ст. 265, п. 7 ст. 271, п. 9 ст. 272, ч. 4 ст. 316 НК РФ и др.

Для обеспечения возможности ведения единого учета материально-производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете исключен метод ЛИФО из п. 8 ст. 254, подп. 3 п. 1 ст. 268, подп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ.

В бухгалтерском учете данный метод не используется с 1 января 2008 г. (см. приказ Минфина России от 26.03.2007 № 26н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету»).

Применение многоуровневых бухгалтерских записей

Сближение налогового и бухгалтерского учета возможно в случае сближения моментов признания доходов и расходов посредством применения в налоговом учете тех же правил, которые используются при составлении финансовой отчетности без ущерба для целей налогообложения.

Интеграция налогового и бухгалтерского учета основывается на следующих методологических принципах: объекты и задачи налогового учета являются частью объектов и задач бухгалтерского учета; единый сбор и обработка данных (первичный учет) и единый временной отчетный интервал; единство требований к формированию учетных регистров; единство экономического содержания объектов учета.

Интегрированная система налогового учета предполагает рациональную организацию учетного процесса на основе сближения налогового и бухгалтерского учета.

Интеграция систем учета дает следующие преимущества:

- исключение двойного ввода данных по хозяйственным операциям для нужд различных систем учета;
- высокий уровень достоверности управленческой информации, достигаемый благодаря однократному вводу данных и за счет минимизации вероятности ошибки при многократной обработке одной и той же информации в различных системах учета;
- сопоставимость и соответствие данных различных систем учета, базирующихся на использовании единого информационного пространства;
- отсутствие необходимости в содержании дополнительных служб для параллельного ведения различных видов учета;
- оптимизация документооборота в организации.

Интегрированная система налогового учета предполагает рациональную организацию учетного процесса на основе сближения налогового и бухгалтерского учета

Сравнение различных точек зрения ученых и изучение практики организации налогового учета в организациях позволяют сделать вывод, что более экономичным является получение данных для исчисления налога на прибыль на основании информации, формируемой в системе финансового учета по сравнению с самостоятельным ведением налогового учета. Информационной базой как финансового, так и налогового учета являются первичные документы. Следовательно, информационная база обеих учетных системах едина. Отличия состоят в способах группировки, систематизации и обработки учетной информации в соответствии с целями, преследуемыми тем или иным видом бухгалтерского учета.

Взаимодействие финансового бухгалтерского учета и налогового учета осуществляется в процессе создания выходной информации (финансовой и налоговой отчетности). Основу информационного взаимодействия составляют единый сбор и обработка данных и единый временной отчетный интервал.

При интегрированной системе налогового учета информационное взаимодействие осуществляется на основе системы счетов бухгалтерского учета и записей на них, что обеспечивает системность

формирования данных налогового учета. При этом необходимо обеспечить такое построение системы счетов, которое бы обеспечило формирование информации для целей бухгалтерской и налоговой отчетности, не нарушая целостности учета.

Вышеуказанный учет можно вести с применением многоуровневых бухгалтерских записей, например тройных. Тройная запись появилась в XX в. в связи с необходимостью осуществления налогового учета, отличного от бухгалтерского учета. В 1963 г. Ховард П. Джонсон предложил добавить третью колонку в журнальную запись, чтобы вычислять налогооблагаемый доход.

Позже в 1972 г. японский ученый Ю. Иджири предложил расширить двойную запись до тройной. Эти счета получили название «Требит», где «тре» означает три, а «бит» — часть.

Счета требита используются как счета налогового учета. Например, расходы на рекламу в организации составили 100 тыс. руб., при этом в налогооблагаемую базу могут быть включены расходы в размере 30 тыс. руб. Бухгалтерские проводки с применением счетов требита для налогового учета представлены ниже:

- Дебет «Расходы на продажу» — 100 тыс. руб.;
- Кредит «Кредиторская задолженность перед поставщиками» — 100 тыс. руб.;
- Требит «Расходы на продажу для налогового учета» — 30 тыс. руб.;
- Требит «Налогооблагаемый доход» — 70 тыс. руб..

Если разница временная, то доход или расход по ней удобнее будет вести на одном счете требита с разными знаками.

Рассмотрим следующую хозяйственную операцию: поступило основное средство стоимостью 120 тыс. руб., срок эксплуатации которого составляет в бухгалтерском учете 12 лет, а в налоговом учете — 10 лет. Эту хозяйственную операцию можно отразить следующими бухгалтерскими проводками:

- Дебет «Основное производство» — 10 тыс. руб.;
- Кредит «Амортизация ОС» 10 тыс. руб.;
- Требит «Амортизация в целях налогового учета» — 12 тыс. руб.;
- Требит «Временный доход/расход» — 2 тыс. руб.

Расширение двойной записи до тройной способствует упрощению налогового учета и усилению его контроля. В конце отчетного периода по требиту счета «Временный доход/расход» можно будет определить величину временных разниц, по требиту счета «Налогооблагаемый доход» — величину

постоянных разниц. Таким образом, как бухгалтеру, так и проверяющему будет значительно легче определить сумму текущего налога на прибыль и проверить достоверность данных бухгалтерского и налогового учета.

Такая система счетов позволяет не дублировать информацию бухгалтерского финансового учета в налоговом учете о тех доходах и расходах, оценка и порядок признания которых в бухгалтерском и налоговом учете совпадают. Бухгалтерские учетные регистры по таким счетам используются в качестве регистров налогового учета. Доходы и расходы, оценка и порядок признания которых для целей налогообложения отличаются от правил бухгалтерского учета, подлежат трансформации в первичных документах налогового учета (бухгалтерских справках) или в аналитических регистрах налогового учета. Систематизация доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета используется не только для налогового учета, но и для финансового бухгалтерского учета как источник информации для ведения учета налоговых разниц.

Предлагаемая интегрированная система учета в наибольшей степени соответствует принципу рациональности ведения учета, так как она обеспечивает системность и прозрачность в формировании данных налогового учета, что повышает возможности контроля правильности определения налоговой базы по налогу на прибыль; единство учетного процесса, позволяющего формировать информацию для бухгалтерской и налоговой отчетности и тем самым представлять собой вариант решения одной из задач повышения качества формируемой в бухгалтерском учете информации, которая в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу определена как главная в области бухгалтерского учета.

Литература

1. Малявкина Л.И. Методология интегрированного финансового и налогового учета, ориентированного на требования МСФО в инвестиционно-строительной деятельности. Орел., 2008.
2. Бодрова Т.В., Силантьев Ю.В. Налоговый учет и формирование учетной политики для целей налогообложения. М.: Дашков и К, 2006.
3. Юдина Л.Н. Об интеграции бухгалтерского и налогового учета // Все для бухгалтера. 2006. № 14.

УДК 333.2

Снижение налоговой базы при совершении сделок между взаимозависимыми лицами в условиях глобализации

Статья посвящена проблемам, возникающим при налогообложении в условиях глобализации экономики. Рассмотрены методы борьбы с агрессивным налоговым планированием. Предложены пути решения актуальных проблем противодействия снижению налоговой базы и переносу доходов в низконалоговые юрисдикции.

Ключевые слова: налог на прибыль организаций; трансфертное ценообразование; агрессивное налоговое планирование; взаимозависимые лица; контролируемая сделка; тонкая капитализация.

The paper deals with taxation-related problems arising in the economic globalization environment. Methods of combating aggressive taxation planning are considered. Measures against the tax base reduction and transfer of funds into low-tax jurisdictions are proposed.

Keywords: corporate tax; transfer pricing; aggressive tax planning; related parties; controlled transaction; thin capitalization.



Фомин Геннадий Владимирович

соискатель кафедры
«Налоги и налогообложение»
Финансового университета
E-mail: fggen@yandex.ru

Влияние глобализации на экономику

Под воздействием экономических процессов, имеющих наднациональный, самостоятельный характер, протекающих в мире с конца XX в., исполнительные органы власти перестают контролировать во всем необходимом объеме хозяйственную деятельность на своих территориях, что приводит к ослаблению эффективности использования регулирующей функции

государства и ставит под угрозу его способность защищать национальную экономику и обеспечивать ожидаемый обществом уровень благосостояния» [1].

В настоящее время ни одно государство не в состоянии осуществлять экономическую деятельность, не обращая внимания на реакцию его партнеров. Одновременно с изменением политических и экономических отношений усиливается конкуренция за рынки, природные ресурсы, капиталы компаний, налоговые преференции.

Однако существуют сферы общественной жизни, которые не сразу откликаются на изменения, происходящие в мире, наталкиваясь на национальный менталитет. Заимствуя передовые достижения и применяя разные модели развития, национальные экономики адаптируются к новым условиям посредством использования свойственных им конкурентных преимуществ. При этом стремление к сохранению права на самостоятельное решение внутренних экономических и социальных проблем входит

в противоречие с возрастающей экономической и политической взаимной зависимостью стран, которая усиливается в разных областях государственного регулирования, в том числе в области реализации налоговой политики.

Интернационализация экономики снижает эффективность «классических» налоговых систем. По причине увеличения объема интернет-торговли, расширения использования электронных платежей и возможности применения трансфертного ценообразования значительно усложняется процедура определения налоговой базы в глобальной экономике, ограничивая фискальный суверенитет государства [2].

В условиях глобализации экономики, концентрации и свободного движения капитала одним из важнейших направлений развития международного законодательства является противодействие переносу прибыли в юрисдикции с низкой налоговой нагрузкой.

В условиях многоступенчатости структуры бизнеса на первый план выдвигаются проблемы взаимодействия подразделений организации, обеспечения рентабельности производства и распределения продукции

Противодействие уменьшению налоговой нагрузки

В условиях многоступенчатости структуры бизнеса на первый план выдвигаются проблемы взаимодействия подразделений организации, обеспечения рентабельности производства и распределения продукции. Посредством изменения цен при осуществлении операций между взаимозависимыми организациями можно не только перераспределять прибыль между компаниями, но и давать им возможность выбирать страну, где им выгоднее уплачивать налоги, если они находятся в разных налоговых юрисдикциях.

В официальных документах это явление получило название «снижение базы и перенос доходов» (СБПД) или «*Base Erosion and Profit*

Shifting» (BEPS)¹ и подразумевает увеличение налоговой базы в одной стране и сокращение в другой. В результате возникает необходимость в правовом регулировании налоговых отношений в первую очередь в рамках трансфертного ценообразования.

Российское законодательство предоставило возможность государственным органам контролировать не только распределение налоговых поступлений в бюджеты, но и саму цену товара (услуги), что может, на первый взгляд, представлять угрозу принципам свободной рыночной экономики, хотя в целом российские нормы, касающиеся контролируемых сделок, соответствуют общему содержанию международного законодательства и отражают основные принципы регулирования трансфертного ценообразования.

К настоящему времени арбитражная практика, рассматривающая новый порядок отнесения источников информации к общедоступным для целей контроля в сфере трансфертного ценообразования, еще не успела сложиться. Ранее суды признавали правомерным исчисление рыночной цены на основании:

- данных информационно-ценовых агентств, в частности котировок биржевых цен информационных агентств *Platts* и *Argus*, а также данных, опубликованных информационным агентством Рейтер (постановления Президиума ВАС РФ от 10.07.2012 № 17713/11 и ФАС Волго-Вятского округа от 05.05.2012 № А29-5132/2011);
- данных таможенной статистики, которые публикует или представляет по запросу ФТС России, а также таможенной статистики стран — контрагентов по сделке (постановление ФАС Поволжского округа от 26.10.2011 № А57-12172/2010).

Как показывает опыт налогового администрирования иностранных государств, определенные трудности возникают для налогоплательщиков и налоговых органов при применении принципа «вытянутой руки». Например, взаимозависимые компании нередко заключают сделки, которые из-за их невыгодности никогда не будут предметом переговоров с независимыми компаниями. В этом случае установить, на каких условиях была бы заключена подобная сделка независимыми компаниями, практически

¹ В некоторых текстах этот термин переводится как «размывание налоговой базы и вывод прибыли из-под налогообложения».

невозможно. В такой ситуации необходимо получать информацию не только о сделках, но и компаниях. При этом налоговые органы и налогоплательщики при обосновании цены сделки должны пользоваться открытыми источниками информации.

Минфин России дает следующее разъяснение по данному вопросу: использование данных информационных агентств о ценах на идентичные (однородные) товары, работы, услуги на соответствующих рынках допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок (письмо от 29.08.2012 № 03-01-18/6-117).

Представляется, что следует анализировать и выявлять механизмы возможного занижения налоговой базы в сделках между взаимозависимыми лицами, автоматизировать отбор налогоплательщиков для проверки полноты исчисления и уплаты налогов с целью недопущения потерь бюджета от использования трансфертных цен транснациональными компаниями.

В условиях глобализации экономики в целях повышения эффективности взаимодействия налогоплательщиков с государственными органами возрастает значимость налогового планирования и документального подтверждения контролируемых сделок. Международные холдинги, ведущие бизнес в разных странах, применяют схемы СБПД с целью извлечения выгоды из различий в национальных налоговых законодательствах. Представляется, что причинами возникновения проблемы СБПД, помимо глобализации экономики и усиливающейся в связи с этим межстрановой налоговой конкуренции, являются удлинение цепи создания стоимости, повышение роли нематериальных активов, политика компаний, направленная на снижение налоговых рисков и издержек.

Отдельного внимания заслуживает вопрос определения рыночной цены товара (услуги) по разовой сделке, которая не является обычной для данной организации и совершается на разовой основе (письмо Минфина России от 20.02.2013 № 03-01-18/4783). При таких сделках независимая оценка необходима в случае, если применение методов определения цен, прописанных в ст. 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), не позволяет признать цену рыночной. Данный подход имеет особое значение в ситуациях, при которых сделки не относятся к основной деятельности,

но при этом осуществляются на периодической основе, например при определении налоговой базы по НДС в части товаров (работ, услуг), реализуемых на безвозмездной основе, что объясняется следующим: безвозмездная реализация товаров (работ, услуг) между взаимозависимыми лицами подпадает в разряд контролируемых, в отношении которых должны использоваться методы определения цен, прописанные в ст. 105.7 НК РФ.

Представляется, что порядок подтверждения налогоплательщиками обоснованности примененных в сделках цен и их соответствия рыночным ценам является недостаточно регламентированным, что требует от налогоплательщиков дополнительных затрат на представление соответствующих документов в налоговые органы, а также на участие в судебных разбирательствах при возникновении разногласий с налоговыми органами по вопросу примененных цен в сделке.

Согласно п. 6 ст. 105.3 НК РФ в случае применения налогоплательщиком в сделке между взаимозависимыми лицами цен товаров (работ, услуг), не соответствующих рыночным ценам, если указанное несоответствие повлекло занижение сумм одного или нескольких налогов (авансовых платежей), приведенных в п. 4 ст. 105.3 настоящего Кодекса, налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм налогов по истечении календарного года, включающего налоговый период (налоговые периоды) по налогам, суммы которых подлежат корректировке. При этом уточнять налоговые обязательства при корректировке налоговой базы необходимо по нескольким налогам, на размер которых влияет несоответствие рыночным ценам.

На основании п. 6. ст. 105.1 НК РФ предоставление уточненной декларации по НДС, в которой скорректирована налоговая база и доначислен налог, освобождает налогоплательщика от уплаты пеней при условии, что выявленная недоимка будет погашена в срок не позднее даты уплаты налога на прибыль. Обращает на себя внимание тот факт, что в действующей декларации подобный механизм не реализован и подача уточненных сведений в общем порядке не позволяет определить причину корректировки. Как следствие данное обстоятельство может повлечь не только доначисление недоимки, но и начисление на нее пени. Для того чтобы

избежать санкций, необходимо одновременно с представлением уточненной декларации по НДС предоставлять в налоговый орган пояснительную записку, в которой должны приводиться сведения о контролируемых сделках, по отношению к которым произведена корректировка.

В условиях глобализации экономики, концентрации и свободного движения капитала трансфертное ценообразование дает возможность компаниям минимизировать налоговые отчисления, что приводит к бюджетным потерям государства. Поэтому совершенствование налогового контроля за трансфертными ценами в целях налогообложения является залогом повышения эффективности взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками с целью снижения их налоговых рисков.

В условиях глобализации экономики, концентрации и свободного движения капитала трансфертное ценообразование дает возможность компаниям минимизировать налоговые отчисления

Противодействие агрессивному налоговому планированию

В настоящее время требуется безотлагательное решение проблемы регламентации оптимизации налогообложения и установления критериев признания взаимозависимости юридических лиц и способов их определения и т. д.

На протяжении долгого времени многие государства, относящиеся к развитым экономикам, способствовали созданию офшоров, на что у них были свои причины. В частности, офшоры позволяли им привлекать финансовые ресурсы в экономику, проводить политику протекционизма в отношении национальных компаний.

Несмотря на то что ведущие индустриальные страны взяли курс на деофшоризацию, некоторые из них продолжают использовать преимущества, которые предоставляют офшоры.

Транснациональные корпорации, имея возможность минимизировать налогооблагаемую базу за счет рациональной организации своего

бизнеса и выбора места возникновения дохода, получают конкурентные преимущества по сравнению с компаниями, которые работают на национальном рынке и обязаны уплачивать налоги в полном объеме. Это подрывает налоговую справедливость и целостность налоговой системы.

Мировая практика противодействия агрессивному налоговому планированию основывается на общих принципах борьбы с уклонением от уплаты налогов, подразумевающих в том числе возложение обязанности на налогоплательщика, заключающего сделки с резидентами офшоров, доказывать правомерность совершенных действий в случае спора с налоговым органом по признанию расходов для целей налогообложения прибыли и приводить аргументированные доводы о том, что он преследовал деловую цель и не ставил задачу агрессивного налогового планирования.

Определение в российских судах обоснованности полученной налоговой выгоды основывается в настоящее время на постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в котором высшая судебная инстанция отказалась от использования абстрактного понятия «недобросовестность», заменив его на более конкретную дефиницию — «необоснованная налоговая выгода».

Дополнительной проблемой для многих стран стало использование недобросовестными налогоплательщиками системы двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, которая на начальном этапе создавалась для снижения необоснованных затрат бизнеса и содействия развитию международной торговли и не препятствует в настоящее время созданию «транзитных» юридических лиц только на бумаге с целью вывода капитала из страны происхождения.

Для целей оптимизации налогообложения получило распространение такое явление, как квалификации платежей дивидендами, не облагаемыми налогами в юрисдикции получателя. Так, совершенно законно на основании соглашения об избежании двойного налогообложения в России налог у источника на выплату за границу дивидендов может быть снижен до 5%, а на проценты по займам и роялти — до 0%.

Государства занимаются реализацией стратегий по борьбе с проблемой снижения прибыли и перенесения доходов. С этой целью они используют правило «тонкой капитализации» и понятие «контролируемая иностранная компания». Так, вместо того чтобы самим увеличивать уставной капитал, некоторые российские компании прибегают к заемному финансированию за счет иностранных компаний холдинга. Пункт 2 ст. 269 НК РФ устанавливает особый порядок признания процентов по долговым обязательствам российских организаций, имеющих непогашенную задолженность, если она считается контролируемой:

- по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала этой российской организации;
- по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной в *i*-й иностранной организации;
- по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

Если размер задолженности более чем в три раза превышает собственный капитал организации-заемщика (задолженности по налогам и сборам в расчет не берутся), то организация должна рассчитать предельный размер процентов, который может быть включен в состав расходов по налогу на прибыль организаций. При этом коэффициент капитализации определяется следующим образом:

$$K = \frac{KЗ}{3 \times СК\delta},$$

- где K — коэффициент капитализации;
 $KЗ$ — величина непогашенной контролируемой задолженности;
 3 — коэффициент 3;
 $СК\delta$ — собственный капитал, соответствующий доле прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале занимающей организации.

Сумма процентов, превышающих предельный размер, приравнивается к дивидендам,

выплаченным иностранной организации. При возникновении положительной разницы между начисленными и предельными процентами, приравненной в целях налогообложения к дивидендам, организация-заемщик обязана исчислить, удержать у организации-заимодавца и перечислить в бюджет налог с указанной разницы согласно письму УФНС России по г. Москве от 05.03.2010 № 16–15/023307@. Это означает, что при каждом начислении процентов компания должна рассчитать сумму процентов, которая может быть учтена в расходах по налогу на прибыль организаций, а остальную часть процентов признать дивидендами, которые подлежат уплате иностранной организации. Затем компания, выступая в качестве налогового агента, должна исчислить, удержать налог с начисленных дивидендов по ставке 15%.

Налогоплательщики имеют в настоящее время возможность обойти данные правила, привлекая средства «сестринских» структур внутригруппового финансирования, которые не признаются контролируемой задолженностью для целей ст. 269 НК РФ. В результате средства в форме завышенных процентов по займам перетекают в низконалоговые юрисдикции, а российская компания может занизить налогооблагаемую прибыль, что приводит к оттоку капитала из страны. Во избежание такой ситуации целесообразно распространить определение контролируемой задолженности и на задолженность перед иностранной организацией, которая может быть аффилирована с другой иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала российской организации-заемщика.

Литература

1. Бек У. Что такое глобализация? Ошибки глобализма — ответы на глобализацию. М.: Прогресс-Традиция, 2001. С. 26.
2. Tanzi V. Globalization, Tax System, and the Architecture of the Global Economic System. Inter-American Development Bank. 2005. С. 2. Режим доступа: URL: <http://www.idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=724426> (дата обращения: 20.01.2014).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп.).

Международная научно-практическая конференция «Современные проблемы международного налогообложения»

В рамках перекрестного года Россия–Голландия в Финансовом университете под руководством проректора по магистратуре и аспирантуре Л.И. Гончаренко (российская сторона) и директора Центра налогового права Д. Вебера (голландская сторона) была проведена международная научно-практическая конференция «Современные проблемы международного налогообложения», посвященная рассмотрению следующих вопросов:

- контроль за трансфертным ценообразованием в процессе государственного управления рисками;
- оговорки о бенефициарной собственности дохода;
- концептуальные особенности международного налогообложения — разрешение проблем двойного налогообложения, деофшоризация;
- налогообложение компаний с иностранным участием — новые риски и новые возможности бенефициарных участников;
- заключение предварительных соглашений о ценообразовании для целей налогообложения;
- трансфертное ценообразование — европейские тенденции и российская практика;
- основные положения закона США «О налогообложении иностранных счетов».

В работе конференции приняли участие представители руководства ФНС России, Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, российского отделения IFA, Палаты налоговых консультантов, компании PwC, Deloitte, Loyens&Loeff, Амстердамского университета, Школы права им. Томаса Джефферсона (США) и др.

Хайн Вермюлен, доктор права, профессор международного налогового права и корпоративного налогового права, секретарь Комиссии по коллективным инвестициям Голландской налоговой ассоциации, представитель

Амстердамского Центра налогового права и компании PwC, посвятил свое выступление оговоркам о бенефициарной собственности дохода.

По его словам, впервые термин «бенефициарный собственник дохода (*beneficial owner*)» был введен ОЭСР в 1977 г. и основывался на практике Великобритании. В 2003, 2011 и 2012 гг. он уточнялся. В частности, понятия «бенефициарная собственность» (*beneficial ownership*) и «бенефициарный собственник» стали интерпретироваться в соответствии с модельной налоговой конвенцией ОЭСР.

В комментарии к модельной конвенции (2011) дается определение бенефициарного собственника: получатель дивиденда является бенефициарным собственником дивиденда, если он обладает фактическим правом собственности; при этом его право собственности не ограничено контрактными или договорными обязательствами, предусматривающими передачу полученного дохода другому лицу. Агенты, номинальные получатели и «кондуиты», т.е. посреднические компании, действующие как фидуциары или администраторы, не являются бенефициарными собственниками. Позднее, в октябре 2012 г., были внесены уточнения в отношении характера обязательств. Так, обязательство рассматривается только в связи с получением дохода, при этом должны различаться связанные и несвязанные обязательства. Несвязанными обязательствами могут быть обязательства, которые получатель имеет как должник или которые являются частью финансовых транзакций или обычными обязательствами по распределению в пенсионных схемах или механизмах коллективных инвестиций.

Существуют и другие определения. Например, под термином «бенефициарный собственник» понимается физическое лицо, которое прямо или косвенно, самостоятельно или совместно

с аффилированными лицами может влиять на действия клиента. Таким образом, собственником считается лицо, которое имеет юридическую и фактическую возможность распоряжаться доходом.

Доверие инвесторов к финансовым рынкам в значительной мере зависит от режима раскрытия информации, который должен обеспечивать получение полных и достоверных данных о структуре бенефициарной собственности и средствах контроля в открытых акционерных компаниях. Это особенно важно, если модель корпоративного управления отличается высокой концентрацией собственности. С одной стороны, крупные акционеры обеспечивают рост и эффективность компании в долгосрочной перспективе. С другой стороны, бенефициарные собственники, владеющие крупными пакетами голосующих акций, имеют возможность контролировать и использовать корпоративные активы в целях личного обогащения в ущерб миноритарным акционерам. Кроме того, сведения о бенефициарных собственниках необходимы регуляторам и надзорным органам для того, чтобы противостоять отмыванию денег и уклонению от налогов, а также для решения вопросов, связанных с корпоративной ответственностью.

Наиболее эффективный способ идентификации бенефициарных собственников — детальный анализ организационно-правовой формы корпоративной структуры, который позволяет, используя юридические методы, получать точную информацию о юридическом собственнике акций или о лице, которое осуществляет контроль над компанией.

Барт-Ян Зутмюлдер, председатель Международного комитета по налоговым делам Ассоциации налоговых юристов Нидерландов (*NOB*), выступил с докладом на тему «Размывание налоговой облагаемой базы, перемещение прибыли (*BEPS*) и агрессивное налоговое планирование (*ATP*): позиция Нидерландов». Размывание налоговой облагаемой базы и перемещение прибыли (*BEPS*), наряду с агрессивным налоговым планированием (*ATP*), вызывают обеспокоенность международных организаций и правительств большинства государств, которые предпринимают усилия, направленные на противодействие снижению налоговых поступлений и выводу прибылей в юрисдикции с благоприятным налоговым режимом. Международные инициативы,

выдвинутые в проекте ОЭСР, перспективном плане ЕС, а также в документах *G8/G20* всесторонне обсуждались правительством, негосударственными организациями, а также средствами массовой информации Нидерландов. Было отмечено, что в условиях глобализации и роста «цифровых компаний» необходимо пересмотреть существующие принципы распределения прав на налогообложение между странами. Нижняя палата парламента Нидерландов потребовала, чтобы правительство приняло меры, предотвращающие использование страны в качестве налоговой гавани.

В январе 2013 г. госсекретарь по финансам Нидерландов Франс Викерс, касаясь международной налоговой политики Нидерландов, указал на то, что размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли — глобальное явление, и поиск решения этой проблемы должен осуществляться на международном уровне. По мнению Франса Викерса, Нидерланды не могут решить эту проблему в одностороннем порядке, так как это негативно повлияет на конкурентоспособность страны в целом и на многонациональные корпорации в частности. Нидерланды должны активно поддерживать международные инициативы, прежде всего ОЭСР, ЕС и *G20*, всесторонне анализировать выдвинутые проблемы с целью принятия долгосрочных и сбалансированных решений по этому вопросу в тесном сотрудничестве с другими странами на основе равных условий и решений «жесткого права». Эту же точку зрения разделяет премьер-министр Нидерландов Марк Рютте.

В Нидерландах насчитывается 12 000 специальных финансовых учреждений (*SFI*), которые обеспечивают приток в экономику от 3 до 3,4 млрд евро ежегодно, при этом они предоставляют от 8800 до 13 000 рабочих мест для провайдеров финансовых услуг. В совокупном доходе *SFI* самую большую долю составляют дивиденды — 65%, за которыми следуют процентные поступления — 25% и регулярные отчисления от прибыли (роялти) — 10%. Кроме того, примерно 50% затрат на выплату процентов связаны с займами третьих сторон и облигациями, выпущенными на рынок. В 2010 г. эти суммы составили 153 млрд евро (по входящим сделкам) и 125 млрд евро (по исходящим сделкам). По всей вероятности, в ближайшее время правительство Нидерландов не будет менять свою позицию и будет продолжать

поддерживать инициативы ЕС и ОЭСР и участвовать в обмене информацией и установлении режима транспарентности.

С большим интересом участниками конференции было выслушано выступление организатора конференции с голландской стороны **Денниса Вебера**, профессора налогового права Амстердамского университета, директора Амстердамского центра налогового права, советника по юридическим вопросам фирмы *Loyens & Loeff*, который рассмотрел злоупотребление законом в свете европейского налогового законодательства и сделал обзор последних тенденций в применении Судом ЕС прецедентного права в отношении прямых и косвенных налогов. В основе борьбы со злоупотреблением лежит принцип правовой определенности, который предполагает, что если налогоплательщик рассчитывает на определенное налоговое преимущество, то он вправе воспользоваться им. Но принцип правовой определенности не распространяется на случаи злоупотребления, при которых нарушитель не может рассчитывать на букву закона. В любой ситуации должен быть найден баланс между соблюдением принципа правовой определенности и вытекающим из него правом выбора наиболее благоприятного налогового режима, с одной стороны, и борьбой с уклонением от налогов, с другой стороны. Поиск такого баланса — непростая задача.

Для выявления злоупотребления Суд ЕС проводит проверки на установление наличия субъективных и объективных признаков. При этом может допускаться некое дублирование при проверках. Прежде всего Суд должен изучать субъективное намерение лиц, но, учитывая, что он может не знать или сомневаться в субъективных намерениях определенного лица (человек может отрицать то, что имел намерение нарушить), должна проводиться проверка объективных обстоятельств (деятельности). Согласно последней версии прецедентного права Суд ЕС не должен рассматривать искусственность соглашения как решающее обстоятельство в пользу наличия субъективных признаков.

В случае выгоды, обеспечиваемой существующей системой налогового обложения, злоупотребление может быть лишь поставлено под сомнение. Но проверка на наличие субъективных признаков в рамках договорных свобод имеет дополнительную ценность в том смысле, что дело может быть связано с уклонением от

уплаты налогов. Если налоговое бремя не уменьшается вследствие искусственных действий (т.е. существующих только в силу презумпции), злоупотребление считается отсутствующим. Кроме того, в соответствии с вторичным правом ЕС (в частности, согласно директивам, касающимся уплаты НДС) параллельные проверки на наличие субъективных и объективных признаков необязательны.

Суд ЕС считает, что необходимо бороться «с абсолютно искусственными соглашениями». Но в случае НДС проверка на наличие субъективных признаков интерпретируется судом в более широком смысле, когда имеет место злоупотребление, чем когда очевидно полностью искусственное соглашение или когда объективные факторы показывают, что главная цель проведенных сделок — получение выгоды.

При установлении факта наличия или отсутствия злоупотребления важно проводить не только проверку на наличие объективных признаков, но и проверку на наличие субъективных признаков. В случае злоупотребления законом допускается, что решение по определенному делу может противоречить формулировке закона. Но учитывая то, что лицо может полагаться на принцип правовой определенности (т.е. на букву закона), такую возможность следует использовать с особой осторожностью.

Если государство ЕС хочет обратиться (из-за отсутствия собственного законодательства о борьбе со злоупотреблениями) к общему правовому принципу ЕС о злоупотреблении правами, это возможно лишь при нарушении положения вторичного права ЕС. Если может быть презюмирован факт злоупотребления договорными свободами ЕС, то такое обращение невозможно. Это вытекает из дела в отношении итальянской компании *ЗМ*.

Запрет на злоупотребление законом является общим принципом законодательства ЕС. Ограничительные национальные законодательства, по мнению Суда ЕС, являются слишком общими, чтобы использоваться в борьбе со злоупотреблениями законом. Общее указание Суда ЕС состоит в том, что должна быть норма, основанная на «объективном критерии, который может быть проверен третьей стороной, применяемом для проверки на наличие полностью искусственного соглашения». Однако остается неясным вопросом, почему объективный критерий должен

проверяться третьей стороной, особенно в свете требований конфиденциальности, которые приняты в большинстве стран ЕС в отношении информации о налоговом статусе налогоплательщика. Вероятно, Суду ЕС следует исключить это требование.

Таким образом, единственное обоснованное требование заключается в том, что презумпция злоупотребления законом должна включать «объективный элемент», позволяющий «определить, является ли рассматриваемая сделка, полностью или частично, чисто искусственным соглашением, которое не отражает экономическую реальность и заключено с целью уклонения от налогов на прибыль, полученную от деятельности, которая осуществлялась на территории государства». Суд не всегда последователен в рассмотрении злоупотребления законом и иногда может допустить более общее нарушение права, которое не оставляет возможности налогоплательщику доказать, что в его случае не имело место нарушение закона.

В ситуациях с третьими странами Суд дает стране-члену ЕС право в случае, если отсутствует инструмент международного обмена информацией, бороться с злоупотреблением при помощи общих правовых норм. Использование более благоприятной правовой системы в рамках ЕС соответствует целям внутреннего рынка, и получаемая при этом выгода не квалифицируется как злоупотребление. Это означает, что допускается держать магазины «в безналоговой юрисдикции», и Суд ЕС до сих пор хранил молчание по вопросу уплаты НДС. Со злоупотреблением законом следует бороться, но борьба должна вестись в разумных пределах и не приводить к применению санкций. Наказания за злоупотребление законом, которые выносит страна-член ЕС, должны быть соразмерными.

Уильям Бернс, доктор юридических наук, декан Школы права им. Томаса Джефферсона (США), член Международного бюро налоговой документации (Амстердам), проанализировал действие закона о налогообложении зарубежных счетов (*FATCA*) на примере Швейцарии. 21 июня 2012 г. США и правительство Швейцарии выступили с совместным заявлением «Основы для сотрудничества в целях содействия *FATCA*, Модель 2», за которым последовало подписание межправительственного соглашения 14 февраля 2013 г. В отличие от Модели 1, швейцарская

Модель 2 не устанавливает автоматического обмена информацией между правительствами. Швейцарское правительство, таким образом, не согласилось на автоматический обмен информацией между государственными органами. Вместо этого были достигнуты договоренности о том, что швейцарские финансовые учреждения будут заключать соглашения с Министерством финансов США и напрямую отчитываться перед Налоговой службой США. Другими словами, механизм действия Модели 2 такой же, как и самого закона *FATCA*. Финансовые учреждения, созданные в соответствии со швейцарским законодательством, ежегодно будут сообщать США информацию о держателях счетов и бенефициарных владельцах.

Швейцарии пришлось договариваться об условиях применения Модели 2, так как швейцарский закон запрещает финансовым учреждениям действовать по распоряжению иностранного правительства. Статья 271 (1) Уголовного кодекса Швейцарии гласит: «Любое лицо, осуществляющее деятельность от имени иностранного государства без законного на то права, совершает преступление». Это положение поставило бы финансовые учреждения Швейцарии в нелегкое положение, когда они должны были выбирать, хотя бы они были в конфликте с Уголовным кодексом Швейцарии или с *FATCA*. В соответствии с соглашением о Модели 2 швейцарские финансовые учреждения получают гарантию того, что они не будут преследоваться в Швейцарии, если они сообщают банковскую информацию Налоговой службе США.

Прежде всего соответствующее финансовое учреждение должно получать согласие владельца счета на передачу банковской информации Налоговой службе США. В частности, в данном случае подразумеваются регулярные отчеты — без такого предварительного согласия в данном случае нарушалось бы действующее в Швейцарии положение о банковской тайне. В соответствии с законом *FATCA* в отчете передаются «сводные анонимные показатели», а также количество счетов, принадлежащих так называемым «недобросовестным» владельцам. Эта переданная информация формирует основу запроса Налоговой службы США, который впоследствии может быть использован для получения полной информации о «недобросовестном» владельце. Таким образом, с некоторой задержкой посредством запросов

Налоговая служба США получает информацию от иностранного финансового учреждения (*FFI*), которое в соответствии с требованиями закона *FATCA* отчиталось, получив согласие от владельца счета [ст. 22 (с) Модели 2]. Не вполне понятно, как Модель 2 регулирует механизм запросов, поскольку соглашение не предполагает введения независимого регулирования, в нем лишь содержится ссылка на положение Конвенции об избежании двойного налогообложения [ст. 22 (с) Модели 2]. Тем не менее в самой Модели 2 [ст. 22 (b)] указано, что запросы и запрашиваемая информация являются правомочными и не противоречат действующей Конвенции об избежании двойного налогообложения. В ст. 5 межправительственного соглашения, заключенного между США и Швейцарией, указано, что обмен информацией и запросы будут проводиться в соответствии с протоколом ст. 26 швейцарско-американской Конвенции об избежании двойного налогообложения. Запросы будут распространяться только на информацию, которая появится после вступления в силу межправительственного соглашения. Запрашиваемая информация может иметь отношение к решению административных вопросов или приведению в исполнение внутреннего законодательства США. При этом не учитывается то обстоятельство, что отчет швейцарского финансового учреждения или иной структуры может приводить к нарушению прав налогоплательщиков определенной группы.

В обмен на вступление в соглашение по Модели 2 США избавляет от 30%-го подоходного налога на все платежи, произведенные в швейцарских финансовых учреждениях, которые заключили соглашение с Налоговой службой США. Статья 7 межправительственного соглашения между США и Швейцарией, как и Модель 1, не содержит требования о закрытии банковских счетов «недобросовестных» владельцев, а также взимания налога с выплат этим владельцам счетов. Наконец, правительство США вводит некоторые упрощения для малых местных швейцарских финансовых институтов.

На первый взгляд, Модель 2 не предполагает автоматического обмена информацией. И это действительно так, если под этим подразумевается информация, автоматически передаваемая иностранной налоговой службе без каких-либо действий со стороны этой службы. Обмен информацией в таком виде не предусмотрен

в Модели 2. Она предполагает двухэтапный обмен, который действует как прямой автоматический обмен информацией. В случае препятствования со стороны владельца счета Налоговая служба США обязана направить запрос в адрес иностранной налоговой службы. Таким образом, по сути, США потребуются лишь несколько больше времени для получения информации, так как запрос будет направлен после получения «сводной информации».

Автоматический обмен информацией в соответствии с Моделью 2 характеризуется следующим. Во-первых, он осуществляется только с США. Во-вторых, он является непрямым и разделен на два этапа, т.е. необходим еще дополнительный запрос. В-третьих, обмен происходит только в одном направлении: Швейцария не настаивает на введении аналогичного механизма, так как это противоречило бы ее официальной позиции в отношении автоматического обмена информацией. Введение обмена информацией о швейцарских налогоплательщиках, имеющих банковские счета в США, могло бы подорвать доверие к Швейцарии.

Особенно противоречивыми представляются запросы. Есть много аргументов в пользу рассмотрения легитимности запросов, предусмотренных в *FATCA*, швейцарскими судами. Тем не менее вероятность того, что швейцарские суды могут принять решение в пользу налогоплательщиков, невелика. Во всяком случае соглашение, заключенное по Модели 2, четко и однозначно определяет, что запросы, поданные на основе сводных данных, допустимы, а утверждение этого документа парламентом создаст правовую основу для направления запросов в рамках *FATCA*, и они станут обязательными для исполнения.

Все докладчики отмечали в своих выступлениях, что в настоящее время возрастает не только роль международных налоговых организаций, но и значение сотрудничества в области международного налогообложения. Участники конференции выразили надежду и уверенность в том, что конференция по вопросам современного налогообложения, которая ежегодно проводится в Финансовом университете и по праву имеет статус международной, и в последующие годы будет знаковым событием для специалистов в области налогообложения и налогового права.

Обзор подготовила М.В. Мельничук

Научно-практическая конференция «Роль налогового консультанта во взаимоотношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками»

В настоящее время отечественным экспертным сообществом при активном участии ученых Финансового университета разрабатывается законопроект «О налоговом консультировании». В большинстве стран мира такой институт уже существует, но в одних государствах предусмотрена государственная монополия на налоговое консультирование (Австрия, Германия, Италия, Китай, Япония), в других — система «саморегулирования», действующая на основе самостоятельно принятых правил и норм (Великобритания, Бельгия, Голландия, Швейцария). Иными словами, в каких-то странах налоговое консультирование обязательное, в каких-то — добровольное. В России до настоящего времени не сделан окончательный выбор, по какому пути пойти. Налоговые органы настаивают на внедрении второго варианта, а многие специалисты — на первом. Поиску решения этой проблемы, а также роли налоговых консультантов во взаимоотношениях налоговых органов с налогоплательщиками была посвящена научно-практическая конференция, которая прошла в Финансовом университете 16 апреля 2014 г.

Открыл конференцию ректор Финансового университета **М. А. Эскиндаров**, который в своем выступлении отметил необходимость развития института налогового консультирования в России и особо подчеркнул, что работа профессиональных налоговых консультантов принесет пользу и налогоплательщикам, и государству.

Выступая с докладом, Руководитель ФНС России **М. В. Мишустин** отдельно остановился на вопросах развития института налогового консультирования. Он напомнил участникам конференции, что согласно новой норме

Налогового кодекса, которая вступает в силу с 1 января 2015 г., плательщики налога на имущество, земельного и транспортного налогов обязаны будут самостоятельно информировать налоговые органы о квартирах, машинах и дачах. По мнению **М. В. Мишустина**, для того чтобы максимально упростить для налогоплательщиков, в том числе обычных граждан, процессы налогового администрирования, недостаточно развивать электронные сервисы, оптимизировать число процедур и т. д. Необходимы сертифицированные ФНС России налоговые консультанты, которые будут оказывать качественные и доступные услуги всем желающим.

М. В. Мишустин обратил внимание на то, что с развитием экономики государства налоговое законодательство становится более многогранным. При этом возможность содержать штат бухгалтеров или специалистов по налогообложению есть не у всех: физическим лицам и представителям малого бизнеса самостоятельно вести расчеты с бюджетом сложнее, чем крупным компаниям, что становится причиной возникновения у них дополнительных налоговых рисков в связи с недостаточным уровнем знаний в области налогообложения.

Поэтому, по словам **М. В. Мишустина**, в России, как во многих странах с развитой экономикой, назрела объективная необходимость для введения института налогового консультирования. Большинству налогоплательщиков необходима профессиональная помощь специалистов, которые помогут им заполнить налоговую декларацию, подготовить необходимый пакет документов, подтверждающий льготы, и решить другие практические вопросы налогового администрирования. Гражданам нужна профессиональная, доступная помощь.

Важными критериями введения института налоговых консультантов, по мнению М.В. Мишустина, должны стать саморегулирование и соблюдение профессиональных прозрачных стандартов предоставления соответствующих услуг.

По мнению председателя исполнительного комитета Российского союза налогоплательщиков **А.Ю. Кирьянова**, для повышения роли налоговых консультантов в налоговом администрировании надо сокращать сроки возврата налоговых вычетов с момента проверки (с 4 месяцев до 1), продлевать сроки уплаты авансовых платежей, а при получении банковской гарантии использовать подпись налогового консультанта.

Уполномоченный при Президенте РФ **Б.Ю. Титов** отметил, что на генеральных директорах компаний, помимо основной работы, лежит груз финансовой ответственности. Если бы по закону часть этой ответственности можно было отнести на налоговых консультантов, это не только избавило бы руководителей от несвойственной им работы, но и резко повысило бы значимость услуг налоговых консультантов для заказчиков в бизнес-среде. Он также добавил, что услуги

консультантов выгодны самим налоговым органам, так как снижают их издержки. **Б.Ю. Титов** напомнил, что администрирование налогов — это высокотехнологическая отрасль. А российские налоговики тратят на администрирование налогов все еще почти в пять раз больше времени, чем их зарубежные коллеги.

Председатель Попечительского совета «Опоры России» **С.Р. Борисов** считает, что компании можно освобождать от текущих налоговых проверок. Он привел данные одного из социологических опросов предпринимателей, согласно которому 25% опрошенных ответили, что их «закошмарили» проверками, еще 25% сослались на давление естественных монополий, а половина считает, что налогоплательщики сами виноваты в совершенных ими ошибках при уплате налоговых платежей в результате незнания налогового законодательства. **С.Р. Борисов** обобщил, что если в России появится большой выбор квалифицированных консультантов с их жестким отбором в реестр, то для граждан, бизнеса, налоговых органов это будет большим подспорьем.

Все участники конференции сошлись в одном: в России необходимо создавать институт налогового консультирования.