

Харківський національний  
економічний університет

# Управління розвитком

*V* Международная научно-практическая  
конференция молодых налоговедов  
"Актуальные проблемы налоговой политики"

*16 апреля 2013 года*

*Секция 1*

*"Налоговая политика и реформирование  
национальных налоговых систем"*

*Збірник наукових робіт*

*№ 6 (146) 2013*

*видається щомісячно*

*Харків · ХНЕУ · 2013*

Засновник і видавець ХНЕУ.  
Свідоцтво про державну реєстрацію  
друкованого засобу масової інформації  
КВ № 16779–5351 ПР. від 21.05.2010 р.

Затверджено на засіданні  
вченої ради університету,  
протокол № 7 від 25.03.2013 р.

### Редакційна колегія

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

**Афанасьєв М. В.** — канд. екон. наук, професор ХНЕУ

**Внукова Н. М.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Гришова В. М.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Дікань Л. В.** — канд. екон. наук, професор ХНЕУ

**Дороніна М. С.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Дорохов О. В.** — канд. техн. наук, професор ХНЕУ

**Іванов Ю. Б.** — докт. екон. наук, професор Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України

**Кизим М. О.** — докт. екон. наук, професор

Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України

**Клебанова Т. С.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Козьменко О. В.** — докт. екон. наук, професор

Української академії банківської справи Національного банку України

**Криворотов В. В.** — докт. екон. наук, професор

Уральського федерального університету імені першого Президента Росії Б. Н. Ельцина (Россія)

**Левикін В. М.** — докт. техн. наук, професор

Харківського національного університету радіоелектроніки

**Луцай Л. А.** — докт. екон. наук, професор

Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

**Малярець Л. М.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Назарова Г. В.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Орлов П. А.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Пилипенко А. А.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

(заступник головного редактора)

**Попов О. Є.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Пушкар О. І.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Сєдова Л. М.** — відповідальний секретар

**Чернов В. Г.** — докт. екон. наук, професор

Владимирського державного

університету (Россія)

**Чухрай Н. І.** — докт. екон. наук, професор

Національного університету "Львівська політехніка"

**Ястремська О. М.** — докт. екон. наук, професор ХНЕУ

**Chauchat Jean-Hugues** — Professeur (HDR)

de l'Université Lumière Lyon2 (France)

**Chen Wei** — PhD, Professor, Hebei University

of Science and Technology (China)

**Gang Fan** — Dr., Professor, Graduate School

of Chinese Academy of Social Sciences; Director

of China's National Economic Research Institute (China)

**Hofstahler Hannes** — Professor, Upper Austria

University of Applied Sciences (Austria)

**Hollner Helmut** — FH-Prof. DL Dr Techn University

of Applied Sciences FH "Technikum Wienn" (Austria)

**Kalashnikov Vitaliy** — Economy Doctor (ED), Assistant

Professor, Universidad Autónoma de Nuevo León (Mexico)

**Ohrimenco Serghei** — Dr. Sc. (Econ.), Professor,

Academy of Economic Studies (Moldova)

**Pucher Robert** — FH-Prof. DL Dr Techn, University

of Applied Sciences FH "Technikum Wienn" (Austria)

**Sarkisyan Agop** — PhD, D.A., Tsenov Academy

of Economics (Bulgaria)

**Solarz Jan Krzysztof** — Prof. nadzw. dr hab., Akademia

finansów, Warszawa (Poland)

**Vulanovic Milos** — PhD, Assistant Professor

of Finance, Western New England University (USA)

**Wackowski Kazimierz** — Prof. nzw. dr hab.,

Politechnika Warszawska (Poland)

**John (Jack) William McNeill** — PhD, Professor

of Anthropology and Intercultural Studies, Providence

University College (Canada)

**Irina Yatskiv** — Dr. Sc. Eng., Vice rector, Professor,

Transport and Telecommunication Institute (Latvia)

**Duro Benic** — PhD, Full Professor with tenure,

University of Dubrovnik (Croatia)

### Поштова адреса

#### засновника і видавця:

61166, Україна, м. Харків, пр. Леніна, 9а

Головний редактор **Пономаренко В. С.**

Конт. телефон: (057)702-03-04

### Поштова адреса редакції:

61166, Україна, м. Харків,

пров. Інженерний, 1а, 1 під'їзд

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

Редакція (057)758-77-04

Редактори: **Пушкар І. П., Новицька О. С.,**

**Бутенко В. О., Лященко Т. О.,**

**Семенова І. М.**

Комп'ютерна верстка — **Самойленко Т. О.**

**E-mail:** vydav@ksue.edu.ua

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

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

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

При передрукуванні матеріалів посилання на збірник обов'язкове.

Підписано до друку 12.04.2013 р.

Формат 84×108 1/16. Папір MultiCopy.

Ум.-друк. арк. 20,0. Обл.-вид. арк. 25,20. Зам. № 153.

Ціна договірна.

Видавець і виготовник — видавництво ХНЕУ, 61166, м. Харків, пр. Леніна, 9а.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи

Дк № 481 від 13.06.2001 р.

© Харківський національний економічний університет, 2013.

© Видавництво ХНЕУ,  
дизайн обкладинки, 2013.

# Секция 1

## "Налоговая политика и реформирование национальных налоговых систем"

УДК 336.221

**Церенова К. Н.**

Аспирант  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

### КООПЕРАЦИЯ В ИННОВАЦИОННОЙ СФЕРЕ КАК ОБЪЕКТ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

*Аннотация. Исследованы методы налогового регулирования кооперационного взаимодействия инновационно активных организаций. Проанализировано состояние инновационной сферы в России и существующие в российской налоговой системе льготы, доказана недостаточность государственной поддержки отдельных уровней кооперации и предложены налоговые инструменты, направленные на их стимулирование.*

*Анотація. Досліджено методи податкового регулювання коопераційної взаємодії інноваційно активних організацій. Проаналізовано стан інноваційної сфери в Росії та наявні в російській податковій системі пільги, доведено недостатність державної підтримки окремих рівнів кооперації та запропоновано податкові інструменти, спрямовані на їх стимулювання.*

*Annotation. The methods of tax regulation of cooperative interaction between innovatively active organizations are investigated in the article. The conditions of Russian innovative sector and tax benefits in Russian tax system are analyzed, the insufficiency of public support of certain level of cooperation is proved and the tax instruments of their foster are offered.*

*Ключевые слова: налоговые стимулы, налоговые льготы, инновационная деятельность, национальная инновационная система, инновационный проект.*

Технологические возможности современной инновационной модели экономики определяются эффективностью взаимодействия элементов национальной инновационной системы: вертикальными и горизонтальными связями между компаниями, сотрудничеством между бизнесом и наукой. Системный, сетевой аспект инновационной деятельности в последние десятилетия стал центром исследования инноватики [1] и определил направления развития государственной политики во многих странах.

В методологии статистики науки и инноваций, где под влиянием прогресса экономической теории усилен акцент на измерении интенсивности кооперационных связей в инновационной сфере [2], выделяются следующие уровни взаимодействия субъектов инновационной деятельности: 1) без кооперации; 2) на основе разовой кооперации, не связанной с определенным проектом; 3) на основе краткосрочной кооперации в рамках конкретного проекта; 4) на основе долгосрочной (постоянной) кооперации [3].

Анализ государственных инициатив по совершенствованию налоговых инструментов поддержки инновационной деятельности показывает, что в отечественной налоговой системе уделяется внимание только крайним из перечисленных уровней. Во-первых, в большинстве поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации, закрепляющих льготы для инновационно активных налогоплательщиков, прослеживается достаточно "щедрое" стимулирование инновационной деятельности, не обязывающей к сотрудничеству с внешними сторонами, а именно инновационных затрат путем предоставления возможности признания расходов на научные исследования и разработки с применением повышающего коэффициента при исчислении налога на прибыль организаций (включая расходы на создание резервов, расходы, не давшие положительного результата), а также введение пониженных ставок страховых взносов. Во-вторых, можно назвать активными



меры стимулирования форм постоянной кооперации (кластерных форм) путем установления льготных налоговых режимов для резидентов особых экономических зон и участников инновационного центра "Сколково". В то же время стимулирование разовой кооперации (передача и приобретение технологий, обмен сотрудниками) и краткосрочной кооперации (ведение совместных проектов) осуществляется в меньшей степени. По мнению автора, неадекватная оценка потенциала налогового регулирования промежуточных форм кооперации приведет к низкому уровню взаимодействия организаций (низкой институциональной плотности) и ограничит возможности формирования в России полноценной инновационной системы.

В качестве подтверждения результативности немногих примеров кооперации российских организаций можно привести количественные индикаторы: в 2010 году почти половина (48,3 %) технологически инновационных организаций (то есть организаций, имевших положительные результаты от осуществления инновационной деятельности в течение последних трех лет) была вовлечена в совместные проекты по выполнению исследований и разработок [4]. К сожалению, удельный вес организаций, задействованных в совместных проектах, в общем числе организаций незначителен: он составляет 4,3 % в добывающих, обрабатывающих производствах и в производстве и распределении электроэнергии, газа и воды (в высокотехнологичных отраслях этот показатель ожидаемо больше – 17,7 %) и всего 1,8 % – в отраслях связи и в деятельности, связанной с использованием вычислительной техники и информационных технологий, что говорит о наличии потенциала роста интенсивности кооперационных связей в российской экономике.

Следует заметить, что в государственной стратегии в инновационной сфере уже признана необходимость поддержки кооперации внутри национальной инновационной системы. Так, с 2010 года в стране действует программа, предусматривающая возможность выделения субсидий производственным предприятиям сроком от 1-го до 3-х лет, объемом финансирования до 100 млн рублей в год для финансирования комплексных проектов организации высокотехнологичного производства, выполняемых совместно производственными предприятиями и высшими учебными заведениями [5]. Факт роста заинтересованности государства в развитии кооперации первичными мерами позволяет видеть в экономической политике еще один шаг на пути стимулирования инновационной деятельности – за счет налоговых мер.

При разработке налоговых стимулов в отношении разовой кооперации необходимо выделить две ее формы: коммерческую, предполагающую совершение рыночных сделок, и некоммерческую, подразумевающую безвозмездные отношения.

Следует обратить внимание на некоторые диспропорции в структуре предмета коммерческой разовой кооперации и ее участников. Первая диспропорция заключается в следующем: российскими организациями на приобретение овеществленных технологий (машин и оборудования) расходуется 54,5 % всех затрат на технологический инновации, в то время как доля затрат на приобретение не овеществленных технологий (патентов, лицензий) составляет только 1,3 %. Вторая диспропорция наблюдается между потребителями и поставщиками, так как доля последних почти в два раза больше, что демонстрирует недостаточность спроса на инновации. Это говорит о критичной ситуации с функционированием в России рынка интеллектуальной собственности и о важности создания налоговых инструментов, которые бы поощряли потребление инноваций. Поэтому целесообразно для организаций, реинвестирующих доходы от реализации нематериальных активов в приобретение новых нематериальных активов, предусмотреть исключение таких доходов из состава доходов при исчислении налога на прибыль организаций, если новое приобретение состоялось в течение года до даты продажи старого актива или трех лет после даты продажи (или иного разумного срока, если организация подтвердит цель реинвестирования).

Некоммерческая разовая кооперация чаще всего проявляется во взаимодействии бизнеса и науки. В процессе внутрикорпоративных разработок компании нередко получают объекты интеллектуальной собственности, коммерциализация которых не находится в интересах бизнеса и передача которых научным организациям обеспечила бы более эффективное их использование. Анализируя состав партнеров осуществляемых в России совместных проектов, следует отметить что научные организации и вузы участвуют в 65,6 % проектов, и их высокую вовлеченность следует поддерживать далее. По мнению автора, эффективным налоговым стимулом могла бы быть льгота для организаций, передающих объекты интеллектуальной собственности на безвозмездной основе вузам и научным учреждениям в виде скидки с расходов при исчислении налога на прибыль организации в размере рыночной стоимости имущества. Во избежание завышения расходов предлагается, во-первых, ограничить перечень реципиентов организациями, работающими в приоритетных направлениях развития науки, технологий и техники, и, во-вторых, предусмотреть возможность ежегодной корректировки рыночной стоимости имущества, принятой к вычету, по результатам сравнения с доходами, полученными реципиентом от использования имущества.

Для поддержки краткосрочных (проектных) форм кооперации автор предлагает предоставить инвестиционный налоговый кредит организациям-участникам инновационных проектов. В этих целях под инновационным проектом следует понимать совокупность научных, технологических, организационных, финансовых и коммерческих мероприятий, целью которых является внедрение новых или усовершенствованных процессов или процессов, осуществляемых неавтономными организациями на основании соглашения на срок не менее года, получивших статус инновационного проекта в установленном порядке в результате экспертизы. Введение статуса инновационного проекта в терминологический аппарат Налогового кодекса или методологических документов ФНС России представляет собой альтернативу закреплению в нормативных правовых актах статуса инновационной организации, которая обеспечит большую интенсивность кооперации.



В странах с развитой рыночной экономикой функционируют стандартные процедуры оценки инновационных проектов, предусмотрены пакеты юридического оформления соглашений и контрактов, формы и методы контроля за исполнением статей договоров и соглашений. Возможность формализации проектного подхода подтверждается проработанностью методик экспертиз инновационных проектов на региональном уровне и развитостью соответствующей инфраструктуры. Существующие методики следует дополнить требованием включения в состав участников научного учреждения (вуза), работающего в приоритетных направлениях развития науки, технологий и техники, и организации, готовой стать потребителем продукта или процесса. Кроме инвестиционного налогового кредита, в отношении участников инновационных проектов, по аналогии с участниками некоторых особых экономических зон, следует предусмотреть правило о том, что на них не распространяются изменения налогового законодательства, ухудшающие их положение.

Указанные предложения основываются на теоретическом и методологическом осмыслении специфики инновационной деятельности, учитывают системный характер инновационной модели экономики и, благодаря стимулированию совместных инновационных усилий разных заинтересованных сторон, обеспечат повышенный уровень преобразования инновационных затрат российских организаций в результаты.

Научн. рук. Павлова Л. П.

**Литература:** 1. Lundvall B. A. The learning economy / B. A. Lundvall // Journal of Industry Studies. – 1994. – Vol. 1. – Issue 2. – Pp. 23–42. 2. Кузнецова И. А. Методология и практика статистического измерения инновационной деятельности в экономике России: современные тенденции / И. А. Кузнецова, С. Ю. Гостева, Г. А. Грачева // Вопросы экономики. – 2008. – № 5. – С. 30 – 46. 3. Oslo Manual. Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data // OECD/EC, 3rd edition, 2005 [Electronic resource]. – Access mode : [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/OSLO/EN/OSLO-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/OSLO/EN/OSLO-EN.PDF). 4. Индикаторы инновационной деятельности: 2012 : стат. сб. – М. : Национальный исследовательский университет "Высшая школа экономики", 2012. – 472 с. 5. О мерах государственной поддержки развития кооперации российских высших учебных заведений и организаций, реализующих комплексные проекты по созданию высокотехнологичного производства : Постановление Правительства Российской Федерации от 9 апреля 2010 года № 218 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.government.ru/gov/results/10196/>.

УДК 336.226.331

**Макаров В. С.**

Аспирант  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ЭВОЛЮЦИЯ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СОЦИАЛЬНО ВРЕДНЫХ ТОВАРОВ В РОССИИ**

*Аннотация. Рассмотрены эволюция функциональной роли косвенных налогов, подходы к косвенному налогообложению социально вредных товаров на разных этапах развития экономической системы России.*

*Анотація. Розглянуто еволюцію функціональної ролі непрямих податків, підходи до непрямого оподаткування соціально шкідливих товарів на різних етапах розвитку економічної системи Росії.*

*Annotation. The article discusses the evolution of the role and approaches to indirect taxation of socially dangerous goods at different stages of the development of economic system of Russia.*

*Ключевые слова: функции косвенных налогов, косвенное налогообложение, социально вредные товары.*

В России, как и в целом в мировой практике, социально вредными товарами, прежде всего, являются табачная и алкогольная продукция. В российском законодательстве [1] алкогольной продукцией считается пищевая продукция, произведенная с использованием этилового спирта, изготовленного из пищевого сырья, с содержанием этилового спирта более 1,5 процента от объема готовой продукции. Алкогольная продукция подразделяется на этиловый питьевой спирт, спирт-



ные напитки, вино. Табачные изделия определяются как продукты, полностью или частично изготовленные из табачного листа в качестве сырьевого материала, приготовленного таким образом, чтобы использовать для курения, сосания, жевания или нюханья

В развитии косвенного налогообложения в России, по мнению автора, можно выделить пять этапов.

На первом этапе (конец IX – конец XV вв.) косвенные налоги выполняли фискальную функцию и взимались в форме различных пошлин.

Источниками доходов казны были:

1) дань, взимаемая двумя способами:

"повозом", (плательщики самостоятельно доставляли дань в Киев);

"полюдьем" (когда князь или его представители приезжали к плательщикам);

2) косвенные налоги в форме разнообразных торговых и судебных пошлин, в частности:

"мыт" – провоз товаров через горные заставы;

"перевоз" – перевоз товаров через реки;

"гостиная" – право иметь склады и др.

При этом косвенные налоги играли преобладающую роль, что было обусловлено географическим положением Российского государства, располагавшегося на пересечении торговых путей, что использовалось его правителями [2]. На данном этапе развития группа социально вредных товаров не выделялась.

На втором этапе (конец V – середина XIX вв.) фискальная функция налогов стала дополняться регулирующей (обеспечение протекции национальным производителям, что делает импортные товары более дорогими). Главными прямыми налогами были: подати с черносошных крестьян и посадских людей, налоги ямские, пищальные, сборы на городское и засечное дело. В середине XVII в. для торговых людей был установлен единый косвенный налог в размере 5 копеек с рубля оборота. В эпоху Петра I было введено большое количество налогов, которое, однако, не решило проблему бюджетного дефицита, и поэтому было принято решение о введении подушной подати. Петр I проводил также активную протекционистскую политику, устанавливая большие таможенные пошлины на ввоз импортных товаров. Соответственно, во времена Петра I произошло усиление регулирующей функции косвенных налогов. На данном этапе появилось налогообложение алкогольной продукции в виде казенной винной монополии и винных откупов.

На третьем этапе (середина XIX – начало XX вв.) основной функцией косвенных налогов остается фискальная, но при этом важную роль играет и регулирующая функция, заключающаяся в защите отечественного производителя. В части социально вредных товаров была проведена замена винных откупов на питейные акцизы (питейный сбор), введен акциз с табачных изделий, что увеличило налоговое бремя потребителей этих товаров.

Вся налоговая система основывалась на трех налогах:

1) подушной подати – 11,82 % налогов и 9 % всего бюджета (по данным 1880 г.);

2) питейном сборе – соответственно 47 % и 35,38 %;

3) таможенных пошлинах – 20 % и 15,14 % [3].

На данном этапе в налоговой системе России косвенное налогообложение имело преобладающее значение (доля косвенных налогов увеличилась до 78,8 % [4]), налогами облагались преимущественно низшие классы.

Четвертый этап (начало XX – 80-е годы XX в.) относится к советскому периоду.

Первоначально базовый принцип построения системы косвенного налогообложения заключался в установлении акцизов на товары широкого потребления, то есть потенциально дающие максимальный фискальный эффект.

Можно выделить следующие основные тенденции:

- доля акцизов в общей сумме государственных доходов составляла около 20 %. При этом поступления акцизов росли как в абсолютном, так и в относительном выражении до середины 20-х гг. XX века, во второй половине 20-х гг. их доля постепенно снижалась. Данная тенденция может быть объяснена тем, что к середине 20-х гг. послевоенный восстановительный период для советской промышленности был завершен и потребление подакцизных товаров достигло довоенного уровня, а, следовательно, дальнейший рост поступлений акциза шел только за счет постепенного повышения потребления подакцизных товаров ввиду роста численности и повышения материального благосостояния населения;

- произошли существенные изменения в структуре поступлений акцизов, а именно: прослеживалась четкая тенденция увеличения поступлений акцизов от товаров массового потребления, в том числе за счет товаров первой необходимости.

В части косвенного налогообложения социально вредных товаров выявляется следующая эволюция подходов:

в начале усиление фискальной роли акцизов путем введения акцизов на табачные изделия и акциза с виноградных вин, затем отмена акциза на табачные изделия и введение налогообложения в соответствии с весом готовой продукции, дифференцируемой на 5 сортов;

обложение пива по весу поступающего в производство солода, затем снижение налоговых ставок на пиво;

введение акциза на продажу водки.

В 1930 г. введен налог с оборота – комплексный налог, заменивший все косвенные налоги (кроме таможенных пошлин), пошлины и сборы и некоторые прямые налоги в виде надбавки к оптовой цене, взимаемой с населения при продаже товаров и услуг в сети розничной торговли.

Следует отметить, что на данном этапе косвенные налоги выполняли следующие функции: фискальную, регулирующую (стимулирование), а также необычную функцию, присущую только советской налоговой системе, – в качестве орудия классово-борьбы.

Современный этап (начиная с 90-х гг. XX в. по настоящее время).

Основываясь на опыте реформ налоговых систем западных стран и учитывая величину расходов государственного бюджета в 1990 году, налоговая система РСФСР в 1991 году была преобразована в налоговую систему России с введением пакета законов (в частности, "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", "О налоге на добавленную стоимость" и др.).

Главной особенностью данного этапа стало то, что, как и в развитых странах, основную часть доходов бюджета должны были обеспечивать: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц и налоги на имущество. Фактически эти налоги в 1998 г. обеспечили 86,7 % всех налоговых поступлений в бюджетную систему.

Особенностью данного этапа также было введение в 1998 г. налога с продаж в качестве антикризисной меры, преследующей исключительно фискальные цели.

Впоследствии, с введением в 2000 г. части II Налогового кодекса РФ, действующие законодательные документы о налогах были отменены. При этом в отношении косвенного налогообложения изменения были следующими:

проведена индексация действующих ставок акцизов в соответствии с показателями инфляции. Ставки акциза на товары, исчисляемые по специфическим ставкам, были проиндексированы на 30 %, кроме водки (по которой ставка акциза была увеличена на 40 %) и табачных изделий (увеличение на 100 %). При этом, несмотря на тенденцию повышения ставки акцизов на социально-вредные товары, данная реформа преследовала скорее фискальные, нежели социальные цели;

осуществлено совершенствование структуры существующей системы налогов в направлении ее упрощения. В частности, был отменен налог на реализацию горюче-смазочных материалов с одновременным включением в перечень подакцизных товаров дизельного топлива и масел, а также проведена индексация ставок акциза на бензин, отменены несколько местных и региональных налогов, утрачивающих свое действие при введении субъектами налога с продаж;

введены акцизы с производителей табачной и алкогольной продукции, а все дальнейшие изменения осуществлялись исключительно в виде индексации ставок акцизов.

Таким образом, эволюция косвенного налогообложения социально вредных товаров в России свидетельствует об исключительности фискальных целей государства. И только на современном этапе развития косвенного налогообложения в России, по мнению автора, основной функцией системы косвенного налогообложения социально вредных товаров становится регулирующая функция, причем именно ее социальный аспект, выражающийся в налогообложении, непосредственно влияющем на снижение потребления социально вредных товаров при одновременном соблюдении интересов бюджетной системы России.

Научн. рук. Тютюкина Е. Б.

**Литература:** 1. Технический регламент на табачную продукцию : Федеральный закон Российской Федерации от 22 декабря 2008 г. № 268-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2008/12/26/tabak-dok.html>. 2. Жидкова Е. Налоговые системы: исторический экскурс и российские проблемы / Е. Жидкова // Общество и экономика. – 2009. – № 11–12. – С. 189–198. 3. Лебедев В. А. Финансовое право. Т. 2 / В. А. Лебедев. – М. : Статут, 2000. – 460 с. 4. Носкова Ю. В. Развитие теории налогообложения в XVII – XX веках / Ю. В. Носкова // Финансы и кредит. – 2009. – № 1. – С. 63–70.

УДК 336.02

**Амбрик Л. П.**

Преподаватель  
Тернопольского национального экономического университета

## **ЕВРОПЕЙСКИЙ ОПЫТ НАЛОГОВОГО РЕФОРМИРОВАНИЯ В ПОСТКРИЗИСНЫЙ ПЕРИОД**

*Аннотация. Исследован зарубежный опыт налогового реформирования в посткризисный период. Определены основные направления налоговых реформ в странах Европейского Союза.*

*Анотація. Досліджено зарубіжний досвід податкового реформування в посткризовий період. Визначено основні напрями податкових реформ у країнах Європейського Союзу.*

© Амбрик Л. П., 2013



*Annotation. The foreign experience of tax reforms in post-crisis period is investigated. The main directions of tax reforms in the European Union countries are determined.*

*Ключевые слова: налоговая политика, налоговые реформы, налоговая система, налоговая нагрузка.*

Необходимость налогового реформирования обусловлена вызовами финансово-экономического кризиса и потребностью в восстановлении национальных экономик и обеспечении их социально-экономического развития в посткризисный период. Налоговые реформы должны проходить не хаотически и спонтанно по желанию правящей элиты, а согласно определенной доктрине государства, которая базируется на определенной научной парадигме финансового обеспечения рыночного создания государства. Правильно рассматривать глобальный экономический кризис не как какую-то напасть, а как обстоятельства, при которых можно, не ограничивая дальше потенциал экономического роста в перспективе, наконец сделать научно-обоснованные шаги, чтобы получить новый импульс социально-экономического развития [1, с. 18].

Исследованию вопросов формирования и реализации налоговой политики посвящены труды В. Андрущенко, В. Гееца, А. Данилова, Я. Жалило, Ю. Иванова, А. Крисоватого, С. Онышко, А. Соколовской, В. Федосова. Требуется дальнейшего исследования европейский опыт налогового реформирования в посткризисный период.

Последствия финансово-экономического кризиса, начавшегося в конце 2008 года, и последующего долгового кризиса существенно повлияли на налоговую политику стран – участниц Европейского Союза – в течение 2011 – 2012 годов. В течение 2010 года не наблюдалось общей тенденции роста или сокращения налогов, поскольку некоторые страны прибегали к экспансионистским мерам, а другие были сфокусированы на консолидации государственных финансов. Однако налоговые реформы в 2011 – 2012 годах в большей степени реагировали на потребность консолидации государственных финансов, в том числе государственных доходов [2, с. 23]. Что, в свою очередь, сказалось на динамике налоговой нагрузки в странах – участницах Европейского Союза (табл. 1). Так, показатель налоговой нагрузки по ЕС-27 вырос с 39,6 % в 2010 г. до 40,0 % в 2011 г.

Таблица 1

**Динамика налоговой нагрузки в странах ЕС, % ВВП [3]**

Страна	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Бельгия	46,2	46,6	45,9	46,3	46,7
Болгария	33,3	32,3	29,0	27,5	27,2
Чехия	35,9	34,5	33,4	33,5	34,5
Дания	49,8	48,6	48,7	48,3	48,6
Германия	40,0	40,2	40,8	39,3	40,0
Эстония	31,5	32,0	36,1	34,3	33,0
Ирландия	32,9	31,3	29,9	29,9	30,4
Греция	34,3	34,2	32,8	34,0	34,0
Испания	38,0	33,9	31,6	33,1	32,4
Франция	45,2	45,0	44,1	44,5	45,9
Италия	43,0	43,0	43,3	42,8	42,8
Кипр	40,1	38,6	35,3	35,6	35,2
Латвия	30,8	29,1	27,0	27,4	27,7
Литва	29,9	30,4	29,6	27,4	26,4
Люксембург	36,5	38,4	40,2	38,5	38,1
Венгрия	40,5	40,4	40,2	38,0	37,1
Мальта	36,0	34,9	35,4	34,4	35,1
Нидерланды	39,5	39,9	38,9	39,5	39,0
Австрия	43,2	44,2	44,1	43,6	43,7
Польша	34,8	34,3	31,8	31,8	32,4
Португалия	35,9	35,9	34,5	34,8	36,1
Румыния	29,8	28,8	27,7	27,6	27,3
Словения	37,9	37,5	37,6	38,1	37,5
Словакия	29,5	29,4	29,1	28,3	28,8
Финляндия	43,1	43,0	43,0	42,6	43,6
Швеция	47,8	46,9	47,1	45,9	44,9
Великобритания	37,6	39,3	36,4	37,2	37,8
ЕС-27	40,6	40,4	39,7	39,6	40,0

Существенный рост уровня налогообложения в 2011 г. по сравнению с предыдущим годом демонстрируют такие страны, как Чехия и Финляндия (на 1 %), Германия и Мальта (на 0,7 %), Ирландия (на 0,5 %), Франция (на 1,4 %), Польша и Великобритания (на 0,6 %), Португалия (на 1,3 %).

Результатом налогового реформирования стали изменения в величине перераспределения ВВП через бюджетный механизм, в частности, за счет налогов на производство и импорт, налогов на доходы, имущество и социальных взносов (табл. 2).



Таблица 2

## Налоговые доходы по категориям налоговых платежей стран ЕС, % ВВП [3]

Страны	2009 г.						2011 г.					
	Налоги на производство и импорт, в т. ч. НДС		Налоги на доходы, имущество	Социальные взносы, в т. ч.			Налоги на производство и импорт, в т. ч. НДС		Налоги на доходы, имущество	Социальные взносы, в т. ч.		
				РД	НР	СЛ				РД	НР	СЛ
Бельгия	13,0	7,0	15,3	8,8	4,4	1,4	13,1	7,0	16,0	8,6	4,3	1,3
Болгария	15,4	9,0	5,6	4,6	2,6	0,4	14,8	8,7	4,9	4,8	2,0	0,5
Чехия	11,7	7,1	7,4	9,7	3,1	2,7	11,8	7,0	7,2	9,8	3,1	2,4
Дания	17,0	10,1	30,0	0,0	1,0	-	17,0	9,9	29,7	0,1	1,0	-
Германия	12,9	7,4	10,8	6,7	6,3	3,0	11,5	7,3	11,4	6,7	6,3	2,8
Эстония	15,2	9,1	7,5	12,4	0,5	0,2	14,2	8,5	6,6	11,2	0,8	0,1
Ирландия	11,5	6,4	10,7	3,3	2,3	0,2	11,4	6,2	12,1	3,5	1,3	0,2
Греция	11,4	6,3	8,2	4,7	3,8	1,8	13,0	7,2	8,6	4,8	4,1	1,8
Испания	9,0	4,1	9,6	8,7	1,9	1,8	10,2	5,4	9,6	8,5	1,9	1,7
Франция	15,1	10,5	9,8	11,2	4,1	1,3	15,5	7,0	11,3	11,5	4,1	1,3
Италия	13,9	5,7	14,6	9,5	2,6	1,8	14,4	6,2	14,3	9,2	2,4	1,9
Кипр	15,3	9,1	11,2	5,9	2,4	0,4	14,7	8,4	11,7	5,9	2,4	0,4
Латвия	10,9	6,0	7,2	6,2	2,3	0,1	11,6	6,8	7,4	6,3	2,2	0,1
Литва	11,8	7,4	6,0	8,6	2,6	0,4	11,9	7,9	4,4	7,3	2,2	0,3
Люксембург	11,9	6,2	13,9	4,8	5,1	1,4	12,0	6,3	14,0	4,8	5,1	1,3
Венгрия	16,6	8,4	9,8	9,1	3,2	0,7	17,0	8,5	6,4	7,9	4,6	0,6
Мальта	14,2	7,8	13,6	2,7	2,7	0,6	14,3	8,0	13,1	2,8	2,8	0,6
Нидерланды	12,2	7,0	11,8	4,9	5,9	3,0	12,0	6,9	11,4	5,0	6,4	3,3
Австрия	15,0	8,1	12,8	7,0	6,2	1,9	14,6	7,8	13,0	6,8	6,0	1,9
Польша	13,1	7,4	7,4	4,6	4,2	2,5	14,0	8,1	7,0	4,7	4,6	2,2
Португалия	12,9	7,1	9,1	5,0	3,6	0,4	14,0	8,3	9,9	5,3	3,7	0,4
Румыния	11,0	6,7	6,5	6,0	3,3	0,3	12,7	8,4	5,8	5,4	2,8	0,5
Словения	14,4	8,4	8,4	5,8	7,8	1,4	14,4	8,4	7,9	5,7	7,7	1,6
Словакия	10,6	6,7	5,5	6,9	3,0	2,8	10,8	6,8	5,4	6,6	2,9	2,8
Финляндия	13,8	8,8	16,3	9,5	2,5	1,0	14,4	8,9	16,3	8,9	2,8	0,9
Швеция	19,0	9,7	19,7	8,2	0,1	0,2	18,6	9,4	18,7	7,1	0,1	0,2
Великобритания	12,0	5,8	15,7	4,5	3,2	0,2	13,6	7,3	15,6	4,5	3,1	0,2
ЕС-27	13,1	6,6	12,3	7,5	3,9	1,7	13,4	7,1	12,6	7,4	3,9	1,6

Примечания: РД – работодатели; НР – наемные работники; СЛ – самозанятые лица

Так, по ЕС-27 увеличился удельный вес налогов на производство и импорт с 13,1 % ВВП в 2009 г. до 13,4 % ВВП в 2011 г., в том числе вырос удельный вес НДС с 6,6 % ВВП в 2009 г. до 7,1 % ВВП в 2011 г.

Увеличился и удельный вес налогов на доходы, имущество с 12,3 % в 2009 г. до 12,6 % в 2011 г.

Что касается социальных взносов, то удельный вес последних, уплаченных работодателями, снизился с 7,5 % в 2009 г. до 7,4 % в 2011 г., а уплаченных самозанятыми лицами – с 1,7 до 1,6 % соответственно.

Доля социальных взносов, уплаченных наемными работниками, осталась на уровне 3,9 % ВВП.

Рост доли перераспределения ВВП за счет косвенных налогов характерен для Бельгии, Чехии, Греции, Испании, Франции, Италии, Польши, Венгрии, Португалии, Великобритании и ряда других стран ЕС.

В частности рост доли перераспределения ВВП за счет НДС наблюдался в Греции, Венгрии, Испании, Латвии, Литве, Польше, Португалии, Румынии, Словакии, Великобритании. Это обусловлено дискреционной налоговой политикой стран (повышением ставки НДС) в посткризисный период (табл. 3).

Таблица 3

## Стандартная ставка НДС в странах ЕС, % [4]

Страны	2009 г.	2011 г.	2012 г.
1	2	3	4
Греция	19	23	23
Венгрия	20	25	27
Испания	16	18	21

1	2	3	4
Латвия	21	22	21
Литва	19	21	21
Польша	22	23	23
Португалия	20	23	23
Румыния	19	24	24
Словакия	19	20	20
Великобритания	15	20	20

В свою очередь, увеличение удельного веса прямых налогов в ВВП наблюдалось в Бельгии, Германии, Ирландии, Греции, Франции, Австрии, Португалии, Латвии, Люксембурге, Кипре. К таким изменениям в ряде стран привели дискреционные фискальные меры, а именно повышение предельной (максимальной) ставки налога на доходы физических лиц (табл. 4).

Таблица 4

**Предельная (максимальная) ставка налога на доходы физических лиц в странах ЕС, % [4]**

Страны	2009 г.	2011 г.	2012 г.
Ирландия	46	48	48
Греция	40	45	45
Франция	40	41	45
Португалия	42	46,5	46,5
Латвия	23	25	25
Люксембург	39	42	41,34
Кипр	30	35	35

При этом отметим, что максимальная ставка налога на доходы физических лиц в Бельгии и Австрии за исследуемый период оставалась на уровне 50 %, а в Германии – на уровне 45 %.

Дискреционные меры в сфере налогообложения корпоративным налогом связанные со снижением его ставок в ряде европейских стран в посткризисный период (табл. 5). Такие изменения продиктованы необходимостью обеспечения экономического роста и поддержки частного сектора экономики.

Таблица 5

**Базовая ставка корпоративного налога в странах ЕС, % [4]**

Страны	2009 г.	2011 г.	2012 г.
Греция	25	20	20
Чехия	20	19	19
Литва	20	15	15
Великобритания	28	26	24

Значительная часть стран ЕС не меняли базовой ставки корпоративного налога в посткризисный период: Ирландия (12,5 %), Латвия (15 %), Румыния (16,0 %), Польша (19,0 %), Австрия, Дания и Португалия (25,0 %), Испания (30,0 %), Франция (33,33 %), Бельгия (33,99 %) и Мальта (35 %).

Таким образом, основными направлениями налогового реформирования в посткризисный период стали повышение максимальной ставки налога на доходы физических лиц, стандартной ставки налога на добавленную стоимость и снижение ставки корпоративного налога в ряде стран – участниц Европейского Союза. Налоговые реформы имели цель – обеспечение экономического роста и фискальной устойчивости.

**Литература:** 1. Крисоватый А. И. Теоретико-организационные основы налогового реформирования / А. И. Крисоватый // Налоговые реформы. Теория и практика: монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 9–18. 2. Tax reforms in EU Member States 2012 – Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability [Electronic resource]. – Access mode : [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/european\\_economy/2012/pdf/ee-2012-6\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2012/pdf/ee-2012-6_en.pdf). 3. In 2011 tax revenues increased to 40,0 % of GDP in EU-27 and 40,8 % of GDP in EA-17 [Electronic resource]. – Access mode : [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product\\_details/publication?p\\_product\\_code=KS-SF-12-055](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-SF-12-055). 4. Tax rates online [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/tax-rates-online.aspx>.

Аспирант  
Федерального государственного бюджетного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Санкт-Петербургский государственный университет"

## ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИИ

*Аннотация. Рассмотрены вопросы, связанные с реформой налогового законодательства России в области трансфертного ценообразования. В частности, проанализирован федеральный закон, внесший изменения в Налоговый кодекс РФ для совершенствования принципов определения цен для целей налогообложения.*

*Анотація. Розглянуто питання, пов'язані з реформою податкового законодавства Росії у сфері трансфертного ціноутворення. Зокрема, проаналізовано федеральний закон, який вніс зміни в Податковий кодекс РФ для вдосконалення принципів визначення цін для цілей оподаткування.*

*Annotation. The article deals with the issues related to the Russian transfer pricing tax law reform. In particular, it analyzes the federal law that amended the Tax Code of the Russian Federation in order to improve the principles of setting prices for tax purposes.*

*Ключевые слова: трансфертное ценообразование, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), сопоставимая сделка, рыночная цена, взаимозависимые лица.*

В широком аспекте трансфертные цены рассматриваются как любые цены, определенные нерыночным путем для достижения коммерческой цели относительно получения прибыли конкретного предприятия, также они могут быть использованы с целью снижения налогового бремени или перераспределения прибыли между подразделениями холдинга. В узком смысле трансфертные цены – это цены, которые используются внутри подразделения, между взаимозависимыми структурными элементами компании. Трансфертные цены в данном контексте выступают в качестве цены реализации товаров [1, с. 21].

В современных условиях национальные системы регулирования трансфертного ценообразования развитых стран формируются в значительной степени под влиянием ОЭСР, данная организация уделяет значительное внимание двум направлениям деятельности – трансфертное ценообразование и международное налогообложение.

В развитии подходов ОЭСР по регулированию трансфертного ценообразования можно выделить 3 основных этапа [2, с. 14]:

I. 1979 – 1983 гг. (1979 г. – отчет ОЭСР "Трансфертное ценообразование и многонациональные компании").

II. 1984 – 1994 гг. (1984 г. – отчет ОЭСР "Трансфертное ценообразование и многонациональные компании: три аспекта налогообложения").

III. 1995 г. – по настоящее время (1995 г. – Конвенция ОЭСР "Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний", которая пересматривалась в 1996, 1997, 2009 и 2010 гг.) [3].

Современный этап регулирования трансфертного ценообразования ОЭСР начинается с 1995 г., когда было издано Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний. Сегодня оно является основным международным документом, используемым правительствами разных стран для разработки национальных систем регулирования трансфертного ценообразования.

На сегодняшний день трансфертное ценообразование регулируется в более чем 30 странах. 18 июля 2011 г. в России был принят Закон № 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" (далее – Закон), который дополнил первую часть Налогового кодекса РФ новым разделом V.1, регулирующим вопросы трансфертного ценообразования и налогового контроля в этой сфере [4]. Он вступил в силу 1 января 2012 г. Положения Закона приближены к международным принципам трансфертного ценообразования, в частности к рекомендациям ОЭСР. Следует представить краткий обзор основных положений, регулирующих трансфертное ценообразование в России:

1. Взаимозависимые лица. Определение взаимозависимых лиц в российском законодательстве схоже с определением, которое представлено в Модельной конвенции ОЭСР в отноше-



нии налогов на доходы и капитал. В частности, лица признаются взаимозависимыми, если особенности отношений между ними могут оказать влияние на условия или результаты заключенных сделок либо экономические результаты деятельности этих лиц. При этом основным критерием является доля прямого или косвенного участия одной организации в другой, которая равна до 25 %.

2. Цены и налогообложение. Закон устанавливает особенности признания цен рыночными при применении регулируемых цен. По общему правилу регулируемые цены признаются рыночными. Однако в случае установления минимальной и (или) максимальной предельной цены, ограничений на надбавки к ценам, скидки к ним, а также иных ограничений на размеры рентабельности или прибыли по сделкам, необходимо соотносить применяемые цены с интервалом фактически сложившихся на рынке цен (рентабельности) с учетом особенностей расчета интервала, установленных Законом.

Кроме того, в Законе предусмотрены критерии сопоставимости при сравнении контролируемых сделок налогоплательщика со сделками, совершаемыми с участием независимых лиц. При определении соответствия цен, применяемых в сделках, рыночным ценам могут быть использованы любые общедоступные источники информации.

3. Контролируемые сделки. К контролируемым сделкам относятся в основном сделки между взаимозависимыми лицами и отдельные виды сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. В отношении сделок в области внешней торговли к данным сделкам будут относиться: все сделки с взаимозависимыми лицами (без ограничений); сделки с третьими лицами, предметом которых являются товары мировой биржевой торговли (нефть, нефтепродукты, черные и цветные металлы, минеральные удобрения и др.), если сумма доходов по сделкам превышает 60 млн руб.; сделки с резидентами офшоров, если сумма доходов по сделкам превышает 60 млн руб.

Что касается сделок на внутреннем рынке, то контролироваться будут следующие из них: с российскими взаимозависимыми лицами, если сумма сделок в течение года превышает 3 млрд руб. в 2012 г. (2 млрд руб. – в 2013 г. и 1 млрд руб. с 2014 г.); с российскими взаимозависимыми лицами, если одна из сторон сделки является плательщиком единого налога на вмененный доход или единого сельскохозяйственного налога и сумма сделок в течение года превышает 100 млн руб.; с российскими взаимозависимыми лицами, если сумма сделок в течение года превышает 60 млн руб. при наличии одного из следующих обстоятельств:

объект сделки – полезное ископаемое, облагаемое налогом на добычу полезных ископаемых по адвалорной ставке;

сторона сделки – резидент особой экономической зоны или одной из сторон сделки является участником проекта "Сколково", уплачивающий налог на прибыль по ставке 0 %.

4. Методы, используемые при определении рыночных цен. Методы, которые должны использовать налогоплательщики при определении рыночных цен в контролируемых сделках, указаны в таблице.

Таблица

**Методы, используемые при определении рыночных цен [4]**

Метод	Краткое описание	Особенности применения
1	2	3
Метод сопоставимых рыночных цен	Соответствие цены товаров (работ, услуг) рыночной цене определяется на основании сопоставления цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен, рассчитываемым на базе информации о сопоставимых сделках. В Налоговом кодексе РФ приведена конкретная методика расчета интервала рыночных цен (п. 3 ст. 105.9)	Данный метод является приоритетным. Применение других методов допускается только в случае невозможности применения данного метода
Метод цены последующей реализации	Соответствие цены в анализируемой сделке рыночному уровню определяется на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности. В Налоговом кодексе РФ приведена методика расчета интервала валовой рентабельности (ст. 105.8)	Данный метод является приоритетным при перепродаже товаров без переработки
Затратный метод	Соответствие цены рыночному уровню определяется на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках	Применение данного метода целесообразно, например, при оказании управленческих услуг
Метод сопоставимой рентабельности	Заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках. Могут использоваться различные показатели операционной рентабельности (продаж, затрат, активов, коммерческих и управленческих расходов и др.) в зависимости от вида деятельности и функций лица, являющегося стороной сделки	Применяется в случае отсутствия или недостаточности информации, на основании которой можно сделать вывод о сопоставимости экономических (коммерческих) условий сделок и невозможности использовать предыдущие методы

1	2	3
Метод распределения прибыли	Заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок	Применяется при невозможности использования других методов, а также при наличии в собственности сторон права на уникальные объекты нематериальных активов, влияющие на рентабельность

5. Документация и отчетность. Налогоплательщик обязан доказать, что примененные им цены соответствуют рыночным. Он обязан подать в налоговый орган уведомление о контролируемых сделках до 20 мая года, следующего за налоговым периодом. Документация в отношении контролируемых сделок предоставляется по требованию налоговых органов. Для внешнеэкономических сделок с взаимозависимыми лицами введены переходные положения, поэтому если доходы по данным сделкам не превышают 100 млн руб. в 2012 г., 80 млн руб. в 2013 г., документацию готовить не надо.

Резюмируя изложенное, можно отметить, что хотя новые российские правила трансфертного ценообразования в значительной мере революционны и во многом повторяют подход ОЭСР, все еще остается ряд значительных практических различий, которые необходимо принимать во внимание. Пройдет время, прежде чем новые правила будут апробированы на практике и разъяснены официально с целью устранения возможных лазеек и неясностей. Тем временем для снижения рисков, сопряженных с российскими правилами трансфертного ценообразования, автор рекомендует налогоплательщикам тщательно проверять внутригрупповые сделки, разрабатывать стратегию защиты и готовить документацию по обоснованию применяемых цен.

*Научн. рук. Погорлецкий А. И.*

**Литература:** 1. Иванова Е. В. Трансфертное ценообразование в компаниях холдингового типа: институциональный подход / Е. В. Иванова // Вестник ОГУ. – 2010. – № 8(114). – С. 20–25. 2. Дзюба П. В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П. В. Дзюба // Економіка України. – 2006. – № 1(530). – С. 14–22. 3. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [Electronic resource]. – Access mode : <http://codfiscal.net/act-pdf/OECD-transfer-pricing-guidelines.pdf>. 4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения : Закон от 11.06.2011 г. № 227 ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=116968;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.674292553116947>.

УДК 336.2

**Черняева З. А.**

Аспирант  
Государственного научно-исследовательского института  
системного анализа Счетной палаты Российской Федерации

## РОЛЬ СУДА ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА В ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МЕЖДУ ГОСУДАРСТВАМИ-ЧЛЕНАМИ

*Аннотация. Рассмотрена роль Суда Европейского Союза в урегулировании случаев возникновения двойного налогообложения между государствами – членами Европейского Союза – на основе анализа его судебной практики.*

*Анотація. Розглянуто роль Суду Європейського Союзу у врегулюванні випадків виникнення подвійного оподаткування між державами – членами Європейського Союзу – на основі аналізу його судової практики.*

*Annotation. The article based on judicial review concerns of the European Court of Justice in the settlement of double taxation cases between the Member States of the European Union.*

*Ключевые слова: Европейский Союз, Суд Европейского Союза, двойное налогообложение.*



Европейские государства на протяжении более чем шестидесяти лет разрабатывают и применяют меры, способствующие всесторонней интеграции сообщества. В области налоговой политики государствами – членами Европейского Союза проводится работа по конвергенции законодательства, устранению различных правовых коллизий и конфликта интересов отдельных государств, в результате чего вырабатываются подходы к преодолению наднациональных проблем.

Налоговые барьеры являются следствием несогласованности налоговых систем на международном уровне. Их устранение является необходимым с целью создания такого внутреннего рынка, где обеспечивается свободное движение товаров, лиц, услуг и капиталов. В Европейском Союзе с целью устранения двойного налогообложения государствами-членами применяются односторонние меры, заключаются международные налоговые соглашения, ведется работа по гармонизации налогового законодательства стран-участниц, а Европейским Судом создаются прецеденты по недопущению налоговой дискриминации.

В налоговых правоотношениях Европейского Союза в соответствии с принципом гармонизации наиболее эффективным механизмом устранения двойного налогообложения является издание директив как лучшей правовой формы сближения законодательств государств-участников, и дальнейшее воздействие Европейского Суда на применение норм права путем их толкования и установления запретов. Решения Европейского Суда являются обязательными, а толкование норм европейского права Судом ЕС имеет значение прецедента, которым должны руководствоваться судебные органы государств-членов Европейского Союза.

Налоговые решения, вынесенные Судом, можно разделить на те, которые толкуют нормы права, но не устанавливают запретов, и те, которые разъясняют нормы и содержат запреты.

К примеру, к первой категории можно отнести решение, в котором Европейский Суд исключает из налоговой базы налога на добавленную стоимость величину топливного акциза, имеющего двойственную природу (налога и регистрационной пошлины на потребление топлива). Он включался в начисленный НДС при регистрации приобретенного автомобиля, в то время как покупатель отдельно уплачивал регистрационную пошлину на автомобиль [1].

В сентябре 1999 Суд дал расширенное толкование принципу национального режима, установив, что постоянным представительством наравне с организациями-резидентами должны предоставляться все налоговые льготы, предусмотренные соглашениями, которые заключило государство их резидентства [2]. Например, если государство А заключило соглашение с государством Б (членом ЕС или третьей страной), предусматривающее предоставление налоговых льгот организациям-резидентам А на доход, извлеченный в государстве Б, то эти льготы должны также распространяться и на постоянные представительства на территории государства А организациям, основной страной предпринимательской деятельности которых является государство С. Тем не менее, в настоящее время большинство государств-членов стремятся ограничить круг лиц, которым могут быть предоставлены льготы в соответствии с двусторонними соглашениями, организациями-резидентами договаривающихся государств, не давая при этом обоснований подобным ограничениям. Такие положения противоречат законодательству Европейского Союза.

Устанавливая запреты на нормы, несовместимые с принципами права Европейского Союза, Европейский Суд тем самым осуществляет негативную интеграцию, в то время как принятие нормативно-правовых актов (в особенности, директив), направленных на гармонизацию налогового законодательства, является позитивной интеграцией.

Помимо того, что дискриминация по признаку гражданства прямо запрещена в статье 18 Договора о функционировании Европейского Союза (а ранее – Договором о Европейском Сообществе) [3; 4], Европейским Судом уделяется огромное внимание этому вопросу. Суд считает недостаточным принятие соглашений об избежании двойного налогообложения для полного устранения дискриминации.

В 1960 году в Суд ЕС обратились с требованием проверки законности взимания личного дополнительного налога наряду с подоходным налогом, установленным законодательством Бельгии. Под обложение дополнительным налогом по прогрессивной ставке подпадал совокупный доход супругов. Истец являлся гражданином Бельгии и должностным лицом Комиссии ЕС. Так, доход истца, полученный в качестве вознаграждения за работу в Комиссии ЕС, был суммирован с заработной платой его жены, в результате чего их совокупный налог подлежал налогообложению по более высокому тарифу, чем в случае, когда доход истца не учитывался бы. Суд постановил, что вознаграждение должностных лиц Европейского Сообщества должно быть исключено из национального налогообложения. Более того, это положение призвано гарантировать равное вознаграждение должностных лиц ЕС, имеющих разное гражданство. В результате, Суд установил запрет на любое прямое или косвенное налогообложение дохода, не подпадающего под юрисдикцию государств-членов [5].

Примером второй категории решений также может служить дело Комиссии ЕС против Франции в 1986 году. В результате рассмотрения этого спора суд постановил, что любой режим, устанавливающий различия между резидентами и нерезидентами, может нарушить положения статей 48 (свобода передвижения), 52 (свобода жительства и экономической деятельности), 59 (свободное предоставление услуг) Договора о Европейском Экономическом Сообществе [6], поскольку большинство нерезидентов являются гражданами другого государства-члена, поэтому требование о резидентстве является скрытой формой дискриминации [7]. Более того, Суд подчеркнул, что субъективные права граждан Европейского Сообщества не могут быть ограничены положениями двусторонних налоговых соглашений.

Однако в дальнейшем суд несколько смягчил свою позицию и разрешил проводить между нерезидентами и резидентами некоторые различия. В качестве яркого примера можно привести дело Шумахера, при рассмотрении которого Суд сформулировал запрет дискриминации как применения различных правил в сопоставимых обстоятельствах или применения одного и того же правила при разных обстоятельствах по признаку гражданства, то есть как неправомерность применения разного правового режима к резидентам государств-членов ЕС по признаку гражданства [8]. Основанием иска послужило то обстоятельство, что налоговые органы Германии отказали Шумахеру, который со своей семьей проживал в Бельгии, но работал в ФРГ, в предоставлении налоговых вычетов, доступных для резидентов, и в возврате переплаченной суммы налога. Налоговые органы при этом руководствовались положениями двустороннего соглашения об избежании двойного налогообложения между Бельгией и ФРГ, которые устанавливали, что государство постоянного проживания должно предоставлять налогоплательщику право на налоговые вычеты с учетом личных и семейных обстоятельств. Суд постановил, что, по общему правилу, непредоставление нерезиденту некоторых налоговых льгот, доступных резидентам, не является дискриминацией, поскольку такие налогоплательщики находятся в несопоставимом положении. Большая часть дохода резидента, как правило, находится в государстве резидентства, налоговые органы этого государства обладают все необходимой информацией для оценки его личных и семейных обстоятельств. Однако, если нерезидент получает большую часть дохода, то есть не менее 75 процентов от совокупного налогооблагаемого дохода, по Рекомендации Комиссии ЕС [9], в иностранном государстве, то его права и обязанности должны совпадать с налоговым статусом резидента этого государства, поскольку в противном случае, его личные и семейные обстоятельства не будут учитываться ни в государстве его резидентства, ни в государстве, где он работает.

В 1999 году в производство Европейского Суда поступило дело, истцом по которому выступал Королевский Банк Шотландии. Банк, являющийся резидентом Великобритании, имеет подразделение в Греции. Доходы этого подразделения облагались по более высокой ставке, чем доходы банков-резидентов Греции. Суд фактически продублировал свое решение по делу Шумахера, несмотря на то, что оно было вынесено в отношении физического лица. Суд постановил, что в целях налогообложения доходов, извлеченных в Греции, компания-нерезидент, имеющая свое подразделение в государстве-члене, находится в "объективно сопоставимых обстоятельствах" с компанией-резидентом, то есть к доходам этих компаний должен применяться один и тот же метод исчисления налога [10].

Таким образом, Европейский Суд дает толкование норм права, а в некоторых случаях устанавливает запрет на применение определенных положений законов, главным образом, с целью недопущения дискриминации по признаку гражданства. Достижение сегодняшних результатов работы Европейского Союза по устранению двойного налогообложения было бы невозможно без решений Европейского Суда, имеющих статус прецедентов.

Исследование опыта Европейского Союза в области избежания двойного налогообложения играет вспомогательную роль для обеспечения достижения целей и выполнения задач Евразийского экономического сообщества, в частности эффективного продвижения процесса формирования Единого экономического пространства. Кроме того, политика Европейского Союза всегда направлена на обеспечение принципов охраны прав и свобод личности, правовой определенности, не дискриминации и других демократических основ. Поэтому представляется полезным рассмотрение способов решения проблемы, представляющей угрозу для их соблюдения. К тому же, поскольку Российская Федерация является постоянным экономическим и политическим партнером Европейского Союза, исследование европейской налоговой политики может способствовать сближению экономик России и Европейского Союза, упрочнению бизнес-связей между ними.

*Научн. рук. Крохина Ю. А.*

**Литература:** 1. ECJ 22 Dec 2010. European Commission v. Republic of Austria (C-433/09) [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CJ0433:EN:HTML>. 2. ECJ of 21 Sept 1999, Case C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt [Electronic resource]. – Access mode : [http://www.biicl.org/files/1861\\_c-307-97.pdf](http://www.biicl.org/files/1861_c-307-97.pdf). 3. The Treaty on European Union, signed in Maastricht, 7 February 1992 [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/en/treaties/dat/11992M/htm/11992M.html>. 4. Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007 [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2007:306:SOM:en:HTML>. 5. ECJ of 16 Dec 1960, Case 6/60, Jean-E. Humblet v Belgian State, [1960] ECR 559 (English special edition) [Electronic resource]. – Access mode : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/court\\_cases\\_direct\\_taxation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/court_cases_direct_taxation_en.pdf). 6. Treaty establishing the European Economic Community, signed in Rome, 25 March 1957 [Electronic resource]. – Access mode : [http://en.wikisource.org/wiki/The\\_Treaty\\_establishing\\_the\\_European\\_Economic\\_Community](http://en.wikisource.org/wiki/The_Treaty_establishing_the_European_Economic_Community). 7. ECJ of 28 January 1986, Case 270/83, Commission of the European Communities v French Republic [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61983J0270:EN:HTML>. 8. ECJ C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker [1995] ECR I-225, para. 30 [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993CJ0279:EN:HTML>. 9. 94/79/EC: Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31994H0079:EN:HTML>. 10. ECJ of 29 Apr 1999, Case C-311/97 Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio ECR [1999] I-2651 [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihmlang=en&lng1=en,sv&lng2=da,de,el,en,es,fi,fr,it,nl,pt,sv,&val=279000:cs>.

Студент  
Федерального государственного образовательного бюджетного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## ПЕРСПЕКТИВЫ ВНЕДРЕНИЯ ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОМОХОЗЯЙСТВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Аннотация. Рассмотрен зарубежный механизм налогообложения домохозяйств и перспективы его развития в Российской Федерации. С помощью сравнительного анализа подоходного налогообложения России и Франции были выявлены положительные тенденции влияния совместного налогообложения.*

*Анотація. Розглянуто зарубіжний механізм оподаткування домогосподарств і перспективи його розвитку в Російській Федерації. За допомогою порівняльного аналізу прибуткового оподаткування Росії і Франції було виявлено позитивні тенденції впливу спільного оподаткування.*

*Annotation. The article is devoted to the foreign mechanism of taxation of households and the prospects for its development in Russia. The positive trends joint taxation of influence were identified by comparative analysis of the income taxation in Russia and France.*

*Ключевые слова: налогообложение домохозяйств, подоходное налогообложение, семья как субъект налогообложения, эффективность совместного налогообложения.*

На сегодняшний день домохозяйства являются наименее изученным экономическим субъектом, который имеет свои особенности функционирования в экономической среде. Они могут выступать как производителями общественных благ, так и их потребителями. Такое разностороннее функционирование домашних хозяйств позволяет говорить о налогообложении домохозяйств как об особом виде налоговых отношений между ними и государством.

В России о домохозяйствах как о субъекте налогообложения можно говорить лишь гипотетически, так как формально основным субъектом является физическое лицо как таковое, а не домашнее хозяйство в целом. В то же время в некоторых странах уже рассматриваются перспективы развития такого вида изъятия, как налогообложение домохозяйств. Например, в октябре 2012 года в Украине был внесен законопроект, который предусматривает замену НДФЛ (налог на доходы физических лиц) на НДД – налог на доходы домохозяйств. Во Франции такая практика уже имеет место быть, поскольку подоходным налогом там облагается не каждое отдельное физическое лицо, а вся семья в целом.

Применима ли зарубежная практика налогообложения домохозяйств в России? Данному вопросу в отечественной литературе уделено мало внимания, исследования в основной своей массе сводятся к изучению отдельных налогов, уплачиваемых физическими лицами. Очевидно, что выделение домашнего хозяйства в качестве самостоятельного субъекта налогообложения в России может вызывать как положительные, так и отрицательные явления в экономике. Например, Владимир Котенко – партнер, руководитель налогово-юридической практики компании "Эрнст энд Янг" – считает, что налогообложение домохозяйств может привести к еще большей тенезации рынка оплаты труда. С другой стороны, он же признает тот факт, что подобный опыт развитых европейских стран и США довольно удачный: "Например, в той же Франции так называемый семейный налог прогрессивен и в первую очередь облегчает жизнь малообеспеченным семьям, поскольку они платят минимальные налоги или не платят их вообще" [1].

Такое нововведение позволит налоговой системе Российской Федерации выйти на более высокий уровень и обеспечить социальную справедливость при налогообложении посредством различных элементов налогообложения, в первую очередь, ставок и льгот.

Другими проявлениями развития налогообложения домохозяйств в России могут стать следующие:

- создание максимально благоприятного налогового климата для домашних хозяйств – товаропроизводителей;

- стимулирование перелива капиталов, накопление капитала и сбережений;

- снижение налоговой нагрузки и упрощение режимов налогообложения домашних хозяйств [2].

Положительное воздействие будет также оказано и на демографию страны. Такой вывод можно подтвердить опытом Франции, в которой при подсчете подоходного налога используются так называемые "семейные коэффициенты", в результате применения которых холостяки платят



налогов в среднем больше, а женатые – меньше, женатые с детьми платят налогов еще меньше (чем больше детей, тем меньше налогов). Такая схема налогового стимулирования семьи и демографии действует во многих европейских странах [3].

Необходимо провести сравнительную характеристику подоходного налогообложения России и Франции путем расчета объемов изъятия подоходного налога с граждан. В качестве налоговой базы во Франции рассматривается совокупный годовой доход всех членов семьи за вычетом определенных видов расходов, которые налогом не облагаются. Налоговые ставки, которые применяются во Франции, представлены в табл. 1. Фактическая сумма налога рассчитывается от несколько иной величины: среднедушевого дохода семьи, который определяется как совокупный годовой доход всех членов семьи, деленный на семейный коэффициент, о котором упоминалось. Суммарный размер семейного коэффициента будет в свою очередь зависеть от типа домохозяйства. Так, если, например, семья состоит из двух супругов без детей, будет применяться коэффициент 2, если же это семья из одного человека (холостяк), то в данном случае применяется коэффициент 1. Важно отметить, что коэффициенты, применяемые к первому и второму несовершеннолетним детям, будут равны 0,5. При разводе или смерти одного из родителей "вес" ребенка в подсчете семейного коэффициента увеличивается.

Таблица 1

**Налоговые ставки во Франции в 2013 году**

Среднедушевой доход семьи в год, евро	Применяемая налоговая ставка, %
5 963	0 (необлагаемый минимум)
5 964 – 11 896	5,5
11 897 – 26 420	14
26 421 – 70 830	30
70 831 – 150 000	41
150 001 – 1 000 000	45
Свыше 1 000 000	75

Следует произвести расчеты по двум базовым видам домохозяйств: семья, состоящая из одного члена (холостяк), семья, состоящая из двух супругов (табл. 2 – 5).

Таблица 2

**Расчет сумм налога в России и Франции для семьи, состоящей из одного человека с низким совокупным годовым доходом**

Франция					
Совокупный годовой доход, руб.	Месячный доход, руб.	Семейный коэффициент	Среднедушевой доход, руб.	Налоговая ставка	Сумма налога, руб.
242 100	20 175	1	242 100	0 %	0
Среднедушевой доход = 242 100 / 1 Сумма налога = 242 100 × 0 % × 1 = 0 руб.					
Россия					
Совокупный годовой доход, руб.	Месячный доход, руб.	Налоговая ставка	Сумма налога		
242 100	20 175	13 %	31 473		
Сумма налога = 242 100 × 13 % = 31 473 руб.					

Таблица 3

**Расчет сумм налога в России и Франции для семьи, состоящей из одного человека с высоким совокупным годовым доходом**

Франция	Совокупный годовой доход, руб.	Месячный доход, руб.	Семейный коэффициент	Среднедушевой доход, руб.	Налоговая ставка	Сумма налога, руб.
	1 400 000	116 667	1	1 400 000	30 %	197 397
	Среднедушевой доход = 1 400 000 / 1 Сумма налога = ((238 520 × 0 %) + ((475 840 - 238 520) × 5,5 %) + ((1 056 800 - 475 840) × 14 %) + ((1 400 000 - 1 056 800) × 30 %)) × 1 = 197 347 руб.					
Россия	Совокупный годовой доход, руб.	Месячный доход, руб.	Налоговая ставка	Сумма налога		
	1 400 000	116 667	13 %	182 000		
	Сумма налога = 1 400 000 × 13 % = 182 000 руб.					

Таблица 4

**Расчет сумм налога в России и Франции для семьи, состоящей из двух супругов с низким совокупным годовым доходом**

Франция					
Совокупный годовой доход, руб.	Месячный доход, руб.	Семейный коэффициент	Среднедушевой доход, руб.	Налоговая ставка	Сумма налога, руб.
477 040	40 350	2	238 520	0 %	0
Среднедушевой доход = 477 040 / 2 = 238 520 руб. Сумма налога = 238 520 × 0 % × 1 = 0 руб.					
Россия					
Совокупный годовой доход, руб.	Месячный доход, руб.	Налоговая ставка	Сумма налога		
477 040	40 350	13 %	62 015		
Сумма налога = 477 040 × 13 % = 62 015 руб.					

Таблица 5

**Расчет сумм налога в России и Франции для семьи, состоящей из двух супругов с высоким совокупным годовым доходом**

Франция					
Совокупный годовой доход, руб.	Месячный доход, руб.	Семейный коэффициент	Среднедушевой доход, руб.	Налоговая ставка	Сумма налога, руб.
2 700 000	225 000	2	1 350 000	30 %	364 694
Среднедушевой доход = 2 700 000 / 2 = 1 350 000 руб. Сумма налога = ((238 520 × 0 %) + ((475 840 - 238 520) × 5,5 %) + ((1 056 800 - 475 840) × 14 %) + ((1 350 000 - 1 056 800) × 30 %)) × 2 = 364 694 руб.					
Россия					
Совокупный годовой доход, руб.	Месячный доход, руб.	Налоговая ставка	Сумма налога		
2 700 000	225 560	13 %	351 000		
Сумма налога = 2 700 000 × 13 % = 351 000 руб.					

Очевиден тот факт, что семьи с низкими доходами во Франции уплатят налог в сумме значительно меньше, чем в России. Данный факт объясняется тем, что во Франции шкала налоговых ставок подоходного налога не плоская, а прогрессивная, то есть чем выше доход, тем выше ставка налога.

Выгодно ли России перейти на налогообложение домохозяйства в целом, следуя зарубежному опыту, в частности, французскому? По данным Всероссийского центра уровня жизни, сегодня 13 % населения имеют официальный ежемесячный доход до 3 тыс. руб., а 27,8 % – до 7 тыс. руб. Больше всего среди российских граждан с доходом ниже среднего – людей трудоспособного возраста с детьми. Пенсионеров – немного. Почти нет одиноких – практически все живут с родственниками. И только две пятых бедных семей не имеют детей [4].

Такая статистика свидетельствует о том, что введение совместного налогообложения в России можно оценить как направленное на защиту прав семьи. Переход к совместному налогообложению семьи может повысить благосостояние граждан. К тому же, могут наблюдаться увеличение сбережений населения, использование освобожденных от налогообложения средств на инвестиционные цели, повышение потребления, что в конечном итоге может содействовать росту российской экономики. При этом, возможно, снизятся общие поступления в бюджет от налога на доходы физических лиц, усложнится администрирование и контроль для налоговых органов. Но совместное обложение семьи отвечает принципам налоговой справедливости, равенства, соразмерности, учета фактической способности к уплате налогов, недопустимости налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав, и удобства взимания [5].

*Рецензент*

*преподаватель Винникова О. С.*

**Литература:** 1. Официальные новости Министерства Финансов Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://minfin.com.ua>. 2. Жиров В. И. Налогообложение домашних хозяйств : автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук 08.00.10 / В. И. Жиров. – Саратов, 2005. – 20 с. 3. Про подоходный налог для физлиц во Франции: Интернет-статья клуба трейдеров Smart-lab [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://mvgolubev.blogspot.com/2012/12/french-tax.html>. 4. Интернет-портал "Российской газеты". – Режим доступа : <http://www.rg.ru>. 5. Церенов Б. В. Семья как консолидированная группа налогоплательщиков: потенциальная модель [Электронный ресурс] / Б. В. Церенов. – Режим доступа : <http://justicemaker.ru/view-article.php?id=14&art=1755>.

Студент  
Харьковского национального экономического университета

## **АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО ЭКОЛОГИЧЕСКОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ И ЗА РУБЕЖОМ**

*Аннотація. Отображені зміни, пов'язані з введенням Податкового кодексу, проаналізовані сутність збору екологічних платежів і витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів в Україні.*

*Анотация. Відображено зміни, що пов'язані із введенням Податкового кодексу, проаналізовано сутність збору екологічних платежів і витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів в Україні.*

*Annotation. The changes related to the introduction of the Tax Code are reflected, the nature of payments and collection of environmental protection expenditures and management of natural resources in Ukraine are analyzed.*

*Ключевые слова: экологическое налогообложение, Налоговый кодекс Украины, экологические платежи, окружающая природная среда.*

Новый этап в развитии экономики природопользования непосредственно связан с перестройкой управления экономикой. На этом этапе действенным экономическим механизмом управления хозяйственной деятельностью являются финансово-экономические мероприятия и налоги, которые сделали бы невыгодным для объединений, предприятий и организаций неэкономное расходование природных ресурсов и нанесения вреда окружающей среде.

Теоретические, методологические и прикладные аспекты экологического налогообложения рассмотрены в научных трудах многих украинских ученых, в частности Веклич А. А., Галушкина Т. П., Синякевич И. М., Хлобыстова Е. В. Однако целый ряд важных вопросов этой проблемы пока не нашел своего решения. Учитывая принятие Налогового кодекса, возникает необходимость углубленного анализа экологического налогообложения.

В Украине сегодня функционирует экологический налог, которым с принятием Налогового кодекса заменили сбор за загрязнение окружающей природной среды. Согласно Налоговому кодексу Украины [1], он относится к общегосударственным налогам и сборам вместе с платой за пользование недрами, платой за землю, сбором за специальное использование воды и сбором за специальное использование лесных ресурсов, которые по европейской классификации относятся к экологическим налогам. Но есть и некоторые отличия зарубежной классификации экологического налогообложения и украинской. В частности, в Украине не существует таких видов налогов и платежей экологического характера:

налог на продукцию, содержащую экологически вредные вещества, который платят граждане Дании, Норвегии, Швеции, Чехии, Франции, Германии, Латвии и Польши;

налог на упаковку (стекло, металл, пластик), оплачиваемый Данией, Норвегией, Швецией и Финляндией;

налоги и сборы на авиаперевозки, существующие в Великобритании и Франции;

сбор на защиту окружающей среды, плательщиками которого являются граждане Германии, Великобритании и Швеции [2, с. 118].

Анализируя сбор за загрязнение окружающей природной среды и экологический налог, надо отметить такие положительные моменты введения последнего: увеличение ставок экологического налога, в частности значительное увеличение ставок за выбросы чрезвычайно вредных веществ; введение налогообложения выбросов углекислого газа; введение налога для владельцев передвижных источников загрязнения; упрощение порядка исчисления налога через унификацию системы повышающих коэффициентов.

Проблемным аспектом отечественной налоговой системы является источник уплаты экологического налога – он относится на расходы предприятия, не решает задачу государства по дестимулированию вредной деятельности предприятий, поскольку фактически оплаченный налог закладывается в цену продукции и переносится на конечного потребителя. Также, учитывая зарубежный опыт, нужно было бы предусмотреть введение льгот по оплате экологического налога для предприятий, деятельность которых направлена на сохранение и восстановление окружающей среды [2, с. 119].



Итак, опыт европейских стран показывает, что активное применение экологических налогов способствует снижению общего уровня загрязнения окружающей среды, росту объемов производства новой, экологически чистой продукции, укрепляя таким образом конкурентоспособность и экономические позиции производителей.

На сегодня, в промышленно развитых странах мира наблюдается тенденция к возрастанию роли экологических налогов и их стимулирующего воздействия на развитие экономики. Так, доля экологических налогов в общей сумме ВВП в зарубежных странах составляет: в Австрии – 2,4 %; Дании – 4,0 %, Германии – 2,2 %; Ирландии – 2,4 %; Испании – 1,6 %; Италии – 2,6 %; Франции – 1,8 %; Швеции – 2,8 % [3].

В Украине же, как показывают статистические данные, эта доля ниже и в течение последних лет находится в пределах 0,09 %. Динамика налоговых поступлений в Украине на протяжении 2008 – 2012 гг. приведена в табл. 1 [4].

Таблица 1

**Динамика налоговых поступлений в Украине на протяжении 2008 – 2012 гг.**

Показатель	Годы		
	2010	2011	01. – 09. 2012
Налоговые поступления всего, млн грн	166 872,19	261 604,99	201 474,40
В том числе – экологические платежи, млн грн	970,47	1 085,38	1 055,27
Доля экологических платежей в совокупных налоговых, %	0,58	0,41	0,52
ВВП, млн грн	1 082 569	1 302 079	–
Доля экологических платежей к ВВП, %	0,09	0,08	–

В последние годы наблюдается увеличение уплаты экологических платежей субъектами хозяйствования Украины. Процент фактически оплаченных экологических платежей к запланированным ежегодно значительно больше. Динамика сбора экологических платежей в Украине в 2008 – 2012 гг. наведена в табл. 2 [4].

Таблица 2

**Динамика сбора экологических платежей в Украине на протяжении 2008 – 2012 гг., млн грн**

Годы	По плану	Выполнено
2008	990,66	1 182
2009	261,08	406,58
2010	377,77	970,47
2011	906,06	1 085,4
01. – 09. 2012	1180,6	1 055,3

По мнению специалистов, оптимальная доля экологической составляющей должна составлять 3 – 6 % от ВВП, что характерно промышленно развитым странам. В Украине она очень низкая, что связано с низким уровнем экологических платежей. Зарубежный опыт применения экономических инструментов в системе охраны окружающей среды отличается от отечественного, в частности системой стимулирования рационального использования природных ресурсов. Эта система охватывает налоговые скидки по продаже экотехники (Германия, Япония, США), льготы в виде применения ускоренной амортизации очистного оборудования, субсидии и льготные кредиты на природоохранное оборудование [5].

Таким образом, проанализировав отечественную систему экологического налогообложения было обнаружено положительные аспекты нового экологического налога. Но развитию экологического налогообложения на данном этапе характерны и определенные проблемы, последствия, которых в дальнейшем планируется устранить. Поэтому, предлагается ввести дополнительные виды экологических налогов, заимствованные за рубежом, в частности ввести налог на продукцию и налогообложение упаковки, содержащей экологически вредные вещества, разработать систему налоговых льгот для предприятий, использующих энергосберегающие технологии.

*Рецензент*

*канд. экон. наук, доцент Котляров Е. И.*

**Литература:** 1. Податковий кодекс України: станом на 03 лютого 2013 року. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. Проблеми та перспективи використання в Україні зарубіжного досвіду екологічного оподаткування : зб. наук. праць / гол. ред. Туниця Ю. Ю. – Львів : РВВ НЛТУ України, 2012. – Вип. 22.14. – 408 с. 3. Taxation trends in the European Union 2012 [Electronic resource] / Statistical books of Eurostat. – Access mode : [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-12-001/EN/KS-DU-12-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-12-001/EN/KS-DU-12-001-EN.PDF). 4. Звіт про виконання Державного бюджету України станом на 1 жовтня 2012 року за даними Державного казначейства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>. 5. Інвестиційна складова організаційно-фінансового механізму раціонального природокористування та охорони навколишнього середовища [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekonpr/2008/Fadchak.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekonpr/2008/Fadchak.pdf).

Преподаватель  
Харьковского национального экономического университета

## НАЛОГОВАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОДОВОЛЬСТВЕННОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В ГОСУДАРСТВЕ

*Аннотация. Рассмотрена сущность продовольственной безопасности государства; охарактеризована структура продовольственного комплекса; обоснована система мер налогового регулирования продовольственной безопасности.*

*Анотація. Розглянуто сутність продовольчої безпеки держави; охарактеризовано структуру продовольчого комплексу; обґрунтовано систему заходів податкового регулювання продовольчої безпеки.*

*Annotation. The article discusses the essence of food security of a state; the structure of food industry is described; the system of tax regulation of food security is justified.*

*Ключевые слова: продукты питания, продовольственная безопасность, продовольственный комплекс, налоговое регулирование.*

На протяжении всей истории человечества перед ним возникала проблема голода и недоедания. Злободневной она остается и в настоящее время. По данным работы [1], в мире хронически голодают более 900 млн человек, или почти 16 % населения развивающихся стран. В Украине проблема голода особенно остро ощущалась в XX в., а по данным Государственной службы статистики Украины [2] в 2011 г. уровень среднедушевых доходов 7,8 % населения был ниже прожиточного минимума.

Исследованием продовольственной безопасности занимались В. Амбросов, О. Амосов, Е. Гойчук, Б. Данилишин, В. Ильяшенко, О. Лебединская, И. Лукинов, П. Саблук, И. Топиха, Е. Шибанина, В. Щербань, В. Юрчишин и др. Однако недостаточно освещенной в научных трудах остается налоговая составляющая обеспечения продовольственной безопасности, что обуславливает актуальность темы исследования, ее теоретическую и практическую значимость. Целью работы является обоснование направлений и соответствующих инструментов налоговой политики, применение которых обеспечивает реализацию составляющих продовольственной безопасности.

Обобщение подходов к определению экономической сущности продовольственной безопасности [3 – 8] позволяет выделить в ее составе основные элементы (рисунок).

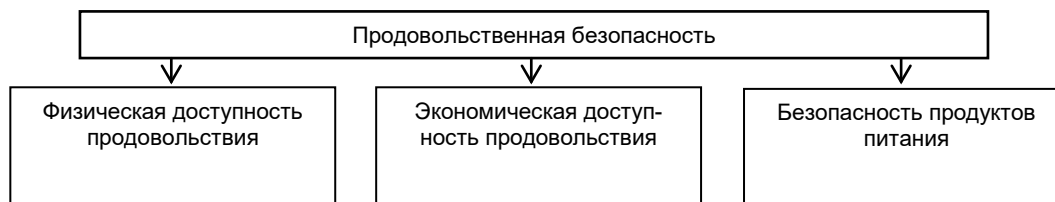


Рис. Экономическая сущность продовольственной безопасности

Продовольственная безопасность предполагает физическое наличие продуктов питания в количестве, необходимом для удовлетворения потребностей человека в пище, безопасность таких продуктов для жизни и здоровья граждан, соответствие стоимости корзины продуктов питания, необходимой для обеспечения жизни, здоровья и трудоспособности населения, уровню его доходов.

Важной составляющей продовольственной безопасности является ограничение импорта продукции – в части как некачественных и потенциально опасных продуктов, так и тех, которые являются отечественными аналогами. По данным Государственной службы статистики Украины [2] в 2012 г. по сравнению с 2011 г. импорт мяса увеличился более чем в 2,5 раза, рыбы и молочных продуктов – на 35 %. В то же время наблюдается сокращение объемов их производства отечественными производителями.

Для любого государства важным являются создание и развитие продовольственного комплекса, который должен быть обеспечен силами внутренних производителей. Его центральным



звеном является сельское хозяйство. В состав продовольственного комплекса включаются также субъекты (отрасли, сферы), которые способствуют "доведению" продовольствия до конечного потребителя – осуществляют заготовку, транспортировку, хранение, переработку сельхозсырья, его промышленную обработку (пищевая промышленность), а также систему сбыта [8].

Среди инструментов налоговой поддержки сельхозпроизводителей, предусмотренных законодательством Украины, необходимо выделить: фиксированный сельскохозяйственный налог и спецрежим по НДС; временное освобождение от налога на землю вновь созданных фермерских хозяйств в течение 3-х лет, а в труднедостаточных населенных пунктах – в течение 5-ти лет с момента передачи им земельного участка в собственность; временное (до 1 января 2016 г.) применение нулевой ставки налога на прибыль для предприятий малого и среднего бизнеса [9, пп. 154.6].

Поддержка сельхозпроизводителей может быть реализована и при помощи мер, которые стимулируют эффективное использование земли. Это могут быть целевые налоговые льготы, которые предусматривают обязательное использование высвобожденных средств на улучшение качества земли (например, разумное внесение минеральных удобрений и недопущение истощения почвы).

Актуальным является стимулирование обновления материальной базы продовольственного комплекса. В этой связи действенными могут оказаться целевые налоговые льготы, направленные на активизацию инвестиционных и инновационных процессов. Это налоговый кредит и налоговая скидка по налогу на прибыль, ускоренная амортизация основных средств или немедленное списание их стоимости. Указанные меры целесообразно применять для стимулирования развития машиностроения, прежде всего сельскохозяйственного, а также тех его составляющих, которые обеспечивают средствами производства пищевую и другие "обслуживающие" подотрасли комплекса.

Особое внимание следует уделять кадровому обеспечению составляющих продовольственного комплекса. С этой точки зрения среди инструментов налогового регулирования можно выделить те, которые обеспечивают развитие человеческого капитала. Это различного рода налоговые льготы по налогу на прибыль предприятий, НДС и налогу на доходы физических лиц, которые обеспечивают снижение налоговой нагрузки на плательщиков посредством освобождения отдельных их категорий от налогообложения либо снижения налоговой базы. Такие льготы применяются относительно операций по страхованию, обучению либо медицинскому обслуживанию плательщиков (либо наемных работников таких плательщиков).

Результатом охарактеризованных ранее мероприятий должно быть улучшение качества продукции, что обеспечивает реализацию соответствующей составляющей экономической безопасности.

Не менее важной составляющей продовольственной безопасности государства является экономическая доступность продовольствия. Недостаточный уровень доходов большей части населения, с одной стороны, и избыточное предложение дорогостоящих продуктов питания системой сбыта – с другой, создали в государстве иллюзию продовольственного изобилия. Одной из причин высокого уровня цен на продукты питания является неэффективная практика регулирования уровня торговой наценки на них согласно Постановлению Кабинета Министров Украины [10]. Ограниченный уровень торговой наценки на продукты питания усиливает риск неполучения прибыли соответствующими предприятиями, что обусловлено высоким уровнем конкуренции и риском непродачи быстропортящихся продуктов. С целью недопущения нарушения законодательства и для сохранения желаемого уровня прибыли в цепочку между поставщиком и производителем готовой продукции включается несколько предприятий-посредников. Тем самым завышается "входная" цена на исходное сырье, дабы обеспечить соответствие "выходного" уровня торговой наценки требованиям законодательства. Результатом является искусственно завышенная и экономически необоснованная цена.

Альтернативой такому административному ограничению уровня торговой наценки может быть введение целевых льгот по налогу на прибыль для производителей продуктов питания, одним из условий предоставления которых является снижение цены готовой продукции (при этом компенсация недополученной прибыли производителем обеспечивается за счет целевого использования высвобожденных от налогообложения средств на расширение объемов производства).

Другой составляющей в борьбе с несоответствием стоимости продуктов питания уровню платежеспособного спроса является государственное регулирование уровня доходов населения. С этой точки зрения среди инструментов налогового регулирования можно назвать те, которые обеспечивают ограничение налогового давления для социально незащищенных категорий населения. Среди них: экономически обоснованный необлагаемый минимум доходов граждан, альтернативой которому является экономически обоснованная и социально справедливая налоговая социальная льгота по налогу на доходы физических лиц, которая широко применяется в странах ЕС, или применяемый в Словакии налоговый кредит по индивидуальному подоходному налогу (в размере прожиточного минимума) [11]; дифференцированные ставки НДС на социально значимые товары; прогрессивное налогообложение доходов физических лиц; налоговые скидки либо налоговые кредиты по налогу на доходы физических лиц на сумму расходов на детское питание либо питание, которое является составляющей оздоровительных либо лечебных мероприятий.

Составляющей политики государственного регулирования платежеспособного спроса является формирование экономически обоснованного перечня социально значимой продукции, для которой система контроля качества и доступности ее для потребителей должна быть особенно жесткой.



Подводя итоги проведенного исследования, необходимо указать, что предлагаемые мероприятия целесообразно внедрять комплексно, то есть осуществлять одновременное регулирование всех составляющих продовольственной безопасности, иначе может возникнуть дисбаланс спроса и предложения продуктов питания; потребностей производства, с одной стороны, и ресурсов и средств производства – с другой. Это позволит осуществить всестороннее влияние на развитие продовольственного комплекса государства и повышение уровня жизни населения. Следует также отметить, что результативность предлагаемых мероприятий существенно усилится в случае "дополнения" их мероприятиями бюджетной поддержки, в частности предоставления соответствующим субъектам государственной гарантии по кредитам, что является направлениями дальнейших исследований автора.

**Литература:** 1. Искоренение голода и содействие экономическому и социальному росту [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.fao.org/docrep/014/am859r/am859r05.pdf>. 2. Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 3. Гойчук О. І. Продовольча безпека як системна категорія / О. І. Гойчук // Аграрна наука і освіта. – 2002. – № 1–2. – С. 87–91. 4. Ляшенко В. А. Державне регулювання продовольчого забезпечення : монографія / В. А. Ляшенко. – Запоріжжя : КПУ, 2007. – 200 с. 5. Лебединська О. Ю. Міський продовольчий комплекс: організація та управління : монографія / О. Ю. Лебединська. – К. : Вид. НАДУ, 2003. – 272 с. 6. Саблук П. Т. Экономические основы продовольственной безопасности стран мира / П. Т. Саблук // Економіка АПК. – 2008. – № 8. – С. 21–25. 7. Топиха И. Н. Ресурсный потенциал аграрного сектора основа продовольственной безопасности / И. Н. Топиха, О. Н. Вишневецкая // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2011. – № 3. – С. 152–155. 8. Шебаніна О. В. Формування і ефективний розвиток продовольчого підкомплексу АПК : монографія / О. В. Шебаніна. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 368 с. 9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. 10. Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів) : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 грудня 1996 р. № 1548 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. 11. Taxes in Europe: database [Electronic resource]. – Access mode : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/taxSearch.html](http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html).

УДК 336.1

**Шантор В. В.**

Аспирант

Учреждения образования "Белорусский государственный экономический университет"

## **ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ ПРОЦЕССА ДЕРЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ**

*Аннотация. Рассмотрены проблематика определения понятий процесса дерегулирования и их соотношение между собой. Впервые проведено исследование понятийного аппарата дерегулирования с экономической точки зрения. Выявлены особенности понятий процесса дерегулирования.*

*Анотація. Розглянуто проблематику визначення понять процесу дерегулювання та їх співвідношення між собою. Вперше проведено дослідження понятійного апарату дерегулювання з економічної точки зору. Виявлено особливості понять процесу дерегулювання.*

*Annotation. The problematics of deregulation process and its concepts are examined. For the first time the research of these concepts from economic point of view has been held. Deregulation concepts' features of are given.*

*Ключевые слова: дерегулирование, либерализация, приватизация, децентрализация.*

В условиях увеличения для Беларуси стоимости энергоносителей, повышения конкуренции на внешних рынках, необходимости понижения стоимости национальной продукции существует необходимость увеличения поступлений в государственный бюджет. Стремясь к этому, а также понимая факт того, что увеличение ставок налогов – путь в никуда, правительство Республики определило дерегулирование как один из основных выходов из сложившейся ситуации. Дерету-

лирование признано тем рычагом, который приведет к увеличению субъектов хозяйствования на рынке, сокращению безработицы, уменьшению расходов на администрирование, и в результате станет одним из альтернативных путей пополнения бюджета страны и реформирования налоговой системы государства.

Для более правильного использования понятийного аппарата процесса дерегулирования в научной и практической среде представляется необходимым проанализировать мнения различных экономистов по данной проблематике.

Объект исследования – процесс дерегулирования экономики.

Предмет – совокупность и соотношения понятий, составляющих целостность процесса дерегулирования.

Целью данной работы является разработка четкого определения понятийного аппарата процесса дерегулирования экономики и его составляющих.

Современная экономическая теория предлагает различные подходы к определению понятия дерегулирования экономики.

Немецкие ученые акцентировали внимание на различных сторонах процесса:

Ю. Кюлинг, А. Линхард, Т. Пфистерер, Р. Рэнтш и К. Бренинг-Кауфманн, Е. Крузэ считают, что дерегулирование в экономике, в первую очередь, связано с созданием условий, благоприятствующих развитию конкуренции на рынке [1; 2].

Для К. Короника дерегулирование в юридическом толковании означает сокращение государственного регулирования экономики, в экономическом – приводит к отмене барьеров входа на рынок [2, с. 44].

Экономическая суть дерегулирования на микроуровне – это отмена вмешательства государства в функционирование рынка; на макроуровне – оптимизация отношений между государством и частными компаниями в области политики распределения, фискальной, а также структурной политик.

Однако существующие сейчас работы экономистов, дав определения процессам дерегулирования и либерализации, не показали соотношения данных понятий друг с другом. Представляется необходимым дать единое четкое описание данным понятиям для дальнейшего использования в научно-практических целях.

Для целей данного исследования под дерегулированием будет пониматься процесс отмены (упрощения) государственных актов для предоставления экономическим субъектам большего спектра экономических прав и свобод.

Однако необходимо понимать, что не каждое упрощение должно рассматриваться как дерегулирование. При проведении дерегулирования речь идет о сознательном отказе государства от определенных функций, которые ранее были присущи только для него.

Существуют два вида дерегулирования: дерегулирование на микро- и на макроуровнях.

Первое подразумевает уменьшение регулирования предпринимательства со стороны государства.

Дерегулирование на макроуровне – это процесс, направленный на уменьшение присутствия государства в таких сферах, как налоговая, социальная, валютная политики [3, с. 20].

Изучив исследования зарубежных экономистов, автор работы делает вывод, что дерегулирование является общим понятием, характеризующим процесс упрощения условий хозяйствования. На данный момент экономистами используется также и ряд других понятий, таких, как: либерализация, приватизация, децентрализация.

Исходя из приведенных разъяснений данных понятий, связь между ними, по мнению автора, можно отобразить следующим образом (рисунок):

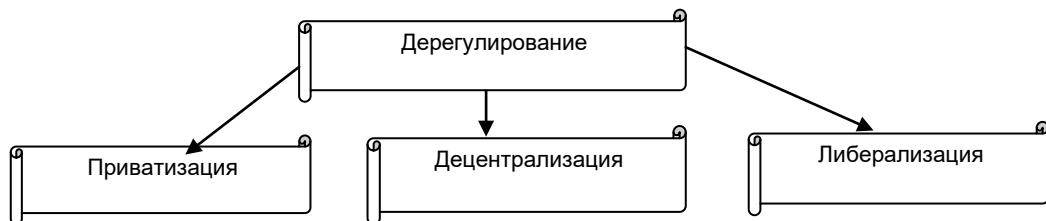


Рис. Соотношение основных понятий дерегулирования

Экономисты понимают под либерализацией снятие ограничений, которые сдерживают кооперацию между субъектами хозяйствования на микро-, макро- и международном уровнях.

Данный термин был предложен Организацией по безопасности и сотрудничеству в Европе для использования в экономической терминологии. Под либерализацией, в первую очередь, понималось снятие ограничений для торговли товарами и услугами и обращение международных отношений к свободной торговле товарами и услугами.

Под приватизацией представителями современной западноевропейской школы понимается процесс наделения частного сектора правом выполнения функций, исполнение которых ранее было присуще лишь государственному сектору.



Существуют много систематизаций видов приватизации, в основном они сводятся к следующим двум:

Первая систематизация – приватизация в узком и в широком смыслах. Приватизация в узком смысле – это полная либо частичная передача прав распоряжения каким-либо объектом от государственного сектора частным компаниям.

Приватизация в широком смысле – это уменьшение степени присутствия государства без полной передачи прав над объектом приватизации.

Следующая систематизация выглядит таким образом:

1. Приватизация определенных функций – отказ государства от выполнения каких-либо функций и наделение этим правом частных субъектов хозяйствования.

2. При организационной приватизации процесс выполнения задания поручается частному субъекту и таким образом происходит редуцирование издержек при оказании общественных услуг.

3. Приватизация собственности – передача прав собственности на какой-либо объект субъектам частного права.

4. Общегражданская приватизация – определенными правомочиями наделяются либо физические лица, либо общественные объединения, членами которых являются физические лица [4, с. 44].

Следующим понятием является децентрализация. В общем понимании децентрализация – это процесс передачи прав принимать решение от большого количества участников процесса принятия решений к меньшему.

Децентрализация на микроуровне означает изменение круга участников процесса принятия решений на уровне, например, путем создания автономного отдела либо подразделения на предприятии. Децентрализация на макроуровне – это процесс изменения круга участников процесса принятия решений на уровне государства.

В данной статье речь идет о децентрализации на макроуровне, под которой понимается процесс создания таких условий, когда нижестоящие политические элиты получают больше прав в принятии ими определенных решений. Цель проведения децентрализации – создание системы субъектов различных уровней, имеющих определенный круг компетенций, принимающих решения самостоятельно, но несущих за это ответственность.

Децентрализация может быть проведена в различных разрезах деятельности государства: в политической, административной, фискальной [5, с. 47–48].

Различают три формы административной децентрализации [6, с. 17–18]: деконцентрация, делегирование, деволюция.

Деконцентрация – это перераспределение компетенций более низким ступеням власти, но внутри одного уровня власти.

При проведении делегирования нижестоящие элиты получают права управления от вышестоящих, но последние сохраняют за собой возможность определения основных направлений деятельности и контроля.

При деволюции правительство государства передает часть своих полномочий нижестоящим уровням власти, но сохраняет при этом ответственность за основные вопросы во всех областях.

Существует понятие экономической децентрализации – уменьшение государственного контроля, содействие развитию партнерства между государством и частным сектором, проведение политики, которая способствует увеличению частного капитала на рынках страны, а также усилению конкуренции [6, с. 18].

Таким образом, дерегулирование является альтернативным путем реформирования налоговой политики государства, так как за счет повышения активности субъектов хозяйствования и сопутствующих данному процессу других описанных позитивных явлений в экономике следует повышение поступлений в бюджет страны.

Автором данного исследования даны исчерпывающие определения понятий процесса дерегулирования, а также приведены предложения по единой систематизации понятий процесса дерегулирования, что в дальнейшем может иметь применение в научной и практической среде.

*Научн. рук. Лукьянова И. А.*

**Литература:** 1. Klaus Samuel. (De-) Regulierung Eine juristische Begriffsanalyse unter Einbezug der Systemtheorie / Klaus Samuel. – Norderstedt : Herstellung und Verlag: Books on Demand GmbH, 2007. – 137 с. 2. Müller A. C. (De-) Regulierung und Unternehmertum [Electronic resource] / A. C. Müller // Schweizerisches Institut für Klein- und Mittelunternehmen. – Access mode : [http://www.kmu.unisg.ch/org/kmu/web.nsf/SysWebResources/Publikationen\\_Mueller\\_Christoph\\_Deregulierung/\\$FILE/Mueller\\_Dereg\\_Unternehmertum\\_Webversion.pdf](http://www.kmu.unisg.ch/org/kmu/web.nsf/SysWebResources/Publikationen_Mueller_Christoph_Deregulierung/$FILE/Mueller_Dereg_Unternehmertum_Webversion.pdf). 3. Blersch G. Deregulierung und Wettbewerbsstrategie Eine empirische Analyse / Günther Blersch. – Berlin : LIT Verlag Dr. W. Hopf, 2007. – 244 с. 4. Kämmerer J. A. Privatisierung: Typologie – Determinanten Rechtspraxis – Folgen, Tübingen / J. A. Kämmerer. – Tübingen : Mohr Siebeck, 2001. – 617 с. 5. Evaluation 2007/2 Decentralisation in SDC's Bilateral Cooperation Relevance, Effectiveness, Sustainability and Comparative Advantage [Electronic resource] / Swiss Agency for Development and Cooperation. – Access mode : [http://www.deza.admin.ch/ressources/resource\\_en\\_156896.pdf](http://www.deza.admin.ch/ressources/resource_en_156896.pdf). 6. Dezentralisierung und Entwicklung [Electronic resource] / Swiss Agency for Development and Cooperation. – 2012. – Access mode : [http://www.deza.admin.ch/ressources/resource\\_de\\_23615.pdf](http://www.deza.admin.ch/ressources/resource_de_23615.pdf).

Аспирант

Тернопольского национального экономического университета

## СИСТЕМНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ВЫСОКОРАЗВИТЫХ ФИСКАЛЬНЫХ ИНСТИТУТОВ

*Аннотация. Рассмотрены программные документы, способствующие эффективному функционированию фискальных институтов в зарубежных странах. Определены общие признаки высокоразвитых фискальных институтов. Обоснована необходимость построения эффективных фискальных институтов в Украине.*

*Анотація. Розглянуто програмні документи, що сприяють ефективному функціонуванню фіскальних інститутів у зарубіжних країнах. Визначено загальні ознаки високорозвинених фіскальних інститутів. Обґрунтовано необхідність побудови ефективних фіскальних інститутів в Україні.*

*Annotation. The paper reviews the documents that contribute to the effective functioning of fiscal institutions in foreign countries. The common characteristics of highly developed fiscal institutions are identified. The necessity of creating the effective fiscal institutions in Ukraine are proved.*

*Ключевые слова: фискальная политика, фискальные институты, трансплантация институтов, институциональная эволюция.*

В современных условиях фискальная политика является важным экономическим рычагом влияния государства на хозяйственные процессы. Обеспечение эффективности фискальных институтов и уменьшение объемов налоговых потерь требуют значительного внимания со стороны государства. В странах с высоким уровнем развития экономики органы государственной власти такие задачи достаточно успешно решают. Необходимо рассмотреть зарубежный опыт обеспечения эффективности фискальных институтов, его особенности, а также возможность реализации таких мероприятий в Украине.

Исследованию вопроса функционирования фискальных институтов посвящены труды таких ученых: Д. Краан, Полтерович В. М., Сергеев В. М., Флейчук М. И. и др. В то же время проведенный в этом направлении анализ литературных источников показывает, что существует объективная необходимость в изучении зарубежного опыта формирования институционального базиса эффективной реализации фискальной политики.

Необходимо отметить, что стабильные фискальные институты приводят к лучшим фискальным результатам (высокие налоговые поступления, низкий дефицит бюджета, невысокий уровень налогового долга и т. п.). Фискальные институты каждого государства должны быть адаптированы к конкретным условиям социально-экономического развития данного государства. Эксперт Международного валютного Фонда (МВФ) Дирк Краан укрепление фискальных институтов и повышения их эффективности предлагает проводить путем приведения их функционирования в соответствии с такими программными документами:

Кодекс надлежащей практики в отношении фискальной прозрачности МВФ 1998, 1999, 2001 гг.;

Проект принципов независимых фискальных институтов OECD 2012 г.;

Инструкции наилучшей практики международных финансовых институтов и ЕС [1].

Кодекс надлежащей практики в отношении фискальной прозрачности является важным элементом действенной разработки и проведения бюджетно-налоговой политики, а также управления рисками. Он был представлен МВФ в 1998 г. (новая редакция Кодекса вышла в 2007 г.). За этот период качество, полнота и своевременность государственной финансовой отчетности в странах с различными уровнями развития значительно улучшились.

Кодекс надлежащей практики в отношении фискальной прозрачности (2007 г.) состоит из следующих разделов:

1. Четкая регламентация функций и обязанностей.
2. Открытость бюджетных процессов.
3. Доступность информации для общественности.
4. Гарантии достоверности [2].

Прозрачность в фискальной сфере является важной целью для всех стран. Поэтому Кодекс определяет надлежащую практику, соблюдать которую могут страны с разным уровнем экономического развития. Соблюдение требований Кодекса надлежащей практики в отношении фискальной прозрачности является добровольным. Однако выполнение этих требований способствует повышению качества, полноты и своевременности бюджетной отчетности, укреплению фискальных институтов, макроэкономической стабильности и обеспечению экономического роста.

Можно выделить следующие общие признаки, которые присущи зарубежным высокоразвитым фискальным институтам (рисунок):

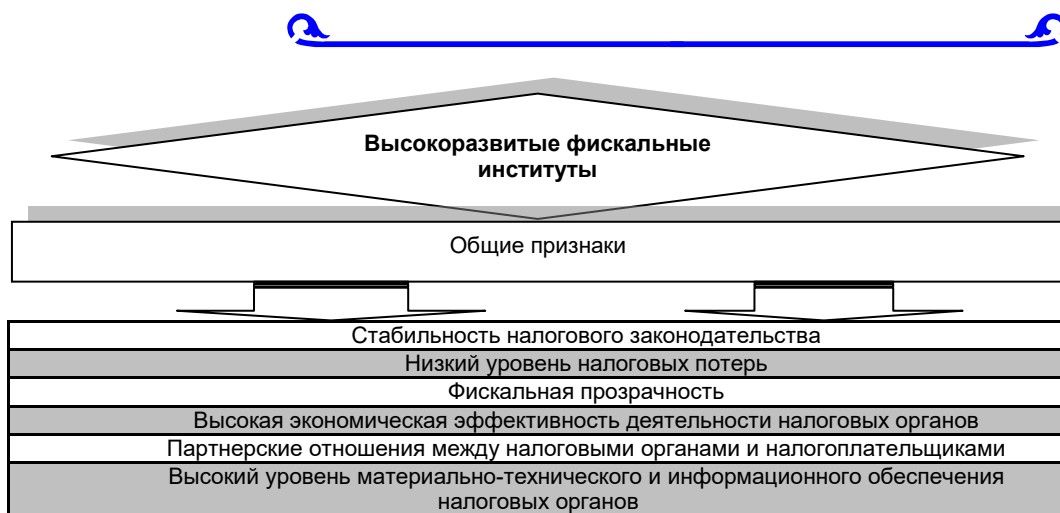


Рис. Общие признаки высокоразвитых фискальных институтов

1. Стабильность налогового законодательства. Система налогового законодательства в странах с высоким уровнем социально-экономического развития обеспечивает стабильность и эффективность фискальных институтов, а также надлежащее формирование и реализацию действенной налоговой политики.

2. Низкий уровень налоговых потерь. Фискальные институты развитых стран характеризуются низким уровнем налоговых потерь. Эффективные фискальные институты способствуют уменьшению случаев уклонения от налогообложения, повышению уровня добровольности уплаты налогов. Например, уровень налоговых потерь в США – 2,3 % от ВВП, в Японии – 3,1 % от ВВП, в Германии – 6,5 % от ВВП, Дании – 8,7 % от ВВП [3].

3. Фискальная прозрачность. Особое внимание в зарубежных странах уделяется фискальной прозрачности, которая состоит в открытости информации о деятельности фискальных институтов, ее качества и достоверности. Общественность имеет доступ к проектам органов государственной власти и результатам их реализации, что, в свою очередь, приводит к повышению эффективности функционирования фискальных институтов.

4. Высокая экономическая эффективность деятельности налоговых органов. Расходы на содержание налоговых органов практически полностью связаны с налогообложением, поскольку основными задачами налоговых служб во всех странах является контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов в бюджет. Поэтому использование средств должно быть рациональным и эффективным. Расходы на содержание органов власти, которые осуществляют администрирование налогов и сборов, в зарубежных странах обеспечивают максимальные поступления в бюджет.

5. Партнерские отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками. Важным моментом при реализации фискальной политики в зарубежных странах, которому уделяется значительное внимание, является уровень доверия налогоплательщиков к налоговым органам и органам государственной власти в целом. Налаживание партнерских отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами способствует повышению уровня доверия и, соответственно, добровольности уплаты налогов и сборов.

6. Высокий уровень материально-технического и информационного обеспечения налоговых органов. В странах с высокоразвитыми фискальными институтами значительное внимание уделяется материально-техническому обеспечению налоговых органов. Это объясняется тем, что высокий уровень заработной платы работников налоговой службы способствует уменьшению случаев коррупции, а высокотехнологическое оснащение обеспечивает уменьшение времени на обработку налоговой информации.

Необходимо отметить, что заимствование эффективных фискальных институтов, которые развились в других социально-экономических условиях, не всегда дает положительный результат. Процесс заимствования или переноса институтов называется трансплантацией. Российский ученый Полтерович В. М. видит суть трансплантации институтов в ускорении институционального развития, однако при этом возникает угроза отторжения или дисфункции трансплантированных институтов. Институты, которые являются положительными в одной экономической среде, могут быть неэффективными или даже деструктивными в другой [4, с. 25]. Трансплантатом, как правило, выступает действенный институт любой страны. Часто развивающиеся страны для ускорения институционального развития пытаются трансплантировать действующие эффективные институты стран с высоким уровнем экономического развития. Такой подход является неправильным, поскольку экономическая система страны и общество не готовы для принятия трансплантированных институтов. Насаженный институт может не соответствовать изначальным институциональным и макроэкономическим условиям, социально-культурным характеристикам общества.

Можно согласиться с М. Флейчук, которая отмечает, что трансплантация институтов – чрезвычайно рискованный и часто слишком дорогостоящий процесс, последствия которого характеризуются высокой степенью неопределенности и проявляются с большим временным лагом [5, с. 396]. Стремление ускорить институциональное развитие путем заимствования или копирования более развитых институтов приводит к негативным явлениям в социально-экономической системе государства, таких, как замедление темпов прироста ВВП, развития теневых процессов, рост размера дефицита бюджета и т. д.



Как отмечает Полтерович В. М., процесс трансплантации институтов включает три стадии:  
1) выбор трансплантата и стратегии трансплантации;  
2) создание инфраструктуры трансплантации;  
3) реализация мероприятий, способствующих адаптации экономических агентов к трансплантированному институту [4, с. 30].

Поэтому реформирование фискальных институтов требует значительных бюджетных расходов в течение длительного периода времени, которые осуществляются на основе обоснованных и гибких программ. Низкое качество законодательной и нормативной базы, отсутствие нужных регулятивных норм, регулярное внесение изменений в Налоговый кодекс приведут к дальнейшему росту объемов теневой экономики и налоговых потерь бюджета.

Построение более эффективных фискальных институтов требует доверия к ним со стороны экономических агентов. В противном случае уровень налоговых потерь и расходов на администрирование, осуществление налогового контроля будет постоянно расти. Поэтому развитие фискальных институтов в Украине требует серьезных усилий и затрат, которые необходимы для обеспечения эффективной деятельности, стимулирования развития фискальных институтов и преодоления негативной реакции большинства общества.

Целесообразным будет развитие имеющихся институтов и их дальнейшее совершенствование с учетом условий социально-экономического развития. Российский ученый Сергеев В. М. выделяет следующие обязательные принципы институциональной эволюции:

- принцип институциональной автономии;
- принцип функциональной свободы;
- принцип адекватной сложности [6].

То есть эффективная эволюция фискальных институтов возможна тогда, когда институты наделены свободой создания новых правил внутри; институты не должны быть функционально перегружены; сложность фискальных институтов должна соответствовать сложности внутренней и внешней среды, в которой они функционируют.

При отсутствии долгосрочной политики планирования развития фискальных институтов желаемые изменения или не происходят, или происходят со значительными потерями. Укрепление фискальных институтов является длительным и сложным процессом, поэтому роль политических обязательств – строго придерживаться фискальной политики – более важна в странах с переходной экономикой и в странах со сравнительно слабыми фискальными институтами.

*Научн. рук. Десятнюк О. М.*

**Литература:** 1. Краан Д. Политическое обязательство по бюджетной дисциплине / Д. Краан // 8-е Ежегодное заседание высшего бюджетного руководства OECD-CESEE, Таллинн, Эстония, 28 – 29 июня 2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.pempal.org/data/upload/files/2012/07/d1-pm-atelier-b-political-cmtmt-d-kraan-imf\\_rus.pdf](http://www.pempal.org/data/upload/files/2012/07/d1-pm-atelier-b-political-cmtmt-d-kraan-imf_rus.pdf). 2. Кодекс надлежащей практики по обеспечению фискальной прозрачности. Новая редакция (2007 год) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>. 3. A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. The Tax Justice Network [Electronic resource]. – November 2011. – Access mode : [http://www.tackletaxhavens.com/Cost\\_of\\_Tax\\_Abuse\\_TJN\\_Research\\_23rd\\_Nov\\_2011.pdf](http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN_Research_23rd_Nov_2011.pdf). 4. Полтерович В. М. Трансплантация экономических институтов / В. М. Полтерович // Экономическая наука современной России. – 2001. – № 3. – С.24–50. 5. Флейчук М. І. Легалізація економіки та протидія корупції у системі економічної безпеки: теоретичні основи та стратегічні пріоритети в умовах глобалізації / М. І. Флейчук. – Львів : Ахілл, 2008. – 660 с. 6. Сергеев В. М. Демократия как переговорный процесс / В. М. Сергеев. – М. : Издательский центр научных и учебных программ, 1999. – 147 с.

**Чеглова М. А.**

УДК 336.221

Студент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ЦЕННЫМИ БУМАГАМИ**

*Аннотация. Рассмотрены теоретические основы налогообложения в отношении операций, связанных с ценными бумагами, а также подробно проанализирована классификация данных операций.*

*Анотація. Розглянуто теоретичні основи оподаткування операцій, пов'язаних з цінними паперами, а також детально проаналізовано класифікацію цих операцій.*

© Чеглова М. А., 2013

*Annotation. The theoretical basics of taxation in relation to the operations connected with securities are considered, and also the classification of these operations is analysed in detail.*

*Ключевые слова: обращение ценной бумаги, эмитент, профессиональные участники рынка ценных бумаг.*

В настоящее время налогообложение операций с ценными бумагами является наиболее актуальным, в связи с тем, что развитие экономики Российской Федерации, мировая глобализация и необходимость интеграции в мировой рынок, определяет потребность в качественном развитии налоговой системы.

С точки зрения национальной правовой системы, ценные бумаги выступают как движимое имущество. Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов, имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении [1].

С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности. Они признаются объектом купли-продажи, хранения, залога и иных имущественных прав.

Составной частью системы налогообложения РФ является налогообложение операций с ценными бумагами [2]. Основы государственной налоговой системы регулируют налогообложение прибыли и доходов, получаемых юридическими лицами, которые могут быть эмитентами, инвесторами или финансовыми посредниками (профессиональными участниками рынка ценных бумаг), и физическими лицами от операций с ценными бумагами.

Налогообложение доходов юридических и физических лиц от операций с государственными и корпоративными ценными бумагами включает следующие виды налогов: на добавленную стоимость (глава 21 НК РФ); налог на доходы физических лиц (в отношении НДФЛ организации выступают в роли налоговых агентов) (глава 23 НК РФ); на операции с ценными бумагами (Федеральный закон "О налоге на операции с ценными бумагами"); на прибыль организаций (глава 25 НК РФ); на имущество организаций (глава 30 НК РФ) [3].

Однако организации могут выступать в качестве плательщиков других налогов, при этом являясь участником на рынке ценных бумаг, поэтому считается необходимым учитывать специфику деятельности данных организаций.

В качестве примера можно привести организацию, активно осуществляющую инвестиционные операции на РЦБ, являющуюся производителем подакцизных товаров. В таком случае, она выступает в роли плательщика акцизов.

Рассмотрение операций на рынке ценных бумаг с позиций попадания под налогообложение следует начать с определения этапов существования ценной бумаги: выпуск ценной бумаги; обращение ценной бумаги; гашение ценной бумаги [4].

На первом этапе происходит выпуск ценной бумаги, иными словами, обмен ссудного капитала на ценные бумаги.

Следующий этап характеризуется обращением ценной бумаги в виде перехода права собственности на нее от одного владельца к другому.

На завершающем этапе происходит гашение в виде обратного обмена на действительный капитал.

По этапу обращения рынка ценных бумаг делятся на первичный и вторичный.

На первом этапе происходит выпуск, то есть обмен ссудного капитала на ценные бумаги. Следующий этап – это обращение ценной бумаги в виде перехода права собственности на нее от одного владельца к другому. И последний этап – гашение в виде обратного обмена на действительный капитал (денежные средства или имущественный эквивалент).

Целью первичного рынка является организация первичного выпуска ценных бумаг и его размещение.

Основные субъекты первичного рынка ценных бумаг – это эмитенты и инвесторы. Следует оговорить, что ранее в соответствии с законом РСФСР "О налоге на операции с ценными бумагами" [5] освобождались от уплаты налога на операции с ценными бумагами следующие лица:

юридические и физические лица, приобретавшие акции, впервые эмитируемые акционерным обществом с момента его государственной регистрации;  
эмитент, осуществивший первичную эмиссию ценных бумаг;  
юридические лица, осуществлявшие в установленном порядке посреднические операции с ценными бумагами за счет и по поручению клиента.

К основным операциям первичного рынка ценных бумаг относятся: эмиссия; определение основных форм размещения выпущенных ценных бумаг; определение рыночной стоимости ценных бумаг; оценка инвестиционного риска; государственная регистрация выпуска; размещение ценных бумаг; регистрация отчета об итогах выпуска эмиссионных ценных бумаг [6].

На вторичном РЦБ ценные бумаги обращаются после их первичного размещения, то есть ценные бумаги перепродаются другим инвесторам [7].

Вторичный рынок выполняет две функции: сводит друг с другом продавцов и покупателей; способствует выравниванию спроса и предложения.

Цель вторичного рынка состоит в обеспечении условий для справедливой и быстрой перепродажи ценных бумаг, то есть в обеспечении их ликвидности. Увеличение доверия к ценным бумагам со стороны инвесторов и других участников рынка достигается при помощи возможности перепродавать их.

В качестве основных субъектов вторичного рынка ценных бумаг выступают: эмитенты, инвесторы, профессиональные участники рынка ценных бумаг.

Эмитенты представляют тех участников фондового рынка, которые заинтересованы в привлечении инвестиционных ресурсов.

Инвесторы представляют участников фондового рынка, которые способны предоставить средства для инвестиций в инструменты фондового рынка. К ним относятся юридические и физические лица, резиденты и нерезиденты РФ.

Особенностями осуществления деятельности на рынке ценных бумаг являются:

специфика становления рынка ценных бумаг;

неравноценность ценных бумаг, обращающихся на вторичном рынке по их инвестиционным возможностям, качеству и характеристикам;

отсутствие устоявшихся канонов и единых правил поведения на рынке.

Также на рынке ценных бумаг различают три основных формы деятельности: государственную, профессиональную и частную. Государственной деятельностью занимаются Президент РФ, Совет Федерации, Государственная Дума, Правительство РФ, Центральный банк, Министерство финансов и другие. Частной деятельностью занимаются остальные участники рынка, которые не относятся к профессиональным участникам, а также не имеют лицензии на право ведения профессиональной деятельности. К профессиональной деятельности относится работа фондовых бирж, фондовых отделов, брокеров, дилеров и других.

В связи с этим, представляется целесообразным классифицировать операции с ценными бумагами по их целям с учетом специфики определения объектов налогообложения и налогооблагаемой базы.

Классификация налогооблагаемых операций с эмиссионными ценными бумагами представлена на рисунке.

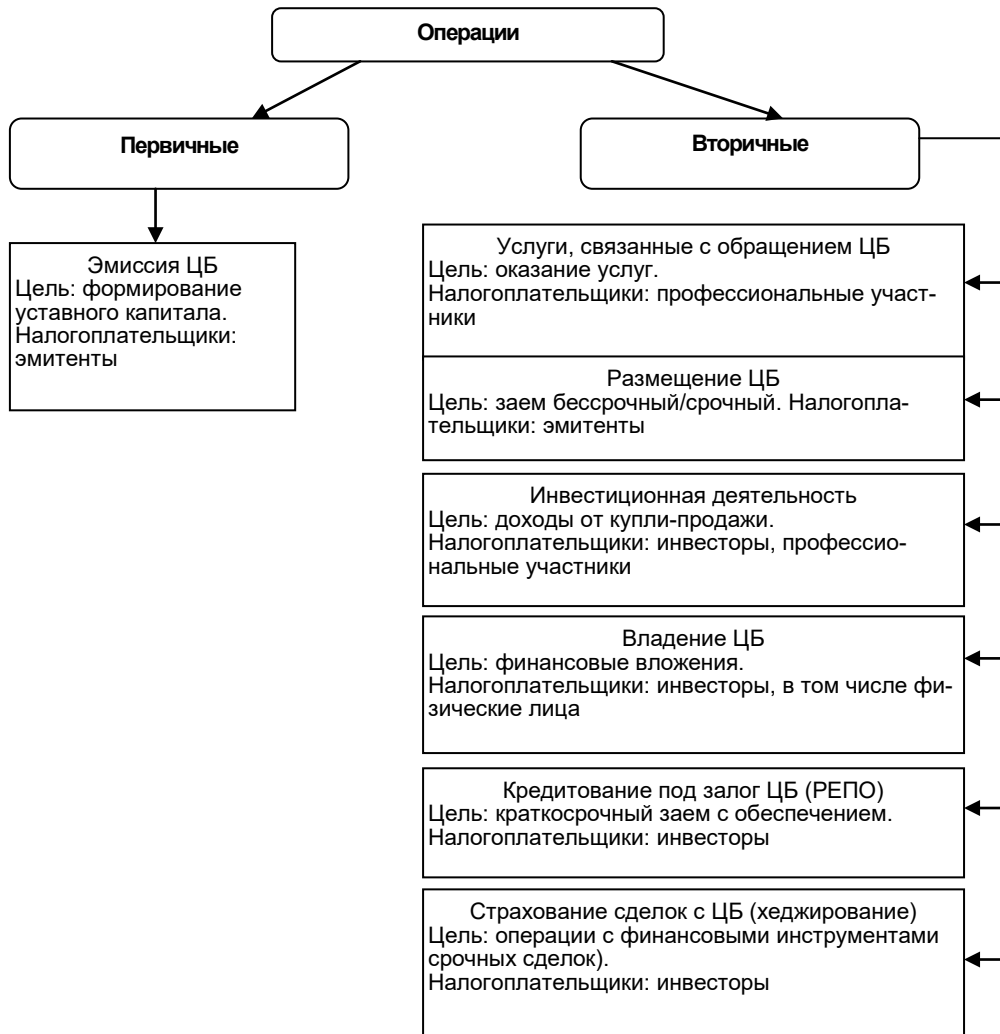


Рис. Классификация налогооблагаемых операций с эмиссионными ценными бумагами по целям и налогоплательщикам

Рассматривая специфику деятельности на рынке ценных бумаг, стоит отметить наличие большого разнообразия видов деятельности на РЦБ и большое количество субъектов РЦБ, осуществляющих указанные операции. В следствии чего порядок налогообложения на рынке ценных бумаг следует рассматривать относительно операций с ценными бумагами того или иного налогоплательщика.

Рецензент  
преподаватель Назаренко А. В.

**Литература:** 1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/gk/>. 2. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации / В. Г. Пансков. – М. : Финансы и статистика. – 2008. – 464 с. 3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2/>. 4. Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru). 5. Информационно-правовая система "Консультант-плюс" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/online>. 6. ФЗ РФ "О рынке ценных бумаг" № 39-ФЗ от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/cenbum>. 7. Галанов В. А. Рынок ценных бумаг : электронный учебник / В. А. Галанов. – М., 2007. – 379 с.

УДК 658.3

**Фокина А. А.**

Студент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛНЕНИЯ РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА ИНОСТРАННОГО КОНТРАГЕНТА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Аннотация. Рассмотрены особенности обложения и необложения налогом доходов иностранной организации, полученных от источников в РФ и не связанных с деятельностью ее постоянного представительства.*

*Анотація. Розглянуто особливості обкладення та необкладення податком доходів іноземної організації, отриманих від джерел у РФ та не пов'язаних із діяльністю її постійного представництва.*

*Annotation. The article is devoted to consideration of taxation or freedom from taxes of foreign companies revenue, which was derived from the sources in the Russian Federation and isn't related to forming permanent representation.*

*Ключевые слова: постоянное представительство иностранной организации, налоговый агент, налог на прибыль иностранной организации, Международный договор об избежании двойного налогообложения, постоянное местонахождение иностранной организации.*

В настоящее время иностранные организации практически без ограничений имеют право осуществлять деятельность на территории Российской Федерации. При этом иностранные организации наряду с российскими также признаются налогоплательщиками. Соответственно, доход иностранных организаций также подлежит налогообложению.

Если нерезидент имеет на территории РФ постоянное представительство, то он же является налогоплательщиком налога на прибыль организации. Следовательно, обязанность исполнения функции налогового агента не возникает.

В противоположном случае, если иностранная организация не имеет представительства в РФ и получает доходы от источников в России, то функции по удержанию и уплате налога на прибыль возлагаются на российскую фирму, выплатившую такой доход. Именно эту ситуацию хотелось бы рассмотреть более подробно [1].

Статьей 309 Налогового кодекса РФ установлен перечень доходов иностранной организации, которые подлежат обложением налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. В основном это:

- дивиденды, выплачиваемой иностранной организации – акционеру (участнику) российских организаций;



- иные доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества, в том числе, при ликвидации организации;
- процентный доход от долговых обязательств;
- доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности;
- доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов акти-вов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;
- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;
- доходы от международных перевозок;
- штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;
- иные аналогичные доходы [2].

Может возникнуть вопрос: что же подразумевается под "иными аналогичными доходами"? Налоговый кодекс РФ прямых разъяснений на этот счет не дает. По этому поводу существует, как минимум, 2 точки зрения:

1) аналогичность доходов означает, что выплачиваемые доходы должны быть схожи с ка-ким-то конкретным видом дохода, прямо поименованным в статье 309 Налогового кодекса РФ. Но эта точка зрения поддерживается в основном арбитражной практикой.

2) аналогичность дохода заключается не в схожести с каким-либо поименованным видом дохода в вышеупомянутой статье, а в том, что все они не связаны с деятельностью через посто-янное представительство иностранной организации. При этом характер дохода может быть со-вершенно любым [3].

Эта точка зрения относится к контролирующим органам и берет свое начало еще в Мето-дических рекомендациях к 25 главе Налогового кодекса РФ. То есть практически любой доход, вы-плаченный иностранной фирме, не имеющей представительство в РФ, влечет необходимость вы-полнения функций налогового агента по налогу на прибыль, кроме прямых исключений, предусмо-тренных кодексом. Например:

- доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме рассмотренных, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на тер-ритории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ;
- доходы в виде премий по перестрахованию;
- доходы от реализации на иностранной бирже ценных бумаг или производных от них фи-нансовых инструментов;
- доходы от перевозок, осуществляемых иностранной организацией исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ;
- кроме того, касается доходов от оказания экспедиторских услуг;
- доходы, полученные иностранной организацией от российской, но в результате выполне-ния работ/услуг за пределами территории РФ;
- доходы, полученные иностранными организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр;
- доходы, не облагаемые налогом по ст. 251 НК РФ.

Особого внимания заслуживает тот факт, что при налогообложении доходов должны учи-тываться положения Международных договоров и соглашений, регулирующих вопросы налогообо-ложения, заключенных между РФ и соответствующим иностранным государством [2].

Если в Международном договоре предусмотрен порядок налогообложения отдельных видов дохода, отличный от установленного российским Налоговым кодексом, то должны применяться поло-жения международного договора или соглашения. На это указывает статья 7 Налогового кодекса РФ.

Международными соглашениями может быть предусмотрен льготный режим налогообло-жения, который заключается в применении либо пониженных ставок налога, либо в том, что какие-либо доходы могут вообще не облагаться налогом в России [4].

Перечень международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения по со-стоянию на 01.01.2012 г. приведет в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной по-литики Минфина РФ от 27 февраля 2012 г. № 03-08-13.

Льготный режим налогообложения может быть применен при наличии следующих условий (ст. 312 НК РФ):

- 1) между РФ и соответствующим иностранным государством заключен международный до-говор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения;
- 2) данным международным договором (соглашением) установлен льготный режим налого-обложения в отношении отдельного вида дохода, приведенного в ст. 309 НК РФ;
- 3) иностранная организация должна представить налоговому агенту соответствующее под-тверждение того, что она является налоговым резидентом государства, с которым РФ заключила международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения.

Об обязанности предоставления подтверждения постоянного местонахождения иностран-ной организации следует сказать отдельно. Налоговым Кодексом не устанавливается обязатель-ная форма документов, подтверждающих постоянное местопребывание в иностранном государ-стве. Такими документами могут являться справки по форме, установленной внутренним за-конодательством иностранного государства, а также справки в произвольной форме.

Существуют определенные общие требования к таким справкам, а именно: в документах, подтверждающих постоянное местопребывание, проставляется печать (штамп) компетентного ор-гана иностранного государства и подпись уполномоченного должностного лица этого органа. В ином случае справка должна быть легализована в дипломатическом представительстве или консульстве, находящимся за рубежом.

В разъяснении Минфина РФ сказано, что постоянного местопребывания получателя дохо-да в иностранном государстве недостаточно для применения льготного режима международного



налогообложения. Необходимо так же, что бы он выступал фактическим получателем дохода – лицом, которое имеет право не только на получение соответствующей выплаты, но и определяет дальнейшую экономическую судьбу дохода (письмо Минфина РФ от 01.04.2010 г. № 03-08-05). При этом должны существовать и правовые основания получения дохода – заключенный договор.

Если российская организация несвоевременно перечислит налог за иностранную организацию, она может быть оштрафована (ст. 123 НК РФ). Штраф составит 20 % от суммы налога, подлежащего перечислению.

А вот взыскать недоимку самого налога, то есть потребовать уплатить налог за счет средств налогового агента, инспектор не вправе. Об этом разъяснил Высший Арбитражный Суд в своем постановлении № 14-977/09.

Если контрагент по каким-либо причинам на момент выплаты дохода не представил подтверждение постоянного местопребывания, и российская организация удержала у него налог, а позднее такое подтверждение было получено, иностранный партнер вправе вернуть сумму удержанного налога. Для этого в налоговый орган по месту учета налогового агента иностранная организация должна предоставить следующие документы:

- заявление на возврат удержанного налога по форме, утвержденной приказом МНС России от 15.01.2002 г. № БГ-3-23/13;
- подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации на момент выплаты дохода, заверенная компетентным органом соответствующего иностранного государства;
- договор и копии платежных документов на уплату налога.

Налоговый агент представляет в налоговую инспекцию расчет о суммах, выплаченных иностранной организации доходов и удержанных налогов по форме, утвержденных Приказом МНС России от 14.04.2004 г. № САЭ-3-23/286 [5].

Налоговый расчет составляется в отношении выплат, произведенных в отчетном периоде, и представляется в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (ст. 289 Налогового кодекса РФ).

В заключение следует отметить, что вопрос налогообложения деятельности иностранной организации, имеет большое значение, так как изменение ее налогообложения зависит от того, ведет ли организация деятельность на территории РФ, ведущей к созданию постоянного представительства, или нет.

Если иностранная организация не осуществляет деятельность на территории РФ, ведущей к образованию постоянного представительства, то она уплачивает налоги на доходы, указанные в ст. 309 НК РФ (проценты, дивиденды, роялти, доход от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) и др.) [6]. Следовательно, функция по удержанию и уплате налога на прибыль возлагается на российскую организацию, выплатившую такой доход.

*Рецензент  
канд. экон. наук, доцент Котляров Е. И.*

**Литература:** 1. Соколова И. Н. Организация – налоговый агент по налогу на прибыль [Электронный ресурс] / И. Н. Соколова // Налоговый вестник. – Режим доступа : <http://www.nalvest.com>. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации: части 1 и 2. – М., 2011. – 761 с. 3. Майбуров И. А. Налоги и налогообложение / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с. 4. Анненкова Е. Налог на прибыль. Налоговые агенты [Электронный ресурс] / Е. Анненкова. – Режим доступа : <http://www.klerk.ru>. 5. Официальный сайт Федеральной Налоговой Службы. – Режим доступа : <http://www.nalog.ru>. 6. Приходин С. А. Постоянное представительство иностранной организации для целей налога на прибыль (ст. 306 НК РФ). Существенные признаки [Электронный ресурс] / С. А. Приходин. – Режим доступа : <http://www.ukrat.ru>.

УДК 336.22

**Туйманова А. Н.**

Студент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Российский торгово-экономический университет"

## **ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

*Аннотация. Определено, что при проведении лизинговых операций возникают проблемы, связанные со взиманием налога на добавленную стоимость с платежей за пользование кредитными ресурсами и сумм налога на имущество предприятий. Доказано, что нормативно-правовое и методическое обеспечение, регламентирующее порядок расчета лизинговых платежей, является объективной необходимостью.*

© Туйманова А. Н., 2013



*Анотація. Визначено, що в процесі проведення лізингових операцій виникають проблеми, пов'язані зі стягненням податку на додану вартість із платежів за користування кредитними ресурсами та сум податку на майно підприємств. Доведено, що нормативно-правове та методичне забезпечення, яке регламентує порядок розрахунку лізингових платежів, є об'єктивною необхідністю.*

*Annotation. It is determined that while carrying out the leasing operations of the problems related to the collection of value added tax from payments for the use of credit resources and the amount of the tax on property of enterprises occur. Normative-legal and methodical provision, which regulates the procedure for the calculation of leasing payments is an objective necessity.*

*Ключевые слова: лизинговые операции, лизинговые платежи.*

Российский рынок лизинговых услуг стремительно развивается. Но для его развития необходимы благоприятные условия. В последнее время в Российской Федерации происходит пересмотр налогового законодательства, вносятся изменения в существующие документы, а также принимаются новые нормативные акты. Вместе с этим происходят изменения и в законодательстве, которое регулирует лизинговую деятельность в России. Наряду с этим, существует значительное количество проблем, связанных с налогообложением лизинговых операций в России. В большей степени они обусловлены нестабильностью законодательства, его неполной доработкой и, в целом являются следствием сложного времени преобразований и перемен в российской экономике. Одной из таких является проблема, связанная с расчетом налога на добавленную стоимость, начисляемого на лизинговые платежи. В соответствии с Методическими рекомендациями по расчету лизинговых платежей, налогом на добавленную стоимость облагается выручка лизингодателя от сделки по договору лизинга. В выручку лизингодателя включены амортизационные отчисления по лизинговому имуществу, плата за использованные кредитные ресурсы, сумма вознаграждения лизингодателя и плата за дополнительные услуги. Согласно п. 2 ст. 153 Налогового кодекса Российской Федерации, при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов лизингодателя, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг) [1]. На практике возникают проблемы, связанные со взиманием налога на добавленную стоимость с платежей за пользование кредитными ресурсами и сумм налога на имущество предприятий, уплачиваемых в составе лизинговых платежей. Следует провести анализ правомерности включения каждого из данных элементов в состав налоговой базы по налогу на добавленную стоимость. Согласно Методическим рекомендациям сумма платежей за пользование кредитными ресурсами определяется таким образом:

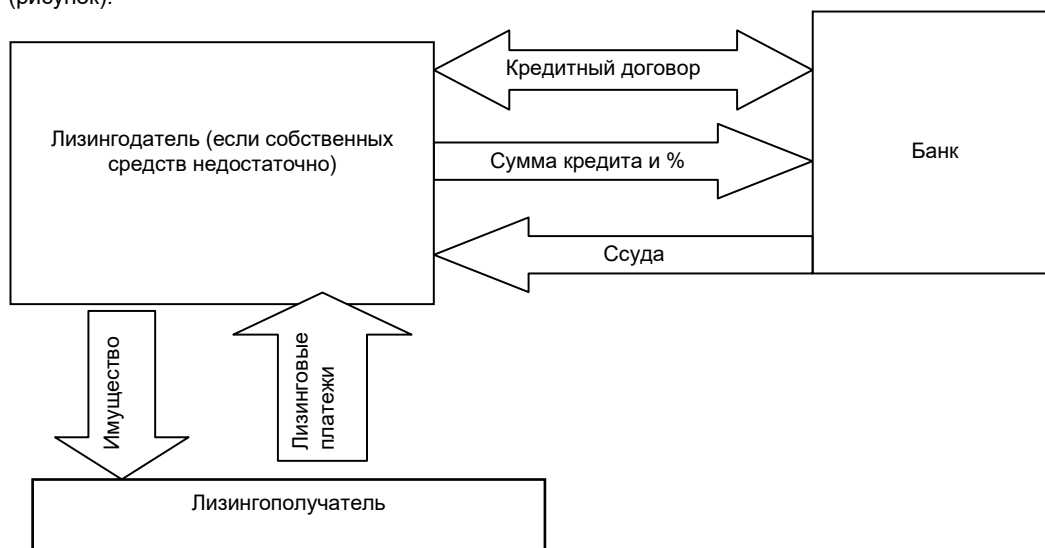
$$ПК = КР \times СТ / 100,$$

где ПК – плата за используемые кредитные ресурсы, руб.;

КР – кредитные ресурсы, используемые при приобретении имущества, руб.;

СТ – ставка за кредит, % годовых.

Рассмотрим механизм движения элемента лизингового платежа внутри лизинговой сделки (рисунок).



**Рис. Механизм движения элемента лизингового платежа внутри сделки**

Если собственных средств для приобретения лизингового имущества недостаточно, лизингодатель заключает с банком кредитный договор и получает от него ссуду соответствующего размера. Предоставив приобретенное имущество в лизинг, лизингодатель, согласно положениям до-

говора, получает лизинговые платежи от лизингополучателя. Между тем, лизингодатель расплачивается с кредитором, возмещая ему сумму кредита и проценты, рассчитанные исходя из ставки по кредиту. Операции осуществляются через расчетный и ссудный счета заемщика (лизингодателя) [2]. Согласно пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ сумма банковского кредита, перечисленная со счета заемщика на его расчетный счет или с расчетного счета заемщика в погашение задолженности перед банком, а также проценты, которые банк начисляет заемщику за использование кредита и списывает со счета заемщика, налогом на добавленную стоимость не облагается [1]. В этом случае на практике возникает основание не начислять налог на добавленную стоимость на сумму платы за пользование кредитными ресурсами, так как она представляет собой денежные средства для расчета с кредитором. Исходя из сказанного, логично было бы предположить, что сумма платы за используемые кредитные ресурсы, которая включается в состав лизинговых платежей, не должна облагаться налогом на добавленную стоимость.

Налог на имущество предприятий по лизинговому имуществу включается лизингодателем в состав лизинговых платежей, если предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя [3]. Эта операция производится для того, чтобы получить суммы налога на имущество от лизингополучателя и затем уплатить их в бюджет, поскольку в этом случае лизингодатель является плательщиком налога, но фактически для получения дохода имущество использует не лизингодатель, а лизингополучатель [4]. На практике же возникает ситуация, когда суммы налога на имущество в составе лизинговых платежей облагаются налогом на добавленную стоимость. В результате происходит двойное налогообложение, что приводит к значительному удорожанию сделки и снижает привлекательность лизинга. Проблема состоит в том, что, согласно существующей практике налогообложения лизинговых платежей налогом на добавленную стоимость, в налоговую базу по данному налогу включается вся сумма лизингового платежа. Поэтому, если лизингодатель хочет получить суммы налога на имущество предприятий по лизинговому имуществу от лизингополучателя, то он должен включить их в состав лизинговых платежей, а значит, на указанные суммы начисляется еще и налог на добавленную стоимость. Эта ситуация вызывает споры между налоговыми органами и участниками лизинговой деятельности, так как на практике в платежных документах по лизинговой операции указывается общая сумма лизингового платежа, исходя из которой рассчитывается и уплачивается налог на добавленную стоимость. Несложно заметить, что положения Методических рекомендаций противостоят действующему налоговому законодательству и требуют значительной корректировки.

Методические рекомендации не имеют законодательной силы, а носят лишь рекомендательный характер. В пп. 2.6. рекомендаций в качестве примечания сказано, что "состав слагаемых при расчете выручки лизингодателя определяется законодательством о налоге на добавленную стоимость и инструкциями по определению налогооблагаемой базы". В данный момент ни в Налоговом кодексе Российской Федерации, ни в соответствующих инструкциях нет положений, которые касаются определения выручки лизингодателя от сделки по договору лизинга, регулирующих включение или исключение из состава налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость отдельных элементов лизинговых платежей. С точки зрения автора, эту проблему можно решить следующим образом:

во-первых, необходимо нормативно-правовое и методическое обеспечение, то есть разработать нормативный документ, который регламентировал бы порядок расчета лизинговых платежей и носил обязательный характер. Автор предлагает текст раздела, касающегося расчета налога на добавленную стоимость, начисляемого на лизинговые платежи, изложить следующим образом:

- привести стандартную формулу для расчета налога на добавленную стоимость, начисляемого на лизинговые платежи и дополнить ее положением, раскрывающим особенности расчета налоговой базы. Стандартная формула касается размера налога на добавленную стоимость и определяется по формуле:

$$\text{НДС} = \text{НБ} \times \text{СТ} / 100,$$

где НДС – величина налога, подлежащая уплате в расчетном периоде, руб.;

НБ – налогооблагаемая база по налогу на добавленную стоимость в расчетном периоде, руб.;

СТ – ставка налога на добавленную стоимость в расчетном периоде, %;

- дополнить положение по амортизационным отчислениям, а именно: "В состав налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, уплачиваемого лизингодателем по услугам договора лизинга, в расчетном периоде включаются амортизационные отчисления (АО) по лизинговому имуществу, вознаграждение лизингодателю (КВ) и плата за дополнительные услуги (ДУ) лизингодателя, предусмотренные договором и рассчитываются по следующей формуле:

$$\text{НБ} = \text{АО} + \text{КВ} + \text{ДУ}.$$

Во-вторых, в Методических рекомендациях фразу "выручка от сделки по договору лизинга" заменить на "налоговая база по налогу на добавленную стоимость, уплачиваемого лизингодателем по услугам договора лизинга". При разработке положений нормативных документов следует обратить внимание на то, что перечень элементов, которые включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость, начисляемому на лизинговые платежи, должен быть закрытым. Только в этом случае разногласия между участниками лизинговой деятельности и налоговыми органами будут устранены.

После вступления в действие главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, лизинг лишился своего права отнесения на себестоимость процентов по кредитам на приобретение основных средств, так как покупатели основных средств получили право относить на себестоимость



проценты по любым кредитам и займам. В связи с этим лизинг потерял свое значительное преимущество перед кредитованием. Эти два инструмента финансирования получили одинаковый порядок налогообложения процентов в части налога на прибыль организаций, что, с одной стороны, само по себе логично, но объективно невыгодно для лизинговых компаний.

Отменив такое важное налоговое преимущество для лизинга, как исключительная возможность отнесения процентов по кредитам на приобретение имущества, подлежащего передаче в лизинг, на себестоимость продукции, государству необходимо предусмотреть другие налоговые льготы для участников лизинговой деятельности. По крайней мере – урегулировать спорные вопросы налогообложения лизинговых операций, которые существуют в настоящее время. Это в большей степени относится к исключению из налоговой базы по налогу на добавленную стоимость такого элемента лизингового платежа, как плата за пользование кредитными ресурсами, а также недопущение начисления налога на добавленную стоимость на суммы налога на имущество, которое входит в состав лизинговых платежей.

*Рецензент*

*канд. экон. наук, доцент Найдено А. Е.*

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/>. 2. О финансовой аренде (лизинге): Закон Российской Федерации от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/12113492/>. 3. О лицензировании отдельных видов деятельности: Закон Российской Федерации от 4.08.2011 года № 128-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=133055>. 4. Методические рекомендации по расчету лизинговых платежей, разработаны Министерством экономики Российской Федерации от 16.04.1996 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=10606>.

---

**Турицына Н. Д.**

УДК 338.532.4

---

**Щербаков Р. С.**

Студенты

Федерального государственного образовательного

бюджетного учреждения высшего профессионального образования

"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ТРАНСФЕРТНАЯ ЦЕНА КАК ОСНОВА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ КОМПАНИЙ**

*Аннотация. Рассмотрены последствия изменений законодательства при использовании трансфертных цен взаимозависимыми компаниями и существующие налоговые последствия. Представлены альтернативные методы и возможности перераспределения финансовых результатов между связанными компаниями и целесообразность их применения.*

*Анотація. Розглянуто наслідки змін законодавства в процесі використання трансфертних цін взаємозалежними компаніями та існуючі податкові наслідки. Наведено альтернативні методи та можливості перерозподілу фінансових результатів між пов'язаними компаніями та доцільність їх застосування.*

*Annotation. This article highlights the effects of changes in the law on transfer pricing usage by affiliated companies and existing tax consequences. The alternative methods and the possibilities of redistribution of financial performance between interdependent companies, and the appropriateness of their use are presented.*

*Ключевые слова: трансфертное ценообразование, взаимозависимые компании.*

Крупным компаниям зачастую выгодно при расширении бизнеса создавать новые юридические лица, а также приобретать доли в уже существующих компаниях. Следствием таких действий является создание множества взаимозависимых организаций и холдингов.

Но сделки между зависимыми компаниями являются особыми, ведь возникает множество возможностей с помощью махинаций исказить финансовую отчетность компаний, и уйти от нало-

---

© Турицына Н. Д., Щербаков Р. С., 2013



гообложения. Обычно это делается путем перевода и признания прибыли в зависимые юридические лица, находящиеся в офшорных зонах, или в зонах с пониженным налогом на прибыль.

В международной практике методы определения соответствия цен сделок рыночному уровню выработаны уже давно, а именно с середины 90-х годов. Однако, в России главы НК, контролирующие ценообразование между взаимозависимыми лицами (трансфертное ценообразование), вступили в силу только с 1-го января 2012 г. [1, с. 100].

Двум компаниям, являющимся зависимыми, при заключении договоров необходимо, в первую очередь, проверить, являются ли они взаимозависимыми по новому законодательству. Так, организации признаются взаимозависимыми по критериям прямого и косвенного участия согласно статье 105.1 НК.

Рассмотрим применение правил на примерах. Пример 1: расчет косвенного участия. Условие: компания А владеет 50 % акций компании В, компания В владеет 28 % акций компании С. Сделка заключается между компаниями А и С. В данном примере доля косвенного участия компании А в компании С составляет 14 % (произведение 50 и 28 %). Поскольку доля участия одной организации в другой не превышает порога в 25 %, то компании А и С не будут признаваться взаимозависимыми для целей налогообложения.

Пример 2: расчет косвенного участия. Условие: компания А владеет 23 % акций компании D и 50 % акций компании В. Компания D владеет 70 % акций компании С. Компания В владеет 28 % акций компании С. Сделка заключается между компаниями А и С. В данном случае доля участия компании А в компании С через компанию D равна 16,1 % (произведение 23 и 70 %). Доля участия компании А в компании С через компанию В равна 14 % (произведение 50 и 28 %). Соответственно, сложив косвенные доли участия А в С получим 30,1 %, что больше 25 %. Следовательно, компании А и С являются взаимозависимыми для целей налогообложения.

При этом, согласно НК РФ, не все сделки между взаимозависимыми компаниями являются контролируемыми, и не все сделки между независимыми по упомянутым критериям компаниями не подлежат контролю [2, с. 5].

В общем случае контролируемые сделками признаются сделки между взаимозависимыми лицами. Помимо этого в п.1 ст. 105.14 НК РФ перечислены сделки, приравненные к контролируемым.

В случае, если сделка является контролируемой, то она считается рыночной, если ФНС России не доказала обратное или если сама организация не произвела соответствующую корректировку (п. 3 ст. 105.3 НК РФ). В законе отдельно выделены сделки между взаимозависимыми лицами, которые сами зарегистрированы и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России либо являются налоговыми резидентами РФ. Условия для признания таких сделок контролируемыми перечислены в пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

Из всего указанного в упомянутой статье НК можно сделать вывод, что новое законодательство оставляет возможность налоговой оптимизации для организации, которые не попадают под определение взаимозависимых [3, с. 12]. Использование третьих лиц по-прежнему возможно, если они формально не зависят от организаций и не подпадают под положения п.1 ст. 105.14 НК РФ.

Особое внимание следует уделить и сделкам между организациями разных стран. Так, для товаров, продаваемых на мировых биржах, будут применяться правила контролируемых сделок, если это товары следующих групп из п. 5 ст. 105.14:

- нефть и товары выработанные из нефти;
- черные металлы;
- цветные металлы;
- минеральные удобрения;
- драгоценные металлы и драгоценные камни.

Кроме того, под более пристальное внимание налоговых органов попадут и сделки между российской организацией и организацией, зарегистрированной в офшорной зоне [2, с. 8]. Согласно п. 7 ст. 105.14 НК РФ, сумма доходов по данным сделкам должна превышать 60 млн руб. за календарный год.

Список стран, признаваемых офшорными, приведен в Перечне государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) (утвержден Приказом Минфина России от 13.11.2007 г. № 108н).

Так же п. 4 ст. 105.14 НК РФ перечислены условия, при соблюдении которых сделки не признаются контролируемыми вне зависимости от того, удовлетворяют ли они перечисленным условиям [4, с. 4].

#### *Методы расчета трансфертных цен.*

Если сделки организации являются контролируемыми, то при установлении цен по таким сделкам следует руководствоваться требованиями Налогового кодекса.

В целом внесенные изменения приводят российскую практику к методам, рекомендованным ОЭСР. Действующей статьей 40 НК РФ предусмотрено 3 метода определения рыночной цены, в скобках написаны аналогичные методы ценообразования в ОЭСР:

- информационный метод (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP);
- метод цены последующей реализации (Resale Price Method);
- затратный метод (Cost-Plus Method).

Раздел V.1 (ст. 105.7 НК РФ) расширяет их число до 5. К действующим сейчас методам добавляются 2 новых:

- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли (Profit Split Method).

Информационный метод переименован в метод сопоставимой рыночной цены, хотя суть метода от этого не изменилась [5, с. 22].



Не обошлось, однако, и без российской специфики, которая выразилась в установлении определенной очередности применения методов.

В частности, п. 3 ст. 105.7 НК РФ устанавливается приоритет метода сопоставимых рыночных цен по сравнению с другими методами [5, с. 26].

*Консолидированная группа налогоплательщиков.*

В случае, если доля участия внутри группы компаний достаточно высока, может иметь смысл избавиться от любых подозрений по махинациям, и создать консолидированную группу. Условием создания такой группы будет являться очень высокое (не менее 90 %) прямое или косвенное участие между компаниями. Для создания такой группы необходимо составить и подписать "договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков".

Данный вид объединения с точки зрения налогообложения регулируется главой 3.1 НК РФ [6, с. 10].

Вследствие такого объединения группа компаний будет подавать одну налоговую декларацию, в которой будет отражена уплата всех налогов на прибыль группы. А налоговая нагрузка будет распределяться между компаниями-членами группы в соответствии с п. 2 ст. 288 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 25.1 НК РФ, в консолидированной группе должен быть выбран ответственный участник, который и подает декларацию за всех членов группы.

Подобное объединение облегчает расчет и уплату налога на прибыль всех участников, и позволяет избежать проблем с контролирующими органами, ответственными за определение трансфертных цен.

Штрафы и пени за неверно уплаченный налог могут существенно снизить финансовые результаты компании. При этом штраф на неверно исчисленный налог составляет 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей [7, с. 136].

Таким образом, есть сильная тенденция к повышению контроля со стороны налоговых органов за трансфертным ценообразованием. Схемы минимизации налогообложения с использованием трансфертных цен становятся все менее эффективными. Следовательно, компании ищут новые способы налоговой оптимизации при помощи других методов, таких как:

- создание нескольких фирм на других режимах налогообложения, и передача им некоторых активов;
- выдача займов зависимым компаниям и манипуляции с процентами;
- некоторые схемы с предоставлением услуг (например, рекламы).

*Рецензент*

*преподаватель Назаренко А. В.*

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch1/>. 2. Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) : приказ Минфина РФ от 13.11.2007 г. № 108н [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.sgi?req=doc;base=LAW;n=137210>. 3. Калаков Р. Н. О налоговых льготах и преференциях / Р. Н. Калаков // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 26. – С. 52–62. 4. Карпов П. М. Комментарий к Письму Минфина России от 05.03.2011 г. № 03-03-06/1/117 "Налог на прибыль: льгота для образовательных и медицинских организаций" / П. М. Карпов // Нормативные акты для бухгалтера. – 2011. – № 8. – С. 18–24. 5. Кафтаников А. А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] / А. А. Кафтаников. – Режим доступа : [http://www.zaoclassic.ru/media/cms\\_page\\_media/645/metod\\_posobie\\_transfert.pdf](http://www.zaoclassic.ru/media/cms_page_media/645/metod_posobie_transfert.pdf). 6. Ковадло Р. С. Перераспределение средств группы без налоговых потерь [Электронный ресурс] / Р. С. Ковадло // Налоги и налоговое планирование. – 2012. – № 6. – Режим доступа : <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=1062>. 7. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.

---

**Муталова З. С.**

УДК 631.162:336.2

Студент

Федерального государственного образовательного

бюджетного учреждения высшего профессионального образования

"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ПРОБЛЕМЫ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*Аннотация. Рассмотрены основные проблемы гармонизации налогового и бухгалтерского учета в Российской Федерации. Проанализирован опыт гармонизации учетных систем в зарубежных странах. Автором сделан вывод о необходимости преемственности континентальной модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в европейских странах. Определены направления по сближению бухгалтерского и налогового учета.*

---

© Муталова З. С., 2013

*Анотація. Розглянуто основні проблеми гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в Російській Федерації. Проаналізовано досвід гармонізації облікових систем у зарубіжних країнах. Автором зроблено висновок про необхідність використання континентальної моделі взаємодії бухгалтерського і податкового обліку в європейських країнах. Визначено напрями щодо зближення бухгалтерського та податкового обліку.*

*Annotation. The article is devoted to the main problems of harmonization of tax accounting and business accounting in the Russian Federation. The experience of harmonization of accounting systems in foreign countries are analysed. The author makes a conclusion about the necessity of imitation of the Continental model of interaction between business accounting and tax accounting in the European countries. The author provides the directions on the convergence of business accounting and tax accounting.*

*Ключевые слова: проблемы сближения бухгалтерского и налогового учета, гармонизация налогового и бухгалтерского учета, континентальная модель, способы сближения бухгалтерского и налогового учета.*

В настоящее время стратегической целью Российской Федерации является вхождение в двадцать самых развитых стран мира, что непременно подталкивает к оптимизации экономической системы, в том числе налогового и бухгалтерского законодательства.

Одновременно, укрепление связей с Евросоюзом способствует улучшению экономической ситуации в стране. Так, вступление в ВТО открывает новые возможности для растущего и более предсказуемого развития торговли и инвестиций между Россией и ЕС. При этом перед Россией встает необходимость унифицирования своих учетных принципов в соответствии с общепринятыми нормами и стандартами.

Существует два подхода к унификации учета – гармонизация и стандартизация. Сущность гармонизации состоит в том, что в каждой стране могут существовать свои системы учета и выработанные стандарты. Главное, чтобы они не противоречили аналогичным стандартам в странах ЕС.

Во всех странах взаимоотношения учетных систем, определялись историей становления бухгалтерского учета и налогообложения каждой страны и развивались в зависимости от политических, экономических, социальных и географических факторов. В связи с этим выделяют модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов. Теоретически эти модели варьируются от абсолютной зависимости до абсолютной независимости.

Во многих европейских странах, таких, как Австрия, Бельгия, Греция, Италия, Испания, Норвегия, Португалия, Франция, Германия, Швейцария, Швеция действует континентальная концепция взаимодействия бухгалтерского и налогового учета. Характерной чертой континентальной модели является то, что государство участвует как в процессе разработки норм учета, так и в процессе внедрения их в практику. Правила составления отчетности организаций разработаны таким образом, чтобы формировать входную информацию для национальной системы счетоводства, посредством которой государство контролирует экономику. Это обстоятельство обусловлено многовековой традицией централизации управления и стремления предпринимателей заручиться и получить поддержку государства. Последнее оказывает существенное влияние на бухгалтерский учет путем установления системы налогообложения и требования отражать на счетах бухгалтерского учета все расходы для целей налогообложения. Профессиональным бухгалтерским организациям отводится роль консультантов по практическому применению разработанных государством норм, а также исследователей в области бухгалтерского учета [1].

Франция служит примером сильной, но постепенно ослабевающей зависимости налогового учета от принципов бухгалтерского учета: хотя отдельный налоговый учет и существует, он базируется на правилах бухгалтерского учета. Процедура расчета налогооблагаемой прибыли на основе данных бухгалтерского учета строго регламентирована. Для определения налоговых обязательств организации заполняют специальные таблицы корректировок бухгалтерской прибыли.

Аналогично Франции и Германии, в Бельгии действует налоговый режим, при котором публикуемая годовая отчетность служит основой для налогообложения. Акционерные общества обязаны представлять в налоговые органы баланс и подробный отчет о прибылях и убытках, а налоговые органы могут оспаривать содержание бухгалтерской отчетности и делать корректировки для определения базы налогообложения [2].

Противоположной европейской концепции является англо-американская, которая получила распространение в Великобритании и заключается в том, что сумма бухгалтерской прибыли принципиально отличается от налогооблагаемой величины. Она характерна для англо-говорящих государств, таких как США, Великобритания, Нидерланды, Канада, Австралия, ЮАР и др. Главная особенность англо-американской модели взаимодействия систем учета состоит в том, что любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах собственников, а зависимость системы бухгалтерского учета от налогообложения крайне слабая. Неоспоримыми достоинствами этой концепции являются здравый смысл при оценке имущества и обязательств, ее справедливость, реалистичность и независимость бухгалтерского учета от государства.

Однако несмотря на то, что в налоговом законодательстве США и Канады заложено два вида учета (налоговый и бухгалтерский учет), на практике налогооблагаемая прибыль исчисляется исходя из данных бухгалтерского учета [3]. Но налогоплательщики обязаны объяснить налоговым органам разницу между прибылью для целей бухгалтерского учета и заявленной величиной прибыли в целях налогообложения.



Таким образом, исходя из приоритета макроэкономических интересов России, необходимо выстраивать учетную систему, близкую к континентальной, а значит сближать бухгалтерский и налоговый учет, чтобы бухгалтерский учет функционировал под сильным и непосредственным воздействием налогообложения при сохранении ведущей роли бухгалтерского учета.

По опыту зарубежных стран, с 2013 года бухгалтерский учет могут в Российской Федерации осуществлять саморегулируемые организации [4]. Существует ряд проблем гармонизации бухгалтерского и налогового учета. Так, проблемы реализации конституционного принципа законодательного определения налогов и сборов [5], заключаются в том, что Налоговый кодекс Российской Федерации имеет безусловный приоритет не только перед региональными и местными нормативно-правовыми актами о налогообложении, но и перед иными федеральными законами о налогах и сборах [6]. Таким образом, законодательство о бухгалтерском учете, и тем более, подзаконные нормативные акты по бухгалтерскому учету не могут регулировать налоговые правоотношения. Немаловажная проблема существования специального понятийного аппарата налогового и бухгалтерского учета [7]. В бухгалтерском и налоговом учете часто используются одни и те же понятия, но в совершенно разных значениях.

Существенной является проблема реализации приоритета содержания перед формой [8]. Налогообложение обязательно должно строиться на четкой формальной нормативной определенности всех своих параметров. Иначе разрешение спорных ситуаций становится невозможным. А пользователь бухгалтерской отчетности хочет видеть результаты хозяйственных операций, исходя из их экономического содержания. В налоговом учете применяются расчетные ставки, что создает дополнительные трудности. Несмотря на единство общего требования о выражении объектов учета в денежной форме, его практическая реализация во многих аспектах может быть различной, и разница в подходах обусловлена различными целями учетов.

Отдельно выделяют проблему применения принципа осмотрительности [9]. Данный принцип регламентирован порядком составления финансовой отчетности, однако не применим к налоговому учету, поскольку его реализация обязывает налогоплательщика занижать налоговую базу, что совершенно недопустимо.

На совместной встрече представителей Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы России, Общероссийской общественной организации "Деловая Россия", стороны, изучив проблему сближения налогового учета и отчетности, пришли к выводу о необходимости отмены параллельного налогового учета и перехода к составлению налоговой отчетности с помощью корректировки данных бухгалтерского учета. В качестве инструмента для расчета налогов предложены Регистры корректировок и расчетов в бухгалтерском учете [10].

В тоже время, А. Силуанов отметил на заседании Правительства, что "полной отмены налогового учета не предполагается. Поскольку в бухгалтерском учете невозможно учесть некоторые налоговые льготы. А кроме того, правила бухучета допускают формирование показателей на основе профессиональных суждений бухгалтеров, что создает предпосылки для занижения налоговых отчислений. Поэтому основные усилия будут сконцентрированы на сближении налогового и бухгалтерского учета" [11]. Минфин России готовит законопроекты по сближению налогового учета с бухгалтерским, которые вступят в силу с 2014 года.

Необходимо разработать процедуры расчета налогооблагаемой прибыли путем корректировки бухгалтерской прибыли, увеличивая прибыль на не учитываемые расходы и уменьшая на предоставляемые преференции. Отмена ведения налоговых регистров и переход на корректировочные таблицы следующий шаг на пути к сближению бухгалтерского и налогового учета.

Эти и другие изменения, должны проходить гармонично, то есть наиболее естественно, ни в коем случае не имея принудительного характера. Сближение бухгалтерского и налогового учета, создание экономических блоков являются важными направлениями налоговой политики.

*Рецензент*

*канд. экон. наук, доцент Найдено А. Е.*

**Литература:** 1. Миславская Н. А. Современные учетные системы и факторы, определяющие их развитие / Н. А. Миславская // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4. – С. 41–46. 2. Аудиторская фирма ЗАО "МКД" Учет в Бельгии [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=1029686](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1029686). 3. Кругляк З. И. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета: международный опыт и российская практика / З. И. Кругляк // Все для бухгалтера. – 2009. – № 15. – С. 3–9. 4. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakonprost.ru/zakony/o-buhuchete/>. 5. Сухарев И. Р. Препятствие в законодательстве РФ для создания нормативной базы применения международных стандартов при составлении отчетности российскими организациями [Электронный ресурс] / И. Р. Сухарев. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=92953>. 6. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2/>. 7. Захарова Д. А. Возможности сближения налогового и бухгалтерского учета / Д. А. Захарова // Аналитический доклад. – 2007. – 150 с. 8. Терехина А. П. Правовые принципы налогообложения [Электронный ресурс] / А. П. Терехина. – Режим доступа : <http://www.studhistory.ru/pages/more/terehina-a.p.-pravovye-principy-nalogooblozhenija.html>. 9. Жумажанова А. Т. Проблематика взаимодействия бухгалтерского и налогового учета для компаний разного масштаба деятельности / А. Т. Жумажанова // Актуальные вопросы экономических наук: материалы междунар. заоч. науч. конф. – 2011. – С. 75–77. 10. Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации. – Режим доступа : [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru). 11. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа : [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru).



Студент  
Федерального государственного автономного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Волгоградский государственный университет"

## ПРОБЛЕМЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РАМКАХ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

*Аннотация. Рассмотрены вопросы эффективности налогового контроля, представлены проблемы оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов и пути их решения.*

*Анотація. Розглянуто питання ефективності податкового контролю, наведено проблеми оцінки ефективності контрольної діяльності податкових органів та шляхи їх вирішення.*

*Annotation. The article deals with the efficiency of tax control, presents the problems of assessing the efficiency of control activities of tax authorities and their solutions.*

*Ключевые слова: налог, налоговый контроль, эффективность.*

На сегодняшний день одной из основных проблем государства в области налогообложения является достижение оптимальной величины собираемости налогов. Доходные части бюджетов различных уровней пополняются за счет осуществления и проведения мероприятий налогового контроля. Таким образом, налоговый контроль является необходимым условием функционирования налоговой системы.

На налоговые органы возложена обязанность по контролю за обеспечением полноты и своевременности уплаты налогов налогоплательщиками, а также иных обязательных платежей.

Поэтому одной из главных задач, стоящих перед налоговыми органами, является повышение эффективности контрольной деятельности в целях пополнения федерального бюджета.

В настоящее время достаточно актуальной является проблема оценки эффективности налогового контроля.

По мнению Майбурова И. А., эффективно организованный налоговый контроль позволяет уменьшить: 1) размер сумм налогов, не уплаченных в результате сокрытия налоговой базы; 2) размер сумм налогов, не уплаченных из-за сокрытия денежных средств и имущества, на которое должно быть наложено взыскание; 3) масштаб неуплаты налогов в результате неправильного применения налогового законодательства; 4) масштаб потерь от применения противозаконных схем снижения налоговых платежей [1].

На сегодняшний день существуют различные подходы к определению эффективности налогового контроля и эффективности деятельности налоговых органов в целом.

Нормативными правовыми актами данное понятие не закреплено, что дает возможность деятелям науки в своих трудах высказать свою точку зрения по данному вопросу. Таким образом, нераскрытая сущность понятия эффективности налогового контроля является дискуссионным полем для авторов, придерживающихся различных точек зрения по его определению.

Понятие эффективности налогового контроля рассматривается в научных работах широкого круга авторов. Так, Гринкевич Л. С., Жалонкина И. Ю. считают, что применительно к системе налогового администрирования под эффективностью налогового контроля следует понимать показатель отношения собранных налогов к административным затратам или издержкам на их сбор, а индикатором качества функционирования налогового администрирования является показатель "собираемость спланированных налогов" [2].

По мнению Ребреш Л. А., определение эффективности контрольной деятельности налоговых органов состоит в соотношении поставленных контролирующим органом целей и достигнутого им результата. Данным результатом являются суммы доначисленных и взысканных сумм налогов, сборов и пени, по результатам проверок, однако эти доначисления должны быть правомерны, а штрафные санкции должны применяться правильно. При этом эффективность подразумевает использование наименьшего объема средств для достижения заданных результатов или же достижение наилучшего результата при определенном бюджете государства объеме средств [3].

На эффективность налогового контроля оказывают влияние множество разнообразных факторов. Одним из таких факторов является правильный выбор форм, методов (приемов) и ви-



дов налогового контроля. В свою очередь, необходимо их рациональное сочетание, благодаря которому в конечном итоге появляется возможность проведения таких мероприятий с наименьшими затратами, а также возможность в установленные сроки достигать результатов при осуществлении налогового контроля, что, как правило, находит свое закрепление в методиках проведения конкретных форм налогового контроля [4].

Для определения эффективности налогового контроля были разработаны многочисленные показатели эффективности, суть которых сводится к определению отношения потенциального эффекта к его ресурсоемкости. Данные показатели нашли свое отражение в методиках анализа оценки результативности проведения налогового контроля.

На сегодняшний день разработано множество методик по оценке эффективности деятельности налоговых органов. Разработчиками таких методик являются Ребреш Л. А., Дорофеева Н. А., Куницын Д. В., Синицына Е. С., Худяева Л. А. и другие [3; 5; 6], однако все методики являются лишь теоретическими разработками, поскольку их практическое применение является затруднительным.

ФНС России разработана собственная методика, на основе которой проводится ведомственный анализ эффективности контрольной деятельности налоговых органов. Тем не менее, данная информация находится в закрытом доступе, что делает невозможным расчет эффективности налогового контроля сторонними лицами, не имеющими отношения к налоговой службе.

Таким образом, существует множество проблем, связанных с анализом эффективности контрольной работы налоговых органов, что непосредственно влияет на доходную часть бюджетов всех уровней.

Следует выделить несколько из таких проблем, требующих пристального внимания для скорейшего их разрешения.

Нечеткое определение терминов и понятий является актуальной проблемой, поскольку при оценке работы налоговых структур прежде всего необходимо определить, что понимать под эффективностью контрольной работы. Очевидно, что для различных общественных институтов эффективность может выражаться в различных показателях. Автор считает необходимым законодательно закрепить понятие эффективности налогового контроля. Недоступность полного объема информации для проведения расчетов показателей эффективности обуславливает целый ряд труднодоступных задач. Сведения, на которых базируется расчет показателей в рамках существующих методик, доступны только самим налоговым органам. Таким образом, разработанные методы оценки пригодны лишь для проведения внутриведомственного контроля, а проведение расчетов внешними пользователями информации невозможно [7].

В настоящий момент в открытом доступе в основном находятся только данные о суммах начисленных и уплаченных налогов, а также о доначисленных суммах налогов и штрафных санкций в результате осуществления контрольной работы налоговыми органами. Недоступной остается, например, такая информация как сумма затрат налогового органа, количество налогоплательщиков, стоящих на учете, численность специалистов по основной деятельности, сумма недоимки, пени, установленной в арбитражном суде и другие данные, необходимые для проведения комплексного анализа эффективности налогового контроля.

Между тем, открытость данной информации может способствовать совершенствованию основной методики оценки эффективности контрольной деятельности путем ее дополнения, либо корректирования дополнительными показателями и коэффициентами эффективности налогового контроля.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговых органов является наличие действенной системы отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок, дающей возможность выбрать наиболее оптимальное направление максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых нарушений у которых представляется наибольшей.

На сегодняшний день разработаны определенные концепции отбора налогоплательщиков для их дальнейшей проверки, однако проведение камеральных и выездных налоговых проверок иногда является малорезультативным. В первую очередь, следует проводить анализ причин проведения проверок на низком уровне. Причины могут быть следующими: необоснованный отбор объекта для проверки; не на должном уровне проведенный предпроверочный анализ; некачественное проведение самой проверки. Все эти причины снижают эффективность налогового контроля.

Еще одной проблемой повышения эффективности налогового контроля является зависимость премиальной части доходов работников налоговых органов от показателей эффективности их работы. С одной стороны это направлено на стимулирование их деятельности, с другой – вынуждает работников инспекций находить правонарушения в области налогообложения там, где их на самом деле нет. Так, многие судебные разбирательства по налогам изначально являются проигрышными для налоговых органов, но они не отказываются от своих претензий к налогоплательщику, поскольку в результате такой деятельности увеличиваются суммы доначислений по результатам проверки, а значит и растут показатели эффективности, а следовательно, и премии сотрудников налоговых органов.

Проблемой, требующей отдельного рассмотрения является практически полное отсутствие информационно-разъяснительной работы с налогоплательщиками в рамках повышения налоговой культуры населения. Одной из важных проблем повышения эффективности налогового контроля является отсутствие налоговой культуры населения страны в целом. Одной из основных задач

должно быть целенаправленное воспитание у населения культуры в сфере налоговой грамотности, формирование общественного мнения на изменение менталитета налогоплательщика.

Мероприятия по налоговому контролю должны быть построены и проводиться в соответствии с принципом экономии налогообложения, а это означает, что затраты на проведение контрольных мероприятий не должны превышать доходы от этой деятельности. Требуется совершенствовать способы реализации механизма обеспечения исполнения по уплате налогов в целях исключения необоснованных потерь налоговых поступлений.

Предлагаемые меры не только позволят увеличить собираемость налогов, но и будут способствовать устранению противоречия между государством и налогоплательщиком. При этом совершенствование вопросов организации налогового контроля должно проводиться комплексно, с учетом законодательно-нормативных и организационных аспектов в направлении гармонизации налоговой политики России.

*Рецензент*  
*старший преподаватель Коновалов Е. И.*

**Литература:** 1. Налоги и налогообложение : учебн. пособ. / под ред. И. А. Майбурова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 559 с. 2. Гринкевич Л. С. Анализ результативности собираемости налогов в Российской Федерации / Л. С. Гринкевич, И. Ю. Жалонкина // Вестник Томского государственного университета. – 2011. – № 4(16). – С. 118–123. 3. Ребреш Л. А. Вопросы оценки эффективности налогового контроля / Л. А. Ребреш // Вестник Челябинского гос. ун-та. – Серия 8. – Экономика, социология, социальная работа. – 2004. – № 1. – С. 118–123. 4. Дорофеева Н. А. О показателях оценки эффективности деятельности налоговых инспекций / Н. А. Дорофеева // Финансовая жизнь. – 2010. – № 2. – С. 69–72. 5. Куницын Д. В. Методики оценки эффективности деятельности налоговых органов: виды, особенности, проблемы использования и пути совершенствования [Электронный ресурс] / Д. В. Куницын. – Режим доступа : <http://www.safbd.ru/magazine/article/metodiki-ocenki-effektivnosti-deyatelnosti-nalogovyh-organov-vidy-osobennosti>. 6. Турчина О. Проблемы повышения эффективности налогового контроля России / О. Турчина // Человек и закон. – 2011. – № 2. – С. 72–75. 7. Морозов М. С. Эффективность контрольной работы налоговых органов РФ / М. С. Морозов // Сервис в России и за рубежом. – 2007. – № 4. – С. 9–29.

УДК 338.51

**Шапиро В. А.**

Студент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **МЕХАНИЗМ СОГЛАШЕНИЯ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ: РОССИЙСКИЕ РЕАЛИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НА ОСНОВЕ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА**

*Аннотация. Рассмотрен механизм заключения и применения на практике Соглашения о ценообразовании в Российской Федерации. Проанализированы риски и преимущества для налогоплательщика, вытекающие из применения Соглашения на практике. Предложены направления по совершенствованию механизма их заключения в Российской Федерации.*

*Анотація. Розглянуто механізм укладання і застосування на практиці Угоди про ціноутворення в Російській Федерації. Проаналізовано ризики та переваги для платника податків, що випливають із застосування Угоди на практиці. Запропоновано напрями вдосконалення механізму їх укладання в Російській Федерації.*

*Annotation. The article is devoted to the mechanism of concluding and implementing the Advanced Pricing Agreement in the Russian Federation. The risks and benefits for a taxpayer concerning the use of Advanced Pricing Agreement are analysed. The author proposes the directions for improvement of Advanced Pricing Agreement.*

*Ключевые слова: механизм Соглашения о ценообразовании, трансфертное ценообразование, процесс заключения Соглашения о ценообразовании.*

© Шапиро В. А., 2013



На сегодняшний день одной из актуальных тем в налогообложении российских организаций является налоговое регулирование трансфертного ценообразования. Данная тема, в основном, затрагивает деятельность российских холдингов, которые оперируя крупными денежными оборотами, передают продукцию между компаниями по специальным трансфертным ценам, отличным от рыночных. Новые положения в части контроля за трансфертным ценообразованием, внесенные в налоговое законодательство позволили приблизить российское налоговое регулирование трансфертного ценообразования к зарубежному законодательству в данной сфере. Основным рекомендательно-методическим международным документом в данной области служит Руководство ОЭСР "О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов" [1]. Не менее интересный предмет исследования – Соглашение о ценообразовании (далее – СОЦ). В связи с многогранностью и сложностью вопросов, возникающих при контроле за трансфертным ценообразованием, государство не может обойтись без ведения переговоров с налогоплательщиками. Именно поэтому, данный механизм является незаменимой ячейкой в системе российского регулирования трансфертного ценообразования.

Параллельно с введением в действие главы 14.6 НК РФ "Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения" ФНС РФ опубликовала Письмо [2], которое является основополагающим при заключении СОЦ и регулировании вопросов, связанных с применением его на практике. Однако в этом документе уделяется внимание тому, что при рассмотрении СОЦ ФНС будет придерживаться не только норм российского законодательства, но и общепринятых в международной практике принципов заключения таких СОЦ, в частности содержащихся в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций.

СОЦ – широко используемый в мировой практике инструмент, которым определяется порядок ценообразования (метод, информация о сопоставимых сделках, необходимые корректировки к ценам и др.). Трактовка понятия СОЦ, данная в НК РФ, близка к понимаю СОЦ в международной практике: СОЦ представляет собой соглашение между налогоплательщиком и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения в течение срока его действия в целях обеспечения соблюдения положения пункта 1 статьи 105.3 НК РФ [3]. Основная цель СОЦ заключается в следующем: налогоплательщик открывает перед налоговыми органами рыночную методику расчета цены, по которой он будет работать с другими компаниями, а за это получает гарантии, что не столкнется с проблемой внезапных проверок и доначислений. Данное СОЦ могут заключать только российские крупнейшие налогоплательщики. В зависимости от субъектов, участвующих при заключении СОЦ, его классифицируют на одностороннее, то есть без участия компетентных органов исполнительной власти иностранного государства, и двустороннее с участием органа исполнительной власти иностранного государства соответственно.

При рассмотрении предмета содержания СОЦ, необходимо обратиться к открытому перечню, установленному НК РФ [3]: виды и (или) перечни контролируемых сделок и ТРУ, в отношении которых заключается СОЦ; порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения; перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям СОЦ; срок действия СОЦ; перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий СОЦ.

Максимальный срок заключения СОЦ по одной либо нескольким сделкам, имеющим один и тот же предмет, составляет не более 5 лет (заключение не более, чем на 3 года, плюс продление – не более, чем на 2 года). За рассмотрение заявления о заключении СОЦ, заявления о внесении изменений в СОЦ предусматривается – государственная пошлина в размере 1,5 млн рублей [3]. Упрощенная схема процедуры заключения СОЦ представлена на рисунке. Следует отметить, что налогоплательщику целесообразно обратить внимание на следующие риски, возникающие при заключении СОЦ:

- временные и трудовые затраты, связанные с процессом заключения СОЦ, выше, чем затраты на осуществление традиционных мероприятий по выполнению требований законодательства об определении цен для целей налогообложения – риск нецелесообразности заключения СОЦ;

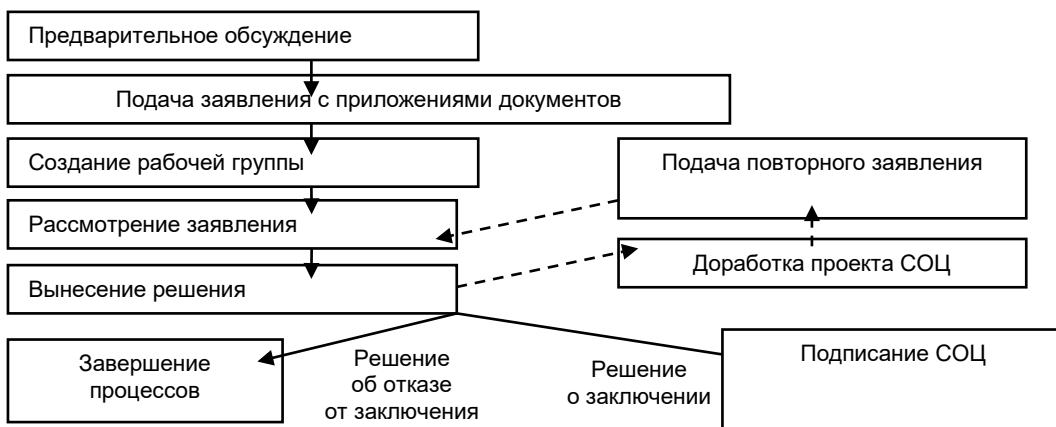


Рис. Процесс заключения Соглашения о ценообразовании



- если ожидания, спрогнозированные налогоплательщиком при заключении СОЦ, по истечении определенного времени изменятся, а условия останутся прежними – риск того, что СОЦ будет невыгодным;
  - если компания не подпадает под категорию крупнейших налогоплательщиков, то она не имеет право заключить СОЦ и воспользоваться его преимуществами;
  - если налогоплательщиком не были соблюдены условия СОЦ, ФНС России вправе доначислить налоги, пени и штрафы в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым были согласованы в СОЦ;
  - риск раскрытия конфиденциальной информации налогоплательщика.
- Безусловно, налогоплательщик, с одной стороны, и налоговый орган с другой стороны, идут на риски ради преимуществ, вытекающих из СОЦ:
- установление эффективного контакта между налогоплательщиком и налоговыми органами с целью устранения неясностей при налогообложении определенных сделок;
  - экономия ресурсов на проведении затяжных и трудоемких налоговых проверках, судебных спорах;
  - увеличение уровня прозрачности информации налогоплательщика в отношении налоговых органов;
  - устранение выявленных потенциальных налоговых рисков налогоплательщика при заключении СОЦ, устраняющего данные риски в будущем;
  - эффективное взаимодействие российских налоговых органов и налоговых органов зарубежных стран (в случае двусторонних СОЦ);
  - устранение проблемы двойного налогообложения (в случае двусторонних СОЦ).

В связи с тем, что налогоплательщик "увидел" целый ряд достоинств от исполнения СОЦ, в российской практике появились "первопроходцы", заключившие СОЦ. Таковыми явились три крупнейших российских холдинга – "Роснефть", "Газпром нефть" и "Аэрофлот". Речь идет о горизонтальном мониторинге. Этот метод придуман в Нидерландах, использующая его компания временно раскрывает налоговикам всю бухгалтерскую информацию, в том числе и по предполагаемым операциям, что позволяет согласовывать с ними налоговые последствия сделок и избежать выездных проверок [4]. Теперь инспекторы будут проверять лишь соблюдение компаниями условий СОЦ, а не подходы к определению рыночности цен. А условием СОЦ становится, по сути, прозрачность со стороны налогоплательщика: например, "Роснефть" договорилась с налоговиками о том, что последние не будут проверять реальную стоимость внутрихолдинговых сделок в обмен на заранее предоставленную в ФНС информацию о взаимоотношениях с "дочками" [5].

Законодатель при совершенствовании механизма СОЦ должен опираться как на российские реалии экономической ситуации, так и на практику зарубежных стран. Рассмотрим действующий механизм применения СОЦ в некоторых из них [6] (таблица). Так, в большинстве стран период действия СОЦ совпадает с российским, а плата за заключение СОЦ значительно разнится по странам. Но стоит отметить, что заключать СОЦ предоставляется возможность как представителям крупного, так и среднего/малого бизнеса. Из рекомендаций, представленных ОЭСР, и из анализа действия СОЦ за рубежом, можно сделать предложения по совершенствованию механизма СОЦ:

- заключение СОЦ, имеющих двусторонний и многосторонний характер (усиление инвестиционной привлекательности страны);
- плата за заключение СОЦ должна быть равна расходам налоговых органов на администрирование данного режима, но не превышать их;
- координацию программы СОЦ должны осуществлять федеральные органы государственной власти в целях централизации системы регулирования СОЦ;
- повышение компетенции налоговых органов в части конкретных отраслей деятельности (в связи с тем, что СОЦ заключаются компаниями-представителями различных сфер экономической жизни);
- сокращение затрат времени на рассмотрение и подписание СОЦ.

Таблица

#### Механизм СОЦ в странах мира

Страна	Тип соглашений	Плата за СОЦ	Сроки
Австралия	Односторонние, двусторонние, многосторонние	–	От 3 до 5 лет
Германия	Двусторонние, многосторонние	20 000 евро	От 3 до 5 лет
США	Односторонние, двусторонние, многосторонние	\$50 000 (за продление \$35 000); \$22 500 – для малого бизнеса; \$10 000 – за внесение изменений в СОЦ	5 лет (может быть продлен)

В заключении, стоит отметить, что внесенные изменения в налоговое законодательство в связи с применением СОЦ приближают российское законодательство в этой области к международным стандартам. Но механизм СОЦ – достаточно новый для России, поэтому его применение на практике будет сопровождаться проблемами, которые в будущем подлежат решению как со стороны бизнеса, так и со стороны государства. Но выберет ли Россия пути совершенствования



механизма СОЦ на основе зарубежного опыта, либо выберет свой собственный путь, будет зависеть от активности российского бизнеса, стремления законодателя совершенствовать новый институт и налоговых органов поддерживать его эффективное функционирование.

*Рецензент*

*преподаватель Назаренко А. В.*

**Литература:** 1. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transferpricingguidelinesformultinationalenterprisesandtaxadministrations.htm>. 2. О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения : Письмо ФНС РФ от 12.01.2012 № ОА-4-13/85 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124775>. 3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. №146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/>. 4. Казьмин Д. ФНС предлагает бизнесу новую форму контроля [Электронный ресурс] / Д. Казьмин. – Режим доступа : [http://www.vedomosti.ru/finance/news/7295741/ne\\_inspektor\\_a\\_partner](http://www.vedomosti.ru/finance/news/7295741/ne_inspektor_a_partner). 5. Николаев Я. ФНС и "Роснефть" заключили первое соглашение о трансфертном ценообразовании [Электронный ресурс] / Я. Николаев. – Режим доступа : <http://www.galvanicus.ru/dannie/b99c.php>. 6. Guide to advance pricing agreements (APAs) // Ernst&Young [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Guide-to-advance-pricing-agreements--APA---Managing-Global-Transfer-Pricing-Issues-with-APA>.

---

**Мороз И. А.**

УДК 336.22

Студент

Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования

"Национальный исследовательский Томский государственный университет"

## **ПЕРСПЕКТИВЫ ВВЕДЕНИЯ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*Аннотация. Рассмотрено современное состояние налогов на имущество организаций и на имущество физических лиц. Приведены статистические данные о поступлениях таких налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Исследованы перспективы введения налога на недвижимость в России.*

*Анотація. Розглянуто сучасний стан податків на майно організацій і на майно фізичних осіб. Наведено статистичні дані про надходження таких податків до бюджетної системи Російської Федерації. Досліджено перспективи введення податку на нерухомість у Росії.*

*Annotation. The article presents the current state of corporate property tax and the tax on personal property. Statistical data on a revenue of these tax in a Russian budget system are presented. The prospects of implementing the tax on real estate in Russia are discussed.*

*Ключевые слова: налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, налог на недвижимость.*

В современной налоговой системе Российской Федерации все большее значение имеют имущественные налоги. Особое место среди них занимают: налог на имущество организаций (в 2012 году он составил 68 % всех поступлений от имущественных налогов) и налог на имущество физических лиц.

Налог на имущество организаций является прямым подоходно-поимущественным налогом. Его главная цель – изъятие в пользу государства некоторой доли усредненного дохода от использования облагаемого имущества.

Уплата налогов на имущество граждан была одним из первых механизмов изъятия средств в виде обязательных платежей. Главная причина состояла в том, что имущество было одним из немногих объектов, которые могли подвергнуться воздействию со стороны государства. При этом под имуществом понималось не только недвижимое имущество, но и скот, рабы, золото и т. п.

Налогообложение имущества оказывает свое влияние на экономику через три основные функции: фискальную, стимулирующую и регулируемую.

---

© Мороз И. А., 2013

Фискальная функция состоит в том, чтобы увеличить долю имущественных налогов в доходной части региональных и местных бюджетов и способствовать финансовой самодостаточности местных органов власти. Стимулирующая функция заставляет налогоплательщиков искать пути для максимально активной и эффективной эксплуатации собственности, а также освободиться от неиспользуемого имущества. Основной задачей регулирующей функции является сокращение социального неравенства населения. Примером может служить установление прогрессивных ставок налогообложения имущества физических лиц.

Рассмотрим поступления данных налогов за период с 2007 по 2012 года (таблица) [1].

Таблица

**Собираемость налогов на имущество организаций и физических лиц**

Год	Налог на имущество организаций		Налог на имущество физических лиц	
	Поступление, тыс. руб.	Доля в поступлении имущественных налогов, %	Поступление, тыс. руб.	Доля в поступлении имущественных налогов, %
2007	262 722 445	63,9	7 647 690	1,8
2008	323 545 782	65,5	10 124 643	2,0
2009	385 751 839	67,7	15 630 835	2,7
2010	421 744 689	67,1	15 575 806	2,5
2011	467 533 748	69	4 940 011	0,7
2012	536 272 187	68,3	17 628 468	2,2

Из данных таблицы видно, что собираемость налога на имущество организаций за последние пять лет продолжает расти. Данный налог составил 68 % общей суммы поступлений имущественных налогов в бюджет субъектов Российской Федерации за 2012 год.

В то же время поступления налога на имущество физических лиц составляют незначительную долю в общих поступлениях имущественных налогов. Можно сделать предположение о том, что граждане уклоняются от своих обязательств. В частности от уплаты налога уклоняются те налогоплательщики, в собственности которых находится большое количество объектов налогообложения.

По мнению ФНС России, рост поступлений налога на имущество физических лиц в 2012 году обусловлен изменением с 1 января 2011 года срока уплаты налога. Поступления в январе – ноябре 2011 года в основном являлись переходящими платежами по итогам перерасчетов налоговых обязательств за 2010 год. Уплата налога за 2011 год производилась до 1 ноября 2012 года.

В целом, несмотря на то, что доля поступлений от имущественных налогов в бюджеты Российской Федерации продолжает увеличиваться, совокупная доля этих налогов в общей массе налоговых поступлений в бюджеты страны остается низкой и составляет по данным 2012 года 8 %.

В современных условиях российские законодатели все больше задумываются о реформировании имущественного налогообложения страны. В результате развития налогового законодательства предлагается объединить налог на имущество и земельный налог в один – налог на недвижимость.

Еще с середины 1990-х годов российские законодатели задумались о введении местного налога на недвижимость, как это сделано в большинстве развитых стран. Предполагается, что данный налог объединит в себе функционирующие налог на имущество физических лиц и земельный налог.

Федеральный закон от 20 июля 1997 года № 110-ФЗ "О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери" был первой попыткой применения нового налога. Эксперимент в соответствии со ст. 13 Закона № 110-ФЗ должен был завершиться в 2005 году представлением в Федеральное Собрание и Правительство Российской Федерации отчетов о результатах введения налога на недвижимость и предложений по совершенствованию налогообложения недвижимости. Считается, что эксперимент по введению налога на недвижимость в этих городах состоялся, и его цели достигнуты. Однако указанные отчеты и предложения по результатам эксперимента так и не были опубликованы [2].

В соответствии со ст. 10 Закона № 110-ФЗ представительными органами местного самоуправления ставки налога на недвижимость были установлены в следующих пределах:

- 1) по индивидуальным жилым домам, квартирам, жилым помещениям, дачам – не более 0,5 % оценки рыночной стоимости;
- 2) по гаражам на одно-два машино-места – не более 1 % оценки рыночной стоимости;
- 3) по объектам недвижимого имущества, используемым для целей промышленного производства, – не более 2 % оценки их рыночной стоимости;
- 4) по иным объектам – не более 5 % оценки их рыночной стоимости.

В то же время, по мнению Министерства экономического развития России, говорить о введении налога на недвижимость можно будет только при завершении следующих работ:

- 1) определение порядка проведения работ по кадастровой (массовой) оценке недвижимости для целей налогообложения;
- 2) формирование сведений об объектах капитального строительства для целей кадастровой (массовой) оценки недвижимости;



- 3) проведение кадастровой оценки недвижимости;
- 4) определение объектов и субъектов налогообложения налогом на недвижимость;
- 5) определение порядка представления сведений о ценах сделок на недвижимое имущество для целей кадастровой (массовой) оценки из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

В настоящее время министерством еще не урегулированы вопросы, связанные с определением кадастровой стоимости объектов недвижимости, порядком проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости. Также необходимы разработка и принятие Министерством экономического развития России таких документов, как: методика кадастровой оценки недвижимости, методика проверки результатов кадастровой оценки недвижимости, проведение работ по кадастровой оценке объектов недвижимости и информационному наполнению государственного кадастра недвижимости.

На сегодняшний день вопрос о введении налога на недвижимость обсуждается в научной сфере и обществе достаточно бурно. Среди законодателей и ученых сформировались группы, которые высказываются как за, так и против введения данного налога, приводя различные аргументы в свою пользу [3].

Аргументы за введение налога:

1. Покупка квартир в инвестиционных целях станет менее привлекательной. В то же время рынок недвижимости получит дополнительное развитие, что будет способствовать снижению цен на жилье в целом.
2. Поступления от налога послужат благоустройству и развитию территорий муниципальных образований, так как будет взиматься на местном уровне.
3. Недвижимость площадью менее 55 м<sup>3</sup> не будет облагаться налогом, следовательно, малоимущие граждане не пострадают.
4. Введение одного налога вместо двух упростит налоговую систему и снизит затраты на администрирование.
5. Расширенный перечень лиц, которые имеют право на получение льгот. Они коснутся в первую очередь социально чувствительных категорий граждан: пенсионеров, героев, ветеранов войн, инвалидов I и II групп, чернобыльцев, афганцев, воинов-интернационалистов, членов семей военнослужащих и др.

Аргументы против введения налога:

1. Налогоплательщики будут искать схемы уклонения от налогообложения.
2. Уход от налогообложения приведет к повышению коррупции на уровне местного самоуправления.
3. Высокий налог приведет к деприватизации квартир, при этом собственники лишатся права собственности.
4. Владельцы дорогой недвижимости, имеющие низкий доход, будут вынуждены продавать или сдавать в аренду свое имущество, так как не смогут платить налоги.
5. Введение нового порядка расчета налога может существенно увеличить финансовую нагрузку на россиян.

Подводя итоги, стоит отметить, что имущественные налоги часто выделяют как основной источник государственных доходов. Имущество называется как наиболее стабильный объект налогообложения. Однако в структуре доходов Российской Федерации они занимают лишь малую часть. Недостаточная роль имущественных налогов во многом объясняется отсутствием единых подходов к организации систем учета и оценки объектов имущества, организационно-методической незавершенностью процессов разграничения имущества между органами государственной власти и местного самоуправления, незавершенностью работ по формированию единого кадастра объектов недвижимости, земли, сложности и многообразия системы льгот, а также отсутствием эффективной системы контроля над правильностью исчисления и уплаты имущественных налогов.

Объединение платы за землю и налогов на недвижимость, предлагаемое в качестве основополагающего принципа реформы налогообложения недвижимости позволит существенно сократить расходы на администрирование налога и с помощью методов оценки рыночной стоимости всей недвижимости в совокупности (земли и строений) устанавливать такое налоговое бремя, которое сделает объективно невыгодным неэффективное использование объектов недвижимости. Однако учитывая важность социальной функции жилья, необходимо тщательно продумать весь механизм налогообложения имущества. Ведь несмотря на заявления правительства о том, что новый налог будет вводиться не для того, чтобы получить дополнительные доходы в бюджетную систему, а для того, чтобы перераспределить налоговую нагрузку между собственниками, сделать ее более справедливой, единый налог на недвижимость затронет каждую российскую семью и любое непродуманное решение правительства немедленно отразится на благосостоянии граждан.

*Рецензент*

*преподаватель Дидух В. В.*

**Литература:** 1. Федеральная Налоговая Служба [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog.ru>.  
2. Казанцев Д. "Недвижимый" налог. КонсультантПлюс: справочная правовая система [Электронный ресурс] / Д. Казанцев. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/5899071/>. 3. Агурия А. Налог на недвижимость: Быть или не быть? КонсультантПлюс: справочная правовая система [Электронный ресурс] / А. Агурия. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=CJ;n=57676>.



Студент  
Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего  
профессионального образования "Уральский федеральный университет  
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина"

**Ядренникова Е. В.**

Канд. экон. наук, доцент  
Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего  
профессионального образования "Уральский федеральный университет  
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина"

## О НЕКОТОРЫХ ОСОБЕННОСТЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МЕДИЦИНСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Аннотация. Рассмотрены особенности налогового законодательства РФ для организаций, осуществляющих свою деятельность в области здравоохранения, призванные увеличить потенциальную привлекательность развития частного бизнеса в данной сфере.*

*Анотація. Розглянуто особливості податкового законодавства РФ для організацій, що здійснюють свою діяльність у галузі охорони здоров'я, покликані збільшити потенційну привабливість розвитку приватного бізнесу в даній сфері.*

*Annotation. This paper investigates the principals of taxation which are applied to healthcare organizations in the Russian Federation. The following approach can be quite efficient in implementing a policy to stimulate private market development.*

*Ключевые слова: налогообложение медицинских организаций, налоговые преференции, стимулирование развития сферы здравоохранения.*

Качество жизни в государстве можно определить как степень удовлетворенности населения его социальными сервисами, политической и экономической средой. Уровень развития системы здравоохранения и социальных трансфертов оказывает наиболее очевидное влияние при оценке качества жизни резидентами. Эксперты выделяют ряд основных показателей, применяемых для оценки эффективности системы здравоохранения. Критериями выступают показатели оценки здоровья населения (заболеваемость, смертность, количество амбулаторных посещений и т. д.), показатели оснащенности и количество лечебных учреждений, уровень эффективности применяемых методов лечения, уровень доступности лекарственных средств и изделий медицинского назначения, уровень подготовки и численность медицинского персонала и т. д. По ряду перечисленных показателей Россия существенно уступает развитым странам Европы и США. Ключевыми проблемами является низкий уровень качества услуг, оказываемых государственными учреждениями, недостаточное развитие рынка частной медицины, незначительные объемы отечественного производства современных и жизненно важных препаратов и изделий медицинского назначения, результатом чего является дороговизна и недоступность качественного лечения.

Очевидным отличием является применяемая в перечисленных странах модель системы здравоохранения. Модель здравоохранения США является рыночно-ориентированной. Государство не предоставляет обязательного пакета основных медицинских услуг, за исключением ряда программ социальных трансфертов, например, программы для малоимущих граждан Medico. В остальных случаях резидент самостоятельно оплачивает лечение напрямую клинике, либо через страховую компанию, приобретая полис страхования совместно с работодателем. Стоимость страхового полиса может достигать 15 % годового дохода, однако прямое обращение в клинику существенно дороже и недоступно для большинства населения. Рыночные отношения гарантируют высокое качество услуг и мотивируют рынок к развитию, однако в случае низкого дохода, получение качественной медицинской помощи становится невозможным для резидента. Данная модель не может быть применена в условиях развивающегося государства, где средний уровень дохода ниже европейского прожиточного минимума.

В странах ЕС применяются рыночная модель (Великобритания) и смешанная модель Бисмарка (Австрия, Германия). В модели Бисмарка государство выступает страховым агентом между частными клиниками и пациентом. Высокое качество предоставляемых услуг и инвестиции в развитие отрасли становятся возможными за счет высокого среднего уровня дохода населения.



Необходимость проведения реформ осознается на всех уровнях власти. Наиболее эффективной в данном случае может являться политика стимулирования развития частного сектора медицины, а также мотивации отечественного производителя к созданию и развитию производства для внутреннего рынка. В рамках данной статьи рассмотрены основные особенности налогового законодательства РФ для частных и государственных организаций, оказывающих медицинские услуги населению, а также предприятий, осуществляющих свою деятельность в области производства, поставки и продажи медицинских изделий, фармацевтической продукции, лекарственных средств либо их компонент.

Налог на добавленную стоимость – косвенный налог, форма изъятия в бюджет государства части добавленной стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации. В соответствии со ст. 149 и 150 главы 21 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) [1] освобождается от налогообложения реализация, передача, выполнение, оказание для собственных нужд на территории РФ следующих товаров и услуг:

1. Медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ (в том числе важнейшая и жизненно необходимая медицинская техника, сырье и комплектующие изделия для ее производства; протезно-ортопедические изделия, сырье и материалы для их изготовления и полуфабрикаты к ним; технические средства, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очки, линзы и оправы для очков за исключением солнцезащитных).

2. Медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. К данным медицинским услугам относятся:

- перечень услуг, предоставляемых в рамках программы обязательного медицинского страхования;
- услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- услуги по сбору у населения крови, услуги скорой медицинской помощи, услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;
- услуги патолого-анатомические;
- услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным.

3. Услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями организаций здравоохранения, органов социальной защиты населения и (или) федеральных учреждений медико-социальной защиты.

4. Продуктов питания, непосредственно произведенные столовыми медицинских организаций для внутренней реализации.

5. Услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию медицинских товаров в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним.

6. Услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий.

7. Ввоз на территорию РФ перечисленных в п. 1 медицинских товаров не облагается НДС в соответствии с п. 2 ст. 150 НК РФ. Согласно Письму Росздравнадзора от 28.08.2007 г. № 04-16491/07 "О регистрации изделий медицинского назначения", если в регистрационном удостоверении употребляются термины "в составе" или "в комплекте", при таможенном оформлении должны быть представлены все указанные в удостоверении (приложении) составляющие изделия медицинского назначения (медицинской техники). Данный факт означает, что реализация комплектующих согласно официальной позиции, выраженной Минфином России, облагается НДС. Однако существуют судебные решения, в соответствии с которыми ввоз в Россию комплектующих освобождается от НДС.

8. Ввоз на территорию РФ материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (согласно перечню, утверждаемому Правительством РФ).

9. Ввоз на территорию РФ незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретных пациентов, и гемопоэтических стволовых клеток и костного мозга для проведения неродственной трансплантации.

Налогообложение НДС производится по пониженной ставке 10 % при реализации следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:

- лекарственных средств, в том числе предназначенных для проведения клинических исследований, лекарственных субстанций;
- изделий медицинского назначения.

Акцизы – это разновидность косвенных налогов на товары и услуги, включаемые в цену изделия, но в отличие от налога на добавленную стоимость ограничены определенными их видами и группами. Товары, в том числе и медицинского назначения, могут являться подакцизными, если содержат объемную долю этилового спирта более 9 %. При этом, в соответствии со ст. 181 главы 22 НК РФ [1] подакцизными не признаются следующие товары:

- лекарственные средства, прошедшие госрегистрацию и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств;
- лекарственные средства (включая гомеопатические), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам на лекарственные препараты и требованиям медицинских организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации;

• препараты ветеринарного назначения, прошедшие госрегистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории РФ, разлитые в емкости не более 100 мл.

Налог на прибыль организаций – прямой налог, взимаемый с прибыли предприятия. В рамках программы совершенствования налогообложения организаций, осуществляющих деятельность в социально значимых областях, в 2010 году были приняты меры по освобождению от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль (путем применения нулевой ставки налога) некоммерческих организаций, осуществляющих деятельность в социально значимых областях. В целях содействия привлечению частных инвестиций в такие виды деятельности данный режим налогообложения был распространен на ограниченный срок (до 2020 года) на коммерческие организации, осуществляющие деятельность в сферах образования и здравоохранения.

В соответствии со ст. 284.1 гл. 25 НК РФ [1] налоговая ставка 0 % применяется к организациями, осуществляющим медицинскую деятельность, включенную в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством РФ (за исключением деятельности, связанной с санаторно-курортным лечением). Организации, осуществляющие медицинскую деятельность, вправе применять налоговую ставку 0 %, если они удовлетворяют следующим условиям:

- наличие лицензии на осуществление медицинской деятельности;
- доходы организации за налоговый период от осуществления медицинской деятельности составляют не менее 90 % ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы, либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы;
- в штате организации численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода составляет не менее 50 %;
- в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;
- организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Действующее законодательство также предоставляет налоговые льготы по уплате регионального налога на имущество организаций. В соответствии со ст. 381 гл. 30 НК РФ [1] освобождаются от налогообложения организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, и имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий.

Рассмотренные в данной статье особенности налогообложения, на взгляд авторов, в долгосрочной перспективе должны оказать существенное влияние на повышение инвестиционной привлекательности, а также содействовать созданию, развитию и расширению существующего бизнеса в области здравоохранения.

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 года № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/>.

УДК 336.221.22

**Ксандопуло К. В.**

Студент  
Федерального государственного автономного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Волгоградский государственный университет"

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ КОМПЕТЕНЦИЙ (ПОЛНОМОЧИЙ) СУБЪЕКТА ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ: НА ПРИМЕРЕ ВОЛГОГРАДСКОЙ ОБЛАСТИ**

*Аннотация. Раскрыты сущность налоговых полномочий, преимущества и недостатки передачи налоговых полномочий субъекту РФ. Определены условия, с учетом которых следует распределять налоговые полномочия. Дана оценка налоговых поступлений в бюджет Волгоградской области, в том числе и налога на прибыль. Выделены основные направления совершенствования налоговых компетенций.*



*Анотація. Розкрито сутність податкових повноважень, переваги та недоліки передачі податкових повноважень суб'єкту РФ. Визначено умови, з урахуванням яких слід розподіляти податкові повноваження. Наведено оцінку податкових надходжень до бюджету Волгоградської області, в тому числі й податку на прибуток. Виділено основні напрями вдосконалення податкових компетенцій.*

*Annotation. The article reveals the essence of tax authorities, the advantages and disadvantages of transferring tax authority to the subject of the Russian Federation. The conditions under which one should distribute tax authority is determined. The estimation of tax revenues in the budget of Volgograd region, including the income tax is given. The main directions of improving the tax competencies are highlighted.*

*Ключевые слова: налоговая компетенция, налог на прибыль организаций.*

Налоговые компетенции, предоставленные субфедеральным органам власти, во многом определяют возможности территорий по управлению налоговой привлекательностью, реализацией механизмов стимулирования инновационно-инвестиционных процессов и формированию собственных фондов финансовых средств. Однако законодательные налогово-бюджетные полномочия региональных органов власти Российской Федерации, на взгляд автора, не достаточны для полноценной реализации ими функций налогового стимулирования предпринимательской активности и полноценного управления налоговой базой региона [1, с. 93]. Таким образом, исследование проблемы совершенствования налоговых полномочий субъекта Федерации по налогу на прибыль организаций является крайне актуальным, поскольку этот налог есть одним из бюджетообразующих.

В научной литературе присутствуют разные позиции относительно пропорций распределения налоговой компетенции между уровнями власти и разрешения противоречия в обеспечении макроэкономической стабильности в стране и финансовой эффективности. По мнению специалистов Министерства финансов, принятие каких-либо мер по передаче налогов, закрепленных за федеральным бюджетом, в пользу региональных может привести к еще большим различиям в бюджетной обеспеченности субъектов, так как на территории 10 субъектов Федерации, где проживает 27 % населения страны, поступает более 60 % налоговых доходов. Любая передача налогов с федерального на региональный уровень приведет к росту обеспеченности этих 10 субъектов. Также нужно иметь в виду, что передача налогов с федерального на региональный уровень должна сопровождаться соответствующим снижением объема финансовой помощи региональным бюджетам, чтобы обеспечить сбалансированность федерального бюджета. Если, например, передать субъектам Федерации 2 % ставки налога на прибыль, поступающего в федеральный бюджет, то это потребует адекватного снижения объема дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности в объеме 182 млрд руб. В результате 10 наиболее обеспеченных субъектов получат дополнительные доходы в объеме более 140 млрд руб., а 10 наименее обеспеченных потеряют около 30 млрд руб. доходов, получаемых в виде дотаций. Это вызовет непреодолимые проблемы со сбалансированностью бюджетов этих регионов [2].

Однако стоит согласиться, что распределение налоговых полномочий должно проводиться с учетом следующих условий [3]:

1. Субфедеральные органы власти в интересах реализации эффективной бюджетной политики должны обладать достаточными полномочиями по регулированию бюджетообразующих налогов.

2. Субфедеральные органы власти должны обладать возможностью влиять на объем налоговых поступлений путем принятия собственных решений в области налоговой политики в пределах, установленных федеральным законодательством (например, через изменение региональной налоговой ставки, предоставление региональных налоговых льгот).

По данным УФНС России по Волгоградской области за 2012 год во все уровни бюджета области поступило 95,3 млрд руб., что на 2,4 млрд руб. или 2,6 % больше поступлений 2011 года. Отмечена положительная динамика поступлений в консолидированный бюджет области, которые составили 65 млрд руб., рост составил 7,7 млрд руб., или 13,5 %. Основную долю поступлений в бюджет обеспечили акцизы на подакцизную продукцию – 23,6 млрд руб., налог на доходы физических лиц – 22,5 млрд руб., налог на прибыль организаций – 18,6 млрд руб., а также налог на добавленную стоимость – 7 млрд руб. [4].

Для любого субъекта РФ главной целью является максимизация доходов в бюджете, большая часть дохода – это налоговые поступления, доля налога на прибыль организаций в которых – высока, поэтому следует развивать виды деятельности, от которых налог на прибыль поступает в меньшем объеме, и поддерживать прибыльные для бюджета субъекта РФ виды экономической деятельности.

В частности, в Волгоградской области налогообложение прибыли организаций в различных сферах экономической деятельности находится на оптимальном уровне (таблица). Например, налоговые поступления налога на прибыль организаций от сельского хозяйства невысоки, поскольку производители сельскохозяйственной продукции находятся на специальных налоговых режимах. Поступления от финансовой деятельности, торговли, обрабатывающего производства и связи на достаточном уровне. Относительно строительства можно привести тот факт, что наиболее криминогенными сферами финансово-хозяйственной деятельности являются строительство, торговля, транспорт и связь, кредитная сфера, сфера государственного и негосударственного пенсионного обеспечения. Следовательно, налоговым органам необходимо ужесточить контроль за данными видами деятельности.

**Распределение поступлений налога на прибыль организаций по основным видам экономической деятельности в Волгоградской области [4]**

Вид деятельности	Доля налоговых поступлений на 01.12.2012 г., млн руб.
Сельское хозяйство	0,013
Финансовая деятельность	1,278
Добыча полезных ископаемых	0,682
Обрабатывающие производства	1,751
Строительство	0,345
Торговля	1,660
Транспорт и связь	1,401

Несмотря на возможные риски, сложности в сбалансировании бюджета субъекта РФ при полном поступлении налога на прибыль организаций в бюджет субъекта в перспективе может привести к увеличению налоговых поступлений, так как региональные органы власти смогут на основе оценки налогового потенциала своего региона проводить мероприятия для стимулирования одного вида деятельности с помощью налоговых преференций или ужесточить контроль для другого. На первоначальном этапе такого реформирования налога на прибыль организаций региону необходимы денежные средства для инвестирования в более отстающие отрасли, так, например, в Волгоградской области инвестировать необходимо в сельское хозяйство, которое должно сопровождаться с развитием перерабатывающей промышленности и расширением рынка сбыта, внедрением инноваций. Некоторые отрасли промышленности должны подвергаться жесткому контролю со стороны налоговых органов (строительство, торговля, финансовая деятельность). В последнее время активно ведутся дискуссии по поводу развития налоговой культуры налогоплательщиков, то есть налогоплательщики должны быть заинтересованы в полной и своевременной уплате налогов, однако их налоговая культура не может служить основанием для своевременности и полноты налоговых поступлений.

Таким образом, для реализации такого направления, как смещение приоритета в региональный уровень следует утвердить методологию для определения налогового потенциала региона, разработать для отдельного субъекта Российской Федерации программу развития экономических видов деятельности, учитывая особенности данного вида деятельности, выделить показатели для определения налогового потенциала и субъекта, наделенного полномочиями.

*Рецензент*

*канд. экон. наук, доцент Давыскиба Е. В.*

**Литература:** 1. Гринкевич Л. С. Налоговая компетенция регионов и муниципальных образований: дилемма треугольника / Л. С. Гринкевич, А. С. Дорошенко // Вестник Томского государственного университета. – 2010. – № 3(11). – С. 93–101. 2. Силуанов А. Г. О проблемах обеспечения сбалансированности консолидированных бюджетов субъектов РФ [Электронный ресурс] / А. Г. Силуанов. – Режим доступа : <http://bujet.ru/article/143700.php>. 3. Татаркин Д. А. Совершенствование российского налогового федерализма как фактор повышения конкурентоспособности индустриально развитых регионов / Д. А. Татаркин // Экономика региона. – 2008. – № 2. – С. 73–86. 4. Отмечается положительная динамика налоговых поступлений в бюджет за 2012 год. Официальный сайт УФНС России по Волгоградской области. – Режим доступа : <http://www.r34.nalog.ru/ns/4039676>.

УДК 336.221.4

**Сизова А. М.**

Студент

Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОНСОЛИДИРОВАННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

*Аннотация. Рассмотрены вопросы относительно существующих проблем и перспектив развития консолидированного налогообложения в Европейском Союзе в рамках реализации проекта концепции Единой консолидированной базы налога на доходы корпораций (СССТВ).*



*Анотація. Розглянуто питання щодо існуючих проблем та перспектив розвитку консолідованого оподаткування в Європейському Союзі в рамках реалізації проекту концепції Єдиної консолідованої бази податку на доходи корпорацій (СССТВ).*

*Annotation. The article introduces the issues regarding the problems and prospects for further development of the tax consolidation in the European Union in course of the implementation of the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).*

*Ключевые слова: СССТВ, Европейский Союз, консолидированное налогообложение, трансфертное ценообразование.*

Законодательство отдельных государств предоставляет право группе налогоплательщиков (например, входящих в холдинг) исчислять и уплачивать налоги централизованно, как если бы налог исчислял один налогоплательщик. В России возможность уплачивать консолидировано налог на прибыль появилась с 2012 г., хотя неоднократные попытки внедрения института консолидации налогоплательщиков имели место и ранее. Ускорило процесс рассмотрения законопроекта о консолидированной группе налогоплательщиков (далее – КГН) принятие в НК РФ поправок о трансфертном ценообразовании. Дело в том, что компании, входящие в КГН, получают некоторые преимущества перед остальными группами компаний: сделки между участниками КГН не признаются контролируруемыми. Таким образом, вступление в КГН является одним из способов снижения налоговых рисков, предусмотренных НК РФ [1]. Большинство российских крупнейших налогоплательщиков объясняют свое желание создать КГН в первую очередь стремлением нивелировать с ним применение правил трансфертного ценообразования.

Институт консолидированного налогообложения является новым для российского законодательства, однако уже давно существует в зарубежной практике и развивается в глобальных масштабах на уровне ЕС в виде концепции Единой консолидированной базы налога на доходы корпораций (Common Consolidated Corporate Tax Base (далее – СССТВ)), предложенной Еврокомиссией. Отдельные принципы данной концепции сравнимы и с российским консолидированным налогообложением.

По своей сути СССТВ является новой наднациональной налоговой системой ЕС. По словам Комиссара по вопросам налогообложения Европейского Союза Альгирдаса Шеметы, осуществлять предпринимательскую деятельность в Евросоюзе после введения СССТВ станет проще, дешевле и удобнее. Данная концепция откроет двери малым и средним предприятиям, рассчитывающим на рост за пределами отечественного рынка [2]. Однако в первую очередь концепция выгодна крупным компаниям, которые поддерживают данный проект по тем же причинам, по которым российские крупнейшие налогоплательщики создают КГН – чтобы не применять правила трансфертного ценообразования.

Цель СССТВ – устранить основные фискальные препятствия развития Единого рынка путем (1) установления общих правил расчета налоговой базы компаний, которые являются налоговыми резидентами ЕС, а также постоянных представительств компаний, не являющихся налоговыми резидентами ЕС, но расположенных на его территории, (2) предоставление возможности зачета убытков при трансграничных сделках, (3) обеспечения распределения консолидированной налоговой базы между соответствующими государствами-участниками.

Группа может быть создана:

- налоговым резидентом и (1) всеми его постоянными представительствами, расположенными на территориях других государств-членов ЕС, (2) расположенными на территории государства-члена ЕС постоянными представительствами дочерних компаний – резидентов третьих стран, (3) всеми его дочерними компаниями-резидентами одного или более государств-членов ЕС и (4) другим налоговым резидентом, который является "дочкой" этой же компании-резидента третьей страны и удовлетворяет соответствующим условиям Концепции; или

- налогоплательщиком-нерезидентом в отношении всех его постоянных представительств, расположенных на территории государства-члена ЕС, и всех его дочерних компаний-резидентов в одном или более государствах-членах ЕС, включая их постоянные представительства, расположенные в государстве-члене ЕС.

Чтобы быть включенной в консолидированную группу, дочерняя компания должна соответствовать определенным требованиям, которые должны соблюдаться на протяжении всего налогового периода и минимум на протяжении 9 месяцев непрерывно.

Налоговая база рассчитывается как доходы (за исключением доходов, которые не включаются в общую базу), уменьшенные на вычитаемые расходы и другие подлежащие вычету статьи. Перечень исключаемых из исчисления общей базы доходов включает в себя, в частности, дивиденды и доходы постоянных представительств, расположенных в третьих странах, не являющихся членами ЕС.

Расходы признаются вычитаемыми для целей налогообложения, если они направлены на получение дохода, включая расходы на НИОКР и расходы, понесенные при увеличении собственного или заемного капитала для бизнес-целей. Расходами, которые не уменьшают налоговую базу, признаются такие расходы, как: распределение прибыли, погашение долговых обязательств, налоги корпорации, штрафы и пени, а также расходы, направленные на получение доходов, исключаемых из общей налоговой базы.

Консолидированный режим налогообложения предполагает следующие последствия:

- определение Основного налогоплательщика и Основного налогового ведомства, которое соответственно будет располагаться в государстве-члене ЕС, где Основной налогоплательщик является резидентом;

- автоматическая трансграничная консолидация налоговых убытков, понесенных отдельными обществами, с налогооблагаемой прибылью других обществ группы;
- при исчислении консолидированной налоговой базы прибыли и убытки, полученные при осуществлении операций внутри группы, не будут учитываться;
- налоги, уплачиваемые у источника доходов, должны взиматься с операций, осуществляемых участниками внутри группы.

При получении группой прибыли, консолидированная налоговая база распределяется между государствами-участниками по формуле, в основе которой лежат три фактора: объем продаж, издержки на оплату труда, активы. Если группа получила убыток, то он переносится на будущие периоды и уменьшает полученную впоследствии прибыль [3].

Основным преимуществом СССТВ является то, что при консолидации не применяются правила трансфертного ценообразования. Это значительно снижает риски, которые возникают при осуществлении трансграничных сделок внутри группы.

Поскольку концепция СССТВ не предполагает гармонизации ставок налога на доходы корпораций, то объединение налоговой базы заостряет внимание на вопросах налоговой конкуренции. При существующей системе весьма сложно рассчитать действующую ставку налогообложения. У стран имеется возможность скрывать преимущества, которые они дают предприятиям, с помощью различных налоговых инструментов. По словам Альгирдаса Шеметы, СССТВ и ее налоговая прозрачность позволит определить по-настоящему действующие ставки налогообложения [4]. Консолидация выгодна как крупным предприятиям, которые смогут переместить налоговую базу из одной страны в другую, так и мелким и средним предприятиям, которым консолидация поможет сократить на две трети расходы по организации предприятия в другой стране.

Недостаток концепции в том, что транснациональным корпорациям придется вести дела в двух параллельных системах: в одной, которая основывается на консолидации налоговой базы между странами, создавшими СССТВ, и в другой, которая основывается на трансфертных ценах при операциях с компаниями, расположенными в третьих странах, не являющихся членами Евросоюза [5]. Более того, несмотря на смягченные требования к трансфертному ценообразованию, определенные положения компаниями все же должны соблюдаться. Так, СССТВ предполагает, что для внутригрупповых операций группа должна применять закономерный метод, подтвержденный соответствующими документами. Также необходимость соблюдения правил трансфертного ценообразования может возникнуть из требований неналогового законодательства, которые компании должны соблюдать при осуществлении своей деятельности, чтобы избежать различных правовых рисков [3].

Ожидается, что концепция станет общепринятой и будет применяться не раньше 2014 года. Общая цель на 2013 год заключается в координации политики в области налогообложения. По мнению Шеметы, дальнейшее развитие в данном направлении необходимо, чтобы защитить и усилить национальные налоговые системы, эффективно справляться с общими проблемами, а также сделать страны-члены ЕС совместно сильнее на международной арене [6].

Таким образом, правила СССТВ предполагают деление налоговой базы на определенные доли с учетом всех стран ЕС, где компания ведет бизнес. Для расчета долей предложена формула, учитывающая активы, издержки на оплату труда, объем продаж в конкретной стране. После распределения базы по странам в соответствии с установленной формулой доля прибыли в соответствующей стране облагается по установленной в ней ставке налога.

О возможности применения аналога концепции СССТВ в России говорить пока сложно. Согласно российскому налоговому законодательству создавать КГН вправе только российские организации, что является существенным отрицательным фактором при оценке инвестиционной привлекательности российского рынка. Законодательство не позволяет организациям с преимущественным участием иностранного капитала ни засчитывать убытки от деятельности российского юридического лица при расчете налога на прибыль в стране резидентства головной компании, ни, наоборот, принимать к вычету российской организацией убытки от деятельности иностранной головной компании.

Определение доли прибыли, приходящейся на каждую организацию группы, по российскому законодательству также отличается от СССТВ. Так, согласно НК РФ налоговая база каждого участника группы рассчитывается исходя из средней арифметической величины удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества по группе в целом.

Несмотря на то что готовится проект Федерального закона о внесении изменений в части первую и вторую НК РФ касаясь КГН, изменения в ограничениях по составу участников и формуле расчета доли прибыли в ближайшее время не планируются. Тем не менее, безусловно, в основе консолидированного налогообложения в России лежат те же принципы, что и у ЕС. Однако вопрос, насколько разрабатываемая концепция СССТВ будет эффективна, является открытым и до сих вызывает споры и сомнения среди стран-членов ЕС.

*Рецензент  
канд. экон. наук, доцент Найдено А. Е.*

**Литература:** 1. Козенкова Т. А. Налогообложение прибыли в консолидированных налоговых группах / Т. А. Козенкова, И. А. Зачупейко // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 9. – С. 52–55.  
2. David D. Stewart. EU Reveals CCCTB Proposal, Impact Assessments / D. David // Tax Notes International. – 2011. – Volume 61. – Number 12. March 21. – 81 p. 3. Lamotte Ju. New EU Tax Challenges and Opportunities in



a (C)CCTB World: Overview of the EU Commission Proposal for a Draft Directive for a Common Consolidated Corporate Tax Base / Ju. Lamotte // European Taxation. – June, 2012. – 610 p. 4. Semeta A. Commissaire européen chargé de la fiscalité: "La concurrence fiscale en Europe est saine si elle est loyale" / A. Semeta // La Tribune. – 30 Mars 2011. – 51 p. 5. Autret F. L'assiette fiscale paneuropéenne doit préserver la concurrence entre Etats [La ressource électronique] / F. Autret // L'Agefi Quotidien. 17 Mars 2011. – Le mode d'accès : <http://www.agefi.fr/articles/l-assiette-fiscale-paneuropeenne-doit-preserver-la-concurrence-entre-etats-1172409.html>. 6. Gilleard M. Corporation tax in 2013: prepare for a year of action / M. Gilleard // International Tax Review. – December/January 2013. – 85 p.

**Кондратенко М. Б.**

УДК 336.22

Ассистент

Киевского национального экономического университета им. Вадима Гетьмана

## ОПТИМАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА: ПОДХОД К ТРАКТОВАНИЮ СУЩНОСТИ

*Анотація. Проаналізовані підходи до трактування дефініцій "оптимум", "оптимальний", "оптимальність", "оптимізація". Розкрито сутність поняття "оптимальна податкова навантаження".*

*Анотация. Проанализовано подходы до трактования дефиниций "оптимум", "оптимальный", "оптимальность", "оптимизация". Розкрито сутність поняття "оптимальне податкове навантаження".*

*Annotation. The approaches to interpretation of the definitions of "optimum", "optimal", "optimality" "optimization" are analysed. The essence of the concept "optimal tax burden" is revealed.*

*Ключевые слова: оптимум, оптимальный, оптимальность, оптимизация, оптимальная налоговая нагрузка.*

Изучение профессиональной литературы по вопросу методики определения налоговой нагрузки позволяет сделать вывод, что разработаны многочисленные показатели. Исследованные методики определения налоговой нагрузки позволяют определить ее фактический уровень. В Украине, за исследуемый период, 2000 – 2011 гг., налоговая нагрузка увеличилась с 26,6 до 35,7 %. Учитывая цель исследования, необходимо обосновать оптимальный уровень налоговой нагрузки. Для этого сначала нужно выяснить суть понятия "оптимальный", что поможет дать ответ на вопрос, что означает "оптимальная налоговая нагрузка".

Проработка словарной и энциклопедической литературы дала такие результаты. Кроме понятия "оптимальный" используются также дефиниции "оптимум", "оптимальность", "оптимизация". Все они происходят от лат. *optimum*, что означает "лучше". Как правило, понятия "оптимум", "оптимальный" и "оптимальность" трактуются однозначно, даже несмотря на то, что в одном источнике можно найти отдельные определения для каждого из них. Например, А. Азраилян трактует понятие "оптимальный" как "лучший, наиболее благоприятный, наиболее подходящий определенным условиям и задачам" [1, с. 702]. А понятие "оптимум", как совокупность наиболее благоприятных условий, что по сути является идентичным. Аналогичные подобные трактовки можно найти в "Большой энциклопедии", в "Современном социэкономическом словаре" Б. Райзберга и др. Следует отметить такой важный содержательный элемент обработанных определений – "лучший из возможных, или множественности избранных состояний системы" [2, с. 106; 433; 3, с. 342]. Учитывая предмет исследования, это дает ориентир, что налоговая система может иметь несколько состояний, из которых нужно выбрать наилучший для соответствующих условий ее функционирования. Исходя из синонимических понятий "оптимум", "оптимальный", "оптимальность" следует отличать понятие "оптимизация", которое означает процесс выбора наилучшего варианта, как это трактуется в словарной и энциклопедической литературе. К этому также следует добавить, что процесс оптимизации включает ряд последовательных действий, чтобы перейти от фактического состояния системы к оптимальному. Как справедливо отмечает Макмиллан: "Оптимум – лучшая ситуация или лучшее состояние дел. А для достижения оптимума необходима оптимизация" [4, с. 363].

Итак, нужно не только обосновать оптимальную налоговую нагрузку, но и разработать меры, которые необходимо принять, чтобы ее достичь.

Отталкиваясь от сущности понятия оптимальный, оптимальная налоговая нагрузка означает такой уровень изъятия ВВП (наилучший), при котором плательщики будут согласны своевременно и в полном объеме выполнять свои обязательства перед государством по поводу уплаты



налогов и других обязательных платежей. Этого уровня можно достичь лишь определив условия и задачи, которым он должен соответствовать.

Таким образом, оптимальная налоговая нагрузка не может быть постоянной величиной, определение ее оптимального уровня возможно только для определенного периода, и требует пересчета в зависимости от изменения условий.

*Рецензент*  
канд. экон. наук, доцент Найденко А. Е.

**Литература:** 1. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – 7-е изд. доп. – М. : Институт новой экономики, 2010. – 1472 с. 2. Большая энциклопедия: в 62 томах. Т. 34. – М. : ТЕРРА, 2006. – 592 с. 3. Райзберг Б. А. Современный социоэкономический словарь / Б. А. Райзберг. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 629 с. 4. Словник сучасної економіки Макміллана / пер. з англ. – К. : "АртЕк", 2000. – 640 с.

УДК 336.221.4

**Берзина А. С.**

Студент  
Федерального государственного бюджетного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Национальный исследовательский Томский государственный университет"

## ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

*Аннотация. Изучены основные направления гармонизации и исследованы причины возникновения конфликтных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками. Указаны мероприятия, которые способствуют решению возникающих проблем.*

*Анотація. Вивчено основні напрями гармонізації та досліджено причини виникнення конфліктних ситуацій між податковими органами та платниками податків. Вказано заходи, які сприяють вирішенню проблем, що виникають.*

*Annotation. The paper studies the main directions of harmonization and the causes of conflicts between the tax authorities and taxpayers. The measures to solve these problems are offered.*

*Ключевые слова: гармонизация, налоговые отношения, налогоплательщик, налоговая культура.*

Гармонизация налоговых отношений представляет собой построение национальной системы налоговых отношений, обеспечивающей установление долгосрочного и устойчивого баланса интересов государства, налогоплательщиков и других государств [1, с. 113].

Прежде всего, гармонизация в сфере налогообложения призвана обеспечить создание условий для неконфликтных и комфортных взаимоотношений в процессе налогового производства. Различают четыре вида направлений гармонизации [1, с. 113]:

- 1) соблюдение необходимых соотношений между фискальными интересами государства и величиной налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты;
- 2) установление строгого паритета прав и обязанностей государственных органов, осуществляющих контроль, и налогоплательщиков;
- 3) обоснованное разграничение прав по установлению и введению налогов между всеми уровнями власти;
- 4) формирование соответствующих положений для межстрановой унификации системы налогообложения.

Следует рассмотреть гармонизацию взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов подробнее. Фактически, равенства между налоговыми органами и плательщиками быть не может, так как по существу налоговые отношения не являются договорными [1, с. 116–122]. Это отношения принуждения, в процессе реализации которых нет равенства участников в связи с отсутствием согласованной воли обеих сторон. Государство, используя властно-распорядительные функции, принуждает каждого конкретного налогоплательщика при наступлении соответствующих условий платить определенную долю от его доходов. Вместе с тем во взаимоотношениях налоговых органов и плательщиков налогов и сборов не должны нарушаться общепринятые принципы налогообложения. Данное направление гармонизации подразумевает обязательное соотношение установленных законом определенных прав, обязанностей и ответственности как государства, так и налогоплательщиков.

Неизбежным следствием налогообложения являются конфликты, выступая как противоречия интересов его различных сторон. Такие противоречия могут вести к деградации налоговой сис-



темы и препятствовать гармонизации. Возникновение конфликтных ситуаций связано со многими факторами [2, с. 113]:

- 1) экономическими;
- 2) правовыми;
- 3) техническими;
- 4) политическими.

К экономическим факторам относятся, к примеру, опасность длительного прерывания производственно-финансовой деятельности фирм, высокая доля убыточных фирм и проблема неплатежей между субъектами российской экономики. На 1.02.2013 г. задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему России составила 746,5 млрд рублей [3].

Группа правовых факторов включает в себя несовершенство нормативной базы: изменчивость налогового законодательства, ставящая в тупик и налогоплательщика, и работника налоговых органов, известная неопределенность, неоднозначность положений, допускающих разную трактовку нормативных документов налоговой службы. Также к правовым факторам можно отнести противоречивость законов и инструкций, нестыковку налоговых норм с нормами бухучета и отчетности; сложность процессуальных норм обжалования решений налоговых органов.

Технические факторы включают в себя недостаточность опыта и квалификации значительной части налоговых работников, разобщенность финансовых усилий Минфина, налоговой службы, Госдумы и Президента по выработке непротиворечивых мер налоговой политики.

Политические факторы – использование налоговых механизмов для публичных судебных процессов, неоднозначно воспринимаемых международной общественностью.

Таким образом, наличие значительного числа факторов, создающих налоговые конфликты, затрудняет работу налоговых органов.

Большинство проблем также возникает из-за недобросовестности налогоплательщиков, которая проявляется в следующих формах [2, с. 114]:

- игнорирование налоговых обязанностей;
- выведение субъекта налогообложения из-под налогового контроля;
- не отражение результатов деятельности в бухгалтерских документах;
- искажение экономических показателей, позволяющих уменьшить размер налогооблагаемой базы;
- сокрытие оборота, облагаемого НДС.

Для решения проблем, возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиками, проводятся следующие мероприятия [4, с. 131–134]:

1. Формирование налоговой культуры населения. Внедрение открытых и доверительных способов взаимодействия с налогоплательщиками, которое должно воспитать ответственное отношение к уплате налогов, добавить к влиянию существующих карательных мер действие механизмов самоконтроля и самоорганизации налоговой деятельности на индивидуальном и корпоративном уровнях.

2. Организационно-управленческая реструктуризация налоговых органов, оптимизация и перераспределение численности сотрудников для наиболее эффективного решения выполняемых задач. В ходе реструктуризации происходят укрупнения или разделения различных территориальных инспекций.

3. Разработка и внедрение эффективных налоговых технологий и качественное повышение информационно-аналитического обеспечения работы налоговых организаций. Разработка новых и совершенствование существующих налоговых технологий возможны на основе применения автоматизированных процедур контроля и анализа налоговой деятельности, полного перехода на обработку налоговых данных в электронном формате. При этом расширение сферы информационного обмена в электронной форме должно сопровождаться повышением уровня безопасности информационных ресурсов.

Для совершенствования нормативной базы постепенно устраняются все имеющиеся в Налоговом Кодексе проблемы и недоработки, улучшается налоговое администрирование. В частности, определяются пути снижения налоговой нагрузки для налогоплательщиков, вкладывающих финансовые ресурсы в инновации и научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы; разрабатываются конкретные меры по выводу части экономики из "тени" и сокращаются возможности для уклонения от уплаты налогов.

В настоящее время большой акцент в государственной налоговой политике ставится на создание условий добровольного исполнения налогоплательщиками их конституционной обязанности по уплате налогов. Для достижения этой цели важно, в частности, повышать открытость налоговых служб и упрощать налоговые процедуры, включая взаимодействие с налогоплательщиками путем развития разнообразных электронных сервисов и широкого внедрения передовых информационных технологий.

Реализация основных направлений гармонизации налоговых отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами будет способствовать созданию стабильной налоговой системы и поможет добиться устойчивости формирования доходов консолидированного бюджета РФ.

*Рецензент*

*канд. экон. наук, доцент Найдено А. Е.*

**Литература:** 1. Пансков В. Г. *Налоги и налогообложение: теория и практика* : учебник / В. Г. Пансков. – М. : Изд. "Юрайт", 2011. – 680 с. Андрющенко Я. В. *Необходимость разрешения налоговых конфликтов на досудебном уровне* / Я. В. Андрющенко // *Вестник Томского Государственного Университета*. – 2009. – № 329. – С. 113–116. Сводные данные статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.nalog.ru/nal\\_statistik/statistic/3777820](http://www.nalog.ru/nal_statistik/statistic/3777820). Вазарханов С. И. *Концептуальная основа качества налоговой деятельности* / С. И. Вазарханов // *Экономика*. – 2009. – № 3. – С. 131–134.

Аспирант  
Тернопольского национального экономического университета

## НАЛОГОВЫЙ ДОЛГ КАК РЕЗЕРВ БЮДЖЕТНЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ НА МЕСТНОМ УРОВНЕ

*Аннотация.* Исследовано состояние налоговой задолженности на местном уровне. Определены общие тенденции и специфические особенности, проанализирована доля налогового долга района в общем объеме налоговых поступлений. Отмечено, что сокращение налогового долга играет ключевую роль в обеспечении выполнения бюджета.

*Анотація.* Досліджено стан податкової заборгованості на місцевому рівні. Визначено загальні тенденції та специфічні особливості, проаналізовано частку податкового боргу району в загальному обсязі податкових надходжень. Відзначено, що скорочення податкового боргу відіграє ключову роль у забезпеченні виконання бюджету.

*Annotation.* The state of tax debts at the local level have been investigated. General trends and specific features have been defined, the share of tax debts of the district in total tax revenue have been analyzed. It is noted that the reduction of tax debts has played a key role in ensuring the implementation of the budget.

*Ключевые слова:* налоговый долг, статусы налогового долга, налоговые поступления.

Усиление кризисных явлений связано со многими факторами, среди которых снижение ВВП, рост инфляции, снижение уровня совокупного спроса, массовая безработица, отрицательное сальдо торгового баланса. Как следствие возникает угроза невыполнения государством своих обязательств и значительный дефицит государственного и местных бюджетов. Именно в таких условиях ключевую роль играет своевременное выполнение доходной части бюджетов всех уровней. Практика большинства экономически развитых стран свидетельствует о том, что сегодня на долю налогов приходится 70 – 90 % всех бюджетных поступлений. Поэтому несвоевременная уплата или неуплата налогов и сборов являются одной из предпосылок фискальных дисбалансов. Именно поэтому налоговый долг как предмет исследования все больше интересует отечественных ученых. Исследованием проблем возникновения налогового долга занимаются ведущие экономисты, среди которых главное место занимают работы В. Антипова, С. Варгича, В. Грушки, О. Десятнюк, К. Павлюка, А. Крисоватого, В. Мельника, С. Онишко, О. Тимченко и др. Однако на сегодняшний день вопросы налогового долга исследуются преимущественно на макроэкономическом уровне, минуя, таким образом, проблемы регионов. Существует потребность в фундаментальных практических исследованиях, которые позволили бы выявить проблемы отдельных территориально-административных единиц. Ведь относительная ограниченность налоговой базы таких регионов четко отображает необходимость максимальной мобилизации налоговых поступлений и недопущения роста налогового долга. Следует отметить, что определение понятия налогового долга закреплено на законодательном уровне, а именно в Налоговом кодексе Украины, согласно которому налоговый долг – сумма согласованного денежного обязательства (с учетом штрафных санкций при их наличии), но не уплаченной налогоплательщиком в установленный срок, а также пеня, начисленная на сумму такого денежного обязательства [1]. С целью предоставления более четкой характеристики этого института налогового права налоговый долг можно классифицировать по двум основным критериям: по механизму формирования и по характеру мер взыскания. Так, по механизму формирования налоговый долг образуют не уплаченные своевременно налоговые обязательства, штрафная санкция, пеня, а также проценты за пользование отсрочкой. По характеру мер взыскания выделяют инертный статус налогового долга (направление налогового требования, описание и регистрация имущества в налоговом залоге) и действенный, который, в свою очередь, может находиться в нескольких состояниях: активный налоговый долг – налоговый управляющий применяет все законодательно возможные методы для сокращения размера налогового долга; пассивный – невозможно применить меры для взыскания долга; безнадежный налоговый долг – долг, который, в соответствии с положениями Налогового кодекса, признается таким, который невозможно взыскать, и списывается органами государственной налоговой службы после истечения сроков давности [1]. Сама идея и необходимость разделения налогового долга на статусы зависимости характера взаимодействия плательщика и государства (в лице налоговых органов) в процессе управления налоговой задолженности не вызывают сомнений [2, с. 319].

Учитывая упомянутую классификацию, можно отметить, что резервами для наполнения доходной части бюджета выступает только налоговый долг, находящийся в инертном и активном сос-



тояниях, что крайне важно в условиях ограниченных ресурсов. Надежды на возможность сокращения пассивного долга "живыми средствами" довольно невысокие, не говоря уже о безнадежных, когда списываются миллионы гривен задолженности. Для того чтобы показать влияние налогового долга на формирование доходов местного бюджета, можно проанализировать структуру и динамику налогового долга, находящегося в активном и инертном состояниях, на примере Козовского района Тернопольской области (табл. 1).

Таблица 1

**Структура активного налогового долга, учитываемая Козовской МГНИ ГНС Тернопольской области, тыс. грн**

Вид налога \ Года	2009	2010	2011	На 01.09.2012
Налог на добавленную стоимость	68,0	145,1	306,1	475,3
Налог на прибыль	15,6	31,3	23,7	31,3
Налог на доходы физических лиц	0,6	10,1	349,9	340,1
Плата за землю (арендная плата, земельный налог)	235,5	421,1	561,7	704,7
Плата за воду	0,6	0,6	4,0	8,3
Плата за недра	10,8	-	7,2	10,8
Другие	382,5	368,4	338,6	379,0
<b>Всего</b>	<b>713,6</b>	<b>979,6</b>	<b>1 591,5</b>	<b>1 950,1</b>

Исходя из данных табл. 1, можно отметить, что размер налогового долга постоянно растет. Так, в 2010 году он составлял 979,6 тыс. грн, что на 266 тыс. грн или 37,2 %, больше аналогичного показателя прошлого года. За 2011 год рост налогового долга относительно 2010 года составил 611,9 тыс. грн, или 62,4 %. Несколько более медленными темпами произошло увеличение в 2012 году. Так, за восемь месяцев рассматриваемого периода темпы роста налогового долга достигли 22,5 % относительно начала года, что позволяет говорить о неуклонном росте налогового долга. Также необходимо проанализировать структуру и динамику долга. Информация, приведенная в табл. 1, свидетельствует о значительном росте недоимки по платежам, мобилизуемым в местный бюджет. Темпы роста долга по плате за землю в 2010 году составили 178,8 %, а в 2011 году – 133,4 % относительно 2010 года. Еще более неутешительной была ситуация относительно налога на доходы физических лиц, доля которого, согласно Бюджетному кодексу Украины, направляется в местный бюджет, ведь он увеличился на 9,5 тыс. грн, а в 2011 – на 339,8 тыс. грн. Как видно, негативная тенденция прослеживается не только по платежам в местные бюджеты, но и в государственный. Так, налоговый долг по налогу на добавленную стоимость в 2010 году увеличился на 77,1 тыс. грн, или на 46,8 %, а в 2011 году размер долга увеличился на 161 тыс. относительно 2010 года. Исключением остается налог на прибыль предприятий, где ситуация приемлема, ведь рост налоговой задолженности по данному налогу составил 15,7 тыс. грн в 2010 году, а в 2011 году удалось не допустить рост и вообще снизить задолженность на 7,6 тыс. грн. Проанализировав структуру и динамику налогового долга на примере Козовского района Тернопольской области, можно отметить в целом негативную тенденцию его роста. Однако для того чтобы показать всю необходимость оптимизации налоговой задолженности с целью наполнения доходной части бюджетов всех уровней, необходимо оценить долю налогового долга в общей сумме налоговых поступлений, мобилизуемых Козовской МГНИ ГНС Тернопольской области (табл. 2).

Таблица 2

**Соотношение налогового долга и налогов на примере Козовского района Тернопольской области, тыс. грн**

Показатели \ Года	2009	2010	2011
Налоговые поступления (НП)	22 800	23 511	24 154
Темпы роста НП, %	-	103,1	102,7
Сумма налогового долга (НД)	713,6	979,6	1 591,5
Темпы роста НД, %	-	137,2	162,5
Доля налогового долга в общей сумме налоговых поступлений, %	3,1	4,2	6,6

На основании проведенных расчетов следует отметить, что в течение рассматриваемого периода доля налогового долга в общей сумме налоговых поступлений Козовского района неуклонно растет. Кроме того, темп роста налогового долга опережает темп роста налоговых поступлений. Так, в 2010 году объем налоговых поступлений, мобилизованных налоговой инспекцией, вырос на 711 тыс. грн, или на 3,1 %, в свою очередь, сумма задолженности по налогам и сборам увеличилась на 266 тыс. грн, или на 37,2 %. Неутешительной была ситуация и в 2011 году, когда темп роста налогового долга опережал темпы роста налоговых поступлений на 59,8 %. Про-



веденный анализ дает основания утверждать о негативной тенденции, которая привела к увеличению налогового долга в структуре налоговых поступлений района. Предпосылками для возникновения такой ситуации может быть множество причин, среди которых: несовершенство процесса администрирования налогового долга; низкая эффективность работы налогового управляющего и невысокий профессиональный уровень должностных лиц финансовых органов, изменение налогового законодательства, ухудшение финансового состояния и платежеспособности предприятий, распространение моделей девиантного поведения плательщиков, высокая коррупциогенность механизма налогового администрирования, негативные последствия обострения финансового кризиса и т. д. Кроме того, налогоплательщики нередко используют неудовлетворительное финансовое состояние как причину невыполнения налогового обязательства, надеясь на списание или реструктуризацию налогового долга. Таким образом, доля долга в структуре налоговых поступлений достаточно значительна и колеблется в диапазоне от 3,1 до 6,6 %. Это, в свою очередь, является несвоевременно мобилизованными налогами и сборами, которые не позволяют в полной мере выполнять доходную часть бюджетов всех уровней. Из этого следует вывод, что при эффективном управлении налоговой задолженностью она может стать весомым резервом поступлений, именно поэтому нужно сосредоточить значительное внимание на причинах возникновения налогового долга и принять надлежащие меры для его оптимизации, среди которых: усовершенствование процедур администрирования не только самих налогов, но и налогового долга, обеспечение четкости применения подзаконных актов, проведение профилактики налоговой девиации, развитие информационно-коммуникационных технологий в работе налоговых органов.

Исходя из результатов проведенного анализа, можно сделать вывод о значительном влиянии налогового долга на формирование доходов бюджета. Как видно, несвоевременная и неполная уплата налогов приводит к росту средств в теневом секторе экономики и, соответственно, их брака в бюджете. Это, в свою очередь, влияет на общественное разделение, а затем на обеспечение граждан общественными услугами. В первую очередь потери несет государственный сектор, ведь работники, получающие заработную плату из бюджета (а это достаточно многочисленная группа в Украине), остаются без должного финансирования. Кроме того, неуплата налогов сужает возможности государства для использования их как финансовых регуляторов. В дальнейшем исследования требуют проблемы, касающиеся рисков возникновения и роста налогового долга в будущем.

Научн. рук. Десятнюк О. М.

**Литература:** 1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-17 із змінами та доповненнями від 03.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. Яцюк О. В. Статуси податкового боргу: теоретичне та практичне значення / О. В. Яцюк, М. П. Мішук // Держава і право. Юрид. і політ. науки : зб. наук. пр. – 2010. – Вип. 47. – С. 318–323.

УДК 336.2

**Аблажей Ю. Н.**

Студент  
Федерального государственного автономного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина"

## **АНАЛИЗ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

*Аннотация. Рассмотрены особенности применения упрощенной системы налогообложения, проанализированы ее изменения с целью обоснования привлекательности этого специального режима для налогоплательщиков.*

*Анотація. Розглянуто особливості застосування спрощеної системи оподаткування, проаналізовано її зміни з метою обґрунтування привабливості цього спеціального режиму для платників податків.*

*Annotation. The paper discusses the particularities of application of the simplified tax system, the changes in the system are analyzed for the purpose of proving the interest of this special treatment for taxpayers.*

*Ключевые слова: упрощенная система налогообложения, объект налогообложения, налогоплательщики, критерии, изменения, преимущества, недостатки.*

© Аблажей Ю. Н., 2013



На сегодняшний день в России, согласно Налоговому кодексу РФ, действуют два режима налогообложения: общий и специальный. Одним из наиболее популярных специальных режимов является упрощенная система налогообложения. В данной работе проведен анализ упрощенной системы налогообложения с целью обоснования привлекательности этого специального режима для налогоплательщиков.

Для достижения поставленной цели необходимо:

- рассмотреть особенности применения упрощенной системы налогообложения;
- проанализировать изменения, внесенные в главу 26.2 НК РФ;
- выявить преимущества и недостатки применения упрощенной системы налогообложения;
- привести статистику по изменению плательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) для организаций и индивидуальных предпринимателей (ИП), действующая в настоящее время, была введена главой 26.2 НК РФ с 1 января 2003 года. Она представляет режим, при котором в установленном порядке и определенных условиях вместо общей совокупности налогов, сборов и платежей уплачивается единый налог и применяется упрощенная схема налогообложения, бухгалтерского учета и отчетности (табл. 1).

Таблица 1

#### Налоги, не уплачиваемые при применении УСН

Организации	Индивидуальный предприниматель
1. Налог на прибыль (за исключением налога на прибыль, уплачиваемого из доходов в виде дивидендов и процентов по государственным (муниципальным) ценным бумагам)	1. Налог на доходы физических лиц (со своих доходов от предпринимательской деятельности)
2. Налог на имущество организации	2. Налога на имущество физических лиц (с имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности)
3. НДС (за исключением НДС при импорте товаров и при проведении операций по договорам совместной деятельности, доверительного управления имуществом или по концессионным соглашениям)	3. НДС, кроме случаев, когда он является налоговым агентом, импортирует товары или выставляет покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС

Сущность и привлекательность данной системы во многом заключается в замене ряда налогов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности. Главой 26.2 НК РФ установлен не новый налог, а специальный налоговый режим, заменяющий ряд налогов одним налогом (табл. 2).

Таблица 2

#### Организации и индивидуальные предприниматели, не имеющие право применять упрощенную систему налогообложения

Организации (п. 3 ст. 346.12 НК РФ)	Индивидуальные предприниматели (п. 3 ст. 346.12 НК РФ)
1	2
Вид деятельности	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• банки;</li> <li>• страховщики;</li> <li>• негосударственные пенсионные фонды;</li> <li>• инвестиционные фонды;</li> <li>• профессиональные участники рынка ценных бумаг;</li> <li>• ломбарды;</li> <li>• организации, являющиеся участниками соглашения о разделе продукции</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• налогоплательщики, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;</li> <li>• организации, занимающиеся игорным бизнесом;</li> <li>• нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований</li> </ul>	
Система налогообложения	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• налогоплательщики, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);</li> <li>• налогоплательщики, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для видов деятельности, вправе применять УСН в отношении иных видов предпринимательской деятельности</li> </ul>	
Структура и форма собственности	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• организации, имеющие филиалы и (или) представительства;</li> <li>• казенные и бюджетные учреждения;</li> <li>• иностранные организации;</li> <li>• некоммерческие организации;</li> <li>• общества, учрежденные в соответствии с Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике"</li> </ul>	

Для того, чтобы перейти на УСН с 2013 года, нужно сдать уведомление не позднее 31 декабря 2012 года, то есть предшествующего календарному году, начиная с которого планируется переход. Для перехода существуют определенные критерии (табл. 3) [1].

Таблица 3

**Критерии, дающие право перехода на УСН**

Показатель	Предельный допустимый размер перехода на УСН		Нормативное регулирование
	Для юридических лиц	Для предпринимателей	
Объем выручки (доход от реализации) за девять месяцев с учетом индекса-дефлятора	45 млн руб.	–	Ст. 346.12 НК РФ
Остаточная стоимость основных средств	100 млн руб.	–	
Доля уставного капитала юридических лиц	25 %	–	
Средняя численность, рассчитываемая за год	100 человек		
Наличие филиалов и представительств	0	–	

Изменения, внесенные в главу 26.2 НК РФ с 1 января 2013 года [1]:

- Действующие ограничения по доходам для перехода на УСН (45 млн руб.) и для ее применения (60 млн руб.) закреплены на постоянной основе. Указанные размеры ограничений будут вновь ежегодно индексироваться на коэффициент – дефлятор. В 2013 году коэффициент равен единице. То есть реальное увеличение размеров ограничений по доходам будет с 2014 года.

- Снимается ограничение по нематериальным активам, а величина лимита остается прежней. Ранее компания могла перейти на УСН при условии, что остаточная стоимость оборотных средств и нематериальных активов не более 100 млн руб. Остаточная стоимость нематериальных активов теперь значения не имеет.

- Вновь созданная организация (вновь зарегистрированный предприниматель) сможет применять УСН, если подать уведомление не позднее 30 календарных дней со дня постановки на налоговый учет. Ранее было необходимо уложиться в пятидневный срок.

Объектом налогообложения признаются: доходы и доходы, уменьшенные на величину расходов.

При выборе варианта "Доходы", организация или ИП перечисляют в бюджет налог в размере 6 % от суммы дохода. И данный налог можно уменьшить за счет отчислений в пенсионный фонд (страховая, накопительная части). Но тут есть ограничение – уменьшить можно максимум на 50 %, то есть в половину. Начиная с 2013 года, к этому списку добавятся взносы по договорам добровольного страхования, заключенным работодателем в пользу сотрудников на случай их временной нетрудоспособности. По условиям такого договора, страховая компания (вместо работодателя) должна выплатить работнику пособие за первые три дня болезни. Взносы на такое страхование уменьшают базу при наличии двух условий: страховщик имеет соответствующую лицензию, и величина пособия не превышает сумму, определяемую в соответствии с законодательством РФ.

При выборе варианта УСН "доходы минус расходы", организация или ИП перечисляют в бюджет налог уже в размере 15 %. Но в данном случае налогооблагаемая база считается как сумма доходов минус сумма расходов. Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах 5 – 15 %. В Свердловской области с 1.01.2013 года она составляет 7 %

Кроме того, с 2013 года плательщики единого "упрощенного" налога не станут делать переоценку в связи с изменением официального курса валюты. Соответственно не будут учитывать в доходах и расходах отрицательные и положительные курсовые разницы. Уплата налога и квартальных авансовых платежей производится по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя.

Налог по итогам календарного года уплачивается с подачей декларации организациями, не позднее 31 марта следующего года, ИП – не позднее 30 апреля следующего года. Авансовые платежи уплачиваются организациями и предпринимателями по итогам первого квартала, полугодия и 9 месяцев не позднее 25-го числа первого месяца, следующего со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики ведут налоговый учет на основании книги учета доходов и расходов.

Организация при УСН не освобождается от уплаты: страховых взносов на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование, взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, земельный налог, транспортный налог, госпошлина, таможенные пошлины и сборы.

УСН, как любой налоговый режим, имеет свои достоинства и недостатки в процессе использования организациями.

Преимущества заключаются в том, что:

- этот режим позволяет объединить в одном налоге несколько: НДС, налог на прибыль, налог на имущество – это способствует снижению налоговой нагрузки в денежном выражении;

- при переходе на УСН предприятия и организации могут сами выбирать объект налогообложения, при этом есть возможность его изменения. Организации могут не вести бухгалтерский учет, кроме учета основных средств;

- упрощается налоговый учет и уменьшается объем отчетности, предприятию необходимо вести только Книгу учета доходов и расходов.



Недостатки заключаются в том, что:

- в случае потери права на применения УСН, придется восстанавливать данные бухучета за весь период ее использования, восстанавливать данные придется и при ликвидации предприятия, также должны восстановить "входной" НДС по товарам, сырью, материалам, не использованным на дату перехода на специальный режим для операций, облагаемых НДС, если ранее НДС по этим объектам был принят к вычету;
- предприятия не имеют право заниматься отдельными видами деятельности и открывать филиалы и представительства;
- при УСН может возникнуть необходимость уплаты минимального налога при убыточной деятельности. Если по итогам года сумма исчисленного годового налога при объекте налогообложения "доходы минус расходы" получится меньше суммы минимального налога, который составляет 1 % от полученных доходов, то должен быть уплачен этот минимальный налог.

Для того чтобы оценить привлекательность использования данного налогового режима, необходимо проанализировать количество организаций, применяющих его за последние пять лет (табл. 4) [2].

Таблица 4

**Изменение числа плательщиков, применяющих УСН в России**

Годы	Общее количество плательщиков, применяющих УСН	Цепной прирост, %	По объекту налогообложения – доходы	Цепной прирост, %	по объекту налогообложения – доходы минус расходы	Цепной прирост, %
2007	1 602 098	100	1 022 481	100	579 617	100
2008	1 920 453	120	1 262 488	123	657 965	114
2009	1 962 167	102	1 315 661	104	646 506	98
2010	2 187 406	112	1 452 171	110	735 235	114
2011	2 334 715	107	1 539 825	106	794 890	108

Исходя из приведенных данных, можно определить тенденцию к повышению числа организаций, применяющих УСН. В 2009 году происходит небольшой спад – это могло быть вызвано сложной экономической ситуацией в стране. После 2009 года для налогоплательщиков предпочтительней стал объект налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов. Следует отметить, что с 2013 года возможно снижение налогоплательщиков, применяющих УСН. Это связано с тем, что с 1.01.2013 года пополняется перечень специальных налоговых режимов. Патентная система налогообложения заменит упрощенную систему налогообложения для ИП на основе патента.

Таким образом, для ответа на вопрос: выгодно ли переходить на УСН, следует отметить, что каждая организация принимает это решение индивидуально. Необходимо, чтобы организация соответствовала многим критериям. Но с каждым годом число организаций, применяющих УСН, растет. За последние пять лет число налогоплательщиков УСН выросло на 45 %. Это свидетельствует о том, что данный режим привлекателен для налогоплательщиков.

*Рецензент*

*преподаватель Антоненко С. В.*

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 года № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/gl26.2/>. 2. Федеральная налоговая служба, статистика и аналитика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.nalog.ru/nal\\_statistik](http://www.nalog.ru/nal_statistik).

**Федчун И. В.**

УДК 336.227.2 (470+571)

Аспирант  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Кубанский государственный аграрный университет"

**НЕОБХОДИМОСТЬ ИЗМЕНЕНИЙ СИСТЕМЫ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА РЫНКЕ СТРАХОВЫХ  
УСЛУГ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*Аннотация. Представлены ключевые "схемы уклонения" от налогообложения страховыми компаниями, рассмотрены современные проблемы противодействия налоговому мошенничеству на рынке страховых услуг в Российской Федерации, предложены меры по их пресечению.*

© Федчун И. В., 2013



*Анотація. Подано ключові "схеми ухиляння" від оподаткування страховими компаніями, розглянуто сучасні проблеми протидії податковому шахрайству на ринку страхових послуг у Російській Федерації, запропоновано заходи щодо їх запобігання.*

*Annotation. This paper presents the key "deviation schemes" concerning the taxation of insurance companies, modern problems countering tax fraud in the insurance industry in the Russian Federation, proposes the measures to prevent them.*

*Ключевые слова: рынок страховых услуг, страховая компания, налоги, сборы, налогообложение, схемы уклонения, налоговое мошенничество, штрафные санкции.*

Страхование, являясь одним из главных институтов развитого рыночного хозяйства, обеспечивает стабильность и эффективность хозяйственной деятельности, а также влияет на социальное и экономическое развитие государства. Система налогообложения страховой деятельности должна обеспечивать увеличение поступлений в бюджетную систему и способствовать оптимизации страхового рынка. Однако в современных условиях влияние налогообложения на развитие страховой деятельности нельзя признать эффективным.

Финансовый кризис спровоцировал появление всевозможных "схем уклонения" от налогообложения страховыми организациями. К наиболее известным видам налогового мошенничества на рынке страховых услуг в Российской Федерации относятся следующие "схемы уклонения" от налогообложения:

1. Схема уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц и платежей во внебюджетные социальные фонды с использованием договора страхования финансовых рисков.

Работники организаций заключают со страховой компанией договор добровольного страхования финансовых рисков, связанного с ответственностью страховой компании по возмещению убытков страхователей при несвоевременной выплате им заработной платы, где страховая сумма соответствует суммам начисляемой заработной платы, включая платежи во внебюджетные социальные фонды.

Страховая компания заключает договоры страхования с работниками организаций, которым постоянно задерживают выплату заработной платы, и, как правило, имеет неофициальную договоренность с работодателями страхователей на проведение определенных взаимозачетов. Страхователь при неполучении в срок начисленной заработной платы заявляет о наступлении страхового случая и согласовывает со страховой компанией размер страховой выплаты ("полученных убытков"), который соответствует страховой сумме и равен задолженности предприятий перед работниками по выплатам заработной платы со всеми начислениями.

Страховая компания поручает организации, работники которой являются страхователями, выплатить им страховые возмещения, которые являются для страхователей компенсацией "полученных убытков", и данная сумма у страхователей – физических лиц – не включается в совокупный налогооблагаемый доход при исчислении НДФЛ. Суммы страховых выплат включаются в расходы страховой компании. Страховая компания направляет организациям – работодателям страхователей – уведомление о суброгации, то есть уведомление о праве страховой компании на получение денежных средств, которые организации должны работникам за выполненную работу. Страховая компания отражает "полученные средства" как доходы от страховой деятельности.

В результате действий страховой компании организация, работники которой застраховали риск несвоевременной выплаты заработной платы, необоснованно относит на внереализационные расходы суммы по оплате суброгации, так как данные расходы не связаны с оплатой убытков по хозяйственным договорам. Страховая компания, признавая, что наступил страховой случай, проводит денежную выплату за счет средств сформированных страховых резервов и за счет денежных средств страхователей. Таким образом, организация и после выплат работникам страхового возмещения обязана полностью выполнить все условия трудового соглашения со своими работниками, в том числе и по выплате заработной платы с удержанием НДФЛ и начислением взносов во внебюджетные социальные фонды, а выплата в пользу страховой компании, проводимая организацией по суброгации, должна осуществляться за счет прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия после уплаты всех налогов [1].

Реализация данной схемы приводит к тому, что в бюджет государства не поступают налоги на доходы физических лиц и обязательные платежи во внебюджетные фонды. Тем самым нарушается баланс интересов не только государства, но и физических лиц, так как изменения в начислениях заработной платы влекут за собой изменение в расчете предоставляемой государством пенсии.

2. Схема уклонения от уплаты налога на прибыль организаций с использованием договора страхования жизни сотрудников компании.

Организация-работодатель заключает со страховой компанией договор страхования жизни своих сотрудников, связанный с ответственностью страховой компании по возмещению убытков страхователей при наступлении страхового случая по причинению вреда здоровью или жизни работников организации. В этом случае страхуются сотрудники тех организаций, доходы которых не признаются доходами для целей налогообложения. При этом сотрудники имеют повышенные шансы на то, что произойдет страховое событие, например, большой риск получения увечья (профессиональные спортсмены, сотрудники охраны и др.). Однако страховщик устанавливает размер страховой выплаты, равный страховой сумме, не увеличивая ее в результате оценки рисков по отношению к обычным случаям [2].



Таким образом, реализация данной схемы страховыми компаниями приводит к уменьшению уплаты налога на прибыль организаций за счет отнесения на доходы организации страховой суммы, равной размеру страховой выплаты, списанной на расходы организации, то есть налоговая база по налогу на прибыль организаций в этом случае равна 0.

3. Схема уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость с использованием договоров страхования предпринимательских рисков.

В соответствии со ст. 149 НК РФ освобождаются от уплаты НДС на территории Российской Федерации операции, связанные с оказанием услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховщиками, а также с оказанием услуг по пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами [3]. Таким образом, некоторые страховые компании считают, что денежные средства, получаемые страховой организацией в рамках страховой деятельности, даже при условии включения в них НДС, не перечисляются в бюджет страховой организацией как налоговым агентом.

При применении данной схемы не обязательны поставки реального товара (работ, услуг), оплата страховых взносов страхователями по договорам страхования, проведение страховых выплат страховой компанией, получение денежных средств по суброгации от контрагентов страхователей. Все это может заменяться суррогатами товаров и суррогатами денежных средств.

Продавец товара заключает со страховой компанией договор добровольного страхования предпринимательского риска, где страховая сумма соответствует сумме, указанной в счет-фактуре по договору купли-продажи товара, оговаривается срок, связанный со сроком оплаты счета-фактуры, и уплачивается страховой взнос. При неполучении в срок денежных средств за отгруженный товар (выручки) продавец товара заявляет о наступлении страхового случая и согласовывает со страховой компанией размер полученных убытков, которые, как правило, соответствуют страховой сумме и равны задолженности покупателя перед продавцом товара по счет-фактуре.

Страховая компания выплачивает страхователю страховую сумму, которая является компенсацией "полученных страхователем убытков" и относится на внереализационные доходы. Продавец товара направляет своему контрагенту уведомление о том, что изменился субъект расчетов по договору купли-продажи, и денежные средства, полученные от продажи товара, то есть выручку продавца, следует перечислять на расчетные счета в страховую компанию.

Страховая компания направляет контрагенту страхователя уведомление о суброгации. Покупатель продукции, получивший уведомление от поставщика о смене субъекта расчета и уведомление от страховщика о суброгации, перечисляет денежные средства за реализованный товар на счета страховой компании и предъявляет НДС, уплаченный за реализованный товар, к возмещению из бюджета. Страховая компания имеет право отразить полученные средства в виде доходов от страховой деятельности и применяет льготу по НДС как к операциям по страхованию и перестрахованию.

Таким образом, после проведения всеми сторонами вышеуказанных операций по НДС, подлежащему уплате в бюджет за реализованный поставщиком товар, НДС в бюджет не поступает, а покупатель товара имеет возможность возместить из бюджета непоступившую сумму данного налога.

При анализе любой финансовой схемы налогового мошенничества следует иметь в виду, что заложенные в налоговом законодательстве принципы исключают возможность незаконного уменьшения налога, подлежащего уплате в бюджет взаимозависимыми сторонами.

Таким образом, возникает необходимость совершенствования механизмов налогообложения на рынке страховых услуг, которые, по мнению автора, должны осуществляться по следующим направлениям:

- 1) совершенствование форм и методов проводимых налоговыми органами проверок страховых организаций;
- 2) создание эффективного механизма государственного регулирования и надзора за страховой деятельностью;
- 3) увеличение количества проверок соблюдения налогового законодательства в области страхования, сострахования и перестрахования совместно с сотрудниками правоохранительных органов и органами страхового надзора;
- 4) изучение документов инспекторским составом налоговых органов при проверке страховых организаций документов контрагентов, применяющих схемы возмещения НДС из бюджета;
- 5) выявление фактов возрастания в страховых организациях размеров страховых взносов по долгосрочному страхованию жизни и фактов нарушения ими порядка формирования страховых резервов;
- 6) сопоставление данных бухгалтерского учета об изменении размеров выплат по зарплате и фактов выплат страхового обеспечения по страхованию жизни сотрудников организаций.

*Научн. рук. Тюпакова Н. Н.*

**Литература:** 1. Карпович О. Г. Актуальные проблемы противодействия страховому и налоговому мошенничеству в ряде зарубежных государств / О. Г. Карпович // Международное публичное и частное право. – М. : Юрист, 2010. – № 4(55). – С. 34–38. 2. Романова М. В. Грань между законной налоговой оптимизацией и схемами уклонения от налогообложения у страховых организаций и их клиентов // Налоговый вестник. – 2009. – № 6. – С. 21–25. 3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www-zakonrf.info/nk/>.

Студент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## СОВРЕМЕННАЯ ТРАКТОВКА ПОНЯТИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

*Аннотация. Определены понятия налоговых льгот, приведены различные подходы к пониманию льгот. Представлены рекомендации по применению концепции налоговых расходов бюджета в российской практике в целях оценки эффективности налоговых льгот.*

*Анотація. Визначено поняття податкових пільг, наведено різні підходи до тлумачення пільг. Наведено рекомендації щодо застосування концепції податкових витрат бюджету в російській практиці з метою оцінки ефективності податкових пільг.*

*Annotation. The article gives the definitions of tax benefits concepts, various approaches to understanding tax benefits. The recommendations on application of budgetary tax expenditure concept in Russia are presented with a view of the estimating the tax benefits efficiency.*

*Ключевые слова: налоговые льготы, налоговые освобождения, преференции, налоговые расходы, методика оценки.*

После мирового финансового кризиса 2007 – 2009 гг. многие государства столкнулись с проблемой растущего бюджетного дефицита. Ситуацию усугубляет и то, что старение населения, которое наблюдается во многих странах мира, требует роста бюджетных расходов. Это актуально и для России. Более 20 % составляет население старше трудоспособного возраста. Сегодня в Российской Федерации в возрасте 80 лет и старше проживают 4,2 миллиона человек. Поэтому необходимо использовать механизмы, которые позволяют ограничить расходы бюджета. Налоговые льготы и освобождения так же снижают доходы бюджета, поэтому их использование должно сопровождаться обоснованием их необходимости.

В основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. сказано, что должна проводиться инвентаризация налоговых льгот и оцениваться их эффективность [1]. Поэтому в первую очередь необходимо определить понятие налоговых льгот.

В теории познания особое место занимает слово. Слово есть средством образования понятия. Ключевым словом в понятии налоговых льгот является слово льгота.

Льгота – это преимущественное право, облегчение, предоставляемое кому-нибудь как исключение из общих правил [2].

В современном экономическом словаре под льготами понимают особые права, преимущества перед другими [3].

Землянухина Н. С. считает, что льгота есть исключение из общих правил, выражающееся в облегчении или улучшении условий их выполнения и распространяющееся на определенную категорию граждан, личные качества, особенности жизни и деятельности которых выступают источником социально-экономического неравенства [4].

Таким образом, льгота есть облегчение, предоставляемое определенной категории граждан как исключение из общих правил.

Следовательно, с налоговой точки зрения, льгота, а именно налоговая льгота – это облегчение налогового бремени, предоставляемое налогоплательщику (плательщику сбора) как исключение из общих правил.

Сегодня термин "налоговая льгота" не получил единообразного определения.

Изучив различные подходы к пониманию льгот, можно выделить следующие признаки:

- 1) льготы отождествляются с преимуществами;
- 2) преимущественные права предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сбора);
- 3) существуют два способа получения таких преимуществ:
  - а) не уплачивать налог или сбор,
  - б) уплачивать налог или сбор в меньшем размере;
- 4) налоговые льготы должны быть установлены законодательством о налогах и сборах.



Следует обратиться к определению налоговых льгот, установленному п. 1 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации:

льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор, либо уплачивать их в меньшем размере [5].

Таким образом, определение Налогового кодекса Российской Федерации может служить четким источником для идентификации налоговых льгот и раскрывать всю сущность института налоговой льготы.

Однако существует мнение, что изложенное в указанной норме определение является некорректным и неточным.

Например, Майбуров И. А. считает, что перечисленные признаки не являются достаточными для идентификации налоговых льгот, поскольку не все освобождения от уплаты налогов могут трактоваться как льготы. Он дает следующее определение:

налоговая льгота – это предусмотренное законодательством о налогах и сборах отклонение от нормативных требований налогообложения, позволяющее отдельным категориям налогоплательщиков получить преимущества, состоящие в полном или частичном освобождении их от уплаты налога (сбора) или в освобождении от выполнения отдельных обязательств и правил [6].

Следует отметить, что единого целостного подхода к пониманию того, что можно считать налоговыми льготами, а что нормативными требованиями налогообложения, нет.

Согласно мнению Зарипова В. М., налоговые льготы можно определить как предусмотренное законодательством о налогах и сборах освобождение организации или физического лица от уплаты налога или сбора, то есть автор предлагает исключить из определения налоговой льготы понятие "преимущество". Он задается вопросом, можно ли говорить, например, о преимуществах лиц, получивших лучевую болезнь в результате ликвидации катастрофы на Чернобыльской АЭС, перед остальными гражданами. На его взгляд, определение налоговых льгот как преимуществ означает попытку дискредитации самой идеи налоговых льгот. Более того, Зарипов В. М. полагает, что статью 56 НК РФ необходимо дополнить следующей нормой: "Льготы по налогам и сборам считаются установленными лишь в том случае, когда определены объект льготирования и основание использования льготы. При установлении льгот по налогам и сборам могут предусматриваться отдельные категории налогоплательщиков и плательщиков сборов, имеющие право на льготу, а также порядок и условия использования льготы, размер льготирования и иные элементы налоговой льготы" [7].

На взгляд автора, это крайне трудоемкий процесс. Более того, объем Налогового кодекса при этом сильно увеличится.

Министерство финансов Российской Федерации и вовсе среди всех льгот выделяет так называемые "настоящие" льготы. Ведомство разграничивает льготы на несвязанные и связанные с общими принципами налогообложения. Под последними понимают налоговые освобождения и преференции, обусловленные структурой налогов и использованием общих принципов налогообложения отдельных операций. При этом такие механизмы, на взгляд Саакяна Р. А. (заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики), являются по своей сути не льготами, а базовыми элементами действующей налоговой системы. В 2011 году объем стимулирующих механизмов, связанных с общими принципами налогообложения, составил 69,5 %, в то время как "настоящих" налоговых льгот – только 30,5 % [8]. Следует отметить, что Министерство финансов Российской Федерации разрабатывает методику оценки эффективности только в отношении льгот, несвязанных со структурой налога.

По мнению автора, данная позиция Минфина России является некорректной, поскольку налоговая льгота является факультативным элементом налога и имеет тесную привязку к субъекту налога, к объекту обложения, к налоговой базе, к налоговой ставке и к срокам уплаты.

Таким образом, можно скорректировать предложенную Минфином России классификацию льгот в зависимости от привязки к элементам налогообложения, к структуре налога, следующим образом:

- 1) льготы, не имеющие привязки к элементам налогообложения, – это специальные налоговые режимы, а также режимы свободных и особых экономических зон;
- 2) льготы, имеющую такую привязку, – это все остальные льготы.

Остается открытым вопрос: какова методика оценки налоговых льгот, какие льготы, которых насчитывается более шестисот, следует оставить, а какие убрать по причине их неэффективности.

Предоставление налоговых льгот и освобождений может быть оправданным, если с точки зрения сопоставления затрат и выгод являются более эффективными, чем программы прямых расходов. К сожалению, в России существующие формы статистической налоговой отчетности не предоставляют полной информации о потерях доходов бюджета от использования налоговых льгот и освобождений [9]. Министерству финансов РФ следует сформировать базу данных, содержащую необходимые для количественной оценки налоговых расходов сведения. Таким образом, если выбор будет сделан не в пользу налоговых расходов, то такие льготы следует убрать, что приведет к снижению их количества. Оставшиеся льготы в рамках исполнения бюджета следует подвергать столь же тщательному контролю, как и прямые расходы.

Хотелось бы отметить, что необходима детальная проработка проблемы льгот, которая помимо единообразного определения, включает оценку их применения, сравнения их с другими

экономическими инструментами, решающими те же проблемы. Льготы, как и программы прямых расходов, необходимо контролировать, включая процедуры дальнейшей оценки их эффективности и результативности. Минфину России необходимо создать базу данных, на основе которой можно будет делать выбор между прямыми и налоговыми расходами (то есть налоговыми льготами) для решения той или иной государственной задачи.

Рецензент  
преподаватель Антоненко С. В.

**Литература:** 1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129118>. 2. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / С. И. Ожегов. – 4-е изд., доп. – М. : Азбуковник, 1999. – 335 с. 3. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2011. – 176 с. 4. Землянухина Н. С. Социально-экономическая теория льгот в контексте конкурентоспособности трудовых ресурсов : учебное пособие / Н. С. Землянухина. – Саратов : Сарат. гос. техн. ун-т, 2011. – 13 с. 5. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch1/>. 6. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – С. 128–132. 7. Зарипов В. М. Понятие и структура налоговой льготы / В. М. Зарипов // Налоговед. – 2012. – № 10. – С. 19–27. 8. Саакян Р. А. Налоговые льготы – только востребованные и эффективные / Р. А. Саакян, Н. А. Кузьмина, Е. А. Тоболева // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 9. – С. 22–25. 9. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – 205 с.

УДК 338.246.025.2

**Кухтенко И. В.**

Аспирант  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ОСНОВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ДЛЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВУЗОВ**

*Аннотация. Акцентировано внимание на необходимости учета специфики образовательной деятельности при применении мер государственного влияния. Предложены пути решения указанной проблемы, а именно внесение соответствующих изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, законы и иные нормативные правовые акты всех уровней власти в целях расширения круга налоговых льгот и привилегий непосредственно для государственных образовательных учреждений.*

*Анотація. Зосереджено увагу на необхідності врахування специфіки освітньої діяльності при застосуванні заходів державного впливу. Запропоновано шляхи вирішення зазначеної проблеми, а саме внесення відповідних змін до Податкового кодексу Російської Федерації, законів та інших нормативних правових актів усіх рівнів влади з метою розширення кола податкових пільг і привілеїв безпосередньо для державних освітніх установ.*

*Annotation. The need to address the specific educational activities in the application of measures of state influence is emphasized. The ways of solving this problem, namely, making changes to the Tax Code, laws and other regulations of all levels of government to widen the range of tax exemptions and privileges directly to the state educational institutions are proposed.*

**Ключевые слова:** высшее образование, бюджетное учреждение, налоговые льготы, образовательная политика, финансовое обеспечение.

Приоритетом государственной политики России сегодня становится создание современной и престижной системы образования с внедрением инновационных образовательных программ. В рамках решения данной задачи из средств федерального бюджета в 2013 – 2020 годах будут



выделены 5,5 трлн рублей (в среднем около 0,85 % ВВП). На развитие профессионального образования будет направлено 85,7 % средств, на развитие дошкольного, общего и дополнительного образования детей – 12,2 %. Это должно позволить к 2018 году обеспечить доведение среднего уровня оплаты труда отдельным категориям работников, оказывающих государственные (муниципальные) услуги и выполняющих работы в сфере образования, науки, здравоохранения, социального обслуживания и культуры, до уровней, установленных Указом Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 года № 597 "О мероприятиях по реализации государственной социальной политики".

Также необходимо увеличить государственную поддержку сектора исследований и разработок, которая осуществляется через государственные фонды поддержки научной и научно-технической деятельности. Необходимо продолжить совершенствование стипендиального обеспечения учащейся молодежи.

Также нужно совершенствовать налогообложение высших государственных образовательных учреждений, а именно исключить из облагаемых НДС операций консультационные услуги, оказываемые высшими учебными заведениями.

Согласно пп. 14 п. 2. ст. 149 Налогового кодекса (НК) освобождены от НДС услуги в сфере образования, оказываемые некоммерческими образовательными организациями по реализации общеобразовательных и (или) профессиональных образовательных программ (основных и (или) дополнительных), программ профессиональной подготовки, указанных в лицензии, или воспитательного процесса, а также дополнительных образовательных услуг, соответствующих уровню и направленности образовательных программ, указанных в лицензии, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений [1].

В современных условиях конкурентные преимущества получают те работодатели, которые обеспечивают регулярное повышение квалификации своих работников. Многие работодатели заинтересованы в высоком качестве повышения квалификации работников, которое могут предоставить именно вузы. Крупные организации готовы оплачивать различного рода образовательные программы и консультационные семинары, направленные на повышение квалификации своих работников. Но работодатели оказываются в затруднении, когда повышение квалификации работников требует отвлечения сотрудников компании от производственного процесса на длительное время. Поэтому организации заинтересованы в повышении квалификации своих работников через консультационные семинары или краткосрочные программы повышения квалификации. Однако реализация вузами консультационных услуг облагается НДС. Кроме того, образованием считается та образовательная услуга, которая длится свыше 72 часов. Отвлекать работников на повышение квалификации на период 9 рабочих дней для многих работодателей является непозволительной роскошью. Вместе с тем современные образовательные технологии предлагают такие эффективные формы повышения квалификации, как деловые игры и тренинги. Данные формы обучения рассчитаны на гораздо менее продолжительный срок, чем 72 часа. Особое внимание следует обратить и на то, что от НДС освобождаются только те услуги, оказываемые образовательными некоммерческими организациями, которые поименованы в лицензиях на образовательную деятельность, полученных этими организациями. Оказание услуг, не указанных в лицензии, а также не подлежащих лицензированию, не может быть освобождено от НДС.

Однако по данному вопросу возможна противоположная точка зрения, которая иначе трактует положения ст. 149 НК. Проведение разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающихся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании или квалификации, не подлежит лицензированию. Таким образом, для применения освобождения налогоплательщику не требуется лицензия. Каких-либо иных оснований, по которым организация не может применять освобождение при проведении разовых образовательных мероприятий, Налоговый кодекс не содержит. Поэтому организация, ведущая подобную деятельность, не обязана уплачивать НДС при проведении семинаров, стажировок, лекций. Наличие противоположных точек зрения увеличивает налоговые риски налогоплательщиков.

С 1 января 2006 года в связи с изменением законодательства о налогах и сборах государственные образовательные учреждения высшего профессионального образования стали признаваться плательщиками налога на имущество и земельного налога. В результате сложившейся ситуации вузы столкнулись с такой проблемой, как многочисленные судебные разбирательства с налоговыми органами о взыскании с них как основной задолженности, образовавшейся в результате недофинансирования, так и пени. Так как в случае неуплаты авансовых платежей в установленные законом сроки налоговые органы начисляют пеню за просрочку платежа, что является несправедливым, так как вузы не могли исполнить свою конституционную обязанность по уплате налогов в связи с невыделением денежных средств на эти цели из федерального бюджета.

Согласно п. 3 ст. 379 НК РФ законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды. В соответствии с п. 6 ст. 382 НК РФ законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода. Похожее положение содержится в НК РФ в отношении земельного налога. Так, в соответствии с п. 2 ст. 397 НК РФ в течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования не предусмотрено иное.

Согласно п. 3 ст. 393 НК РФ при установлении налога представительный орган муниципального образования вправе не устанавливать отчетный период. В соответствии с п. 9 ст. 396 НК РФ представительный орган муниципального образования при установлении налога вправе

предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

На взгляд автора, необходимо внести изменения в законодательные акты субъектов РФ и муниципальных образований, предусмотрев для государственных образовательных учреждений право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи соответственно по налогу на имущество и земельному налогу в течение налогового периода, а также отменить отчетные периоды, что позволит сократить вузам возможные финансовые потери, вызванные начислением и взысканием пени по итогам отчетных периодов.

Но лучшим вариантом было бы внесение дополнений в ст. 381, 395 НК РФ о предоставлении государственным образовательным учреждениям высшего профессионального образования льготы по уплате налога на имущество организаций и земельного налога – "льгота, освобождающая организации от уплаты налога на имущество в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения", которая существовала до 01.01.2006 г. и утратила силу согласно п. 3 ст. 4 Федерального закона от 11.11.2003 г. № 139-ФЗ.

Реализация указанных мер позволит создать условия для повышения качества образования, обеспечения его доступности, роста эффективности использования бюджетных и внебюджетных средств, инвестиционной привлекательности сферы образования, ее гибкости в реагировании на потребности общества и рынка труда.

Самым лучшим вариантом была бы отмена налога на прибыль для вузов, так как они по организационно-правовой форме в основном являются бюджетными учреждениями (некоммерческими организациями). В соответствии со ст. 9.2. Бюджетного кодекса РФ: "Бюджетным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах" [2]. В соответствии со ст. 120 параграфа 5 главы 4 Гражданского кодекса (ГК) РФ: "Учреждением признается некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера". Ст. 50 ГК РФ гласит: "Юридическими лицами могут быть организации, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации)" [3]. Вся их прибыль направляется на развитие основных видов деятельности, определенных уставом. Поэтому применение данной налоговой льготы положительно отразится в части поддержки высшего профессионального образования в России.

Благодаря реализации указанных мер будет обеспечено более эффективное включение образования в процессы повышения уровня благосостояния граждан, сохранения социальной стабильности, развития институтов гражданского общества и обеспечения устойчивого социально-экономического развития страны.

*Научн. рук. Ордынская Е. В.*

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2/>. 2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/budget/>. 3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/gkrf1/>.

УДК 336.225.3

**Домур Ч. О.**

Студент

Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **К ВОПРОСУ О РАЗВИТИИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ТЕРРИТОРИИ**

*Аннотация. Аргументирована необходимость развития налоговой базы территории, проведен анализ современной российской налоговой политики с целью выявления необходимых изменений для увеличения эффективности мер по социально-экономическому развитию России в средне- и долгосрочной перспективе.*

© Домур Ч. О., 2013



*Анотація. Аргументовано необхідність розвитку податкової бази території, проведено аналіз сучасної російської податкової політики з метою виявлення необхідних змін для збільшення ефективності заходів щодо соціально-економічного розвитку Росії в середньо- та довгостроковій перспективі.*

*Annotation. The author proves the need for the development of territorial tax base and analyzes contemporary Russian tax policy in order to identify the necessary changes to increase the effectiveness of social and economic development of Russia in the medium and long term.*

*Ключевые слова: налоговая база территории, децентрализация, межбюджетные отношения, налоговые полномочия.*

В современной научной доктрине преобладает понимание налоговой политики государства как составной части социально-экономической политики, ориентированной на формирование такой налоговой системы, которая будет стимулировать накопление и рациональное использование национального богатства страны, способствовать гармонизации интересов экономики и общества, и тем самым обеспечивать социально-экономический прогресс. В силу исторической и территориальной особенности Российской Федерации на сегодняшний день сложилась налогово-бюджетная система, которая обуславливает концентрацию финансовых ресурсов в "центре" с дальнейшим перераспределением по субъектам Российской Федерации. Сильная неравномерность распределения налоговой базы между регионами, а внутри них – между муниципальными образованиями, обуславливает существование финансового механизма межбюджетных трансфертов из федерального бюджета на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации и содействие при этом достижению конкретных задач социально-экономического развития региона. Такой порядок обусловлен тем, что финансовая система регионов в преобладающей своей массе не способна обеспечить как покрытия текущих расходов субъектов РФ, так и самостоятельное социально-экономическое развитие территории. Так, доля дотационных субъектов РФ в 2012 году составляла 83 %: дотации из федерального бюджета получили 70 из 83 субъектов Российской Федерации.

Мировая практика таких стран, как Канада и США, позволяет говорить о необходимом тренде децентрализации. Как отмечает Майбуров И. А., степень централизации налоговых поступлений на федеральном уровне должна уменьшаться с увеличением размера государства и числа входящих в него региональных образований [1, с. 312]. В противном случае высокая степень централизации налоговых поступлений на федеральном уровне может привести к неизбежному увеличению трансфертных потоков от центра к регионам и от регионов к муниципальным образованиям, что собственно и происходит в Российской Федерации и не способствует укреплению позиций регионов.

В научных кругах сформирована точка зрения о необходимости "действительной самостоятельности" региональных и местных бюджетов. Так, согласно ст. 14 Налогового кодекса РФ к региональным налогам относят налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог, поступления от которых в целом составляют около 20 % общих налоговых доходов бюджетов субъектов РФ. Доля же местных налогов – земельного налога и налога на имущество физических лиц – составляет меньше 10 % в налоговых доходах местных бюджетов и меньше 3 % в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета России. Таким образом, на долю доходов от федеральных налогов и сборов, поступающих по нормативам в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, приходится 80 % налоговых доходов этих бюджетов. Другими словами, нельзя вести речь о действительной самостоятельности региональных и местных бюджетов. Тем более в законодательстве отсутствуют механизмы, не позволяющие высшим законодательным органам изымать в последующие годы у нижестоящих бюджетов дополнительно полученные в текущем году финансовые ресурсы. Подобные изъятия возможны и реально осуществляются путем изменения порядка распределения доходов в виде безвозмездных поступлений, а также нормативов распределения налоговых доходов [2, с. 9; 3, с. 16].

В России существует сложный механизм разделения налоговых полномочий между различными уровнями бюджетной системы, обуславливающий закрепление за определенными бюджетами определенных налоговых поступлений. Можно с уверенностью классифицировать налоговую систему России, как централизованную. Федеральный уровень управления обладает большинством налоговых полномочий, в то время как объем фискальных полномочий субъектов РФ достаточно узок и не предполагает права введения собственных налогов, не предусмотренных федеральным законодательством, или повышения налоговых ставок сверх предусмотренных федеральным законодательством пределов.

Существует точка зрения, что для эффективной реализации своих функций органы субъектов РФ и органы местного самоуправления должны не просто обладать необходимыми и достаточными ресурсами, но и иметь возможность воздействовать на величину источников собственной доходной базы. В настоящее время региональные и местные органы не имеют достаточных полномочий в принятии решений по вопросам налогового регулирования деятельности экономических агентов и привлечения инвесторов, следовательно, возможности их влияния на налоговые источники пополнения бюджетов ограничены. Вовлечение налогоплательщиков в решение вопросов общегосударственного и территориального значения для оптимального обеспечения общественными благами невозможно без создания механизма обеспечения подотчетности и ответствен-



ности органов публичной власти перед своими избирателями за результаты экономической деятельности на подведомственной им территории [4, с. 3].

Согласно Пинской М. Р., увеличение налоговых полномочий регионов и муниципальных образований в контексте предотвращения монополизации федерации замещает политическую конкуренцию, обеспечивая необходимую состоятельность. Для того чтобы такая состоятельность не могла беспрепятственно перерасти в политическую и экономическую конфронтацию во взаимоотношениях различных ветвей, уровней и органов государственной власти, которая уже наблюдалась в начале 1990-х гг. (так называемая "война союзного и российского бюджетов"), необходимо конституционно и законодательно установить систему сдержек и противовесов в виде закрепленного на уровне конституции механизма финансовой эквализации, предполагающего вертикальное и горизонтальное выравнивание доходов бюджетов, как это сделано в таких федеративных странах, как ФРГ, Канада и др.

При использовании трансфертного механизма и значительном увеличении нисходящих финансовых потоков от центра к нижестоящим уровням управления у субфедеральных и муниципальных органов власти пропадают стимулы к наращиванию собственного налогового потенциала, порождаются иждивенческие настроения региональных и местных образований. Начинает нарастать острота так называемая проблема мягкого бюджета (soft-budget [5, с. 33]), означающая законодательно незапланированное покрытие закрепленных за нижестоящим бюджетом издержек на предоставление общественных благ за счет средств вышестоящего бюджета. Для разрешения подобных проблем в мировой практике активно применяется политика снижения ставок и расширения налоговой базы. Так, Германия с 2008 года проводит политику снижения общей налоговой нагрузки за счет уменьшения ставок и расширения общей налогооблагаемой базы по отдельным налогам.

В научных кругах сформированы предложения по распределению полномочий федеральной власти [6, с. 29]. Согласно этим предложениям для расширения налоговой базы территории необходимо:

зачислять налог на прибыль организаций полностью в региональные бюджеты. При этом, чтобы не создавать офшорных зон внутри страны и не нарушать единства налогового пространства, полномочия по управлению элементами налога на прибыль должны сохраниться за федеральным уровнем власти;

передать полномочия по установлению налога на доходы физических лиц (НДФЛ) на региональный уровень, что позволит властям субъекта Федерации проводить самостоятельную социальную политику, поскольку налог взимается с граждан – получателей бюджетных услуг, носящих преимущественно социальный характер;

зачислять налог на имущество организаций в местные бюджеты при сохранении полномочий по управлению элементами налога за регионами;

закрепить полномочия в области установления, отмены, изменения элементов налога на имущество физических лиц на местном уровне, поскольку от правильно выстроенного механизма администрирования данного налога зависит успешность пополнения этих бюджетов;

передать транспортный налог в ведение органов местного самоуправления, поскольку высокая степень адресности данного налога позволит налогоплательщикам установить реальный общественный контроль над состоянием дорог на муниципальном уровне;

зачислить поступление акцизов на легковые автомобили и мотоциклы, а также на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей в местные бюджеты (вместо федерального и регионального) с сохранением полномочий по установлению, изменению элементов акциза за федеральной властью;

использовать НДС в качестве совместного налога для целей выравнивания доходной базы региональных бюджетов;

сохранить механизм регулирования платежей за пользование природными ресурсами на федеральном уровне и передать основной объем поступлений на региональный уровень.

В условиях рыночных отношений налоговая система является не только финансовым источником для реализации государством своих функций, но и основой механизма государственного регулирования экономики. В силу территориальной особенности России без преувеличения можно утверждать, что эффективное функционирование всего хозяйственного комплекса страны во многом зависит от того, насколько грамотно и обоснованно построена налоговая система на соответствующих территориях. Создание институциональных условий для развития налоговой базы территории будет стимулировать увеличение эффективности налоговой системы, и тем самым обеспечит социально-экономическое развитие всей страны в средне- и долгосрочной перспективе.

*Рецензент  
преподаватель Голякова Е. В.*

---

**Литература:** 1. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности "Налоги и налогообложение" / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с. 2. Пансков В. Г. К вопросу о самостоятельности бюджетов / В. Г. Пансков // Финансы. – 2010. – № 6. – С. 8–14. 3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: текст с изм. и доп. на 25 января 2013 г. – М. : Эксмо, 2013. – 1056 с. 4. Пинская М. Р. Гармонизация налоговых отношений в федеральном государстве [Текст] : автореф. дис. на соиск. учен. степ. докт. экон. наук : 08.00.10 / М. Р. Пинская. – М., 2011. – 41 с. 5. Якобсон Л. И. Бюджетная реформа: федерализм или управление по результатам? / Л. И. Якобсон // Вопросы экономики. – 2006. – № 8. – С. 31–45. 6. Пинская М. Р. Налоговая база территории: конкуренция и меры по расширению / М. Р. Пинская // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 8. – С. 26–30.



Студент

Федерального государственного бюджетного образовательного

учреждения высшего профессионального образования

"Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова"

## **ОБ ОСОБЕННОСТЯХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РАМКАХ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА РЕГИОНА**

*Аннотация. Обоснована необходимость совершенствования налогового администрирования. На основе Концепции системы планирования выездных налоговых проверок оценены возможности развития систем налогового контроля на уровне региона.*

*Анотація. Обґрунтовано необхідність удосконалення податкового адміністрування. На основі Концепції системи планування виїзних податкових перевірок оцінено можливості розвитку систем податкового контролю на рівні регіону.*

*Annotation. The need to improve the tax administration is justified. On the basis of Concept of tax inspections planning the possibilities of tax control system at the regional level is evaluated.*

*Ключевые слова: налоговое администрирование, налоговый потенциал региона, Ярославская область, налоговая проверка, критерий, налоговый риск.*

В условиях современного налогового федерализма регионы Российской Федерации (РФ) имеют достаточно ограниченный спектр инструментов развития своего налогового потенциала. В первую очередь к таким инструментам относятся региональные и местные налоги, управление которыми сосредоточено на субфедеральном и местном уровнях и возможность снижения ставки по налогу на прибыль организаций в целях развития налоговой конкуренции регионов. Не все субъекты федерации стремятся воспользоваться этими инструментами, однако, те, которые применяют отдельные их сочетания, во многом получают благоприятные результаты. Налоговое администрирование, и его совершенствование являются абсолютно доступными и необходимыми вариантами развития налогового потенциала региона.

Так, например, в настоящее время Ярославская область имеет возможность развития НПР даже только за счет повышения качества налогового контроля и налогового администрирования, о чем свидетельствует показатель степени реализации налогового потенциала Ярославской области, который составлял в 2007 – 2009 гг. 88 – 89 % [1, с. 141]. Нельзя утверждать, что это низкий показатель, но, тем не менее, существует база для повышения качества налогового администрирования.

Стоит отметить, что в условиях различий в налоговом и бухгалтерском учете организаций, когда налогоплательщики объективно стремятся снизить налоговую базу в рамках как законных, так и нелегальных способов, налоговым органам необходимо разрабатывать в достаточной степени сложные системы контроля и мониторинга законности и правильности исчисления и уплаты налога, что в первую очередь касается налога на прибыль организаций. Проведение налоговых проверок в этих условиях имеет высокую трудоемкость, требует детального анализа финансово-хозяйственной деятельности организации, ее учетной политики с целью налогообложения. Так, например, существенное значение при проведении налоговых проверок имеют: выбор метода начисления амортизации по основным средствам и НМА, применение амортизационной премии, выбор способов оценки и списания ТМЦ, факты создания резервов, использования налоговых льгот и др.

Однако, в настоящее время, в ФНС РФ ведется работа по совершенствованию системы налогового администрирования. Одним из последних шагов в этом направлении стала публикация методик математического контроля правильности заполнения налоговых деклараций, что в дальнейшем, с условием внедрения этого ресурса в бухгалтерские программы, в определенной степени позволит снизить количество формальных и арифметических ошибок при заполнении деклараций и более четко выявлять нарушения налогового законодательства.

Кроме того, на региональном уровне также должна внедряться система мониторинга и контроля налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков. Варианты такой системы могут формироваться на примере Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [2],



которая позволит перейти от тотального контроля деятельности организаций к выборочным налоговым проверкам. Необходимо проиллюстрировать данный тезис на примере коммерческих банков, которые являются крупнейшими налогоплательщиками во многих регионах, в том числе и в Ярославской области.

В соответствии с указанной Концепцией проводится анализ сумм исчисленных и уплаченных налоговых платежей и их динамики, анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды, анализ факторов формирования налоговой базы. Критерии, используемые в рамках данного анализа и общедоступные для самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиком [2]:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (вида экономической деятельности).

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т. п.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

В таблице представлены нормативные значения критериев оценки рисков по налогу на прибыль организаций в 2010 и 2011 году.

Таблица

**Нормативные значения критериев самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками в 2010 – 2011 гг., % [2]**

№	Критерий	2011	2010
1	Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности	9,7	9,4
2	Рентабельность продаж	0,0	0,1
3	Рентабельность активов	-	7,6

Представлены результаты расчета соответствующих критериев для одного из коммерческих банков – крупнейших налогоплательщиков Ярославской области, которые касаются налога на прибыль организаций, что обусловлено наличием в общем доступе отчетности для оценки рисков именно по налогу на прибыль.

1. Налоговая нагрузка.

2011 год: фактическое значение – 13,2 %; нормативное значение – 9,7 %.

2010 год: фактическое значение – 12,2 %; нормативное значение – 9,4 %. Таким образом, налоговый риск отсутствует, поскольку налоговая нагрузка выше ее среднего уровня.

2. Отражение в отчетности убытков на протяжении 2 последних периодов.

Налоговый риск у налогоплательщика отсутствует.

3. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Налоговый риск не представляется возможным оценить, поскольку отсутствуют данные налоговой отчетности.

4. Рентабельность продаж.

2011 год: фактическое значение – 41,6 %; нормативное значение – 0,0 %.

2010 год: фактическое значение – 31,0 %; нормативное значение – 0,1 %.

Налоговый риск отсутствует, так как рентабельность продаж выше ее среднего уровня.

5. Рентабельность активов.

2011 год: фактическое значение – 3,28 %; нормативное значение – отсутствует.

2010 год: фактическое значение – 2,2 %; нормативное значение – 7,6 %.



Выявлены признаки налогового риска, поскольку рентабельность активов ниже ее среднего уровня в 2010 г.

Анализ отчетности налогоплательщика показал, что, вероятно, он будет включен в программу выездных налоговых проверок, но это не значит, что налогоплательщик использовал схемы минимизации налоговых баз. Низкий уровень рентабельности активов характерен для данного коммерческого банка.

Таким образом, в системе современных межбюджетных отношений, в рамках перехода к среднесрочному и долгосрочному бюджетному планированию, программному бюджетированию возрастает актуальность оценки и развития налогового потенциал региона. Его развитие должно проводиться одновременно по двум направлениям: активизация горизонтальной налоговой конкуренции, которая предполагает расширение налоговой базы и повышение качества администрирования соответствующих налоговых баз. Совершенствование налогового администрирования в рамках развития налогового потенциала региона должно стать первоочередной задачей именно на региональном уровне. Примером этому служит рассмотренная Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. На основе таких документов возможно построение системы взаимодействия между налогоплательщиками и региональными налоговыми органами.

*Рецензент*

*старший преподаватель Коновалов М. И.*

**Литература:** 1. Парфенова Л. Б. Налоговый потенциал региона: проблемы качественной и количественной оценки / Л. Б. Парфенова, А. А. Пугачев // Вестник Ярославского государственного университета им. П. Г. Демидова. Серия гуманитарные науки. – 2011. – № 4. – С. 134–142. 2. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://mvf.klerk.ru/spr/spr106.htm>.

---

**Батурина О. В.**

УДК 336.2

Старший преподаватель

Читинского института федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования "Байкальский государственный университет экономики и права"

## **АНАЛИЗ ИНСТРУМЕНТОВ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ (НА ПРИМЕРЕ ЗАБАЙКАЛЬСКОГО КРАЯ)**

*Аннотация. Проанализированы и сгруппированы инструменты налогового регулирования, используемые в Забайкальском крае.*

*Анотація. Проаналізовано і згруповано інструменти податкового регулювання, що використовуються в Забайкальському краї.*

*Annotation. The instruments of tax regulation used in Zabaykalskiy Krai are analysed and grouped.*

*Ключевые слова: региональная налоговая политика, инструменты налогового регулирования.*

В настоящее время субъектам Российской Федерации даны полномочия по проведению региональной налоговой политики, которая может носить как стимулирующий, так и дестимулирующий характер, в зависимости от выбранных инструментов для ее проведения (табл. 1).

Согласно ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) региональным органам власти разрешено, понижать ставку налога для отдельных категорий налогоплательщиков, подлежащую зачислению в бюджеты субъектов РФ, до 13,5 %. Анализируя положения Закона Забайкальского края № 708-ЗЗК от 10.10.2012 г. ставка налога на прибыль снижена на 4 % (до 17,28 %) и на 4,5 % (до 17,19 %) [1]. Исходя из сказанного, можно сделать вывод, что инструмент налогового регулирования в данном конкретном случае использован в достаточно "скромном" объеме. Однако, проанализировав исполнение указанного закона, можно увидеть совершенно иную ситуацию. При обращении на официальный сайт Информационно-градостроительного паспорта Забайкальского края [2] можно найти информацию, что налог на прибыль составляет 13,5 % для инвесторов, реализующих инвестиционные проекты краевого значения. Следовательно, трактовка закона происходит по условию снижения ставки не на 4,5 %, а на 4,5 п.п.

---

© Батурина О. В., 2013

Таблица 1

**Матрица инструментов налогового регулирования, которые используются на территории Забайкальского края**

Инструмент	Вид налога
Налоговая льгота	Налог на имущество организаций
	Транспортный налог
Налоговая преференция	Применение специальных налоговых режимов, в том числе:
	патентная система налогообложения
	особый порядок применения УСН при объекте "доходы минус расходы" для отдельных категорий налогоплательщиков
Дифференциация налоговых ставок	Налог на прибыль организаций
	Налог на имущество организаций
	Транспортный налог
	УСН
Инвестиционный налоговый кредит	По региональным налогам, согласно Закону Забайкальского края от 28.12.2012 г. № 633-ЗЗК

Вследствие этого в законах Забайкальского края № 463-ЗЗК от 09.03.2011 г. и № 708-ЗЗК от 10.10.2012 г. произошла подмена понятий "процент" и "процентный пункт", что приводит к неверному исполнению Закона субъекта РФ.

Правительством РФ на рассмотрение в Государственную Думу внесен законопроект о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ, в части стимулирования инвестиционных проектов на территориях ДФО и Забайкальского края, где предлагается обнулить федеральную часть налога на прибыль организаций для новых производств с инвестициями более 500 млн руб. на 10 лет [3]. Стимулирование предприятий-инвесторов на территории края производится также с помощью пониженных налоговых ставок по налогу на имущество организаций, для которых предусмотрено снижение ставки на 50 %. Налоговые льготы по налогу на имущество организаций в 2013 г. установлены для организаций, производящих (перерабатывающих, реализующих) сельскохозяйственную продукцию, ТСЖ и др.

Для субъектов малого бизнеса на территории края действуют все специальные налоговые режимы, предусмотренные гл. 26.1-26.4 НК РФ. При применении УСН, в случае если объектом налогообложения являются "доходы, уменьшенные на величину расходов", действует 5 % налоговая ставка для значимых отраслей экономики: "Производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака", "Производство мяса и мясопродуктов", "Производство молочных продуктов", "Текстильное и швейное производство" и др.

С 01.01.2013 г. вступил в законную силу Закон Забайкальского края об использовании инвестиционного налогового кредита (табл. 2).

Таблица 2

**Субъекты и условия предоставления инвестиционного налогового кредита по региональным налогам в Забайкальском крае**

Субъект	Срок	Размер
Организации, реализующие инвестиционные проекты Забайкальского края	На срок присвоения статуса инвестиционного проекта краевого значения	100 % объема инвестиций
Организации, реализующие приоритетные инновационные проекты Забайкальского края	На срок присвоения статуса приоритетного инновационного проекта	100 % объема инвестиций
Организации, реализующие инвестиционные проекты создания современного производства по выпуску высокотехнологичной и конкурентоспособной продукции, если таким организациям присвоен статус резидента промышленного парка Забайкальского края	На срок окупаемости указанных инвестиционных проектов, но не более 7 лет	100 % объема инвестиций
Организации, реализующие на территории Забайкальского края инвестиционные проекты с объемом инвестиций не менее 1 млрд руб., если данным предприятиям присвоен статус градообразующей организации промышленности (с 01.01.2013 г.)	На срок окупаемости указанных инвестиционных проектов, но не более 5 лет	Размер кредита определяется по соглашению (договору) между органом, уполномоченным принимать решения об изменении сроков уплаты налога на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджет Забайкальского края, и региональных налогов в форме инвестиционного налогового кредита, и градообразующей организацией промышленности



Матрица инструментов налогового регулирования, представленная в табл. 1 дает полную картину используемых инструментов на территории края. Однако не дает представления о полноте их использования. Для этой оценки следует воспользоваться классификацией инструментов налогового регулирования, разработанной Ивановым Ю. Б. [4, с. 459] представленной в табл. 3.

Таблица 3

#### Классификация налогового регулирования инструментов в Забайкальском крае

Признак	Вид	Наличие инструмента налогового регулирования на территории Забайкальского края
По направлению воздействия	стимулирующие	+
	компенсационные	+/-
	дестимулирующие	+
По характеру целей социально-экономического развития	стратегические	+
	оперативные	+
По сфере воздействия	экономические	+
	социальные	+
	экологические	-
По механизму воздействия	системные	+
	комплексные	-
	локальные	+

Согласно данным, приведенным в табл. 3, следует отметить, что в Забайкальском крае не все инструменты налогового регулирования используются. По направлению воздействия инструменты стимулирования и дестимулирования присутствуют на территории края, а вот инструменты компенсационного характера законодательно установлены, но ни один хозяйствующий субъект в настоящее время им не пользуется. Примером такого регулятивного инструмента являются налоговые каникулы.

По сфере воздействия инструменты налогового регулирования в Забайкальском крае, безусловно, задействованы не все. В наибольшей степени инструменты нацелены на улучшение экономической ситуации в крае, а вот экологический аспект вообще не затронут налоговым регулированием.

По механизму воздействия системные и локальные инструменты на территории края используются, а вот комплексные отсутствуют. К системным инструментам налогового регулирования можно отнести наличие общего режима налогообложения и специальных налоговых режимов. К инструментам, носящим комплексный характер, можно отнести специальные налоговые режимы налогообложения, вводимые по территориальному признаку или по отраслевому признаку. Локальные инструменты налогового регулирования в Забайкальском крае использованы широко. В наибольшей степени используются налоговые льготы, но работает также инструмент локальный как дифференциация налоговых ставок.

Инструменты налогового регулирования, используемые в региональной налоговой политике Забайкальского края, должны способствовать наращиванию собственных налоговых поступлений и расширению инвестиционного потенциала региона.

**Литература:** 1. О снижении ставки налога на прибыль организаций отдельным категориям налогоплательщиков в части сумм налога, зачисляемых в бюджет Забайкальского края : Закон Забайкальского края от 26.09.2008 г. № 61-33К [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.regionz.ru/index.php?ds=391156>. 2. Налоговые льготы для инвесторов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://заккрай-инвест.рф/?p=3247>. 3. Президент пообещал Дальнему Востоку льготы по налогам и точки роста [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://top.rbc.ru/economics/29/11/2012/834186.shtml>. 4. Налоговая политика: Теория и практика / И. А. Майбуров и др. ; под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.

**Фарйон А. О.**

УДК 357.23

Ассистент

Львовского национального аграрного университета

## ЗЕЛЕНЫЙ ТУРИЗМ И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В УКРАИНЕ

*Аннотация. Проанализированы отдельные характеристики и особенности налоговой политики государства, дана оценка ее участия и влияния на деятельность в сфере зеленого туризма. Предложены пути улучшения и совершенствования системы налогообложения сельского зеленого туризма.*

© Фарйон А. О., 2013

*Анотація. Проаналізовано окремі характеристики та особливості податкової політики держави, подано оцінку її участі та впливу на діяльність у сфері зеленого туризму. Запропоновано шляхи поліпшення та вдосконалення системи оподаткування сільського зеленого туризму.*

*Annotation. The article contains the analysis of separate descriptions and features of tax policy of the state, the estimation of its participation and influence on the activity in the sphere of green tourism. The ways of improvement and perfection of the system of taxation of rural green tourism are offered.*

*Ключевые слова: налоговая политика, налоговая нагрузка, сельский зеленый туризм, государственное содействие.*

Развитие общества происходит в условиях экономической, политической и социально-культурной нестабильности, не обеспечивающих достаточного уровня доходов населения. Невзирая на это, наблюдаются становление и успешное функционирование индустрии туризма и такого ее направления, как сельский зеленый туризм. Это связано с современным ритмом жизни, высоким уровнем урбанизации и желанием человека на некоторое время изменить свой образ жизни и отдохнуть, набраться сил.

Сельский зеленый туризм играет важную роль в функционировании и развитии многих стран мира. Выделяют ряд факторов, влияющих на деятельность в этой сфере, среди которых важная роль принадлежит налоговой системе и налоговой политике государства.

Создание благоприятных условий и форм управления предприятиями зависит от целенаправленной и обдуманной налоговой политики государства. Формирование налоговой политики государства происходит в соответствии с принципами налоговой системы. Следовательно, налоговая политика – это деятельность государства в сфере регламентации взимания налогов, в частности, по формированию государственных доходов за счет постоянных и временных источников, определения видов налогов, плательщиков, объектов, ставок, льгот, механизма зачисления [1, с. 65].

Экономические принципы налогообложения впервые были сформулированы в 1776 г. классиком политической экономии А. Смитом в работе "Исследование о природе и причинах богатства народов" [2].

Вопросы современной налоговой политики, ее направления и состояние, необходимость и пути реформирования, а также проблемы налоговой нагрузки исследует много как отечественных, так и зарубежных ученых и исследователей. Стоит выделить труды Цимбалюк И. А., Вишневской Н. В., Фрадинского А. А., Шариковой А. В., Селиверстова И. А., Савченко В. Ф., Куценко Т. Ф. и др. Среди работ зарубежных ученых главное место занимают исследования Дж. Бьюкенена, Дж. Стиглица, У. Петти, А. Лаффера. Работы этих исследователей имеют большое значение для развития экономической науки о налоговой системе и налоговой политике государства, но сегодня очень остро стоят вопросы избыточности налоговой нагрузки и необходимости поиска путей оптимизации налоговой политики Украины.

Что касается налоговой политики Украины, то она строится на принципах, указанных в Налоговом кодексе Украины. Так, согласно ст. 4 налогового законодательства Украины основывается на таких принципах: всеобщность налогообложения, равенство всех плательщиков перед законом; экономичность налогообложения; неотвратимость наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства, стабильность; социальная справедливость и т. п. [3].

Налоговая политика государства является движущей силой для успешного и эффективного функционирования хозяйственных единиц в различных отраслях и сферах деятельности. Автор согласен с Цимбалюк И. А., которая выражает наиболее распространенное мнение, что сейчас акцент в налоговой политике делается на фискальной функции, а ее регулирующая и стимулирующая функции минимизированы, поэтому проблема оптимизации налоговой политики остается одной из самых актуальных в процессе становления рыночных отношений и обеспечения экономического роста Украины [4].

Налогообложение сельского зеленого туризма как вида экономической деятельности осуществляется на общих принципах и условиях в соответствии с действующим налоговым законодательством без преференций, налоговых скидок, льгот, отсрочки или специальных налоговых режимов. Стоит упомянуть о налоговых скидках, которые были "предоставлены" отелям при подготовке к проведению финальной части чемпионата Европы 2012 года по футболу. Проблемой в данном случае является то, что хотя сельские постройки, оборудованные для приема посетителей (в Украине их принято называть агроусадьбами) очень часто выполняют функции, аналогичные с гостиницей, однако законодательно это не определено [5; 6]. Следовательно, целесообразно расширить понятие "гостиница", дополнив Закон Украины [7] понятием "отель (агроусадьба)" с возможностью распространения льготного налогообложения и на деятельность в сфере сельского зеленого туризма.

Действующее законодательство Украины дает право каждому человеку заниматься предпринимательской деятельностью, кроме установленных ограничений. Выбор режима налогообложения осуществляется в соответствии с видом деятельности, которой занимается человек, и ее объемом. То есть лица, являющиеся субъектами в сфере сельского зеленого туризма и предоставляющие услуги потребителям, могут регистрироваться как юридические лица или физические лица – предприниматели [3]. Налоговая политика имеет рычаги влияния на экономику страны. Одним из таких показателей является налоговая нагрузка, которую А. Соколовская определяет как эффекты влияния налогов на экономику в целом и на отдельных их плательщиков, связанные с



экономическими ограничениями, возникающими в результате уплаты налогов и отвлечения средств от других возможных направлений их использования [8, с. 5].

Показатель налоговой нагрузки на макроуровне отражает эффективность налоговой политики, то есть количественно измеряет совокупное влияние налоговых платежей на источники их уплаты. Экономической науке известно несколько подходов к оценке уровня налоговой нагрузки, однако в основном используется метод, по которому налоговая нагрузка рассчитывается как доля налоговых бюджетных поступлений в валовом внутреннем продукте.

Проанализировав уровень налоговой нагрузки (уровень общей налоговой нагрузки) в Украине за последние пять лет, можно наблюдать постоянное изменение его величины (таблица). Такая ситуация, безусловно, негативно влияет на деятельность хозяйствующих субъектов и в индустрии туризма, и в сфере сельского зеленого туризма.

Таблица

**Показатели налоговой нагрузки в Украине в 2008 – 2012 гг. [9 – 11]**

Показатели	Года				
	2008	2009	2010	2011	2012
Налоговые поступления в Сводный бюджет Украины, млн грн	227 164,8	208 073,2	234 447,7	265 822,6	289 577,0
ВВП, млрд грн	948,1	913,3	1 082,6	1 302,1	1 400,0
Уровень бюджетной налоговой нагрузки, %	24,0	22,8	21,7	20,4	20,7
Собственные доходы пенсионного фонда, млрд грн	101,4	103,1	119,3	139,2	178,8
Налоговая нагрузка на труд, %	10,7	11,3	11,0	10,7	12,8
Уровень общей налоговой нагрузки, %	34,7	34,1	32,7	31,1	33,5

Для многих стран сегодня характерны умеренная налоговая нагрузка и осуществление налоговой политики, направленной на обеспечение стабильного экономического роста, создания благоприятного климата для развития хозяйственной деятельности и эффективного решения социальных проблем в государстве, чего нельзя сказать о налоговой политике Украины.

Несоогласованность налогов и отсутствие простого механизма их уплаты имеют значительное негативное влияние на предпринимательскую деятельность в разных странах разные условия для ее функционирования. Украина отнесена к странам с наибольшим количеством платежей, взимаемых за год – по подсчетам их количество в целом составляет 135, из них 5 – налоги на прибыль и доходы, 108 – налоги на труд и 22 – другие платежи [12, с. 119]. Тогда как наименьшее количество платежей платят в Китае и Мальдивах – только три.

Как уже отмечалось, основным фактором, препятствующим развитию сельского зеленого туризма, является отсутствие государственного содействия в развитии этой сферы. Одними из направлений возможного содействия со стороны государства могут быть предоставление сельскому населению льготных кредитов для облагораживания своих жилищ с целью последующего их использования в сфере туристических услуг, предоставления налоговых каникул для субъектов хозяйствования, которые только начинают заниматься предпринимательской деятельностью с целью обеспечения потребителей качественным и здоровым отдыхом. Такая возможность связана с еще одной особенностью сельского зеленого туризма, а именно: занимаются этим видом деятельности жители сел, основная деятельность которых связана с ведением подсобного хозяйства. Это позволяет им обеспечивать комплексный отдых потребителям и проживание, и досуг, и питание.

Украине необходимо, прежде всего, принять ряд законов, которые бы определяли, как, например, в Польше, что предоставление услуг сельского туризма не относится к предпринимательской деятельности, а является самозанятостью населения. Поэтому прибыли крестьянских хозяйств за такие услуги не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость [5].

Некоторые шаги на пути совершенствования налоговой политики Украины уже сделаны. Важными достижениями в этой области являются принятие Налогового кодекса Украины и уменьшение общегосударственных налогов и сборов до восемнадцати, местных – до двух, а местных сборов – до трех видов [3]. Уменьшение ставок налогов, в частности уменьшение ставки налога на прибыль предприятий – это уже успех на пути реформирования налоговой политики государства.

Важное значение для совершенствования функционирования сельского зеленого туризма имеют программы, принятые местными органами власти, которые имеют право решать вопрос о местных сборах, в том числе и туристическом сборе, способствовать перспективному развитию сельского туризма.

Таким образом, рассмотрев действующую систему налогообложения в Украине, уровень налоговой нагрузки и их влияние на деятельность хозяйствующих субъектов, в том числе занятых в сельском зеленом туризме, можно сделать выводы, что налоговая политика в Украине является несовершенной и противоречивой. Стоит отметить, что реформирование налоговой системы происходит, однако этот процесс занимает слишком много времени и сопровождается постоянными изменениями. Эффективная политика государства, в том числе и налоговая, должна ориентироваться на обеспечение условий успешного функционирования экономики путем внедрения прозрачных и понятных методов взимания налогов, оптимизации их ставок и контроля за соблюдением налогового законодательства.



Как перспективу дальнейших исследований в этом направлении можно рассматривать тщательный анализ изменения масштабов деятельности сельского туризма при условии введения предложенных льгот, в частности: налоговых каникул или скидок.

Научн. рук. Костырко И. Г.

**Литература:** 1. Податкова система в Україні : підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. – К. : Либідь, 2006. – 265 с. 2. Лучковська С. І. Фінансове право : навч. посібн. для студ. економ. спец. вищих навч. закладів / С. І. Лучковська. – К. : КНТ, 2010. – 296 с. 3. Податковий кодекс України: за станом на 3 лютого 2013 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2013. 4. Цимбалюк І. О. Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики [Електронний ресурс] / І. О. Цимбалюк, Н. В. Вишнеvsька. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/portal>. 5. Європейський досвід організації сільського туризму [Електронний ресурс] // Співка сприяння розвитку сільського зеленого туризму в Україні. – Режим доступу : <http://www.greentour.com.ua>. 6. Про затвердження Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг : Наказ Державної туристичної адміністрації України № 19 від 16.03.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>. 7. Про туризм : Закон України від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>. 8. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4–12. 9. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>. 10. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 11. Офіційний сайт Пенсійного фонду України. – Режим доступу : <http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/index>. 12. Paying Taxes 2012 The global picture // World Bank Group and PricewaterhouseCoopers. – 2011. – November 10. – 128 p.

УДК 336.025

**Зубрицкий А. И.**

Соискатель  
Научно-исследовательского института финансового права  
Национального университета государственной налоговой службы Украины

## **ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ В КОНТЕКСТЕ ЛИБЕРАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ: АКТУАЛЬНОСТЬ ДЛЯ УКРАИНЫ**

*Аннотация. Аргументирована целесообразность внедрения системы ключевых индикаторов оценки эффективности (KPI) в деятельность налоговых администраций. Определены основные признаки и стратегические цели внедрения системы KPI, традиционная структура эффективной системы KPI (на базе опыта Соединенного Королевства). Обоснована целесообразность внедрения системы KPI в контексте либерализации налоговой политики в Украине.*

*Анотация. Аргументовано доцільність запровадження системи ключових індикаторів оцінки ефективності (KPI) в діяльність податкових адміністрацій. Визначено основні ознаки та стратегічні цілі впровадження системи KPI, традиційна структура ефективної системи KPI (на базі досвіду Сполученого Королівства). Обґрунтовано доцільність запровадження системи KPI в контексті лібералізації податкової політики в Україні.*

*Annotation. This paper argued the feasibility of a system of key indicators to assess the effectiveness (KPI) in the activities of tax administrations. The KPI system is main features and the introduction of the strategic objectives, traditional structure of effective KPI system (based on the experience of the United Kingdom) are defined. The expediency of the introduction of KPI system in the context of liberalization of tax policy in Ukraine is proved.*

*Ключевые слова: ключевые индикаторы эффективности, либерализация налоговой политики, система KPI.*

Несмотря на тенденции либерализации экономической деятельности, которые сегодня положены в основу тренда развития национальных экономик развитых стран, нестабильность развития и многочисленные флуктуации приводят к новому пониманию необходимости укрепления публичного сектора экономики и публичных органов государственной власти. В отличие от центра-



лизованных авторитарных государственных органов, характерных для плановых экономик, вызовы современности требуют построения публичного сектора экономики на основе производительности.

Оценка эффективности деятельности налоговых органов является необходимым условием гармоничного развития публичного сектора национальной экономики в силу функций, которые они выполняют. С одной стороны, налоговые органы осуществляют аккумулирование государственных доходов, которые являются базой для функционирования других органов государственной власти, а с другой – администрирование налогов предполагает постоянный общественный диалог с налогоплательщиками, а потому должно быть максимально прозрачным и удобным.

В свете подготовки и реализации Программы либерализации государственной налоговой политики на 2013 – 2014 гг., которая разрабатывается Министерством доходов и сборов Украины, оценивание эффективности администрирования налогов является важным механизмом достижения поставленных целей.

С этой целью целесообразно рассмотреть возможность внедрения в деятельность налоговых органов Украины системы ключевых индикаторов эффективности (KPI). Подобные системы применяются налоговыми администрациями многих развитых стран: Соединенного Королевства, Канады, Австралии, Чехии, Словении.

Ключевые индикаторы эффективности (KPI) – это качественные и количественные показатели, которые используются с целью мониторинга развития организации в соответствии с ее основными целями [1].

Традиционно сложилось так, что налоговые органы (как и другие органы публичного сектора экономики) концентрируют внимание при формировании отчетности на так называемых "исходных данных" (например, количество поданных деклараций, количество рассмотренных жалоб, количество завершенных налоговых проверок) больше, чем на "результативных". Это естественно с точки зрения сложностей, возникающих при оценке степени выполнения налогоплательщиками конкретных аспектов налогового законодательства или налоговых обязательств в целом. Система KPI призвана оценивать эффективность администрирования налогов системно, акцентируя внимание в равной мере на количественных и качественных показателях.

С этой точки зрения ключевые индикаторы оценки эффективности должны отвечать следующим признакам:

1) своевременность – приемлемый временной лаг между периодом времени, данные за который используются, и их доступностью с учетом рисков принятия решений на основе устаревших данных, которые не являются точными и не отражают текущую эффективность деятельности;

2) практичность – приемлемые методы и системы сбора данных и возможность стабильного их получения в будущем;

3) сопоставимость – возможность использования индикаторов для сравнения в различных временных промежутках, в рамках целевых групп, отдельных программ или юрисдикций;

4) избежание ложных стимулов – потенциальными поведенческими эффектами индикаторов результативности является манипулирование данными и другое контрпродуктивное поведение. В случае, если негативные поведенческие эффекты стимулирования обнаружены, может потребоваться уравнивание показателей;

5) измеримость – эффективная система KPI не должна быть перегружена индикаторами, для измерения эффективности определенного аспекта программы, как правило, достаточно 2 – 3 индикаторов;

6) сбалансированность – обеспечение сбалансированной картины значимых аспектов происходящего, в частности, эффективности в достижении намеченных результатов, своевременности и т. д.;

7) объективность – обеспечение беспристрастной оценки результатов функционирования организации [2].

В качестве стратегических целей внедрения системы KPI в деятельность налоговых органов можно определить:

повышение уровня добровольного соблюдения налогового законодательства;

смена парадигмы функционирования налоговых органов на основе перехода к клиент-ориентированному подходу;

обеспечение перманентного организационного обновления, эффективного и адаптивного функционирования налоговых органов;

повышение производительности и экономической эффективности функционирования налоговых органов;

обеспечение простоты выполнения налогоплательщиками их налоговых обязательств;

повышение доверия общества к деятельности налоговых администраций;

обеспечение ритмичности и полноты наполнения государственного бюджета для финансирования соответствующих бюджетных программ при условии добровольного выполнения налогоплательщиками свои налоговых обязательств;

гарантирование обязательного получения налогоплательщиками всех платежей, которые положены им согласно действующему законодательству [3].

Анализируя теоретические и практические подходы к оценке эффективности деятельности налоговых администраций, которые применяются развитыми странами мира, можно выделить три основные группы индикаторов в рамках системы KPI:

1) показатели эффективности сбора налогов и таможенных платежей (input indicators) – количественные показатели, характеризующие общую стоимость сбора налогов и таможенных платежей;

2) индикаторы воздействия (impact indicators) – показатели, характеризующие качественную сторону процесса сбора налогов и таможенных платежей, а также взаимоотношения налоговых органов и плательщиков;

3) меры в рамках плана структурных реформ – показатели эффективности трансформации налоговой системы в соответствии с требованиями экономической конъюнктуры.

Кроме того, как правило, должны применяться специфические показатели оценки эффективности деятельности человеческого персонала.

Так, классическим примером может служить система KPI, применяемая Службой доходов и таможенных сборов Ее Величества в Соединенном Королевстве (таблица).

Таблица

**Система KPI, которая применяется в Соединенном Королевстве (HMCR Business Plan) [4]**

Группы	Показатели
Показатели эффективности сбора налогов и таможенных платежей (input indicators)	Показатель себестоимости сбора индивидуальных подоходных налогов
	Себестоимость сбора корпоративных налогов
	Себестоимость сбора национальных страховых взносов
	Себестоимость сбора налога на добавленную стоимость
	Себестоимость администрирования налоговых кредитов (льгот)
	Себестоимость администрирования помощи на детей
Индикаторы воздействия (impact indicators)	Сумма средств, полученных от мероприятий, направленных на повышение уровня соблюдения налогового законодательства
	Защищенные доходы
	Налоговый разрыв
	Платежи, уплаченные вовремя
	Коэффициент возникновения налогового долга
	Показатель налоговых льгот, предоставленных по ошибке или в результате мошенничества
	Показатель удовлетворенности клиентов услугами налоговых органов
Показатель затрат клиентов на сотрудничество с налоговыми органами	
Меры в рамках плана структурных реформ	Общее количество успешно реализованных мер с начала исследуемого периода
	Количество мер, не исполненных вовремя
	Количество мер, не исполненных вовремя по внешним объективным причинам
	Общее количество текущих мероприятий
	Количество мероприятий, которые до сих пор не начались

Как видно, эта система KPI комплексно охватывает количественные и качественные аспекты процесса администрирования налогов. Учитывая то, что данные индикаторы формируются на пятилетний период и публикуются ежегодно, система является достаточно гибкой и прозрачной.

Стоит отметить, что Государственная налоговая служба Украины (далее ГНСУ) уже начала движение в направлении повышения открытости через внедрение системы ключевых индикаторов оценки эффективности. Согласно приказу ГНА Украины № 262 от 17.04.08 была создана внутренняя система оценки эффективности администрирования налогов и сборов. Однако эта система имела серьезный недостаток – она охватывала лишь количественную сторону администрирования налогов и сборов в Украине.

Следующим шагом стало исследование консалтинговой компании GFK UKRAINE – разработаны и рассчитаны шесть основных количественных и качественных показателей функционирования налоговых администраций на основе социологических опросов целевых групп респондентов. В целом данное исследование является довольно прогрессивным, но оно базируется на использовании показателей социологических опросов целевых групп плательщиков, основу которых составили мелкие предприниматели.

Наконец, заслуживает особого внимания проект по определению ключевых показателей деятельности ГНСУ на 2012 год, который разрабатывался PRICEWATERHOUSECOOPERS, направленный на органическое сочетание миссии, видения и целей ГНСУ с показателями эффективности каждого департамента ГНСУ.

Таким образом, исследования, направленные на построение системы индикаторов оценки эффективности администрирования налогов, ведутся в Украине достаточно активно, но отсутствует их координация.

Таким образом, Государственная налоговая служба Украины и ее правопреемник – Министерство доходов и сборов Украины – значительное внимание уделяют вопросам исследования эффективности администрирования налогов и сборов. Безусловно, оценивание эффективности системы администрирования государственных доходов является существенным шагом в направлении либерализации налоговой политики и налоговой системы.



Новые сложности оценки эффективности возникают сейчас через объединение ГНСУ и Государственной таможенной службы Украины. Учитывая это, система КРІ должна комплексно оценивать эффективность администрирования не только налогов, но и таможенных пошлин. Значительные перспективы открываются в формировании интегрированного показателя эффективности администрирования налогов и таможенных сборов, который можно было бы легко дезинтегрировать с целью выявления конкретных проблемных сфер процесса администрирования государственных доходов.

Научн. рук. Серебрянский Д. Н.

**Литература:** 1. Key Performance Indicators: Guideline [Electronic resource] / Public Record Office Victoria. – 19/07/2010. – P. 6. – Access mode : <http://prov.vic.gov.au/wp-content/uploads/2011/05/1010g3.pdf>. 2. Performance Information and Indicators [Electronic resource] / Department of Finance and Deregulation of Australian Government. – October, 2010. – Access mode : <http://www.finance.gov.au/financial-framework/financial-management-policy-guidance/docs/KPI-guidance.pdf>. 3. Crandall W. Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration / W. Crandall // IMF Fiscal Affairs Department. – June, 2010. – P. 5. 4. HM Revenue & Customs Business Plan 2011 – 2015 [Electronic resource]. – November, 2010. – Access mode : <http://www.number10.gov.uk/wp-content/uploads/2011/01/HMRC-Business-Plan.pdf>.

---

**Койнов П. В.**

УДК 336.02

Студент магистратуры

Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования

"Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина"

## **ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ВВЕДЕНИЯ НА ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НАЛОГА НА ПРЕСТИЖНОЕ ПОТРЕБЛЕНИЕ**

*Аннотация. Рассмотрены перспективы введения на территории Российской Федерации налога на роскошь как отдельного фискального инструмента, основные аспекты системы имущественного налогообложения России.*

*Анотація. Розглянуто перспективи введення на території Російської Федерації податку на розкіш як окремого фіскального інструменту, основні аспекти системи майнового оподаткування Росії.*

*Annotation. The initiation perspectives of the luxury tax on the territory of the Russian Federation as a separate fiscal instrument were examined. The principal aspects of Russian assessed taxation system were examined.*

*Ключевые слова: налог на роскошь, имущественное налогообложение, налог на недвижимость.*

Одним из направлений налоговой политики России на современном этапе является повышенное налогообложение престижного потребления. Налог на роскошь, в случае его введения, будет являться составляющей имущественных налогов, начисляемых на дорогие объекты налогообложения.

Как следует из Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [1], вопрос налогообложения объектов роскоши следует решать в рамках планируемого к введению налога на недвижимое имущество. При введении минимальной ставки налога на недвижимость (земельные участки, здания, строения, жилые и нежилые помещения, находящиеся в собственности физических лиц) предполагается установить ставки в зависимости от совокупной кадастровой стоимости всех объектов недвижимости в собственности физического лица в размере от 0,05 до 0,3 %. При этом максимальная ставка (без возможности ее снижения на местном уровне) будет установлена для совокупной кадастровой стоимости всех объектов недвижимости свыше 300 млн руб. Также предполагается, что повышенная налоговая ставка, применяемая к дорогостоящей недвижимости, будет применяться вне зависимости от того, кто является собственником указанных объектов (организации или физические лица), а также от количества собственников.

В соответствии с Федеральным стандартом оценки "Определение кадастровой стоимости объектов недвижимости" под кадастровой стоимостью понимается установленная в процессе го-

сударственной кадастровой оценки рыночная стоимость объекта недвижимости, определенная методами массовой оценки, или, при невозможности определения рыночной стоимости методами массовой оценки, рыночная стоимость, определенная индивидуально для конкретного объекта недвижимости в соответствии с законодательством об оценочной деятельности [2].

Необходимость введения налога на недвижимость связана не только с целью повышенного налогообложения роскоши, но и с рядом других факторов, таких, как несовершенство механизма взимания действующих имущественных налогов, неэффективность практики администрирования имущественных налогов. Доля поступлений в бюджетную систему текущих имущественных налогов крайне мала и составляет в среднем 0,5 – 0,7 % [3].

На современном этапе производится массовая оценка объектов недвижимости, находящихся на всей территории Российской Федерации. Введение налога на недвижимость будет возможно только после завершения оценки объектов. При этом новый налог будет предусматривать повышенный уровень налогообложения объектов недвижимости с высокой кадастровой стоимостью.

В соответствии с основными направлениями налоговой политики можно сделать вывод, что отдельного фискального инструмента, в виде налога на роскошь, в России скорее всего не появится.

Особое беспокойство вызывает грань, после которой начинается роскошь. Если она будет установлена грамотно, учитывая достаточно большое количество поправок и условий, в том числе учитывая социально-экономическое развитие отдельных регионов, то возможно повышенные ставки себя оправдают. Однако не стоит ожидать сверхбольших налоговых поступлений в бюджет.

При этом рассматривая инструменты повышенного налогообложения предметов роскоши в виде увеличения ставок на авто- и мототранспортные средства, удовлетворяющие определенным критериям (достаточно высокой стоимостью), и введения на территории РФ налога на недвижимость с повышенной ставкой, совокупная стоимость которых свыше 300 млн руб., стоит отметить следующее.

Во-первых, что касается повышенного налогообложения "люксовых" автомобилей, то здесь будет уместным установление дифференцированной налоговой ставки в зависимости от мощности и стоимости автомобиля. На данном этапе рассмотрения законопроекта налоговой базой для транспортного налога является только мощность. При этом необходимо учесть дифференциацию ставок для дорогостоящих автомобилей и техники специального назначения, мощность которых может превышать предполагаемый законом порог. С позиций соблюдения общих правил налогообложения введение предполагаемого механизма неприемлемо. Кроме того, в настоящее время дифференциация качественных параметров транспортных средств учитывается при налогообложении путем установления повышенных ставок налога в зависимости от величины мощности двигателя, а также за счет предоставления региональным органам власти права увеличивать или снижать ставку налога. В таких случаях стоит отталкиваться не только от мощности и стоимости автомобиля, но и от условий его технической эксплуатации.

Порог, после которого автомобиль будет считаться предметом роскоши, предполагается установить на уровне 3 млн руб. Кроме того, нельзя не отметить, что увеличение ставок транспортного налога с 2010 года вызвало серьезные социальные последствия, выразившиеся в многочисленных митингах и демонстрациях, обращениях в органы власти. В такой ситуации введение предлагаемого механизма налогообложения "роскоши" и увеличение налогового бремени на владельцев транспортных средств без серьезного изучения возможностей поступления налога и возможностей налогоплательщиков к его уплате недопустимо.

Подводя итог сказанному, можно сделать вывод о том, что непосильная налоговая нагрузка может привести к тому, что в результате не будет получен не только предполагаемый налог на роскошь, но и транспортный налог, ведь диапазон возможностей ухода от его уплаты достаточно широк.

Во-вторых, в отношении налога на недвижимость следует отметить, что установление твердого (фиксированного) суммового порога для повышенного налогообложения дорогой недвижимости на территории всей РФ недопустимо, в связи с очень большими перепадами в социально-экономическом развитии отдельных регионов.

Так, средняя стоимость двухкомнатной квартиры общей площадью около 75 кв. м в центральном поясе г. Москвы составляет 35 – 50 млн руб., и соответственно стоимость одного квадратного метра устанавливается на уровне 467 – 667 тыс. руб., в свою очередь, стоимость двухкомнатной квартиры общей площадью около 75 кв. м в центральном поясе г. Екатеринбурга составляет 5 – 7,5 млн руб. и соответственно стоимость одного квадратного метра устанавливается на уровне 67 – 100 тыс. руб. Таким образом, разница в стоимости квартир достаточно существенна (средняя стоимость квадратного метра в центральном поясе г. Москвы – 567 тыс. руб., в г. Екатеринбурге – 83,5 тыс. руб.), стоимость недвижимости в г. Москве выше практически в 6 раз [4].

Стоит отметить существенную разницу в стоимости недвижимости, а также то, что на основании основных направлений налоговой политики суммовый порог будет определяться совокупной стоимостью недвижимости одного собственника. При этом повышенная ставка будет основана только на стоимостном пороге, вне зависимости от того, кто является собственником, и независимо от их количества. Исходя из этого, можно сделать вывод, что большинство объектов коммерческой недвижимости будет облагаться повышенной ставкой.

Первоначально законодателем предусматривалась замена трех налогов (налога на имущество организаций, земельного налога и налога на имущество физических лиц) единым налогом на недвижимость. Впервые законопроект о введении налога на недвижимость был внесен в Государственную думу в 2004 году, после чего этот документ претерпел ряд изменений. В текущем варианте законопроект предусматривает замену только двух налогов: налога на имущество физических лиц и земельного налога, то есть налог на имущество организаций останется, и единый налог на недвижимость будет дополнительным фискальным инструментом, применяемым государством в отношении организаций.



Несмотря на то, что налог на имущество организаций сохраняется, жилое имущество, принадлежащее организациям, предлагается облагать налогом на недвижимость.

Главным нововведением налога на недвижимость является налоговая база, а точнее ее размер. В современных условиях одна из основных причин низкой фискальной роли имущественных налогов заключается в том, что налоговой базой их исчисления является кадастровая (земельный налог) или инвентаризационная стоимость (налог на имущество физических лиц), в десятки раз отличающаяся от оценки рыночной. Новый налог на недвижимость предлагается взимать с оценочной стоимости объектов налогообложения.

Резюмируя сказанное, в отношении налога на недвижимость можно сделать следующие выводы:

во-первых, существенно возрастет налоговая нагрузка на собственников жилых квартир, при этом вне зависимости от того, превышает ли имущество предельный порог роскоши или нет, так как кроме повышенных ставок на дорогостоящее имущество, налогообложение будет осуществляться по рыночной стоимости недвижимости, что может в десятки раз увеличить сумму уплачиваемого сейчас налога;

во-вторых, отсутствует гарантия достоверности данных о рыночной стоимости объектов недвижимого имущества в виду постоянно меняющейся ситуации на рынке недвижимости;

в-третьих, стоит отметить, что разница в налоговых ставках в соответствии с действующим законодательством значительна. Например, имущество, принадлежащее физическому лицу на территории Свердловской области с инвентаризационной стоимостью до 300 тыс. руб., а это большинство объектов жилой недвижимости, облагается по ставке, равной 0,1 %, при этом ставка налога на имущество для организаций на территории Свердловской области составляет 2,2 %, что в 22 раза больше. Таким образом, вводя единый налог на недвижимость, привести ставку к единой величине для физических и юридических лиц будет достаточно затруднительно, так как придется существенно понижать налоговую нагрузку для юридических лиц и повышать ее для физических лиц, а это противоречит социальной и регулирующей функциям налога.

Установление различных ставок для юридических и физических лиц в рамках одного налога недопустимо, и здесь встанет вопрос о целесообразности введения единого налога на недвижимость. Возможно, законодателю следует внести изменения в действующие имущественные налоги, не объединяя их.

Попытки реформирования существующих налогов, несмотря на имеющиеся проблемы, должны стать основным этапом реформирования системы имущественного налогообложения в Российской Федерации.

*Рецензент*

*канд. экон. наук, доцент Ревенко Е. В.*

**Литература:** 1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://rutracker.org/forum/viewtopic.php?t=4054444>. 2. Об утверждении Федерального стандарта оценки "Определение кадастровой стоимости" (ФСО № 4) : Приказ Минэкономразвития РФ от 22.10.2010 г. № 508 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=113247>. 3. Журнал "Международный бухгалтерский учет" [Электронный ресурс]. – 2012. – № 38. – Режим доступа : <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/>. 4. Оценка квартир в Москве в режиме онлайн на текущую дату [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://im.ru/price>.

---

**Остапенко А. А.**

УДК 336.221

Аспирант

Федерального государственного образовательного

бюджетного учреждения высшего профессионального образования

"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА СОПОСТАВИМЫХ РЫНОЧНЫХ ЦЕН ПРИ ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ В КРЕДИТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*Аннотация. Проанализированы основные положения о трансфертном ценообразовании применительно к кредитным организациям, отражены методы контроля цен трансфертного ценообразования, исследована возможность практического применения метода сопоставимых рыночных цен в отношении кредитов корпоративным клиентам.*

---

© Остапенко А. А., 2013

*Анотація. Проаналізовано основні положення про трансфертне ціноутворення щодо кредитних організацій, відображено методи контролю цін трансфертного ціноутворення, досліджено можливість практичного застосування методу порівнянних ринкових цін стосовно кредитів корпоративним клієнтам.*

*Annotation. This article describes the basic provisions concerning transfer pricing applied to the credit organizations, the methods of transfer pricing control have been reflected. The possibility of practical application of the comparable uncontrolled prices for bank loans to corporations has been researched by the author.*

*Ключевые слова: трансфертное ценообразование, банки, методы контроля цен трансфертного ценообразования, метод сопоставимых рыночных цен.*

В связи со вступлением в силу с 01.01.2012 г. Раздела V. 1. "Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании" Налогового кодекса (НК) Российской Федерации, введенного Федеральным законом от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ [1], существенно изменились правила определения соответствия цен рыночным условиям в целях налогообложения, применяемых в сделках с взаимозависимыми лицами по контролируемым сделкам.

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. Конкретные критерии отнесения лиц к взаимозависимым определены статьей 105.1 НК РФ. Несмотря на то, что в банковской сфере основной объем сделок заключается с независимыми сторонами, с учетом функционирования крупных банковских холдингов и банковских групп, существует большая вероятность попадания банковских сделок в сферу контроля над трансфертным ценообразованием.

Так как основная деятельность банков – это кредитование реального сектора экономики, и основной объем приходится именно на кредиты корпоративному сектору, следует рассмотреть возможность применения методов трансфертного ценообразования в случае осуществления контролируемых сделок по кредитованию корпоративных клиентов.

Согласно статье 105.7 при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами) возможно использование следующих методов:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

При этом допускается использование комбинации двух и более методов. Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам. Применение иных методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

При применении в соответствии с НК РФ перечисленных методов кредитные организации оказались в сложной ситуации, так как данные методы больше адаптированы к производственным или торговым организациям и не учитывают специфику деятельности финансовых организаций. Ценовая политика банков имеет сложный механизм, итоговая процентная ставка часто формируется индивидуально для каждого клиента. В условиях отсутствия или чрезмерной сложности определение рентабельности или "себестоимости" кредита использование затратного метода, метода сопоставимой рентабельности, метода цены последующей реализации, метода распределения прибыли может быть затруднительно. Наиболее приемлемым в данном ключе представляется метод сопоставимых рыночных цен.

Метод сопоставимых рыночных цен используется для определения соответствия цены, примененной в контролируемой сделке при наличии на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются идентичные (при их отсутствии – однородные) товары (работы, услуги), а также при наличии достаточной информации о такой сделке.

При этом для применения метода сопоставимых рыночных цен в целях определения соответствия цены, примененной налогоплательщиком в контролируемой сделке, в качестве сопоставляемой сделки возможно использование сделки, совершенной указанным налогоплательщиком с лицами, не являющимися взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, при условии, что такая сделка является сопоставимой с анализируемой сделкой.

Таким образом, если совершена сделка с взаимозависимым лицом и аналогичная сделка уже была заключена с независимым лицом, возможно использование данных об этой сделке с независимым лицом для целей налогообложения. При применении других методов должна быть использована информация не менее чем по четырем сопоставимым сделкам.

Даже при наличии сопоставимых сделок самого банка с независимыми лицами в целях минимизации налоговых рисков целесообразно оценить возможность применения по отношению к операциям банка информации о сделках третьих лиц, которая может быть использована налоговым органом для целей налогового контроля.

Информация о существенных условиях сделок по сделкам с юридическими лицами для большинства банков является коммерческой тайной и не размещается в открытых источниках.



Информация, агрегируемая Центральным Банком России (ставка MIACR (Moscow InterBank Actual Credit Rate) рассчитываемая по данным о фактически межбанковских кредитных сделках отчитывающимися банками [2]), Национальной валютной ассоциацией (ставка MosPrime Rate (Moscow Prime Offered Rate), основанная на ставках предоставления рублевых кредитов (депозитов), объявляемых ведущими участниками российского денежного рынка первоклассным финансовым организациям [3]), представляет собой средние величины и не отражают интервалов цен или фактических процентных ставок по сделкам.

Согласно п. 11 статьи 105.5 НК РФ, если при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок требуется определение сопоставимости условий договора займа, кредитного договора, договора поручительства или банковской гарантии, при сопоставлении условий указанных договоров учитываются также кредитная история и платежеспособность соответственно получателя займа, кредита, лица, обязательства которого обеспечиваются поручительством или банковской гарантией, характер и рыночная стоимость обеспечения исполнения обязательства, а также срок, на который предоставляется заем или кредит, валюта, являющаяся предметом договора займа или кредита, порядок определения процентной ставки (фиксированная или плавающая) и иные условия, которые оказывают влияние на величину процентной ставки (вознаграждения) по соответствующему договору.

Наиболее подходящей информацией с точки зрения метода сопоставимых рыночных цен представляются данные по облигационным займам. В соответствии с Федеральным законом от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ (ред. от 29.12.2012 г.) "О рынке ценных бумаг" [4] вся информация о существенных условиях облигационных займов и финансовом положении эмитента подлежит опубликованию в открытых источниках.

Сопоставимость обязательств по кредиту и облигации косвенно подтверждает и тот факт, что в соответствии с пунктом 50D Приказа Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" (ред. от 18.07.2012 г.) [5] облигации, не планируемые к продаже, могут быть отражены в отчетности в качестве кредитов.

Таким образом, имея информацию не только о самой облигации (ее сроке, ставке, условиях выплаты купона), но и о ее эмитенте и его финансовом положении, банку проще обосновано подобрать сопоставимые облигации для выполнения требований НК РФ. Несмотря на то, что в основе предоставления кредита и приобретения облигаций лежат схожие по своей сути экономические отношения, в процессе которых кредитор предоставляет должнику во временное пользование денежные средства на условиях срочности, возвратности и платности, банку необходимо обеспечить полную сопоставимость сделки путем дополнительных корректировок, основанных на сравнении выдаваемого кредита взаимосвязанному лицу и анализируемой облигации эмитента в части: графиков распределения ожидаемых денежных потоков, кредитных рисков, расходов на проведение сделки.

*Научн. рук. Мельникова Н. П.*

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2\\_21.html](http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_21.html). 2. Показатели ставок межбанковского рынка [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.cbr.ru/mkr\\_base/main.asp](http://www.cbr.ru/mkr_base/main.asp). 3. Индикаторы MosPrime Rate [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nva.ru/nva/indicators>. 4. О рынке ценных бумаг : Федеральный закон от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=140365>. 5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" : Приказ Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=13420>.

---

**Добров Д. В.**

УДК 336.225.3

Студент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ РАСШИРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ИСТОЧНИКОВ БЮДЖЕТОВ ТЕРРИТОРИИ**

*Аннотация. Предложены меры по расширению налоговой базы местных бюджетов за счет земельного налога. Показаны преимущества поземельного налогообложения по сравнению с другими налогами. Обосновано, что создание механизма привлечения частных средств через финансовый рынок позволит повысить стоимость земельных участков и тем самым нарастить налоговую базу по земельному налогу.*

---

© Добров Д. В., 2013



*Анотація. Запропоновано заходи щодо розширення податкової бази місцевих бюджетів за рахунок земельного податку. Показано переваги поземельного оподаткування порівняно з іншими податками. Обґрунтовано, що створення механізму залучення приватних коштів через фінансовий ринок дозволить підвищити вартість земельних ділянок і тим самим наростити податкову базу по земельному податку.*

*Annotation. This article proposes measures for broadening the tax base of local budgets through the land tax. It shows the advantages of the land taxation compared to other taxes. It is proved that the establishment of a mechanism for attracting private capital through the financial markets will increase the cost of the land and thereby increase the tax base for land tax.*

*Ключевые слова: налоговая база территории, земельный налог, долговые ценные бумаги.*

Вопросы расширения доходной базы региональных и местных бюджетов являются актуальными для Российской Федерации на протяжении длительного времени. Предлагаются разные способы расширения источников пополнения бюджетов территорий: увеличение налоговых полномочий нижестоящих уровней власти, передача большей части налоговых доходов в ведение субфедеральных и муниципальных властей, поиск дополнительных резервов роста неналоговых доходов.

Целью исследования является рассмотрение нетрадиционных для российской практики источников расширения доходной базы бюджетов территорий, в первую очередь, за счет привлечения частных средств через финансовый рынок. Примером такого привлечения является сотрудничество государственных структур и частного бизнеса, предполагающее вложение в инфраструктурные проекты бюджетных средств, в результате чего повышается стоимость земельных участков и имущества, в том числе стоимость самой территории и близлежащих участков. Источниками этих вложений являются частные накопления. В результате увеличения стоимости земельного участка происходит наращивание налоговой базы по земельному налогу, что автоматически приводит к росту налоговых поступлений в местные бюджеты. На Западе такой вид сотрудничества получил широкое распространение.

Земля как предмет налога является привлекательным источником для пополнения бюджетов (в первую очередь, местных), не случайно идея о введении единого налога с землевладельцев высказывалась еще физиократами. Очевидно, что идея единственного налога на землю не может быть реализована в современной практике, но рациональные зерна в этой идее имеются. В результате поземельного налогообложения исключается вывоз налоговых доходов государства в офшорные зоны. Известно, что во многих странах проблема утечки налоговых поступлений государства в налоговые оазисы очень актуальна. Тем более для транснациональных корпораций перевод деятельности в страну с наилучшим налоговым климатом не представляет трудностей. Интеграция международных финансов, возможно, заставит правительства всех стран переосмыслить механизмы получения государственных доходов. Растет число людей, которые научились искусно обходить подоходный налог и налог на капитал. В этих условиях обложение земельным налогом приобретает особую актуальность.

С фискальной точки зрения, земля указывает на платежеспособность ее собственника, при этом стоимость ее постоянно повышается. Кроме того, оценить доход от земельной собственности намного легче, чем от какого-либо другого объекта, поскольку невозможно скрыть объект налога. Выплата ежегодной рентной стоимости земельного участка призвана стимулировать более эффективное использование земли.

Кроме того, стимулируется более эффективное использование земли, создаются препятствия к "расползанию" городов и изъятию земли из продуктивного использования, тем самым снижается стоимость сооружений городской инфраструктуры. К примеру, в августе 2012 года власти Московской области вышли с инициативой повышения налоговой ставки за неиспользуемые земли сельскохозяйственного назначения в 5 – 10 раз: с 0,3 до 1,5 – 3 % от кадастровой стоимости [1].

Система использования земельной ренты в качестве источника государственных доходов, по сравнению с налогообложением труда и капитала, поощряет личную инициативу, предупреждает "уход" инвестиций в спекуляцию землей и изъятие земли из продуктивного использования. Из всех механизмов получения налоговых доходов государства она вызывает наименьшую деформацию экономики. Поземельное налогообложение не допускает владение землей, ведущее к росту социального неравенства, в конечном итоге обеспечивается более равноправное владение основным природным ресурсом – землей.

В теории налогов существует описание "налога на прирост ценности земли", который представляет "один из видов обложения конъюнктурных прибылей, именно в сфере обложения прироста ценности земли, образующегося под влиянием стихийных экономических условий (увеличения спроса на землю, монопольного положения землевладельца и т. д.). Данный налог приходится на "незаслуженный" доход, создающий высокую налоговую способность плательщика, обогащающегося на конъюнктурных прибылях" [2, с. 367–368]. Налог был впервые успешно применен в 1898 году в германской колонии Киао-Чао, в 1904 году – во Франкфурте-на-Майне, затем в Кельне, Данциге, Эссене, Дортмунде, Киле и, после оживленной борьбы, в Берлине. К 1911 году его ввели уже свыше 200 прусских городов и, наконец, приняли законодательства некоторых других стран (наприм., Италии) [3, с. 114].



В ряде стран данный налог лег в основу механизма, суть которого заключается в следующем: для стимулирования экономического развития отдельных территорий и для осуществления текущих инвестиций в инфраструктуру местные власти выпускают долговые ценные бумаги, предусматривая их погашение за счет будущего прироста налоговых поступлений. Как правило, ключевым условием перехода на такой порядок финансирования является самокупаемость: органы власти должны гарантировать, что экономическое развитие территории будет осуществляться исключительно за счет прироста налоговой ценности земельного участка, в ином случае произойдет искажение стимулов и распределения бюджетных средств.

Таким образом, развитие государственного и частного сотрудничества через вложение в инфраструктурные проекты бюджетных средств (выпуск долговых ценных бумаг) способствует повышению стоимости земельных участков и имущества. Источниками этих вложений являются частные накопления. Возникающие при этом положительные экстерналии могут быть изъяты в бюджеты соответствующих уровней власти в виде "налога на прирост ценности земли".

*Рецензент*

*преподаватель Голякова Е. В.*

**Литература:** 1. Налог на неиспользуемые сельхозземли Подмосковья может вырасти в 5 раз // РИА Новости 08.02.2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ria.ru/mo/20130208/921939078.html>. 2. Гензель П. П. Налогообложение в России времен нэпа / П. П. Гензель. – М. : Общество купцов и промышленников России, 2006. – 398 с. 3. Pinskaya M. R. Institutional conditions for broadening territorial tax base / M. R. Pinskaya, K. N. Tserenova // Современный научный вестник. Серия: Экономические науки (Научно-теоретический и практический журнал). – 2011. – № 9(105). – С. 112–117.

---

**Бабенко Д. А.**

УДК 336.02

Аспирант

Федерального государственного образовательного

бюджетного учреждения высшего профессионального образования

"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ГРУППА КОМПАНИЙ КАК СУБЪЕКТ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ: МИРОВОЙ ОПЫТ**

*Аннотация. Рассмотрен актуальный для современной российской налоговой теории и практики вопрос, а именно группа компаний как самостоятельный (обособленный) субъект налоговых отношений. Исследованы доктрина формальной независимости компаний и принцип налоговой нейтральности с точки зрения их влияния на особенности налогообложения группы компаний.*

*Анотація. Розглянуто актуальне для сучасної російської податкової теорії і практики питання, а саме групу компаній як самостійний суб'єкт податкових правовідносин. Досліджено доктрину формальної незалежності компаній і принцип податкової нейтральності з точки зору їх впливу на особливості оподаткування групи компаній.*

*Annotation. This article discusses the important for Russian tax practice issue, namely whether the group of companies are recognized for tax purposes as an independent entity. The separate entity doctrine and the principle of tax neutrality are considered in the context of its influence on the implementation of special group taxation rules.*

*Ключевые слова: группа компаний, корпоративная группа, групповое налогообложение, налоговая консолидация, принцип налоговой нейтральности, мировая практика налогообложения.*

Понятие группы компаний (corporate group, group of companies) в зарубежной практике используется во многих сферах правового регулирования. При этом в каждой из отраслей, как правило, используется собственное определение группы компаний, основанное на специфике данной отрасли, ее предмете, целях и задачах регулирования.

---

© Бабенко Д. А., 2013

Необходимость признания группы компаний в качестве самостоятельного субъекта в сфере налогообложения и целесообразность создания введения особых налоговых правил для участников такой группы является дискуссионным вопросом. В международной практике в настоящее время нет единого подхода, определяющего, необходимо ли рассматривать группу компаний как единый субъект налогообложения или же каждая компания, являющаяся частью группы, должна выступать как независимый налогоплательщик.

Проблема признания групп компаний для целей налогообложения в первую очередь связана с тем, что в законодательстве многих стран в качестве одного из фундаментальных принципов регулирования деятельности компаний закреплен принцип формальной независимости юридических лиц (*separate entity principle*), или доктрина "корпоративного занавеса" (*corporate veil doctrine*) [1, с. 331]. Смысл данного принципа заключается в том, что каждая компания выступает в правоотношениях и отвечает по своим обязательствам как лицо, являющееся независимым по отношению к своим учредителям.

Применительно к налоговому законодательству принцип формальной независимости компании выражается в том, что каждая компания – это самостоятельный субъект налогообложения, который несет обязательства по уплате налогов независимо от своих учредителей. Следовательно, каждая компания независимо от того, является ли она частью корпоративной группы или нет, является самостоятельным субъектом налогообложения, и особые отношения между компаниями-участниками одной корпоративной группы не должны учитываться для целей налогообложения.

Однако в налоговой практике существует ряд случаев, при которых строгое следование принципу формальной независимости компаний может оказаться неэффективным или сопряжено с возникновением дополнительных сложностей. Следствием этого является закрепление в законодательстве исключений, предусматривающих признание для целей налогообложения факта наличия связи между компаниями, являющихся частью одной корпоративной группы. Ярким примером такого исключения, в частности, является применение многими странами режима контролируемых иностранных компаний (*CFC rules*), а также широкое распространение в мировой практике принципа "вытянутой руки" (*arm's length principle*), применение которого основывается на признании факта наличия между ассоциированными компаниями особых связей, влияющих на порядок из налогообложения.

Помимо принципа формальной независимости при решении вопроса о необходимости признания особых связей между компаниями внутри корпоративной группы для целей налогообложения следует отметить другой принцип, учитываемый многими странами при построении налоговой системы, – принцип налоговой нейтральности (*tax neutrality*) [2, с. 27]. Данный принцип подразумевает, что в эффективной налоговой системе налогообложение не должно влиять на выбор в пользу той или иной формы осуществления экономической деятельности. В контексте налогообложения групп компаний это означает, что при соблюдении принципа нейтральности выбор налогоплательщика в пользу осуществления деятельности в форме корпоративной группы не оказывает влияния на его налогообложение, так как экономическая деятельность подлежит налогообложению независимо от организационно-правовой формы. Вследствие этого, осуществляющая деятельность через свои подразделения (как одно юридическое лицо), должна иметь такую же налоговую нагрузку, как компания, осуществляющая аналогичную деятельность через свои дочерние компании (как корпоративная группа).

Однако стоит отметить, что принцип налоговой нейтральности может быть принят во внимание в случае, если налоговая система страны исходит из того, что осуществление деятельности через одну единую компанию и через группу компаний имеет одинаковые экономические последствия. На практике ведение бизнеса в форме корпоративной группы может давать дополнительные преимущества, как, например, ограничение ответственности и децентрализация принятия управленческих решений на уровне дочерних компаний. Данные обстоятельства могут поставить под сомнение необходимость обеспечения равных налоговых условий для корпоративных групп и для одной цельной компании и стать основанием для того, чтобы не устанавливать особые правила налогообложения для групп компаний.

Принцип нейтральности может быть не единственным фактором, обуславливающим наличие в налоговой системе той или иной страны особых правил налогообложения групп компаний. По результатам проведенного исследования режимов налогообложения групп компаний, применяемых в более чем 30 странах, Йошихиро Мацуи отмечает, что налоговый режим групп компаний является результатом общеэкономической политики государства, и его особенности отражают государственную позицию в отношении стимулирования экономической концентрации и укрупнения бизнеса [3, с. 36].

Различные подходы в применении принципа налоговой нейтральности, особенности национальной политики в области налогообложения и ряд других факторов, которые могут повлиять на специфику налогообложения групп компаний, обуславливает наличие в каждой стране уникальных налоговых режимов для групп компаний, в той или иной степени отличающихся друг от друга.

В зарубежной научной литературе существует множество различных типологий и классификаций подходов к налогообложению групп компаний. Если в основу классификации принять



степень отклонения того или иного режима группового налогообложения от принципа формальной независимости, то можно выделить три основные концепции налогообложения групп компаний.

Классическая концепция не предусматривает специального режима или особых условий налогообложения для групп компаний, что обусловлено тем, что группа компаний как субъект не признается для целей налогообложения. Данная концепция в полной мере следует принципу формальной независимости компаний, согласно которому каждая компания независимо от того, является ли она участником корпоративной группы или нет, в рамках налоговых отношений признается самостоятельным субъектом. В настоящее время классическая концепция используется налоговыми системами таких стран, как: Болгария, Чехия, Китай, Индия, Бразилия, Аргентина, Уругвай, Южная Африка [4, с. 49, 261, 274, 383, 496, 815, 1756, 2068].

Концепция передачи финансового результата предусматривает наличие особого режима налогообложения для групп компаний, в рамках которого участники одной группы компании при расчете своей налоговой базы могут учитывать полностью или частично финансовый результат (прибыль или убыток) другого участника из этой группы. Для данной концепции характерно небольшое отклонение от принципа формальной независимости компаний, которое выражается в том, что каждый участник группы признается самостоятельным субъектом для целей налогообложения, однако в рамках налогообложения учитывается наличие особых отношений между компаниями из одной группы, что позволяет участникам передавать друг другу свой финансовый результат, что оказывает существенное влияние на итоговые налоговые обязательства.

В рамках данной концепции существует два режима. В режиме групповых вкладов (group contribution), применяемом в Швеции, Норвегии, Финляндии, прибыльный участник может передавать убыточному участнику часть своей прибыли. В режиме групповой скидки (group relief), применяемой в Великобритании, Новой Зеландии, участники группы могут передавать другим участникам сумму своего убытка [4, с. 604, 1375, 1417, 1829, 2027].

Концепция налоговой консолидации предусматривает наличие особого режима налогообложения для групп компаний, в рамках которого путем объединения отдельных налоговых баз всех участников группы определяется общая налоговая база группы. Данная концепция предполагает максимальное отклонение либо полное отступление от принципа формальной независимости компаний, что выражается в том, что участники корпоративной группы, несмотря на наличие формального статуса самостоятельного юридического лица, для целей налогообложения могут рассматриваться как подразделения материнской компании, при этом вся группа признается в качестве единого субъекта налогообложения. Концепция налоговой консолидации применяется во многих промышленно развитых странах, таких, как: США, Япония, Франция, Испания, Италия, Нидерланды, Германия [4, с. 624, 665, 925, 968, 1356, 1780, 2050].

По итогам проведенного анализа следует отметить, что решение вопроса о признании групп компаний для целей налогообложения зависит от общей заинтересованности страны в стимулировании их развития и создании дополнительных преимуществ ведения деятельности в форме группы компаний. При этом применяемая концепция группового налогообложения и ее характерные особенности можно рассматривать в качестве одного из инструментов регулирования деятельности корпоративных групп. Применение страной классической концепции может свидетельствовать о том, что данной страной не признается нейтральность между осуществлением деятельности в форме единой компании и группы компаний, в связи с чем отсутствует заинтересованность в создании для групп дополнительных налоговых преимуществ. Концепция передачи финансового результата и налоговой консолидация в сущности являются инвестиционной льготой, при предоставлении которой государство, обеспечивая группы компаний дополнительными налоговыми преимуществами, стимулирует развитие их деятельности и стремится за счет данного развития увеличить налоговые поступления в будущем.

Наибольшее распространение среди развитых стран имеет концепция налоговой консолидации. В последние годы данная концепция была введена в Японии, Австралии (2002 год), Италии (2004 год), Южной Корее (2010 год) [4, с. 34]. В 2012 году с введением института консолидированной группы налогоплательщиков концепция налоговой консолидации была внедрена и в России, что является одной из важных мер в решении задачи повышения инвестиционной привлекательности страны и приближения российской налоговой системы к международным стандартам.

*Научн. рук. Смирнов Д. А.*

**Литература:** 1. Thomas K. Cheng. The Corporate Veil Doctrine Revisited: A Comparative Study of the English and the U.S. Corporate Veil Doctrines / Thomas K. Cheng. – Boston College International and Comparative Law Review. – Vol. 34, Issue 2, 2011. – Pp. 329–412. 2. Guglielmo Maisto. International and EC Tax Aspects of Groups of Companies / Guglielmo Maisto. – Amsterdam : IBFD, 2008. – 564 p. 3. Yoshihiro Masui. General Report on Group Taxation / Yoshihiro Masui. – International Fiscal Association (IFA). – Cahier de droit fiscal international. – 2004. – Vol. 89b. – Pp. 21–67. 4. Worldwide tax summaries: Corporate taxes 2012/13. – PricewaterhouseCoopers, 2012. – 2178 p.

Соискатель  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕРАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

*Аннотация. Рассмотрена проблема регулирования трансфертного ценообразования. Уделено внимание проблеме определения соответствия цен сделки рыночным ценам.*

*Анотація. Розглянуто проблему регулювання трансфертного ціноутворення. Прیدілено увагу проблемі визначення відповідності цін угоди ринковим цінам.*

*Annotation. The article is devoted to the issue of regulation of transfer pricing. Special attention is paid to the problem of determining the correspondence of the price of the transaction to market prices.*

*Ключевые слова: налог на прибыль организаций, трансфертное ценообразование, рыночная цена, взаимозависимые лица, контролируемая сделка, принцип "вытянутой руки".*

В условиях усложнения бизнеса в экономике особую актуальность приобретает проблема адекватного взаимодействия структурных подразделений организации, обеспечения прибыльности на каждом этапе производства и распределения продукции. Манипулирование ценами при совершении операций между взаимозависимыми организациями приводит не только к перераспределению прибыли между компаниями, но и к перемещению налоговых баз между странами, если организации размещены в разных странах. Рост налоговой базы в одной стране ведет к пропорциональному сокращению базы в другой. В результате возникает конкуренция за налоговую базу между государствами, которая обуславливает необходимость правового регулирования налоговых отношений в рамках трансфертного ценообразования.

Вопросы налогового регулирования трансфертного ценообразования являются значимыми для Российской Федерации, в связи с чем были приняты соответствующие изменения в Налоговый кодекс.

С 1 января 2012 г. вступили в силу положения раздела V. 1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), который установил новые правила определения рыночных цен для целей налогообложения при совершении сделок между взаимозависимыми лицами, а также контроля над их соблюдением [1].

Целью налогового контроля над ценами является предоставление возможности налоговым органам проверять исчисленные налогоплательщиками налоговые базы для того, чтобы доначислять налог на прибыль организаций, НДС, а также иные налоги. В случае отклонения установленных сторонами сделки цен от рыночных налоговый орган вправе в рамках регламентированных процедур определить иные цены и доначислить налог. Под иными ценами понимаются рыночные цены, рассчитанные согласно методам, установленным главой 14 НК РФ [2].

Изменения, внесенные в НК РФ Законом РФ от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" (далее – Закон № 227-ФЗ), расширили перечень взаимозависимых лиц, изменили основы определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, установили порядок определения прямого или косвенного участия и владения во взаимозависимых компаниях, а также особенности контролируемой сделки.

Минфин России указывает, что при признании лиц взаимозависимыми следует исходить из всей совокупности положений, закрепленных в ст. 105.1 НК РФ (Письмо от 17.08.2012 г. № 03-01-18/6-104), и предлагает рассчитывать долю косвенного участия следующим образом (Письма от 04.07.2012 г. № 03-01-18/5-87 и от 12.03.2012 г. № 03-01-18/1-27):

определяются все последовательности участия одного лица в другом через прямое участие каждого предыдущего лица в каждом последующем лице;

определяются доли прямого участия каждого предыдущего лица в каждом последующем лице;

суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

Многие инструменты правового механизма в российской налоговой системе появляются впервые, поэтому в настоящее время трудно сказать, насколько эффективными будут новые правила регулирования трансфертного ценообразования в России, но необходимо обсуждать проблемы, которые возникают в сфере трансфертного ценообразования.



Среди проблем регулирования трансфертного ценообразования необходимо выделить: проблемы законной оптимизации налогообложения и уклонения от уплаты налогов; критерии признания взаимозависимости юридических лиц и способы их определения; состав контролируемых сделок; уточнение понятия "рыночная цена" и порядок ее расчета. Необходимо обратить внимание и на проблемы различия в законодательстве между странами, выбор способов регулирования трансфертного ценообразования и оптимизации налоговой нагрузки.

Основополагающей проблемой регулирования трансфертного ценообразования, требующей отдельного внимания, является проблема определения соответствия цен сделки рыночным ценам.

Практикой делового оборота признается, что стороны заключают сделки по рыночным ценам и участники сделки не предполагают, что условия заключаемых сделок не соответствуют рыночным. Порядок доказывания налогоплательщиками обоснованности примененных в сделках цен и соответствия их рыночным, представляется недостаточно регламентированным. Это требует дополнительных затрат на представление соответствующих документов в налоговые органы, а также на участие в судебных разбирательствах в случаях возникновения разногласий с ними по вопросу примененных в сделке цен.

Изменения, касающиеся контролируемых сделок, соответствуют общему содержанию международного законодательства и отражают основные принципы регулирования трансфертного ценообразования. Целью регулирования на международном уровне является перераспределение налоговых поступлений, но российское законодательство расширило эти цели, предоставив государственным органам возможность контроля не только за распределением налоговых поступлений в бюджеты, но также возможность контролировать саму цену, что может представлять угрозу принципам свободной рыночной экономики.

В основе контроля трансфертного ценообразования в международной практике лежит принцип "вытянутой руки" (arm's length principle), который обязывает взаимозависимые юридические лица отражать налоговые последствия хозяйственных операций, исходя из условий, которые в сравнимой обстановке могли быть совершены независимыми предприятиями. В противном случае любая прибыль, которая могла быть получена одним из предприятий, но не была получена вследствие условий сделки, может быть включена в прибыль этого предприятия и подвергнута налогообложению [3].

Принцип "вытянутой руки" при контроле трансфертного ценообразования основывается на сопоставлении условий контролируемых сделок, объектом которых являются сопоставимые товары, и неконтролируемых сделок между независимыми предприятиями.

Как показывает опыт налогового администрирования иностранных государств, на практике возникают трудности при применении принципа "вытянутой руки". Например, взаимозависимые компании могут заключать сделки, которые независимые компании заключать не будут. В этом случае установить, на каких условиях была бы заключена подобная сделка независимыми компаниями, практически невозможно. В такой ситуации необходимо получать информацию не только о сделках, но и о компаниях. При этом налоговые органы и налогоплательщики при обосновании цены сделки должны пользоваться открытыми источниками информации. По этому вопросу Минфин России дает следующее разъяснение: 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 г. № 03-01-18/6-117).

К настоящему времени арбитражная практика, рассматривающая новый порядок отнесения источников информации к общедоступным для целей контроля в сфере трансфертного ценообразования, не сложилась, поскольку сдача отчетности по новым правилам начнется после 20.05.2013 г. При этом 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 г. № 17713/11 и ФАС Волго-Вятского округа от 05.05.2012 г. № А29-5132/2011) [4; 5];

данных таможенной статистики, которые публикует или представляет по запросу Федеральная таможенная служба, а также таможенной статистики стран – контрагентов по сделке (Постановление ФАС Поволжского округа от 26.10.2011 г. № А57-12172/2010) [6].

Тем не менее, уже сейчас можно утверждать, что реализация Закона № 227-ФЗ приведет к увеличению административной нагрузки на налогоплательщиков в виде возникновения новых обязательств перед налоговыми органами по учету и документальному обоснованию применяемых цен между взаимозависимыми лицами; необходимости осуществления затрат на сбор, изучение информации о ценообразовании на предмет возможных споров с налоговыми органами.

Регулирование трансфертного ценообразования является сложной задачей, и возникающие правовые вопросы указывают на необходимость постоянного и внимательного к ним отношения. Решение этих проблем должно быть направлено не только на увеличение доходной части бюджета, но и на реализацию принципа экономической обоснованности налогообложения.

*Научн. рук. Пинская М. Р.*

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2/>. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch1/>. 3. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010 [Electronic resource]. –

Access mode : [http://fiscus.fgov.be/interfzfznl/fr/downloads/ocde\\_en.pdf](http://fiscus.fgov.be/interfzfznl/fr/downloads/ocde_en.pdf). 4. Постановление Президиума ВАС РФ от 10.07.2012 г. № 17713/11 [Электронный ресурс] – Режим доступа : [http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id\\_casedoc=1\\_1\\_19f44ce9-0139-4ee0-bc12-2588c9658480](http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_19f44ce9-0139-4ee0-bc12-2588c9658480). 5. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 05.05.2012 г. № А29-5132/2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AVV;n=51370>. 6. Постановление ФАС Поволжского округа от 26.10.2011 г. № А57-12172/2010 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.audar-info.ru/docs/tribunal/detail.php?artId=487183&list=true>.

УДК 336.226

**Ермакова Е. А.**

Докт. экон. наук, профессор  
Федерального государственного бюджетного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Саратовский государственный социально-экономический университет"

## **ЦЕРКОВНЫЙ НАЛОГ: ИСТОРИЯ, ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ, РОССИЙСКИЕ ПЕРСПЕКТИВЫ**

*Аннотация. Раскрыты исторические аспекты церковного налогообложения и европейский опыт. Выделены модели налогообложения церковным налогом. Рассмотрены перспективы введения его в современной России.*

*Анотація. Розкрито історичні аспекти церковного оподаткування та європейський досвід. Виділено моделі оподаткування церковним податком. Розглянуто перспективи введення його в сучасній Росії.*

*Annotation. The paper reveals the historical aspects of the church tax and the European experience. The taxation models of church tax ation are allocated. The prospects of introducing it in modern Russia are discussed.*

*Ключевые слова: налоги, налоговая система, церковный налог, церковная десятина.*

Церковный налог – один из самых древних на Земле. Христианские общины переняли библейскую традицию добровольного жертвования на религиозные цели десятой части прироста имущества. В Западной Церкви, начиная с VI века, десятина становится обязательной податью. Особенность церковных налогов состоит в том, что имея, как правило, обязательный, безвозмездный и нецелевой характер, то есть характерные признаки налога, поступают в бюджет самостоятельной религиозной организации, не являющейся элементом бюджетной системы государства. По экономическому содержанию церковные налоги близки к взносам во внебюджетные фонды. Часто сбором церковного налога занимались государственные фискальные органы. Средства расходовали в том числе на цели государственного регулирования.

В настоящее время в ряде государств церковный налог включен в налоговое законодательство, как правило, где религия является государственной. Церковный налог в разных формах действует в Великобритании, Германии, Ирландии, Италии, Исландии, Иране, Ираке, Пакистане, Саудовской Аравии и др. Взимается он в пользу церкви государственными органами в виде фиксированного процента от налогооблагаемого дохода или процента от уплачиваемого подоходного налога. Налог может быть обязательным для всех граждан или только для верующих. Распределение налоговых поступлений по конфессиям происходит в соответствии с декларациями налогоплательщиков об их принадлежности к той или иной церкви.

Можно выделить две основные модели обложения церковным налогом. В первой модели все налогоплательщики платят церковный налог в обязательном порядке (Австрия, Швейцария). В Австрии этот налог равен 1,1 % от облагаемой базы после вычета необлагаемого налогом минимума доходов [1]. В случае неуплаты налога церковь может востребовать его через суд. Если церковь собирает налоги сама, это требует значительных расходов. В Австрии они составляют 15 % от поступлений церковного налога.

Вторая модель церковного налога практикуется в Германии, где христиан больше, чем в других странах ЕС, но они относятся к двум конфессиям – католической и лютеранской. Здесь церковный налог (Kirchensteuer) платят физические лица, которые заявили о принадлежности к одной из конфессий и согласии платить церковный налог. Любой плательщик церковного налога может письменно заявить о выходе из общины верующих и отказаться от уплаты церковного налога. Рассчитывается церковный налог в виде процента от уплачиваемого подоходного налога. Налоговые ставки по этому виду обложения колеблются в районе от 5 до 10 %. Как правило, этот



вид налога исчисляется и взимается вместе с подоходным налогом финансовыми органами. У работающих по найму церковный налог исчисляет и перечисляет его вместе с налогом на зарплату работодатель.

В Германии существует Закон о регулировании церковного налога – Gesetz zur Regelung des Kirchensteuerwesens – от 20.09.1990 г. [2] Церковный налог может взиматься в различном виде, а именно: как добавочный налог на заработную плату (для работающих по найму) или на заявленный доход, в обоих случаях его величина определяется по особому тарифу (в NRW – 9 % от суммы подоходного налога или 3 % от совокупного дохода); как церковные деньги в виде твердо установленного или определяемого по специальной таблице взноса.

Вид и величину взимаемого налога определяют соответствующие органы церкви на основе церковного положения о налогах, требующего обязательного государственного согласования.

Некоторые земли, например Бавария, платят жалование священникам и дьяконам прямо из государственной казны. При этом церковь платит комиссию государству за его услуги налогового агента (3 – 4 % от собранной суммы). Чтобы не платить церковный налог, нужно в форме, заполняемой при найме на работу, не указывать вероисповедание, а чтобы перестать платить, нужно написать заявление о выходе из числа членов церкви, а это лишает права участвовать в таинствах. В 2011 г. церковный налог принес Римско-католической церкви Германии 5 млрд евро, а протестантской – 4,5 млрд евро [3].

В том или ином виде церковный налог собирается также в Италии и Испании, хотя в обеих странах его уплата носит добровольный характер. Испанцы, среди которых католики составляют 99 %, могут направлять примерно 0,5 % от общей суммы выплачиваемого налога непосредственно церкви или на правительственные благотворительные программы. В Италии сумма равняется 0,8 % от общей суммы налогов. Почти 89 % итальянцев предпочитают направить эти средства в церковь.

В Бельгии, где 75 % населения составляют католики, нет церковного налога, однако правительство обеспечивает прямое финансирование шести конфессиям: католикам, англиканцам, протестантам, иудеям, мусульманам и так называемым внеконфессиональным общинам. Прямое финансирование принято также в Греции.

Вопрос о целесообразности церковного налога стал чрезвычайно актуальным в последнее время не только с точки зрения его этического соответствия принципу свободы совести, но и из финансовых соображений. Поступления от церковного налога неуклонно падают в связи с официальными заявлениями граждан о выходе из церкви, что автоматически означает прекращение уплаты этого налога.

Христианская общественность обсуждает возможные пути реформы системы финансирования церкви. В дискуссии представлены две основные точки зрения. Первая – налогом надо по-прежнему облагать лиц, официально признающих свою принадлежность к одной из христианских конфессий, но в качестве налогооблагаемой базы следует брать не сумму уплачиваемого подоходного налога, а валовой доход верующего. Предлагается установить прогрессивную шкалу налоговых ставок от 0,5 до 3 %. Это должно повысить доходы церквей до необходимого уровня и сделать их прогнозируемыми. Однако такие изменения будут означать повышение налогообложения верующих.

Другая точка зрения – целесообразность отмены церковного налога вообще и финансирование церкви за счет добровольных взносов и пожертвований прямо в церковную кассу или через фонды, по опыту США. Добровольные взносы от физических и юридических лиц в определенных пределах должны освобождаться от подоходного налога. Дарения и завещания по наследству также должны в установленных нормах освобождаться от соответствующих налогов. Такой вариант предполагает постоянную помощь церкви со стороны государства, выражающуюся в отказе от части налоговых поступлений в бюджет.

В Русской Церкви церковная десятина существовала в ограниченном виде в течение не продолжительного времени и собиралась исключительно из княжеских доходов в пользу епархиальных епископов. Для ее сбора существовали специальные должностные лица – десятильники, в обязанности которых, помимо сбора налогов, входило наблюдение за благопристойным поведением священнослужителей и добросовестным исполнением ими своих служебных обязанностей. Начиная с XVI века десятильники стали вытесняться назначенными архиереем священниками, которые назывались "поповскими старостами", "заказчиками", а в XIX веке приобрели современное название благочинных. Русская Церковь не придавала особенного значения десятине, поскольку ее доходы в виде добровольных жертвований были достаточны на содержание.

В последнее время в России актуализировались обсуждения о введении в налоговую систему специального церковного налога. В 2001 г. глава отдела внешних связей РПЦ митрополит Смоленский и Калининградский Кирилл предложил перечислять часть подоходного налога россиян при их согласии в бюджет религиозных организаций [4]. В 2012 г. вопрос вновь был поднят главой синодального отдела Московского патриархата по взаимоотношениям церкви и общества протоиереем Всеволодом Чаплиным в виде десятины на содержание церкви.

В 2011 г. проведен специализированный опрос россиян, результаты которого показывали непопулярность такого нововведения: только 19 % граждан согласны с уплатой налога [5]. Больше половины опрошенных (56 %) против подобного налога. Особенно часто так считают москвичи (68 %), затем идут госслужащие, самые бедные из опрошенных, неработающие пенсионеры и несчастные по самоидентификации респонденты. Каждый четвертый из опрошенных (25 %) затрудняется с ответом. Чаще, чем в среднем по России, в пользу этого налога говорят регулярно причащающиеся, но и среди них эта доля составляет только 28 %.

Российские налогоплательщики могут получить социальный налоговый вычет на сумму денежных средств, которые они перечислили в виде пожертвований религиозным организациям на





осуществление уставной деятельности. Это своеобразный налоговый стимул для добровольных церковных пожертвований, хотя и не специализированный, поскольку включает в себя и другие формы благотворительности на нужды организаций науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, а также физкультурно-спортивных организаций, образовательных и дошкольных учреждений на цели физического воспитания граждан и содержание спортивных команд. Социальный налоговый вычет по расходам на благотворительные цели и право на возврат подоходного налога предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не может быть более 25 % дохода, полученного физическим лицом по итогам налогового периода.

В целом, учитывая особенности современной российской государственности, легитимная возможность введения церковного налога в налоговую систему России отсутствует, но целесообразность и потребность в нем высокая. В России церковь отделена от государства. Причем, будучи религиозной организацией, имеет существенные налоговые послабления: не облагается налогом прибыль церкви, полученная в ходе реализации предметов религиозного культа (свечи, иконы, кресты, книги и прочее), выполнения обрядов и церемоний. Кроме того, имеются и неналоговые льготы: церковь не платит за коммунальные услуги и за электроэнергию. По этим вопросам пока существуют противоположные мнения, причем спор продолжается уже не одно десятилетие и точку поставят в нем еще не скоро.

---

**Литература:** 1. Тинский Г. "Церковная десятина" в Европе [Электронный ресурс] / Г. Тинский. – Режим доступа : <http://echo.msk.ru/blog/gtinsky/892751-echo>. 2. Церковный налог в Германии [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://ru.wikipedia.org/wiki/Церковный\\_налог\\_в\\_Германии](http://ru.wikipedia.org/wiki/Церковный_налог_в_Германии). 3. Суд в Германии подтвердил право церкви собирать налог [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.bbc.co.uk/russian/society/2012/09/120927\\_germany\\_court\\_church\\_tax\\_verdict.shtml](http://www.bbc.co.uk/russian/society/2012/09/120927_germany_court_church_tax_verdict.shtml). 4. Церковь хочет собирать налоги [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.vedomosti.ru/stories/2001/03/22-01-02.html>. 5. Пожертвование – дело абсолютно добровольное [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://duhovnik.com/node/3497>.

УДК 336.225.3

**Третьякова С. И.**

Студент

Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ФОРМИРОВАНИЕ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ КОНСОЛИДАЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*Аннотация. Рассмотрен механизм взаимодействия государства и холдинговых структур при применении последними механизма трансфертного ценообразования и в рамках консолидированной группы налогоплательщиков.*

*Анотація. Розглянуто механізм взаємодії держави і холдингових структур у процесі застосування останніми механізму трансфертного ціноутворення і в рамках консолідованої групи платників податків.*

*Annotation. The order of interaction of the government and holding structures is considered, moreover, the mechanism of transfer pricing use and the implementation of the consolidated group of taxpayers are concerned as well.*

*Ключевые слова: трансфертное ценообразование, центры прибыли, консолидированная группа налогоплательщиков, холдинг, перераспределение налоговых поступлений.*

Поступления налога на прибыль организаций (ННП) в бюджеты различных уровней Российской Федерации являются одним из важнейших видов доходов, а потому государство много внимания уделяет совершенствованию законодательного регулирования налогообложения прибыли. В 2012 году в консолидированный бюджет Российской Федерации уплачено 2,3 трлн руб. ННП организаций составил 375 млрд руб. [1]. Большая часть поступлений относится к региональным бюджетам. Согласно п. 1 ст. 284 НК РФ сумма ННП, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 %, зачисляется в бюджеты субъектов РФ. При этом ставка ННП, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков [2]. К примеру, 1 января 2009 года вступил в силу Закон Республики Татар-



стан № 53-ЗРТ "Об установлении налоговой ставки по ННП для отдельных категорий налогоплательщиков", устанавливающий пониженные ставки ННП в части, зачисляемой в бюджет Республики. После анализа финансовой отчетности ОАО "Татнефть" был выявлен рост прибыли в период 2009 – 2011 в ряде дочерних предприятий, расположенных в таких населенных пунктах, как Нижнекамск, Альметьевск, Бугульма и другие (все они расположены в Республике Татарстан) [3]. В то же время в некоторых других дочерних компаниях, находящихся, например, в Оренбурге, Кемерово и других имеет место обратная тенденция, то есть сокращение прибыли. Одной из причин подобного явления могло стать непосредственно введение данного закона. На взгляд автора, создание "центров прибыли" в данном примере демонстрирует активное использование крупными налогоплательщиками выгодных условий уплаты ННП одновременно с целью осуществления выгодных капиталовложений, наращивания производственных мощностей различных подразделений.

Однако созданием центров прибыли в зависимости от установленных ставок по ННП крупные предприятия не ограничиваются. Современный этап эволюции российской налоговой системы сопровождается многочисленными изменениями налогового законодательства. Одними из наиболее ярких и живо обсуждаемых реформ являются: администрирование механизма трансфертного ценообразования и введение института консолидированного налогоплательщика ННП [2].

Ярким примером использования механизма трансфертного ценообразования является холдинговая структура. Под холдингом подразумевается группа компаний, ведущих согласованную предпринимательскую деятельность и связанных отношениями собственности и экономической зависимости. Трансфертное ценообразование реализуется следующим образом:

- головная компания холдинга продает сбытовой компании холдинга, расположенной в низконалоговой юрисдикции, сырье по цене, отличающейся от сложившейся на рынке (трансфертная цена);
- сбытовая и перерабатывающая компании холдинга заключают контракты на переработку сырья;
- перерабатывающая компания перерабатывает сырье и получает плату за это от сбытовой компании;
- эта компания продает продукты третьим лицам по рыночным ценам;
- финансовые ресурсы концентрируются в "центре" прибыли (сбытовой компании) и впоследствии могут перераспределяться в соответствии с потребностями холдинга.

Как правило, на практике в рамках холдинговой компании концентрируется большое число добывающих, перерабатывающих и сбытовых компаний. Таким образом, трансфертное ценообразование:

- является важным механизмом перераспределения финансовых ресурсов в рамках интегрированных структур, в том числе холдингов;
- может использоваться для минимизации налогообложения. Если "центр" прибыли (сбытовая компания в приведенном примере) пользуется теми или иными налоговыми льготами, общая налоговая нагрузка на холдинг в целом снижается;
- применяется для осуществления сделок по коммерчески зависимым продажам [4].

С позиции государства первую из описанных целей трансфертного ценообразования можно оценивать как нейтральную, поскольку препятствовать холдингам в перераспределении их собственных средств было бы нелогично и, кроме того, экономически необоснованно. Вторая цель – легитимная минимизация налогообложения – с позиции государства и налоговых органов, несомненно, требует контроля, о чем уже упоминалось.

В некоторых случаях трансфертные цены могут способствовать выводу капитала из страны, а также сокрытию прибыли компаний от налогообложения. Для того, чтобы пресечь данные попытки, с 1 января 2012 г. вступил в силу Федеральный закон от 16.11.2011 г. № 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков". Общая идеология закона состоит в том, чтобы крупные компании платили налоги там, где им это удобно (чтобы было возможно создавать "центры прибыли"), и осуществлять инвестиции из прибыли не там, где она генерируется, а там, где в этом есть необходимость.

Консолидированной группой налогоплательщиков (КГН) признается их добровольное объединение на основе договора в целях исчисления и уплаты ННП с учетом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности [2]. Суммы авансовых платежей, а также суммы ННП, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований, исчисляются по ставкам налога, действующим на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения. Распределение платежей ННП КГН будет осуществляться пропорционально средней арифметической доле компании-участника консолидированной группы в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда консолидированной группы. Такой подход есть обоснованным и перспективным, поскольку позволит избежать резкого увеличения поступлений ННП в бюджет данного субъекта за счет ассиметричного уменьшения доходов иных регионов, в которых осуществляют свою деятельность прочие компании-участники данной группы.

Холдинги смогут стать едиными не только с экономической точки зрения, но и с позиции уплаты налогов: им будет выгодно раскрыть информацию о своей аффилированности; холдинги смогут без налоговых потерь аккумулировать инвестиционные ресурсы. В свою очередь, у государства отпадет необходимость решать проблему организации контроля за трансфертными ценами, с помощью которых компании группы уходят от налогов. Получив возможность быстрее аккумулировать инвестиционные ресурсы, бизнес будет ускоренно развиваться, что увеличит темпы экономического роста.

Гигант российской промышленности ОАО "Газпром" объявил, что в 2012 году планирует создать консолидированную группу налогоплательщиков для минимизации налоговых рисков в части

трансфертного ценообразования и оптимизации налоговой нагрузки в части ННП. В состав консолидированного налогоплательщика (ОАО "Газпром") войдут более 50 юридических лиц, которые представляют более четырех тысяч обособленных подразделений в более чем 70 субъектах РФ [5]. Любопытно, что 23 марта 2012 года Госдума приняла в третьем чтении Федеральный закон "О внесении изменений в статью 67 части первой и статью 288 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", предусматривающий введение переходного периода на перераспределение налоговых поступлений от ОАО "Газпром" между регионами при создании холдингом консолидированной группы налогоплательщиков. Он корректирует статью 67 Налогового кодекса РФ, наделяя регионы полномочиями по установлению оснований и условий предоставления инвестиционного налогового кредита по ННП в части, зачисляемой в региональные бюджеты.

Кроме того, в нем указано, что региональная часть ННП должна зачисляться в бюджет того субъекта РФ, на территории которого ведет деятельность компания, входящая в консолидированную группу налогоплательщиков. Этот момент крайне интересен с точки зрения формирования бюджетов субъектов РФ. К примеру, уплата ННП по такому порядку приведет к отвлечению части доходов Москвы (по предварительным оценкам – более 100 млрд руб. в год) [6] и, соответственно, вызовет необходимость уменьшения уже принятых городом бюджетных обязательств. Регионы, в свою очередь, тоже не планировали резкого увеличения доходов в своих бюджетах. Помимо налоговых поступлений от Газпрома Москвы от введения новой системы налогообложения также потеряет поступления ННП от крупных нефтяных вертикально-интегрированных компаний, в частности, по оценкам депутата, от "Роснефти" – 15 млрд руб., от ЛУКОЙЛа – 4 млрд руб., НОВАТЭКа – 4 млрд руб. при условии формирования ими КГН. Однако все недостатки формирования нового института в налогообложении проявятся через продолжительный период времени [6].

Если предположить, что необходимые изменения будут внесены, то институт КГН выступит в качестве реального катализатора в развитии экономики РФ: группы компаний смогут более точно планировать свои налоговые обязательства, минимизировать налоговые риски, а именно: избежать штрафов за применение трансфертного ценообразования, быстрее и без негативных последствий перемещать необходимые ресурсы для поддержки и развития того или иного участника группы. В свою очередь, регионы будут заинтересованы в повышении своей привлекательности в глазах крупнейших налогоплательщиков, в результате увеличатся поступления от ННП в региональный и федеральный бюджет, так как у названных налогоплательщиков станет меньше стимулов уклоняться от уплаты налогов.

*Рецензент  
канд. экон. наук, доцент Котляров Е. И.*

**Литература:** 1. Официальный сайт ФНС России. – Режим доступа : <http://www.nalog.ru>. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch1/>. 3. База данных RUSLANA [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://russianporst.ru/база-данных-ruslana-базы-данных-используем/>. 4. Чайковская Л. А. Налоговый контроль и трансфертное ценообразование // Л. А. Чайковская // Электронный журнал "Управление экономическими системами". – 2012. – № 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://absorac.rea.ru/ОраcUnicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:174574/Source:default>. 5. РИА Новости [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ria.ru>. 6. Индустрия: издательская группа [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oilcapital.ru>.

УДК 336.221.4

**Борисов О. И.**

Канд. экон. наук, доцент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **ИНФОРМАЦИОННЫЙ СУВЕРЕНИТЕТ РОССИИ ПРИ РАСКРЫТИИ БАНКОВСКОЙ ТАЙНЫ ИНОСТРАННЫМ НАЛОГОВЫМ ОРГАНАМ**

*Аннотация. Рассмотрены проблемы, с которыми столкнутся российские банки в результате принятого в США закона о раскрытии информации об иностранных счетах.*

© Борисов О. И., 2013



*Анотація. Розглянуто проблеми, перед якими постали російські банки в результаті прийнятого в США закону про розкриття інформації щодо іноземних рахунків.*

*Annotation. The article introduces difficulties Russian banks are faced after the adoption of the Foreign Account Tax Compliance Act in the USA.*

*Ключевые слова: банковская тайна, обмен налоговой информацией, Закон о налогообложении иностранных счетов, налоговое право.*

Проблема раскрытия информации, составляющей банковскую тайну, в последнее время приобрела особенно острый характер. 18 марта 2010 г. в США был принят Закон о налогообложении иностранных счетов (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA), в соответствии с которым неамериканские финансовые организации должны передавать американским налоговым органам (Internal Revenue Service, IRS) информацию об открытии американскими налогоплательщиками финансовых счетов с суммами выше определенных пределов:

для физических лиц (американских граждан и резидентов США) – о счетах с остатками более 50 000 долларов США;

для американских юридических лиц, а также юридических лиц, в которых американские налогоплательщики имеют "существенную" долю (от 10 % прямого или косвенного владения) – о счетах с остатками более 250 000 долларов США.

Предполагалось, что новые правила предоставления информации должны были вступить в силу с 1 января 2013 г. Однако 24 октября 2012 г. IRS уведомила о продлении сроков имплементации требований FATCA. По сути, были установлены единые сроки для финансовых организаций, самостоятельно заключающих соглашения с IRS, и для финансовых организаций, находящихся в странах, заключивших с США межгосударственное соглашение об обмене информацией. Отсрочка была вызвана рядом факторов. Во-первых, более чем с 50 странами США продолжают вести переговоры о заключении межгосударственных соглашений. Во-вторых, IRS не полностью выполнила действия по подготовке вступления в силу FATCA, и многие иностранные финансовые организации выражали озабоченность, что изменения в закон будут вноситься в последнюю минуту. Система онлайн-регистрации иностранных финансовых институтов, после прохождения тестирования, вступила в силу с 1 января 2013 г.

Для российских финансовых организаций, прежде всего, российских банков, данная отсрочка чрезвычайно важна, так как несмотря на многочисленные запросы со стороны банковского сообщества, в том числе Ассоциации российских банков, единый подход на государственном уровне так и не выработан. Учитывая, что многие развитые страны согласились на обмен налоговой информацией с США, России также предстоит принять решение о том, в какой форме отечественные финансовые организации будут сотрудничать с IRS. В случае принятия отрицательного решения американские рынки будут закрыты для российских финансовых организаций.

Официальная позиция Минфина России состоит в том, что обмен информацией возможен только на взаимной основе в рамках договора об избежании двойного налогообложения. Для российских банков это также оптимальный вариант, так как тогда они смогли бы продолжать оперировать на американском рынке капиталов, избежав следующих неприятных последствий: закрытия счетов клиентов, отказывающихся поддерживать выполнение FATCA; безакцептного списания с переводов (pass through payments) клиентам, отказывающимся поддерживать выполнение FATCA; безакцептного списания с переводов другим финансовым организациям в пределах страны, а также финансовым организациям стран – участниц FATCA; удержания штрафных санкций с переводов (penal withholding on payments), получаемых от других агентов по удержанию налога (withholding agents). При этом Минфин России подчеркивает, что обмен информацией должен "подвергаться всем ограничениям, которые установлены в отношении подобного обмена российским законодательством, внесение изменений в которое ради выполнения требований FATCA должно быть абсолютно исключено".

Политика США в области обмена налоговой информацией непоследовательна. Требуя от иностранных финансовых организаций предоставлять сведения о доходах, выплачиваемых американским налогоплательщикам, США де-факто сохраняют банковскую тайну в отношении пассивных инвестиций в свою экономику, так как продолжает действовать введенная в 2001 году программа "Квалифицированных посредников" (Qualified Intermediary). Данная программа позволяет неамериканским финансовым организациям, отвечающим критериям, закрепленным в данной программе, инвестировать в США средства иностранных лиц, не раскрывая их личность американским налоговым органам. В результате ни у американского источника выплаты дохода, ни у государственных органов США не остается информации о том, кому, в конечном счете, выплачивался доход. Следовательно, США не смогут предоставить данные сведения в рамках межгосударственных соглашений об обмене налоговой информацией.

С октября 2012 г. российские банки также получили возможность участвовать в программе "Квалифицированных посредников", так как IRS внесла Россию в число стран с зарегистрированными правилами "Знай своего клиента" (Jurisdictions with Approved Know Your Customer Rules). Участвуя в этой программе, финансовая организация не должна открывать клиенту счет, если не может идентифицировать его личность. Для участия в программе "Квалифицированных посредников" российская финансовая организация должна заключить с IRS соглашение и впоследствии представлять в IRS переведенные на английский язык документы Банка России, Росфинмонито-

ринга России, ФСФР России, которые имеют отношение к исполнению ею функций квалифицированного посредника. Однако учитывая, что МИД России выступал против заключения российскими банками каких-либо прямых договоренностей с IRS относительно выполнения требований закона FATCA, соглашения об участии в программе "Квалифицированных посредников" также может восприниматься российскими государственными органами как нежелательное.

Банковское сообщество критически отнеслось к введению FATCA. Помимо жалоб на то, что он носит экстерриториальный характер и противоречит национальному частному праву многих стран, а исполнение его требований чрезвычайно затратно, специалисты столкнулись с тремя принципиальными проблемами. Во-первых, вводя новую систему получения информации, США фактически признали неэффективность ныне действующей системы межгосударственного обмена налоговой информацией по запросу компетентных органов. Нельзя не согласиться с тем, что сложившаяся система обмена информацией достаточно сложна, требует предоставления большого количества документации, вследствие чего на практике имеет место лишь в единичных случаях. Идею перехода к автоматическому обмену налоговой информацией среди стран G20 поддерживает и Индия [2].

FATCA отражает интересы американских налоговых органов: с одной стороны, охватывает все неамериканские финансовые организации, а с другой – допускает возможность заключения двусторонних международных соглашений по вопросам автоматического обмена налоговой информацией. По оценкам Совместного комитета по налогообложению (Joint Committee on Taxation), увеличение налоговых поступлений за десять лет составит 792 млн долл. Однако на глобальном уровне FATCA не позволит решить проблему транспарентности, поскольку автоматический обмен информацией эффективен, только если в него вовлечены все страны. В противном случае можно сравнительно легко избежать раскрытия информации, инвестировав через третью страну. Например, если резиденты Великобритании создадут компанию в Италии, которая откроет депозитный счет в США, тогда американский банк сообщит в IRS о процентах, выплаченных по депозиту итальянской компании, а затем эта информация будет передана в Италию. Однако налоговым органам Великобритании информация об акционерах этой компании все равно не будет известна.

Во-вторых, налоговые органы должны не только иметь возможность получить необходимую информацию, но и обладать техническими и организационными средствами ее обработки. США и ключевые европейские страны достигли соглашения об автоматическом обмене информацией, потому что в Европе подобные механизмы уже сложились и отработаны. С 1 июля 2005 года в Европе действует Директива ЕС 2003/48/ЕС, предусматривающая автоматический обмен информацией для налогообложения доходов физических лиц – резидентов ЕС, имеющих счета за пределами страны своего постоянного проживания. Данная Директива распространяется на доходы, выплачиваемые не только по банковским счетам, но и по иным формам "доходов от накопления сбережений", таким, как проценты, денежные средства, вырученные от продажи или выкупа некоторых облигаций, доходы от некоторых видов инвестиционных фондов и др. Впрочем даже европейские страны зачастую соглашались на удержание налога источником выплаты вместо необходимости обработки больших массивов информации. Например, еще при принятии Директивы три страны (Австрия, Бельгия и Люксембург) отказались предоставлять информацию налоговым органам других стран. Вместо этого финансовые учреждения данных стран должны автоматически удерживать налог с дохода физических лиц, проживающих в других государствах – членах ЕС. При этом никакая информация о физических лицах не предоставляется ни в налоговые органы государства, где они являются резидентами, ни в налоговые органы государства, где находится их банковский счет. Аналогичный порядок действует и в некоторых присоединившихся к Директиве странах – не членах ЕС, и именно: Швейцарии, Джерси, Гернси и на острове Мэн.

В-третьих, требуя от финансовых организаций автоматического предоставления информации о счетах американских налогоплательщиков, США должны учитывать возможность введения аналогичных режимов в других странах, особенно в тех, которые страдают от утечки капитала и трансграничного уклонения от налогообложения. Речь не идет о копировании механизма, закрепленного в FATCA, так как он подвергается серьезной критике даже в США. Мировая финансовая система разделится следующим образом: крупные неамериканские финансовые организации будут соблюдать требования FATCA и сотрудничать с американскими финансовыми институтами. Причем оставшиеся финансовые организации могут представлять идеальное прикрытие для осуществления сомнительных операций, и далеко не все из них будут располагаться в офшорных зонах, не предоставляющих информацию при проведении финансовых операций. На первом этапе это приведет к уходу части инвесторов с американского рынка (продаже американских ценных бумаг, переводу части депозитов из американских банков). Впоследствии часть инвесторов перейдет в страны, не соблюдающие требования FATCA. Есть примеры и того, как некоторые европейские банки отказываются работать с американскими клиентами, предлагают перевести счет в другой банк, чтобы им не нужно было передавать информацию в IRS [1].

Для выполнения предусмотренных FATCA процедур банки должны будут перестроить свои внутренние процессы, изменить внутреннюю документацию, обновить программное обеспечение. Некоммерческим партнерством "Национальный платежный совет" был проведен опрос по примерным затратам кредитных организаций на реализацию требований FATCA, согласно которому усредненный размер затрат на одну кредитную организацию в течение только первого года реализации FATCA может составить около 1,2 млн долларов США. Кроме того, нужно будет провести специальные процедуры (due diligence) по проверке и выявлению счетов, находящихся во владении американских налогоплательщиков (US account holder). Это требует соответствующей мето-



дической помощи со стороны Банка России, Росфинмониторинга и Минфина России. Неисполнение международных обязательств грозит как отечественному банковскому сектору, так и России в целом большими репутационными и финансовыми потерями. Предполагаемый объем платежей среднего коммерческого банка, с которых может быть удержан 30 % налог, составит свыше 3,2 млн долларов США, а величина возможных прямых и косвенных убытков для среднего банка превысит 3,2 млн долларов США. В связи с этим необходимо как можно быстрее принять решение о формате участия России в обмене информацией с налоговыми органами США.

**Литература:** 1. FATCA: Revised Deadlines: IRS and Treasury Department Issue Notice Postponing Certain FATCA Deadlines and Expanding Scope of FATCA "Grandfather" Rules [Electronic resource]. – Access mode : [http://www.martindale.com/taxation-law/article\\_Sullivan-Cromwell-LLP\\_1613598.htm](http://www.martindale.com/taxation-law/article_Sullivan-Cromwell-LLP_1613598.htm). 2. Spencer D. Memorandum on the U.S. Foreign Account Tax Compliance Act. April 2010 [Electronic resource]. – Access mode : [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/FATCA\\_1004\\_TJN\\_Briefing\\_Paper.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/FATCA_1004_TJN_Briefing_Paper.pdf).

---

**Лемешко Н. С.**

УДК 336.14

Студент  
Федерального государственного образовательного бюджетного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Кубанский государственный аграрный университет"

---

**Шевлякова С. М.**

Старший преподаватель  
Федерального государственного образовательного бюджетного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Кубанский государственный аграрный университет"

## **ОСОБЕННОСТИ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ФИСКАЛЬНОГО ФЕДЕРАЛИЗМА В РОССИИ**

*Аннотация. Проведено сравнение российской и зарубежной моделей фискального федерализма. Обозначены основные проблемы и приведены пути их решения. Предложено усовершенствовать систему распределения налоговых доходов между уровнями бюджетной системы Российской Федерации.*

*Анотація. Проведено порівняння російської та зарубіжної моделей фискального федералізму. Визначено основні проблеми та наведено шляхи їх вирішення. Запропоновано вдосконалити систему розподілу податкових доходів між рівнями бюджетної системи Російської Федерації.*

*Annotation. The article compares the Russian and foreign models of fiscal federalism. The major problems and the ways of their solution are proposed. It is suggested to improve the system of distribution of tax revenues between the levels of the budget system of the Russian Federation.*

*Ключевые слова: фискальный федерализм, региональный бюджет, налоги.*

В последнее время в России проблема фискального федерализма особо актуальна, так как сам федерализм подразумевает различного рода объединения для обеспечения совместного достижения общих целей при сохранении целостности, но ограничении самостоятельности каждой из сторон.

Результаты исследований в области экономики, приводящиеся в последние годы, показывают, что создание эффективных экономических институтов, в том числе и в государственном секторе, в большой степени способствует экономическому росту в стране. Одним из важнейших ин-

ституты государственного сектора федеративного государства является организация его бюджетной системы и отношений между бюджетами различных уровней власти, что в совокупности носит название "фискальный федерализм" [1, с. 14].

Фискальный федерализм как одна из моделей бюджетного федерализма включает в себя: совместные налоги ("один налог – три бюджета"); совместное регулирование расходов; "финансируемые мандаты"; сильное выравнивание; ограничения заимствований; помощь кризисным регионам [2, с. 231].

Основными проблемами фискального федерализма являются:

- 1) взаимоотношения бюджетов разных уровней;
- 2) взаимоотношения государства и его граждан на основе организации рационального движения потоков финансовых ресурсов;
- 3) обеспечение вертикального и горизонтального выравнивания доходов нижестоящих бюджетов;
- 4) очевидное несовершенство системы межбюджетных отношений [3].

Общезвестно, что не только Россия, но и зарубежные страны, такие, как Германия и США, столкнулись с проблемой фискального федерализма.

На сегодняшний день наиболее актуальной является выработка стратегии развития фискального федерализма, в этой связи для России весьма полезен опыт зарубежных стран. Проводя параллели между различными системами, можно составить оптимальную стратегию развития. Используя опыт зарубежных стран, можно определить основные сходства и различия между моделями фискального федерализма в России, Германии и США.

У российского федерализма есть ряд специфических особенностей, которые усложняют реализацию федеративного строя. К ним можно отнести неразвитость демократических институтов и процедур; различия в возрасте этих институтов [1, с. 17].

ФРГ более схожа с Россией, как в истории образования, так и в истории развития. Но при этом у каждой страны существуют свои особенности и отличия [4, с. 54].

В Германии главными административно-территориальными единицами являются федерация, земли (субъекты федерации, их шестнадцать) и общины (наиболее дробная единица деления страны). Большинство задач решается федерацией и землями совместно. Федерация финансирует объекты, имеющие общенациональное значение, земли обеспечивают средствами объекты регионального значения, общины финансируют все местные социально-бытовые, образовательные, культурные и тому подобные мероприятия.

В России распределение компетенций строится на тех же принципах, но оно недостаточно четкое и не имеет прочной нормативной базы.

В Германии в соответствии с Основным законом федерация и земли в финансовом отношении независимы и ведут бюджетное хозяйство самостоятельно, общины же являются частью земель, и их бюджеты подконтрольны землям. Таким образом, в Германии сложилась трехуровневая система бюджетных взаимоотношений.

В Конституции России вообще нет раздела, посвященного финансовым вопросам. Многие аспекты межбюджетных взаимоотношений регулируются принимаемыми ежегодно законами о федеральном бюджете.

Российская система вертикального распределения налогов во многом сходна с германской, однако имеет немало и отличий. Во-первых, к общим здесь относится большинство налогов. Во-вторых, в России так и не удалось добиться реального выравнивания положения субъектов Федерации в бюджетной системе. В-третьих, специфично для России использование на уровне субъектов Федерации механизма, предусматривающего соединение в одном налоге ставок, устанавливаемых органами управления различных уровней, при введении вышестоящими органами определенных предельных ставок.

В отличие от Германии, в России горизонтальное перераспределение почти отсутствует. Существующий фонд финансовой поддержки субъектов Федерации является лишь аналогом дополнительных субсидий федерации в Германии.

В области разграничения источников опыт РФ во многом схож с опытом Германии: в обеих странах установлено единообразное законодательство по всем важнейшим вопросам, а также единая налоговая система по всей федерации.

Реформирование бюджетного устройства Российской Федерации потребовало принципиально иных подходов в проведении бюджетной политики, основанной на принципах фискального федерализма, обеспечивающего целостность и единство страны при соблюдении самостоятельности территорий в решении вопросов, включенных в их компетенцию [5, с. 16].

Взаимоотношения между бюджетами различных уровней в Российской Федерации характеризуются многочисленными проблемами:

отсутствием механизма четкого разграничения расходных полномочий и доходных источников;



необходимостью повышения бюджетной обеспеченности муниципальных образований и покрытия расходов территорий их собственными налоговыми доходами; ростом количества дотационных бюджетов [6, с. 8].

Как известно, ключевым условием функционирования эффективной модели бюджетного федерализма является максимальная реализация принципа самостоятельности бюджетов, основной целью является разграничение налогов между звеньями бюджетной системы [7, с. 17].

Взаимодействие между федеральным и региональными бюджетами проявляется в полной мере через механизм предоставления межбюджетных трансфертов. В интересах федерального центра разработать и довести до регионов рекомендации по программам бюджетного оздоровления, следование которым будет важнейшим условием выделения финансовой помощи [8, с. 2].

В настоящее время объем межбюджетных трансфертов и ассигнований остается на очень высоком уровне (таблица). Дотации региональным бюджетам составляют почти половину от общего объема межбюджетных трансфертов из федерального бюджета. Так, в 2010 году трансферты составляли 431,0 млрд рублей, или 100,2 % по отношению к уровню 2009 года. В 2011 году был утвержден общий объем бюджетных ассигнований на исполнение публичных нормативных обязательств на 2012 год в сумме 517 588 439,9 тыс. рублей, на 2013 год – в сумме 539 875 948,4 тыс. рублей и на 2014 год – в сумме 568 682 070,6 тыс. рублей.

Таблица

**Доля межбюджетных трансфертов в собственных доходах местных бюджетов в разрезе федеральных округов РФ за 2009 – 2011 гг., %**

Федеральный округ	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Центральный	34,6	34,6	36,6
Северо-Западный	41,7	45,3	46,1
Южный	42,5	47,6	37,1
Северо-Кавказский	–	–	60,3
Приволжский	38,0	45,2	45,6
Уральский	45,9	52,8	50,4
Сибирский	40,8	48,3	49,1
Дальневосточный	49,1	60,9	61,1

Очевидно, что для повышения бюджетной самостоятельности административно-территориальных единиц необходимо предоставить большую свободу в осуществлении собственной политики при соблюдении принципа бюджетной системы. Необходимо создать эффективную модель разграничения и распределения налогов между бюджетами разных уровней.

Как известно, основная группа налогов, формирующих региональные бюджеты, – налоги, поступления по которым зависят от экономического развития территорий и деятельности организаций: НДФЛ и налог на прибыль организаций. Зачисление части этих налогов в местные бюджеты может послужить стимулом для муниципальных властей в борьбе за налогоплательщика, создание благоприятной инвестиционной обстановки в регионе в целом. На взгляд авторов, следует увеличить действующую пропорцию отчисления налога на доходы физических лиц в местные бюджеты с 40 до 50 %.

Для выравнивания доходной базы субфедеральных бюджетов также предлагается использовать налог на добавленную стоимость. Было бы справедливо оставлять поступления по НДС в консолидированном бюджете субъекта, так как потребление товаров, работ и услуг осуществляется непосредственно в регионах. Поэтому авторы предлагают модель распределения налоговых поступлений, при которой 30 % от суммы налоговых поступлений от НДС остается в региональном и местных бюджетах в соотношении 10 и 20 % соответственно.

Предложенные меры смогли бы значительно повысить финансовую самостоятельность субъектов Федерации и заинтересовать власти в повышении инвестиционной привлекательности своих регионов.

**Литература:** 1. Левина В. В. Оценка приоритетов региональной бюджетной политики / В. В. Левина // Финансы и кредит. – 2012. – № 30. – С. 10–17. 2. Грицок Т. В. Фискальный федерализм и межбюджетные отношения / Т. В. Грицок. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 320 с. 3. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. – Режим доступа : <http://www.gks.ru>. 4. Денисова И. П. Бюджетная система РФ : учебник / И. П. Денисова – 2-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д : Изд. Феникс, 2011. – 286 с. 5. Златопольская И. Бюджетная политика / И. Златопольская // Бухгалтерская газета. – 2012. – № 10. – С. 16. 6. Алиев Б. Х. Проблемы исполнения доходной части бюджетов регионов Российской Федерации и пути их решения / Б. Х. Алиев, З. А. Керимова // Финансы и кредит. – 2012. – № 47. – С. 143. 7. Незамайкин Н. В. Бюджетирование: методология или инструмент / Н. В. Незамайкин, И. Л. Юринова // Финансы и кредит. – 2012. – № 44. – С. 16–21. 8. Куницына Н. Н. Инструменты повышения бюджетной самостоятельности муниципальных образований / Н. Н. Куницына, Е. В. Ковязина // Финансы и кредит. – 2012. – № 30. – С. 2–9.



Канд. экон. наук, доцент  
Харьковского национального экономического университета

**Рудюк А. А.**

Студент  
Харьковского национального экономического университета

## ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ НА КАЧЕСТВО ЖИЗНИ НАСЕЛЕНИЯ

*Аннотация. Определены показатели, которые отражают взаимосвязь между налоговой политикой и качеством жизни населения. Проведен факторный анализ, по результатам которого сформированы факторы, оказывающие наибольшее влияние на изучаемое явление.*

*Анотація. Виділено показники, які відображають взаємозв'язок між податковою політикою та якістю життя населення. Проведено факторний аналіз, за результатами якого сформовано фактори, що найбільше впливають на досліджуване явище.*

*Annotation. The indicators reflecting the relationship between the tax policy and the quality of life were highlighted. The authors carried out the factor analysis, the results of which helped to form the factors influencing mostly the phenomenon examined.*

*Ключевые слова: налоговая политика, качество жизни населения, социализация налоговой политики.*

Налогообложение является неотъемлемым элементом экономической политики любого государства, так как оно обеспечивает аккумулирование средств в бюджет, что позволяет государству выполнять свои функции. Но следует сделать акцент еще на одной роли, которую способно выполнять налогообложение в государственной политике, – регулировании социальных процессов. Социализация налоговой политики государства определяется в ценностях, которые реализуются в стремлении к созданию равных возможностей для всех членов общества через систему социальной поддержки, обеспечении приемлемого уровня жизни для социально незащищенных слоев общества и отдельных граждан, повышении благосостояния и качества жизни населения в целом [1; 2]. Поэтому целью исследования является выделение ряда показателей, связанных с налоговой политикой и качеством жизни населения, и анализ их взаимосвязи.

Для проведения анализа влияния налоговой политики на качество жизни населения было отобрано 8 показателей: валовой внутренний продукт (ВВП, млрд грн), уровень безработицы населения (по методологии МОТ) (УБ, %); уровень инфляции (ИНФ, %); налоговое бремя, номинальное (НБН, %); доля НДС в налоговых поступлениях в Сводный бюджет Украины (НДС, %); индекс развития человеческого потенциала (ИРЧП); уровень теневой экономики в % к ВВП (УТЭ, %); уровень занятости населения (УЗН, %).

Особенности социальной направленности НДС нашли свое отражение в налоговых льготах социального характера, таких, как налоговая социальная льгота и налоговая скидка. Основным критерием эффективности НДС с позиции социальной направленности является его способность решать задачи оптимального перераспределения доходов [1].

Индекс развития человеческого потенциала – это индекс, который характеризует достижения страны с точки зрения продолжительности жизни, получения образования и фактического дохода по трем основным характеристикам: здоровья и долголетия, доступа к образованию и достойного уровня жизни. Эти три характеристики представляются в виде значений от 0 до 1, среднее арифметическое которых представляет собой совокупный показатель ИРЧП в диапазоне от 0 до 1 [3].

Отобранные показатели за период с 2002 по 2010 гг. были проанализированы с использованием факторного анализа с помощью программы STATISTICA (табл. 1).

Таблица 1

Исходные данные для факторного анализа

Показатель	Годы									
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
ВВП [4]	225,8	267,3	354,1	441,4	544,1	720,7	948,0	913,3	1082,5	

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
УБ [5]	9,6	9,1	8,6	7,2	6,8	6,4	6,4	8,8	8,1
ИНФ [4]	-0,6	8,2	12,3	10,3	11,6	16,6	22,3	12,3	9,1
НБн [2; 5]	36,87	36,09	31,42	36,49	37,13	35,6	28,92	28,76	28,09
НДФЛ [6]	23,8	24,9	20,9	17,7	18,1	21,6	20,2	21,4	22,8
ИРЧП [3]	0,777	0,766	0,774	0,712	0,789	0,796	0,706	0,71	0,725
УТЭ [4]	26,6	30,6	30,7	30,3	29,8	28,8	31,1	36	37,4
УЗН [5]	56,0	56,2	56,7	57,7	57,9	58,7	59,3	57,7	58,5

Показатели проверены на наличие корреляционных связей (табл. 2), и доказано, что они не связаны тесной корреляционной зависимостью (коэффициент корреляции < 7).

Таблица 2

#### Анализ корреляционных взаимосвязей составляющих исследуемого фактора

Факторы	ВВП	УБ	ИНФ	НБн	НДФЛ	ИРЧП	УТЭ	УЗН
ВВП	1,00	-0,44	0,58	-0,68	-0,14	-0,56	0,65	0,69
УБ	-0,44	1,00	-0,67	-0,01	0,68	0,06	0,08	-0,60
ИНФ	0,58	-0,69	1,00	-0,44	-0,44	-0,29	0,20	0,64
НБн	-0,68	-0,01	-0,44	1,00	-0,09	0,64	-0,69	-0,62
НДФЛ	-0,14	0,68	-0,44	-0,09	1,00	0,21	0,05	-0,51
ИРЧП	-0,56	0,06	-0,29	0,64	0,21	1,00	-0,62	-0,69
УТЭ	0,69	0,08	0,20	-0,69	0,05	-0,62	1,00	0,55
УЗН	0,80	-0,60	0,64	-0,62	-0,51	-0,69	0,55	1,00

В табл. 3 представлен вклад факторов в общую изменчивость с учетом критериев объяснительной вариации показателей и нагрузок.

Таблица 3

#### Вклад факторов в общую дисперсию

Фактор	Собственное число	Общая дисперсия, %	Кумулятивная дисперсия, %
Ф1	4,311	53,89	53,89
Ф2	2,118	26,48	80,37

Как свидетельствуют данные табл. 3, выделенные факторы являются значимыми, поскольку их собственные числа > 1. При этом наибольший весомый вклад делают первый и второй факторы, соответственно объясняя 53,89 и 26,48 % изменчивости, а в совокупности – 80,37 % от общей дисперсии показателей.

Поскольку факторные нагрузки на показатель составляют коэффициент корреляции между ними, составляющие факторов определены по нагрузкам, значения которых превышают 0,7 (табл. 4). Можно предположить, что показатели, которые имеют отрицательные значения, негативно влияют на изучаемое явление. Анализ данных табл. 4, учитывая экономическое содержание таких нагрузок, позволяет сделать следующие выводы.

Таблица 4

#### Значения факторных нагрузок составляющих

Показатель	Фактор	
	F <sub>1</sub>	F <sub>2</sub>
ВВП	0,844	0,364
УБ	-0,962	-0,010
ИНФ	0,777	0,357
НБн	0,001	-0,936
НДФЛ	0,057	0,826
ИРЧП	0,780	0,137
УТЭ	-0,100	-0,913
УЗН	0,700	0,630

В состав первого фактора с нагрузками 0,84; -0,96; 0,77; 0,78; 0,70 вошли соответственно следующие показатели: ВВП, уровень безработицы, инфляция, индекс развития человеческого потенциала и уровень занятости. Структура первого фактора позволяет определить такую агрегированную переменную, как "эффективность рынка труда и демографическое состояние". Наибольший показатель факторных нагрузок приходится на ВВП, так как он является одним из главных макроэкономических показателей в стране. Безработица, наоборот, является одной из основных социально-экономических проблем современного этапа развития экономики. Рассматривая динамику уровня безработицы за 2002 – 2010 годы, можно отметить, что наиболее эффективно политика правительства осуществлялась с 2004 по 2008 годы. Увеличение показателей уровня занятости в 2010 году свидетельствует о постепенном выходе страны из кризиса. Показателем, который имеет положительную факторную нагрузку, является инфляция. Кроме прямого



влияния она оказывает и косвенное воздействие на доходы основной массы населения через изменения в налогообложении. Под влиянием инфляции увеличивается количество налогоплательщиков за счет привлечения лиц, которые ранее не подлежали налогообложению. С этой точки зрения положительное значение ее факторной нагрузки является допустимым. Индекс развития человеческого потенциала как один из основных мировых показателей качества жизни в 2010 году продемонстрировал тенденцию к росту.

В состав второго фактора вошли показатели налоговой нагрузки, доли НДФЛ в налоговых поступлениях Сводного бюджета и уровень теневой экономики. Сформированная агрегированная переменная "налогово-бюджетные последствия", свидетельствует о том, что отрицательные значения имеют показатели уровня теневой экономики и налоговой нагрузки, которые являются де-стимуляторами для улучшения качества жизни населения. В 2010 году наблюдается тенденция к снижению уровня налоговой нагрузки и в то же время к увеличению поступлений от НДФЛ. Все отобранные для проведения факторного анализа показатели связаны между собой, ведь в послекризисный 2010 год начинает увеличиваться уровень занятости и одновременно с ним увеличиваются и поступления от НДФЛ.

Как вывод можно отметить следующее:

1. Рассмотрена взаимосвязь налоговой политики и качества жизни населения. Отобраны 8 показателей в разрезе 2002 – 2010 годов, и с помощью программы STATISTICA проведен факторный анализ, результатами которого стало выделение 2-х факторов: эффективности рынка труда и демографического состояния (Ф1) и налогово-бюджетных последствий (Ф2), которые отражают влияние налоговой политики на качество жизни населения.

3. Большинство показателей в составе отобранных факторов имеют положительные налоговые нагрузки, что свидетельствует об их стимулирующем влиянии на изучаемое явление.

4. Влияние налоговой политики на качество жизни населения должно быть направлено на: ограничение налогового бремени для граждан с низким уровнем доходов; стимулирование развития человеческого капитала; налоговую поддержку социально незащищенных слоев населения (молодых семей); обеспечение эффективной занятости и самозанятости населения и стимулирование трудоустройства и т. д.

Налоговая система является мощным механизмом регулирования социально-экономического развития государства, поэтому дальнейшие исследования данной темы должны быть направлены на проведение более глубокого анализа влияния инструментов налогового регулирования на "качество жизни населения" и построение эффективной модели формирования соответствующего уровня жизни в стране.

---

**Литература:** 1. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко; НАН України, Інституту економіки та прогнозування. – К., 2011. – 688 с. 2. Иванов Ю. Б. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посібн. / під ред. д. е. н., проф. Іванова Ю. Б., д. е. н., проф. Майбурова І. А. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2010. – 492 с. 3. Human development report 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.undp.org/cotent/undp/en/home/librarypage/hdr/human\\_developmentreport2011.html](http://www.undp.org/cotent/undp/en/home/librarypage/hdr/human_developmentreport2011.html). 4. Ринок праці (статистичні дані Державної служби статистики України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dcz.gov.ua/control/uk/statdatacatalog/list;jsessionid=99722B5999F6E878A49A5AFDD5EB8155>. 5. Рудюк А. А. Проблеми оцінки ефективності бюджетно-налогової політики / А. А. Рудюк, Е. В. Ревенко // Актуальні проблеми податкової політики: збірник статей учасників IV Міжнародної науково-практичної конференції молодих економістів. – Катеринбург : УрФУ, 2012. – С. 335–340. 6. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ibser.org.ua>. 7. Мировой атлас данных [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://knoema.com/atlas#country-rankings>.

УДК 336.22

**Шестакова Ю. Н.**

Аспирант, ассистент  
Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения  
высшего профессионального образования "Кубанский государственный аграрный университет"

## **ВЛИЯНИЕ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА УРОВЕНЬ ЦЕН**

*Аннотация. Рассмотрено влияние косвенных налогов на формирование цены товара как возможность государства регулировать производство и потребление.*

*Анотація. Розглянуто вплив непрямих податків на формування ціни товару як можливість держави регулювати виробництво і споживання.*

---

© Шестакова Ю. Н., 2013

107

"Управління розвитком", №6(146)2013



*Annotation. The impact of indirect taxes on the formation of the price of goods is examined as the ability of the state to regulate the production and consumption.*

*Ключевые слова: косвенное налогообложение, цена, налог на добавленную стоимость, акциз, спрос, предложение.*

Система налогообложения оказывает значительное влияние на динамику и уровень цен. Цена товара содержит практически все налоги, уплачиваемые производителем, что в итоге влияет на издержки производства, уменьшает его прибыль. При этом повышение налоговой нагрузки влечет за собой сверхнормативное возрастание цен в различных отраслях экономики. В условиях рыночных отношений особое внимание государство уделяет антимонопольной политике с помощью определенных регуляторов, ограничивающих рынок потребления через фиксированные (трансфертные) цены, используя регулирующую функцию косвенных налогов.

В результате формирования налоговой системы России в начале 90-х годов доходная часть бюджета пополнялась в основном за счет системы косвенного налогообложения. В этих условиях косвенные налоги (налог на добавленную стоимость, акциз, налог с продаж, налог на реализацию ГСМ) являлись одним из факторов роста цен.

Во-первых, в условиях снижения объемов производства и сокращения налогооблагаемой базы у государства нет иного способа увеличения доходной части бюджета, как увеличивать налоги или вводить новые.

Во-вторых, налоги на потребление взимаются незаметно, так как входят в состав цены товара, в результате потребитель воспринимает его стоимость как нечто целое, совокупность всех потребительских свойств и не выделяет отдельные компоненты цены.

В-третьих, косвенные налоги прекрасно справляются с выполнением фискальной и регулирующей функций. Суть фискальной функции заключается в изъятии в пользу государства части доходов хозяйствующего субъекта, а регулирующая функция позволяет государству за счет изменения ставок косвенных налогов воздействовать не только на производство, но и на количество наличных денег в обращении.

Данное свойство косвенных налогов было активно использовано при проведении финансовой политики, направленной на уменьшение денежной массы в обращении. При этом не была учтена экономическая сущность косвенного налогообложения, так как оно отрицательно влияет на производство, увеличивая инфляционную составляющую.

В России налоговая система была весьма слабо адаптирована к рыночным отношениям, не учитывала новых явлений и тенденций и не отвечала условиям того периода. Используя фискальные методы для борьбы с инфляцией, Правительство ограничивало в стране платежеспособный спрос посредством высоких ставок НДС, акцизов и количества косвенных налогов. Инфляция привела к обесцениванию денежной массы, что снизило потребление и, как результат, производство потребительских товаров.

Таким образом, платежеспособный спрос в любой стране зависит от покупательной способности населения. Поэтому, чем выше доходы населения, тем большими оказываются не только выручка и прибыль национальных товаропроизводителей, но и доходы бюджета.

Мировая практика классифицирует прямые и косвенные налоги. Прямые налоги непосредственно влияют на финансовый результат и доходы физического лица, так как уплачиваются физическими лицами в момент получения дохода, а предприятиями – в момент формирования финансовых результатов. Косвенные налоги через потребление увеличивают налоговую нагрузку на налогоплательщиков – физических лиц – и влияют через рыночные цены на объем потребления и производства, что в конечном итоге значительно снижает конкурентоспособность производителей.

Основной задачей определения влияния налогов на цену товара является определение источников уплаты налогов. Над этой проблемой работают многие ученые. Авторы считают, что необходимо определить четыре источника уплаты. Первым из источников являются доходы физических лиц. Налоги, уплачиваемые физическими лицами, не влияют на финансовый результат организации. Налог на доходы физических лиц удерживается и перечисляется в бюджет из начисленного дохода (заработной платы, дивидендов и других выплат) работодателем как источником выплаты дохода, а остальные налоги уплачиваются физическим лицом самостоятельно из полученного дохода. Вторым и третьим источником являются налоги, списываемые на издержки и налоги, уплачиваемые из прибыли, которые напрямую влияют на финансовый результат организации – юридического лица. А вот проблема косвенных налогов и их влияние, по мнению авторов, изучена недостаточно. Источником уплаты косвенных налогов является выручка. Таких налогов в Российской налоговой системе два – налог на добавленную стоимость и акциз. Выручка, отражаемая в форме № 2 "Отчет о прибылях и убытках", указывается без косвенных налогов.

НДС – косвенный налог, влияющий на процесс ценообразования и структуру потребления. Налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения [1]. Но в Налоговом кодексе нет определения добавленной стоимости.

НДС действует на территории Российской Федерации с 1 января 1992 г. в соответствии с Законом "Об основах налоговой системы Российской Федерации" и Законом РФ "О налоге на добавленную стоимость".

Основанием для введения НДС явилось следующее:

стремление увеличить доходы государственного бюджета;

стремление обложить новым налогом не прибыль и не затраты производителей, а конечное потребление;

наличие у НДС более широкой налогооблагаемой базы, чем у налога с продаж, хотя до 2003 года действовали оба налога;

требование гармонизации налоговой и денежно-кредитной политики в связи с вступлением России в ВТО [2, с. 34].

С 1 января 2001 г. НДС взимается на основании гл. 21 НК РФ. Этот налог является одним из основных бюджетообразующих налогов. В рыночных условиях при свободном ценообразовании ничто не мешает продавцам компенсировать налоговые потери за счет увеличения цен.

Вторым косвенным налогом, уплачиваемым из выручки, являются акцизы. Акцизы действуют на территории РФ с 1 января 1992 г. в соответствии с Законом "Об основах налоговой системы Российской Федерации". С 1 января 2001 г. акцизы взимаются на основании гл. 22 НК РФ. Акциз относится к одной из первоначальных форм косвенного налогообложения. В настоящее время акцизы используются в налоговых системах практически всех стран с рыночной экономикой, что связано с их значительным влиянием на формирование финансовых ресурсов государства. Являясь федеральным налогом, акцизы выступают одним из основных источников формирования бюджетов всех уровней, подчеркивая тем самым свою высокую фискальную значимость.

Необходимо отметить, что взимаемый в доход бюджета акциз не является ни показателем качества, ни показателем эффективности производства подакцизной продукции. Акцизы устанавливаются на ограниченный перечень высокорентабельных товаров для изъятия в доход государства части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров вследствие особых условий их производства и реализации. Акциз также выступает средством ограничения потребления подакцизных товаров и регулирования спроса и предложения на них.

Формально плательщиком акциза является организация, производящая подакцизную продукцию, но действительным его плательщиком становится потребитель, который оплачивает акциз при покупке товара. Следовательно, акциз, как и НДС, является ценообразующим фактором [3, с. 502].

По мнению А. Смита, косвенные налоги – это те налоги, которые связаны с расходами и перелagаются на потребителя.

Перелagаемость налогов возможна в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Существует два типа перелagения налогов:

1) с продавца на покупателя, что чаще всего происходит при косвенном налогообложении;

2) с покупателя на продавца, если цена на товар из-за завышенных ставок налогов превосходит платежеспособность покупателя [4, с. 118].

Акцизами облагается потребление лишь некоторых товаров, к тому же по разным ставкам для каждого из них, в чем и заключается его основное отличие от НДС. НДС – налог многоступенчатый, перечисляемый в бюджет каждым участником, реализующим товары, услуги, а акцизы, в отличие от НДС, перечисляются в бюджет однократно только производителем подакцизного товара.

Стабильному пополнению бюджета за счет НДС и акцизов способствует относительная простота их изъятия, то, что они фактически уплачиваются потребителем в момент покупки товара. В бюджет же перечисляется разница между суммой НДС, уплаченной покупателем и суммой налога, уплаченной по использованным в производстве материальным затратам (возмещается производителю).

Наибольшее влияние на уровень цен оказывает НДС по подакцизным товарам, так как ставка налога на добавленную стоимость применяется к ценам, в которых уже включены акцизы. Это серьезно увеличивает косвенное налогообложение.

Становится очевидным воздействие косвенных налогов на формирование финансовых результатов предприятий, так как при повышении цены реализации на величину налога снижается платежеспособный спрос потребителей, а это, в свою очередь, оказывает отрицательное влияние на предложение. Так, если цена товаров с учетом косвенных налогов оказывается слишком высокой, то спрос снижается, поскольку часть покупателей переходит на товары-заменители, а другая часть – на аналогичные товары других производителей. Для того чтобы сохранить потребителей, экономический субъект вынужден сдерживать уровень цен, выполняя налоговые обязательства перед бюджетом и уменьшая свою прибыль [4, с. 151].

По мнению авторов, одним из эффективных способов воздействия государства на экономику является налоговая система России, которая должна отражать интересы хозяйствующих субъектов, физических лиц и государства. Эти интересы во многом совпадают, так как направлены на экономический рост, повышение инвестиционной активности, конкурентоспособности, поддержание оптимального уровня цен, которые были бы выгодны как продавцу, так и покупателю. Авторы считают, что при совершенствовании системы косвенного налогообложения особое внимание следует уделить НДС, так как этот налог является мощным фактором роста цен на всех стадиях реализации продукции и вся тяжесть налогового бремени ложится на конечного потребителя. Совершенствование должно осуществляться в направлении снижения ставок косвенных налогов по



отдельным группам товаров – это позволяет регулировать потребительскую стоимость и тем самым снижать или увеличивать производство, то есть необходимо введение соотношения между ценой и ставкой налогов.

Научн. рук. Тюпакова Н. Н.

**Литература:** 1. О налоге на добавленную стоимость : Закон РФ № 1992–1 от 06.12.1991 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=28145>. 2. Система косвенного налогообложения как механизм государственного регулирования АПК : монография / под ред. проф. А. К. Камалаяна. – Воронеж : ФГОУ ВПО ВГАУ, 2009. – 142 с. 3. Лев М. Ю. Ценообразование : учебник для студентов / М. Ю. Лев. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2008. – 719 с. 4. Тюпакова Н. Н. Формирование налогового механизма распределения добавленной стоимости: теория, методология, практика : монография / Н. Н. Тюпакова. – Краснодар : КубГАУ, 2012. – 345 с.

---

**Рассади́кова И. Н.**

УДК 336.221:004

Студент  
Федерального государственного автономного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Волгоградский государственный университет"

## **РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ**

*Аннотация. Рассмотрено современное состояние развития автоматизированных информационных технологий в налоговой службе. Выявлены актуальные проблемы, возникающие при внедрении информационных технологий на практике, предложены пути их решения.*

*Анотація. Розглянуто сучасний стан розвитку автоматизованих інформаційних технологій у податковій службі. Виявлено актуальні проблеми, що виникають у процесі впровадження інформаційних технологій на практиці, запропоновано шляхи їх розв'язання.*

*Annotation. The article considers the current state of development of automated information technology in the tax service. The actual problems arising in the implementation of information technology in practice are identified and the ways to solve them are offered.*

*Ключевые слова: налог, администрирование, налоговая информация, информационные технологии, онлайн-сервисы.*

На современном этапе одним из основных направлений налоговой политики является совершенствование налогового администрирования. Наиболее актуальной задачей в этой области является полномасштабная модернизация налоговых органов, предполагающая широкое внедрение и использование новейших информационных технологий.

Информационные технологии (ИТ) в налогообложении – это совокупность средств, методов, приемов и способов обработки налоговой информации [1, с. 8].

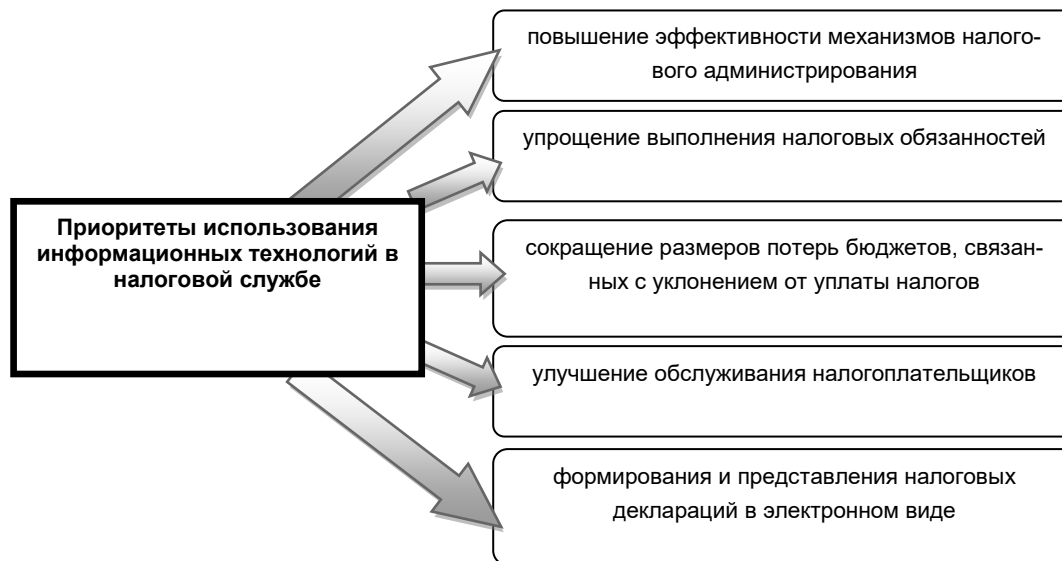
При этом автор считает, что налоговая информация представляет собой сведения (сообщения, данные) о действующей системе налогов и сборов, закрепленные законодательно и находящиеся в свободном доступе, а также все сведения о налогоплательщике, поступающие в налоговые органы и составляющие налоговую тайну.

Информационное обеспечение деятельности налоговых органов, эффективность их работы, формирование бюджета государства и, в итоге, качество и уровень жизни населения страны существенно зависят от уровня поступающей и обрабатываемой информации.

Автоматизированные информационные технологии обеспечивают качество налогового администрирования, способствуют повышению собираемости налогов и сборов, укрепляют внутриэкономические и международные связи [2, с. 22]. В связи с этим, автор предлагает выделить приоритеты использования информационных технологий (рисунок).

---

© Рассадникова И. Н., 2013



**Рис. Приоритеты использования информационных технологий в налоговой сфере**  
(составлено автором по работе 1, с. 194–195)

На сегодняшний день налоговые органы используют единый программный комплекс – систему "Электронная обработка данных" (СЭОД), с помощью которой обеспечивается автоматизация всех рабочих процессов.

На официальном сайте ФНС уже действует 27 онлайн-сервисов, в эксплуатацию запущена обновленная версия электронного сервиса "Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц". В прошлом году завершилось успешное внедрение электронных счетов-фактур; была утверждена новая редакции Регламента ввода в АИС налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками.

Кроме этого внедрены и развиваются ряд информационных систем, таких как Федеральная информационная адресная система (ФИАС), содержащая достоверную единообразную и структурированную адресную информацию по территории РФ, доступную для использования органами государственной власти, органами местного самоуправления, физическими и юридическими лицами; в открытом доступе размещена база разъяснений ФНС [3].

В перспективе планируется к запуску сервис для юридических лиц – "Личный кабинет налогоплательщика-3", с помощью которого будут оптимизированы процессы взаимодействия компаний с налоговыми органами путем предоставления им доступа к информационным ресурсам ФНС с использованием сети Интернет и электронного документооборота.

Предусматривается дальнейшее развитие доступной информационной поддержки, системы электронного документооборота и построение интерактивных сервисов, включая новую онлайн-услугу "Создай свой бизнес", являющейся пошаговой инструкцией по созданию и ведению бизнеса с точки зрения налогообложения.

Представляется неизбежным переход на электронное взаимодействие при представлении в налоговый орган всех первичных документов. В этих целях в статью 93 НК РФ будет вноситься изменение, согласно которому под установленными форматами документа понимаются форматы, установленные ФНС России [4].

Также планируется успешное проведение проекта модернизации налоговых органов АИС "Налог 3". Идея модернизации возникла в связи с необходимостью оптимизации бизнес-процессов (внутренних, управления, взаимодействия налогоплательщиков, государственных и муниципальных органов), организационных структур и информационной системы [5, с. 10]. Реализация данного проекта не только повысит удобство для пользователей, но и существенно снизит нагрузку на налоговые органы.

Несмотря на явные преимущества от использования информационных технологий в процессе взаимодействия налоговой службы с налогоплательщиками, органы ФНС России сегодня сталкиваются с рядом проблем при внедрении информационных технологий на практике.

Во-первых, при таком огромном количестве предлагаемых услуг и их быстротечном развитии, граждане не могут самостоятельно грамотно разобраться, как пользоваться новыми сервисами. Многие налогоплательщики и вовсе не знают об их существовании, либо не видят в них необходимости.

Автор уверен, что для повышения налоговой грамотности населения нужно проводить налоговое консультирование граждан, а именно: вести круглосуточные консультации по телефонам справочной службы; организовывать регулярные семинары и акции по вопросам применения налогового законодательства; проводить дни открытых дверей в налоговых инспекциях; вести лекции и беседы в высших учебных заведениях и школах.



Во-вторых, актуальной является проблема обеспечения безопасности информации, предотвращения несанкционированного доступа к ней, физического уничтожения или модификации защищаемой информации. То есть, угроза несанкционированного доступа к информации приводит к необходимости постоянной поддержки и развития системы защиты. Защита информации является не разовым мероприятием и даже не совокупностью мероприятий, а непрерывным процессом, который должен протекать во времени на всех этапах жизненного цикла компьютерной системы [1, с. 184].

Автор предполагает, что для решения данной проблемы необходимо проведение следующих мероприятий: привлечение высококвалифицированных специалистов, разработка требований к обеспечению защиты информации, совершенствование нормативно-правовой базы в области защиты АИС, обеспечение эффективного мониторинга состояния информационной безопасности.

До сих пор не решена проблема массовой выдачи электронной цифровой подписи ЭЦП (или ее аналога) для физических лиц. Если всех вовлечь в электронный документооборот, то всем необходимо выдать ЭЦП и сопровождать каждый год. ЭЦП должны приниматься всеми органами власти. Для решения данного вопроса нужны большие финансовые возможности. Поэтому автор считает, что Правительству необходимо выделить средства из бюджета на проведение ФНС России пилотного проекта по массовому внедрению ЭЦП.

Также возникают трудности с технологической стороной, так как каналы связи хорошо работают далеко не на всей территории России. По мнению Колесникова В. Г., нужно корреспондироваться со стратегией развития информационного общества, утвержденной Президентом РФ в феврале 2008 года, согласно которой до 2015 года 100 % услуг должны оказываться в электронном виде [6].

Автор полагает, что для решения технологической проблемы целесообразна разработка финансовой программы обеспечения телекоммуникационных сетей.

Таким образом, по мнению автора, перспективы внедрения новых и развития уже имеющихся передовых информационных технологий в налоговую сферу улучшает качество и эффективность работы инспекторов, повышает уровень обслуживания налогоплательщиков, и что в конечном итоге, способствует обеспечению доходов бюджетов всех уровней в полном объеме.

*Рецензент*

*старший преподаватель Коновалов М. И.*

**Литература:** 1. Вдовин В. М. Информационные технологии в налогообложении : учебное пособие / В. М. Вдовин, Л. Е. Суркова, А. В. Смирнова. – М. : Издательско-торговая корпорация "Дашков и К<sup>о</sup>", 2012. – 208 с. 2. Аперян К. М. Понятие и правовое содержание информации в налоговых отношениях / К. М. Аперян // *Налоги и налогообложение*. – 2011. – № 2. – С. 21–25. 3. Касимов Д. О. Электронные информационные технологии как инновационный элемент налоговой культуры [Электронный ресурс] / Журнал ВАК: Управление экономическими системами. – Режим доступа : <http://uecs.ru/finans-i-kredit/item/1270-2012-04-19-06-18-23>. 4. Богатырев О. Г. О проекте модернизации налоговых органов АИС "Налог 3" / О. Г. Богатырев // *Налоговый вестник*. – 2011. – № 5. – С. 10–15. 5. Актуальные проблемы электронного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками [Электронный ресурс] / Материалы Интернет-круглого стола ИА "Гарант". – Режим доступа : <http://www.garant.ru/action/roundtable/238838>. 6. Основные направления налоговой политики РФ на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс] / Справочно-правовая система "Консультант Плюс". – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129118>.

---

**Верезубова Т. А.**

УДК 346: 368

Канд. экон. наук, доцент

Учреждения образования "Белорусский государственный экономический университет"

## **НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В ОТНОШЕНИИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

*Аннотация. Рассмотрена проблема налогообложения страховых взносов по отдельным видам добровольного страхования в Республике Беларусь.*

*Анотація. Розглянуто проблему оподаткування страхових внесків за окремими видами добровільного страхування в Республіці Білорусь.*

---

© Верезубова Т. А., 2013



*Annotation. The paper discusses the problem of the taxation of insurance fees by particular types of voluntary insurance in the Republic of Belarus.*

*Ключевые слова: страховые взносы, добровольное страхование, расходы для налогообложения прибыли, налоговая политика.*

В Республике Беларусь в настоящее время в сфере налогообложения провозглашена и действительно проводится значительная либерализация, которая позволила создать условия для развития предпринимательства, самые лучшие из последних 20-ти лет. Из нескольких десятков налогов, которые чуть ли не ежедневно (по пятидневкам, ежедекадно, ежемесячно, поквартально) ранее уплачивались налогоплательщиками, сейчас по большому счету наиболее важными остались только НДС 20 % и налог на прибыль 18 %. НДС уплачивается по выбору плательщика ежемесячно или ежеквартально, а налог на прибыль исчисляется, как и в мировой практике, ежегодно. Прекрасные условия созданы сейчас и для субъектов малого бизнеса: при упрощенной системе налогообложения они уплачивают только 5 % от валовой выручки без НДС или 3 % с НДС. Физические лица платят подоходный налог по самой низкой на постсоветском пространстве ставке – 12 % от любых видов доходов [1]. И только сферы страхования не столь широко коснулись такие прогрессивные изменения.

Страхование является одним из важнейших инструментов риск-менеджмента на предприятиях, серьезным средством защиты физических лиц и субъектов хозяйствования от различных непредвиденных потерь и ущербов, от негативного влияния техногенных и природно-климатических факторов. И в последнее время наблюдается значительное развитие страховой культуры населения, которое стало широко использовать страхование в своей жизни, чтобы обезопасить себя от страховых рисков, то есть страхование становится жизненно необходимым для общества.

Несмотря на возросшую его значимость и доказанную самой жизнью необходимость, в белорусском законодательстве по-прежнему сохраняется несправедливый подход к учету для налогообложения уплачиваемых страхователями страховых премий.

Одним из примеров тому является невозможность включать в расходы, учитываемые для налогообложения прибыли, страховые взносы, уплачиваемые организациями-страхователями по ряду видов страхования. Зачастую приобретение страхового полиса является обязательным, так как без него невозможно осуществлять отдельные виды деятельности. Но такое страхование профессиональной ответственности не есть обязательным видом, по законодательству оно относится к добровольным и не содержится в перечне видов добровольного страхования, страховые взносы по которым можно учитывать для налогообложения.

Например, пунктом 2 статьи 13 Таможенного кодекса Таможенного союза и статьей 85 Таможенного кодекса Республики Беларусь определено, что условием для включения юридического лица в реестр таможенных представителей является наличие договора страхования риска своей гражданской ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда имуществу представляемых лиц или нарушения договоров с этими лицами. Такое же условие должно выполняться для включения организаций в реестр владельцев таможенных складов и складов временного хранения.

Или, еще пример, пункт 3 статьи 339 Гражданского кодекса Республики Беларусь устанавливает, что ломбард обязан страховать в пользу залогодателя за свой счет принятые в залог вещи по стоимости, устанавливаемой в соответствии с ценами на вещи такого же рода и качества, обычно устанавливаемыми в торговле в момент их принятия в залог.

Почти аналогичная ситуация имеется и в отношении эмитентов облигаций. Так, п. 1.7 Указа Президента Республики Беларусь от 28.04.2006 г. № 277 "О некоторых вопросах регулирования рынка ценных бумаг" установлено, что исполнение обязательств по облигациям обеспечивается залогом, или (и) поручительством, или (и) банковской гарантией, или (и) договором страхования ответственности за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств эмитента облигаций, или (и) правом требования по кредитам, выданным банками на строительство, реконструкцию или приобретение жилья под залог недвижимости. То есть эмитент может выбрать и страховой полис для обеспечения своих обязательств. Он обязан при выпуске облигаций получить гарантию возврата инвесторам внесенных средств. И одной из таких гарантий может быть страховой полис, но это не выгодно эмитенту, так как страховой взнос невозможно учесть для налогообложения прибыли, в отличие от остальных видов защиты.

Видно, что положения упомянутых нормативных документов, как и многих других, не упомянутых здесь, обязывают приобретать страховой полис. Однако учесть для налогообложения прибыли в Беларуси такие расходы пока нельзя. Этому препятствует налоговое законодательство. Так, в ст. 130 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НКРБ) справедливо указано, что затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете. Несмотря на это положение, далее в подпункте 1.25 пункта 1 статьи 131 НК РБ установлено ограничение: при налогообложении прибыли не учитываются страховые взносы по видам добровольного страхования, за исключением страховых взносов по перечню видов добровольного страхования и порядку, определяемым Президентом Республики Беларусь.



Указанные перечни видов добровольного страхования, а также порядок их включения в затраты по производству и реализации товаров, работ, услуг определены [2]:

Указом Президента Республики Беларусь от 19.05.2008 г. № 280 "О включении страховых взносов по видам добровольного страхования, не относящимся к страхованию жизни, в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг)" (далее – Указ № 280);

Указом Президента Республики Беларусь от 12.05.2005 г. № 219 "О страховых взносах, включаемых в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), и порядке создания государственными страховыми организациями фондов предупредительных (превентивных) мероприятий за счет отчислений от страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни, дополнительной пенсии и медицинских расходов".

В частности, по Указу № 280 организации-страхователи включают в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении, страховые взносы только по следующим видам добровольного страхования:

- 1.1) от несчастных случаев и болезней на время поездки за границу;
- 1.2) имущества юридического лица, участвующего в процессе производства продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг), в том числе наземных транспортных средств, воздушных судов, морских судов, судов внутреннего и смешанного (река-море) плавания;
- 1.3) грузов;
- 1.4) гражданской ответственности перевозчика, гражданской ответственности перевозчика перед таможенными органами;
- 1.5) гражданской ответственности владельцев воздушных судов;
- 1.6) гражданской ответственности судовладельцев;
- 1.7) морское страхование;
- 1.8) страхование экспортных рисков с поддержкой государства.

Как видно, перечень добровольных видов страхования, взносы по которым можно учитывать для налогообложения прибыли, весьма ограничен и не всегда учитывает обязательные расходы страхователей на осуществление своей предпринимательской деятельности. И это положение зачастую является серьезным тормозом в развитии страховой деятельности, так как ограничивает выбор страхователя и направляет его не в пользу приобретения страхового полиса.

При дальнейшем совершенствовании налогового законодательства в Республике Беларусь было бы целесообразно учесть нелогичное положение и не запрещать организациям относить на затраты страховые взносы, которые напрямую связаны с извлечением доходов от предпринимательской деятельности.

Это не только насущное требование времени, но и международная практика. Так, статьей 109 Налогового кодекса Республики Казахстан предусмотрено, что страховые премии, подлежащие уплате или уплаченные страхователем по договорам страхования, за исключением страховых премий по договорам накопительного страхования, подлежат вычету. А в Российской Федерации в Налоговом кодексе (ст. 263) перечислены виды добровольного имущественного страхования, страховые взносы по которым включаются в расходы, в том числе добровольное страхование средств транспорта, грузов, основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства, добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ; добровольное страхование товарно-материальных запасов; добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных; добровольное страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода; добровольное страхование ответственности за причинение вреда или ответственности по договору, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями; добровольное страхование риска ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязательств, связанных с финансированием строительства и со строительством олимпийских объектов; добровольное страхование имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком; добровольное страхование экспортных кредитов и инвестиций от предпринимательских и (или) политических рисков. Особое внимание привлекает последняя строчка в этом перечне: другие виды добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством Российской Федерации такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности.

Таким образом, в законодательстве стран Таможенного союза вопрос налогообложения страховых взносов решен более логично и справедливо. Было бы целесообразно использовать опыт этих стран и при совершенствовании белорусского законодательства.

---

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog.gov.by/legal>. 2. Сайт Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – Режим доступа : <http://www.nalog.gov.by>.

Соискатель, старший преподаватель  
Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего  
профессионального образования "Тюменский государственный университет"

## **МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СЕКТОРА ДОМАШНИХ ХОЗЯЙСТВ**

*Аннотация. Предложен авторский подход к содержанию методологии налогового регулирования сектора домашних хозяйств, раскрыты цель, субъект, объект, предмет, формы налогового регулирования сектора домашних хозяйств. Введено понятие мультипликативного эффекта воздействия налогов и сборов на финансовые ресурсы сектора домашних хозяйств.*

*Анотація. Запропоновано авторський підхід до змісту методології податкового регулювання сектору домашніх господарств, розкрито мету, суб'єкт, об'єкт, предмет, форми податкового регулювання сектору домашніх господарств. Введено поняття мультиплікативного ефекту впливу податків і зборів на фінансові ресурси сектору домашніх господарств.*

*Annotation. The author suggests his own approach to the content of the methodology of tax regulation of the household sector and describes its purpose, subject, object, subject matter and forms. The author introduces the notion of the multiplier effect of the impact of taxes and charges on the financial resources of the household sector.*

*Ключевые слова: налоговое регулирование, домашнее хозяйство, сектор домашних хозяйств, методология, мультипликативный эффект налогов, прямое и косвенное налоговое регулирование, классификация налогового регулирования сектора домашних хозяйств.*

Человек, являясь социальным существом, в экономические отношения вступает в качестве экономического субъекта – домашнего хозяйства, а на уровне страны – сектора домашних хозяйств. Домашнее хозяйство – это институциональная единица, состоящая из небольшой группы лиц, живущих вместе, объединяющих часть или все свои доходы и активы и коллективно потребляющих некоторые виды товаров и услуг (в основном жилищные) [1]. В качестве домашних хозяйств могут выступать семьи, состоящее из одного или нескольких физических лиц.

Налоговое регулирование сектора домашних хозяйств рассматривается автором как механизм комплексного управления взаимосвязями системы налогов и сборов и финансовых ресурсов сектора домашних хозяйств. Особенности налогового регулирования сектора домашних хозяйств детерминируются особой ролью домашних хозяйств в экономике, а также взаимным характером взимаемых государством с домашних хозяйств налогов (сборов) и финансовой возможностью домашних хозяйств их уплачивать. Домашние хозяйства (физические лица – в терминологии отечественного налогового права) одновременно являются:

собственниками всех негосударственных предприятий и фирм;

конечными потребителями товаров и услуг, включая потребление государственных услуг (потребление происходит либо непосредственно домашним хозяйством, либо посредством принадлежащих ему фирм, организаций, предприятий);

носителями налога, поскольку являются конечными получателями и собственниками налогооблагаемых доходов и имущества.

Традиционно методология как учение о системе понятий и их отношений предполагает выделение: основания методологии; характеристики явления; логической структуры явления (субъекта, объекта, предмета, форм, средств и методов и результатов деятельности); временной структуры деятельности, связанной с явлением (фаз, стадий, этапов) [2].

Основанием методологии налогового регулирования сектора домашних хозяйств выступает системный анализ взаимосвязи налогов (сборов) и финансовых ресурсов сектора домашних хозяйств. С одной стороны, налоги являются расходами домашних хозяйств. С другой стороны, трансформированные налоговые доходы государства являются источником выплаты членам общества социальных трансфертов и финансирования предоставления государством своим гражданам общественных благ и государственных услуг. Следовательно, действующая система налогов и сборов формируется под воздействием целого комплекса факторов: социально-экономических целей и задач государства; объемов государственных расходов на выплату социальных трансфертов населению и на производство и предоставление общественных благ и государственных услуг; финансовой способности населения уплачивать налоги (налоговой платежеспособности сектора домашних хозяйств).

На рисунке представлен кругооборот финансовых ресурсов домашних хозяйств в экономике, наглядно иллюстрирующий взаимосвязь и взаимообусловленность их объема и динамики и действующей системы налогов и сборов.

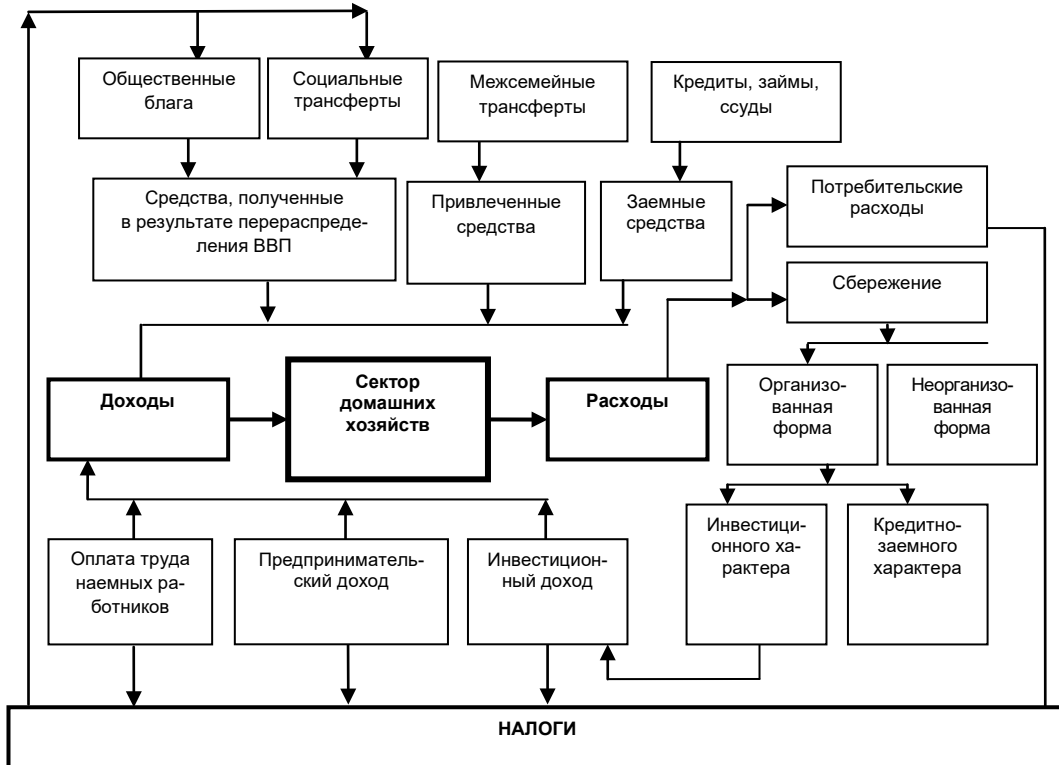


Рис. Кругооборот в экономике финансовых ресурсов сектора домашних хозяйств

Домашние хозяйства, получая и расходуя доходы, формируют финансовые потоки от себя к государству (налоги) и от государства к себе (общественные блага и социальные трансферты). Для домашнего хозяйства это взаимообусловленные финансовые потоки, поскольку налоги воспринимаются населением как оплата услуг государства, а социальные трансферты и общественные блага – как выполнение государством услуг, для которых оно и было нанято населением. Таким образом, с позиции социально-ориентированной экономики, налоговое регулирование должно учитывать эту взаимообусловленность: "налоговые расходы домашних хозяйств – государственные услуги (социальные трансферты и общественные блага)".

Как видно из приведенной схемы, система налогов и сборов воздействует (опосредованно и непосредственно) на уровень доходов и расходов домашних хозяйств, на формы и динамику их финансовых ресурсов. На уровень доходов и расходов домашних хозяйств налоги и сборы влияют непосредственно через прямые и косвенные налоги на доходы, имущество и потребление. И опосредованно – посредством налогов и сборов, взимаемых с организаций-работодателей, производителей товаров и услуг, финансовых посредников, ведущих к изменению стоимости их товаров и услуг, издержек и прибыли.

Таким образом проявляется мультипликативный эффект воздействия налогов и сборов на финансовые ресурсы сектора домашних хозяйств.

Основной целью налогового регулирования сектора домашних хозяйств автор считает использование мультипликативного эффекта воздействия налогов и сборов на финансовые ресурсы сектора домашних хозяйств для повышения уровня жизни населения (сектора домашних хозяйств) путем целенаправленной комплексной налоговой политики государства.

Субъектами налогового регулирования сектора домашних хозяйств выступают, с одной стороны, государство в лице уполномоченных органов, а с другой – сами домашние хозяйства. Государственное налоговое регулирование, базирующееся на методе властных предписаний и нормативном закреплении, является формальным и централизованным. Налоговое регулирование, осуществляемое домашними хозяйствами и их объединениями, является неформальным, децентрализованным. Так, население коллективно или индивидуально обращается к судебной системе, оспаривая незаконные действия государства, уполномоченных органов и должностных лиц налоговых органов в сфере введения, установления, взимания налогов и сборов и контроля за исполнением налоговых обязательств и соблюдения налоговых прав. Это активная форма участия населения в налоговом регулировании. Пассивной формой участия в налоговом регулировании является сознательный уход населения от неэффективного с его позиции налогообложения в теневую экономику.



Объектом налогового регулирования сектора домашних хозяйств выступают финансовые ресурсы сектора домашних хозяйств. Предметом налогового регулирования сектора домашних хозяйств автором выбраны общественные отношения, характеризующие влияние и взаимосвязь налоговой политики государства и финансовых ресурсов населения (сектора домашних хозяйств).

Формы налогового регулирования сектора домашних хозяйств можно классифицировать по различным признакам. По степени опосредованности воздействия на финансовые ресурсы домашних хозяйств можно выделить прямые и косвенные формы налогового регулирования.

Прямые формы налогового регулирования сектора домашних хозяйств охватывают инструменты налогообложения, непосредственно (прямо) влияющие на доходы и расходы домашних хозяйств. В их числе можно выделить: прямые налоги на доходы, имущество, операции и деятельность; косвенные налоги на потребление, операции и виды деятельности; непосредственные льготы физическим лицам-налогоплательщикам; прямые запреты и ограничения на правомерное налоговое поведение физического лица-налогоплательщика.

Косвенные формы налогового регулирования сектора домашних хозяйств объединяют инструменты налогообложения, опосредованно (косвенно) влияющие на доходы и расходы домашних хозяйств. Это преимущественно налогообложение источников доходов (организаций-работодателей, банков, инвестиционных и страховых фондов и организаций) и получателей финансовых ресурсов физических лиц-налогоплательщиков (производителей товаров и услуг, потребляемых домашними хозяйствами).

По степени формализации процесса налогового регулирования сектора домашних хозяйств можно выделить формальное и неформальное налоговое регулирование. Формальное налоговое регулирование осуществляется государством целенаправленно путем соответствующего закрепления в нормативном правовом поле. Неформальное налоговое регулирование представляет собой результат взаимодействия государства и физических лиц-налогоплательщиков, выражающийся в ответной реакции сектора домашних хозяйств на формальное налоговое регулирование. Соответственно, субъектом регулирования в первом случае является государство, во втором – население.

По степени достижения поставленных целей налоговое регулирование подразделяется на эффективное и неэффективное. Эффективным налоговым регулированием признается регулирование, при котором изменение ключевых параметров финансовых ресурсов домашних хозяйств (объекта регулирования) соответствует поставленным целям регулирования. Неэффективным налоговым регулированием будет являться регулирование, не приводящее к запланированным (целевым) изменениям ключевых характеристик регулируемого объекта. Фазы налогового регулирования можно разбить на этапы прогнозирования, планирования, мониторинга и контроля. На каждом этапе должен реализовываться принцип рефлексии.

Таким образом, представлены методологические основы налогового регулирования сектора домашних хозяйств, определены его субъекты, объект, предмет, формы и фазы. Представленная методология налогового регулирования сектора домашних хозяйств, безусловно, нуждается в дальнейшей разработке и детализации. Так, необходимо выделить показатели эффективности налогового регулирования; эмпирически определить коэффициент налогового мультипликатора; разработать конкретные алгоритмы налогового регулирования сектора домашних хозяйств.

*Научн. рук. Дьякова Е. Б.*

---

**Литература:** 1. Классификатор институциональных единиц по секторам экономики (КИЕС) Федеральной службы государственной статистики 2009 года. – Режим доступа : <http://klassifikators.ru/kies>. 2. О методологии. – Режим доступа : <http://www.methodolog.ru>.

УДК 005:336.22

**Ахмадуллина А. А.**

Студент  
Харьковского национального экономического университета

## **ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ КОНТРОЛЬНОЙ ФУНКЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА**

*Аннотация. Рассмотрены проблемы применения контрольной функции государственного налогового менеджмента как средства сокращения доли теневое сектора Украины.*

---

© Ахмадуллина А. А., 2013



*Анотація. Розглянуто проблеми застосування контрольної функції державного податкового менеджменту як засобу скорочення частки тіньового сектору України.*

*Annotation. The problems of the control functions of the state tax management are considered as a means of reducing the share of the shadow economy in Ukraine.*

*Ключевые слова: государственный налоговый менеджмент, налоговый контроль, теневой сектор.*

Действие государственного налогового менеджмента можно рассматривать с точки зрения функций, которые ему свойственны. Проанализировав работы ученых в сфере налогообложения, можно выделить четыре основные функции, которые выполняет государственный налоговый менеджмент.

Налоговый контроль выступает одной из основных функций налоговой службы Украины, именно поэтому для действия всей системы налогового контроля необходима эффективная работа со стороны государственных налоговых органов.

Проблеме действия современного налогового контроля посвящены работы таких ученых, как: Ю. Волкова, Н. Залуцкой, Б. Карпинского, В. Маринец, А. Скрипник, К. Хмилевской, А. Чередніченко, Б. Ярема и т. д.

Целью работы является определение основных проблем применения контрольной функции государственного налогового менеджмента для уменьшения доли теневой экономики.

В современной Украине существует проблема развития теневого сектора экономики. По данным Министерства экономического развития и торговли уровень теневой экономики в первом квартале 2012 г. не изменился по сравнению с таким же периодом 2011 г., и составил примерно 34 % от ВВП [1]. Основными причинами, которые побуждают налогоплательщиков к уклонению от налогообложения, выступают: нестабильность налогового законодательства, чрезмерная налоговая нагрузка, низкий уровень общественной осведомленности, о необходимости уплаты налогов, а также высокий уровень коррупции.

Как известно, организация налогового контроля представляет инструмент координации основных составляющих, таких, как: выявление и учет налогоплательщиков, проверка правильности исчисления налогов и налоговых платежей, своевременность поступлений начисленных сумм в бюджет [2, с. 52]. Одной из составляющих процесса проведения налогового контроля, является проведение проверок различных видов. Большая доля теневого рынка свидетельствует о том, что недостаточно четко организовано проведение налоговых проверок, существует большое количество ошибок при их проведении и принятия мотивированных решений по их результатам.

Основными факторами, обуславливающими низкое качество налоговых проверок, выступает отсутствие юридического сопровождения при проведении проверок; нестабильное законодательство; проведение проверок крупных налогоплательщиков не сплошным порядком, а выборочно [3, с. 85–89].

Именно поэтому, чтобы контролирующая функция государственного налогового менеджмента действовала более четко, необходимо обеспечить ряд изменений, к которым можно отнести: разработку и использование системы отбора плательщиков для документальных проверок; использование унифицированных отчетных форм плательщиков и формирование внутренней отчетности; стабилизация отчетности налоговых органов настройки системы; изготовление и распространение бланков налоговой и бухгалтерской отчетности, регистров учета, создание системы выявления плательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов, усиление контроля по сопровождению процесса организации и проведения проверок, обеспечения своевременного и качественного их проведения, с обращением за помощью к комиссиям по поводу спорных моментов; подтверждения достоверности заявленного к бюджетному возмещению суммы НДС, уменьшение налогового давления на субъектов хозяйствования, повысит уплату налогов на добровольной основе, а значит и уменьшит уровень теневого сектора в стране, принятие мер для улучшения системы внутреннего контроля и предотвращения коррупции.

Следовательно, дальнейшее строение стабильной и понятной для всех плательщиков системы налогообложения, в том числе усовершенствование действия налогового контроля, будет способствовать уменьшению теневого сектора экономики в стране, построению более налаженных отношений между Государственной налоговой службой и налогоплательщиками. Такие изменения приведут к большей наполняемости бюджета страны, а значит и к повышению стабильности в Украине.

*Рецензент*

*докт. экон. наук, профессор Тищенко А. Н.*

**Литература:** 1. Тіньова економіка України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://podrobnosti.ua/economy/2012/08/20/853385.html>. 2. Хмільовська К. В. Організаційні засади податкового контролю / К. В. Хмільовська // Фінанси України. – № 6. – С. 50–56. 3. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : монографія / А. П. Чередніченко. – К. : Вид. "Аспект-Поліграф", 2005. – 204 с.

Канд. экон. наук, доцент  
Харьковского национального экономического университета

**Купина С. В.**

Студент  
Харьковского национального экономического университета

## **ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ – ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ ВТОРОЙ ГРУППЫ – ПО УПЛАТЕ ЕДИНОГО НАЛОГА**

*Аннотация. Проанализированы расходы и налоговые платежи, связанные с ведением хозяйственной деятельности физических лиц – предпринимателей второй группы. Рассмотрены основные проблемы и предложены пути их усовершенствования.*

*Анотація. Проаналізовано витрати й податкові платежі, пов'язані з веденням господарської діяльності фізичних осіб – підприємців другої групи. Розглянуто основні проблеми і запропоновано шляхи їх удосконалення.*

*Annotation. The article analyzed the costs and tax payments related to the business activity of individuals – second group entrepreneurs. The basic issues and suggestions for their improvement were offered.*

*Ключевые слова: единый налог, физическое лицо – предприниматель, упрощенная система налогообложения.*

В современных условиях упрощенная система налогообложения определила свою эффективность по отношению к обычной системе налогообложения и одновременно осветила проблемы, требующие решения и усовершенствования. Из-за большого количества налоговых платежей и расходов субъекты малого предпринимательства скрывают свой доход и платят наемным работникам заработную плату в конвертах, так как после оплаты всех обязательных платежей субъектами малого предпринимательства не хватает свободных средств для полного функционирования и развития собственного бизнеса.

Исследованием вопросов относительно упрощенной системы налогообложения занимались такие ученые, как: Иванов Ю. Б., Карпов Л. М., Карпова В. В., Петросянц К. В. и др. Но остаются актуальные проблемы уплаты единого налога субъектов малого предпринимательства – физических лиц.

Цель исследования – анализ проблем упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства по стимулированию и развитию малого бизнеса в Украине.

Упрощенная система налогообложения в Украине с годами становится все более популярной среди предпринимателей. По последним статистическим исследованиям, количество плательщиков единого налога в 2012 году выросло более чем на 300 тыс. человек по сравнению с 2011 годом, а за 1 квартал 2013 года единый налог уплатили около 1,3 млн физических лиц – предпринимателей. По словам специалистов Министерства доходов и сборов Украины, упрощение администрирования единого налога и умеренные ставки платежей стали стимулом для роста количества предпринимателей [1]. Однако, наряду с преимуществами упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства, существуют и проблемы, а именно:

ограничение объемов дохода субъектов малого бизнеса, которые дают право использовать упрощенную систему налогообложения [2];

значительные расходы и налоговые платежи по ведению предпринимательской деятельности;

неофициальное трудоустройство, что дестимулирует занятость населения в Украине.



Можно согласиться с Карповой В. В. [3, с. 9] в том, что в современных условиях стабильное функционирование субъектов хозяйствования в значительной степени зависит от правильного выбора налоговой политики на микроуровне, поскольку налоговые платежи составляют существенную часть расходов субъектов хозяйствования. Как и любые другие расходы плательщика, налоговые и бюджетные платежи являются объектом планирования и управления, однако, в отличие от других расходов, относительно налогов и бюджетных платежей существует определенная специфика: правила определения этих расходов жестко регламентированы государством, а следовательно, возможности управления такими расходами – ограничены.

Для анализа поставленных проблем предлагается сравнение двух предпринимателей, которые платят единый налог и отвечают критериям второй группы согласно Налоговому кодексу Украины (НКУ) [4]. Оба предпринимателя имеют одинаковый объем дохода и вид деятельности, но разное количество наемных работников.

Существенным является рассмотрение второй группы, в которой работают 721 тыс. предпринимателей и которая остается популярной среди плательщиков единого налога. Это почти 55 % от общего количества всех предпринимателей, которые избрали упрощенную систему налогообложения [5].

Следует рассмотреть физическое лицо – предпринимателя второй группы, который занимается предпринимательской деятельностью (по КВЭД 47.11, кроме табачных изделий) [6], имеет общий объем дохода 1 млн грн за год, выбранную ставку 20 %, 6 наемных работников, хозяйственные расходы, которых составляют 2 % от общего объема дохода, а также имеющего пятый класс профессионального риска. Полученные результаты приведены в табл. 1.

Таблица 1

**Расчет платежей, которые платит физическое – лицо предприниматель второй группы, имеющий 6 наемных работников**

Физическое лицо – предприниматель 2 группы		Расчеты
Группа	2 группа	1) определение себестоимости товара: $1000000 / 1,2 = 833333,33$ грн; 2) единый налог: $1147 \cdot 20\% = 229,40$ грн, за год $229,40 \cdot 12 = 2752,80$ грн; 3) расходы в ПФ за себя на год: $1147 \cdot 36,6\% + 1218 \cdot 36,6\% = 419,8 \cdot 11 + 445,8 = 5063,59$ грн; 4) расходы на заработную плату на одного наемного работника: $1147 \cdot 11 + 1218 = 13835$ грн; 5) расходы на заработную плату 6 наемных работников: $13835 \cdot 6 = 83010$ грн; 6) начисление ЕСВ на фонд оплаты труда: $83010 \cdot 36,8 = 30547,68$ грн; 7) доход на конец года $1000000 - 833333,33 - 2752,8 - 5063,59 - 83010 - 30547,68 = 45292,8$ грн; 8) хозяйственные расходы: $1000000 \cdot 0,02 = 20000$ грн; 9) чистый доход на конец года: $45292,8 - 20000 = 25292,8$ грн
Наценка	20 %	
Ставка	20 %	
Наемных работников	6 человек	
Объем дохода	1 млн грн	
Класс профессионального риска	5	
Хозяйственные расходы	2 %	

Итак, данные, приведенные в табл. 1, показывают, что свободные средства, которые остаются у предпринимателя на конец года, составляют 25292,8 грн, а в месяц – 2107,73 грн. Этой суммы недостаточно для поддержания и развития собственного бизнеса. Общая сумма расходов за год составляет 141374,07 грн, себестоимость товара обходится в 833333,33 грн, а чистый доход составляет 25292,8 грн. Также большое количество платежей приходится на содержание наемных работников в процессе осуществления хозяйственной деятельности, что является причиной неофициального трудоустройства лиц и получения заработной платы в конвертах.

Полученные результаты свидетельствуют о негативном влиянии на развитие малого предпринимательства, ведь малое предпринимательство является неотъемлемым элементом любой развитой хозяйственной системы, без которой экономика и общество в целом не могут нормально функционировать и развиваться.

Необходимо рассмотреть другого плательщика единого налога второй группы, а именно предпринимателя, также занимающегося предпринимательской деятельностью (по КВЭД 47.11, кроме табачных изделий) [6], имеющего общий объем дохода 1 млн грн за год, выбранную ставку 20 %, 9 наемных работников, хозяйственные расходы которого составляют 2 % от общего объема дохода и имеющего пятый класс профессионального риска. Полученные результаты приведены в табл. 2.

Данные, приведенные в табл. 2, демонстрируют то, что свободных средств на конец года у предпринимателя не останется, а наоборот, он понесет значительный ущерб, который на конец года составит 31486,24 грн. Общая сумма расходов значительно превышает доходы, то есть работать на упрощенной системе невыгодно и малорентабельно.



**Расчет платежей, которые платит физическое лицо – предприниматель второй группы, имеющий 9 наемных работников**

Физическое лицо – предприниматель второй группы		Расчеты
Группа	2 группа	1) определение себестоимости товара: $1000000 / 1,2 = 833333,33$ грн;
Наценка	20 %	2) единый налог: $1147 \cdot 20 \% = 229,40$ грн, за год $229,40 \cdot 12 = 2752,80$ грн;
Ставка	20 %	3) расходы в ПФ за себя на год: $1147 \cdot 36,6 \% + 1218 \cdot 36,6 \% = 419,8 \cdot 11 + 445,8 = 5063,59$ грн;
Наемных работников	9 человек	4) расходы на заработную плату на одного наемного работника: $1147 \cdot 11 + 1218 = 13835$ грн;
Объем дохода	1 млн грн	5) расходы на заработную плату 9 наемных работников: $13835 \cdot 9 = 124515$ грн;
Класс профессионального риска	5	6) начисление ЕСВ на фонд оплаты труда: $124515 \cdot 36,8 = 45821,52$ грн;
Хозяйственные расходы	2 %	7) доход на конец года $1000000 - 833333,33 - 2752,8 - 5063,59 - 124515 - 45821,52 = - 11486,24$ грн;
		8) хозяйственные расходы: $1000000 \cdot 0,02 = 20000$ грн;
		9) чистый доход на конец года $(- 11486,24) - 20000$ грн = $- 31486,24$ грн

Сравнивая двух предпринимателей, необходимо отметить, что разница между ними состоит только в количестве наемных лиц, но результатом работы первого является положительное значение полученного дохода, а второго – ущерб, то есть отрицательное значение дохода.

Таким образом, полученные результаты показывают, что остаются актуальными проблемы, которые влияют на развитие малого предпринимательства, особенно для плательщиков единого налога второй группы, а именно:

пределный объем дохода, установленный нормами налогового законодательства, не позволяет после уплаты всех платежей оставить больше дохода на развитие собственного бизнеса и на собственные нужды;

значительное количество обязательных платежей, которые платит физическое лицо – предприниматель второй группы – в данном случае обуславливает большую налоговую нагрузку;

неофициальное трудоустройство и выплата заработной платы в конвертах наемным работникам не позволяет увеличить занятость в Украине.

Для решения указанных проблем предложено:

увеличить объем дохода до размера 1000 минимальных заработных плат (взятых на 1 января отчетного года) субъектов малого предпринимательства, что позволит получать больше дохода и покрывать расходы;

сократить платежи связанные с содержанием наемных работников, что облегчит финансовое положение физического лица – предпринимателя, а именно минимизировать платежи единого социального взноса на фонд оплаты труда, что позволит увеличить количество наемных работников.

Применение названных предложений позволит уменьшить налоговую нагрузку на субъектов хозяйствования – представителей малого предпринимательства – и будет применяться в практической деятельности плательщиков единого налога. Полученные результаты дают возможность проанализировать ведение предпринимательской деятельности плательщиками единого налога второй группы и расходы связанные с ней, что в дальнейшем поможет сделать физическому лицу выбор относительно применения упрощенной системы налогообложения и уплаты единого налога.

**Литература:** 1. Кількість спрощенців зросла на 300 тисяч // Прес-служба ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/mediatsentr/novini/81213.html>. 2. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития : монография. – Х. : ФЛП Либуркина Л. М. ; ИД "ИНЖЭК", 2009. – 520 с. 3. Податковий кодекс України. – Х. : Одіссей, 2012. – 648 с. 4. Про внесення змін до наказу Держспоживстандарту України : Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики № 457 від 11.10.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>. 5. Малий бізнес: управління податками : монографія / під ред. Ю. Б. Іванов. – Х. : ВД "ИНЖЕК", 2009. – 352 с.

Преподаватель  
Харьковского национального экономического университета

## ОБОСНОВАНИЕ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЫЧАГОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В СФЕРЕ ОХРАНЫ АТМОСФЕРНОГО ВОЗДУХА

*Аннотация. Определены условия, соблюдение которых дает основания говорить о целесообразности использования рычагов государственного регулирования. Предложен к использованию показатель объема выбросов вредных веществ в атмосферный воздух в расчете на единицу стоимости продукции.*

*Анотація. Визначено умови, дотримання яких дає підстави говорити про доцільність використання важелів державного регулювання. Запропоновано застосовувати показник обсягу викидів шкідливих речовин в атмосферне повітря в розрахунку на одиницю вартості продукції.*

*Annotation. Conditions the compliance of which proves the expediency of government regulation's levers using were defined. The rate of repugnant substances emissions into the atmosphere per unit of output was proposed.*

*Ключевые слова: рычаги регулирования, государственное регулирование, целесообразность использования рычагов, льготы, охрана воздуха.*

Современное состояние охраны окружающей среды свидетельствует о необходимости изменения методов производственно-хозяйственной деятельности и системы природопользования с целью достижения компромисса между экономическими потребностями и возможностями биосферы удовлетворять их без угрозы для нормального функционирования.

Успешность реализации государственной политики в сфере охраны атмосферного воздуха в целом может определяться характером и согласованностью методов воздействия. Комплекс налоговых рычагов, реализованных в рамках государственного регулирования соответствующей сферы, должен учитывать особенности протекания эколого-экономических процессов. Внесение изменений в действующую систему налогообложения должно быть направлено исключительно на ее улучшение. Таким образом, в рамках обоснования целесообразности использования рычагов государственного регулирования следует учитывать все возможные последствия их внедрения; как положительные, так и отрицательные.

Внедрение средств налогового стимулирования связывают с наличием негативных внешних эффектов и действием иных факторов, которые являются причиной рыночных пробелов. "Необходимо поощрять деятельность, которая сопровождается положительным внешним эффектом. Льготы, предоставленные для таких видов деятельности, соответствуют выплата субсидий и приводят к интернализации экстерналий и аллокации эффективности" [1, с. 11].

С целью соблюдения принципа экономической целесообразности использование регулирующих средств налоговой политики, в подавляющем большинстве случаев, направлено на расширение базы налогообложения. При этом недополученные в результате создания льготных условий средства могут быть компенсированы за счет роста объема уплаченных налогов в последующих периодах. Особенность регулирования в сфере охраны атмосферного воздуха заключается в необходимости максимально уменьшить негативное влияние за счет сокращения объекта экологического налогообложения. Таким образом, основной положительный эффект от использования средства воздействия для государства проявляется в возможности избежать дополнительных расходов. Расширение базы налогообложения налогом на прибыль предприятий может быть следствием роста спроса на потребление товаров и услуг, производство которых не сопровождается причинением значительного ущерба окружающей среде. Учитывая приоритетность критериев экологической эффективности предложенных мероприятий, необходимо учитывать и экономические аспекты соответствующих процессов. Кроме того, следует учитывать возможность получения не только прямых, но и побочных эффектов.

Внедрение налоговых стимуляторов, как правило, приводит к росту объема недополученных средств. В мировой практике использование налоговых льгот приравнивают к бюджетным расходам. В соответствии с позицией управления по бюджетным вопросам международного валютного фонда (далее – МВФ): "Льготы или освобождение относительно "стандартной" структуры налогов, которые приводят к снижению объема полученных государством доходов, рассматрива-

ются как эквивалент государственных расходов, поскольку альтернативным вариантом реализации задач государственной политики может быть предоставление субсидий или осуществление других прямых расходов" [2, с. 85]. Потери бюджета вследствие использования налоговых стимулов для конкретных отраслей, видов деятельности или групп плательщиков получили название "налоговые потери" [3].

Таким образом, утверждать о целесообразности использования конкретного инструмента можно лишь в случае, если налоговые потери, возникающие в результате его внедрения, будут меньше, чем стоимостная оценка соответствующих положительных эффектов. Кроме того, необходимо отслеживать возможные изменения эффективности в течение всего периода использования средств налогового воздействия.

Довольно часто бюджетный эффект от использования льготы оценивается на стадии ее внедрения. В дальнейшем же объем налоговых расходов не исследуется, что делает невозможным анализ эффективности достижения конечной цели, ради которой была введена соответствующая налоговая льгота. С целью обеспечения стабильности и эффективности использования налоговых рычагов государственного регулирования охраны атмосферного воздуха необходимо соблюдать принцип справедливости и прозрачности. Объем компенсации природоохранных затрат со стороны государства должен зависеть не только от размера, но и от их эффективности. Последний показатель может определяться динамикой сокращения удельных выбросов в атмосферный воздух. Это обеспечит постоянный мониторинг интенсивности природоохранной деятельности и ее эффективности с учетом цели государственного воздействия.

По мнению Малининой Т. А. [2, с. 19], можно определить ряд условий, соблюдение которых делает использование налоговых льгот оправданным. Среди них следует выделить: возможность корректировки рыночных пробелов; направленность на решение актуальных задач; избежание чрезмерной сложности налогового законодательства; эффективность по принципу сопоставления затрат и преимуществ по сравнению с прямыми расходами бюджета; способность не искажать экономическое поведение субъектов хозяйствования.

Вместе с тем, как отмечает автор [2], введение налоговых льгот и освобождений должно сопровождаться обоснованием, которое дает ответы на следующие вопросы: зачем нужно внедрять такую льготу вообще; каковы цели использования данной льготы и каким образом можно определить ее успешность; какие аргументы могут быть приведены в пользу того, что введение налоговой льготы позволит достичь указанных целей с приемлемыми затратами; в чем заключаются преимущества введения налоговой льготы по сравнению с прямыми бюджетными расходами для достижения определенной цели.

Учитывая результаты исследования возможных направлений усиления налогового влияния на заинтересованность субъектов хозяйствования в осуществлении природоохранных затрат и выявленные недостатки, наиболее целесообразным было определено использование налогового кредита. Данный инструмент обеспечивает компенсацию части стоимости соответствующих расходов за счет сокращения суммы налога на прибыль предприятий, подлежащей уплате в бюджет. При этом объем компенсации будет определяться не только стоимостью, но и эффективностью соответствующих мер с точки зрения экологии. Считается, что такой вариант налогового стимулирования будет наиболее прозрачным и простым с точки зрения налогового администрирования. Основанием для этого выступает отсутствие необходимости ведения отдельного учета налоговых обязательств, а следовательно, и дополнительных затрат, связанных с применением льготы.

Необходимость внедрения налоговой льготы связана с недостаточным уровнем финансирования охраны атмосферного воздуха. В последние годы в Украине наблюдается стремительная тенденция к сокращению стимулирующего проявления рычагов государственного регулирования в сфере охраны атмосферного воздуха. Это приводит к переориентации плательщиков в сторону уплаты экологического налога как альтернативу осуществления природоохранных инвестиций. Следствием таких процессов может быть рост экологоемкости отечественной продукции, который, на фоне увеличения объемов производства и потребления, негативно повлияет на благосостояние населения.

Основываясь на многолетнем положительном опыте европейских стран, можно утверждать, что использование налоговых средств поощрения экологизации производственных процессов позволяет значительно улучшить ситуацию в соответствующей сфере. Следствием уменьшения объема вредных выбросов, попадающих в атмосферу, может быть сокращение расходов бюджета, связанных с нейтрализацией косвенных последствий загрязнения. Основным из них выступает ухудшение состояния здоровья населения.

Использование средств стимулирования может привести к нарушению принципа равенства из-за сокращения налоговой нагрузки на отдельных плательщиков. Как отмечают Василькова Т. В. и Тарашенко В. А.: "Одной из главных целей развития налоговой системы Украины является недопущение налоговой дискриминации, проявлением которого является необоснованное предоставление налоговых льгот субъектам налогообложения" [4]. Недостатки льготного налогообложения отмечает и Малинина Т. А. [2]. Именно в них она видит причину сокращения эффективной налоговой базы, а также рост экономических искажений. Однако следует отметить, что они являются общепризнанным эффективным инструментом государственного влияния. Кроме того, проблемным аспектом, который приводит к росту налоговых потерь бюджета, выступает необоснованность предоставления налоговых льгот.

В подавляющем большинстве случаев целью использования налоговых стимуляторов является повышение темпов экономического развития в стране. Реформирование налогового законодательства Украины способствовало увеличению количества преференций для отдельных кате-



горий плательщиков. Следствием этого может стать усиление антропогенной нагрузки на окружающую среду. Учитывая это, повышения стимулирующего проявления государственного регулирования в сфере охраны атмосферного воздуха будет вполне оправданным. Указанные факты подтверждают необходимость внедрения льгот в практику государственного регулирования охраны атмосферного воздуха Украины. В качестве индикатора эффективности использования указанных мер предлагается использовать показатель объема выбросов в расчете на единицу стоимости продукции. Для обеспечения адекватной оценки следует учитывать масштабы инфляционных процессов.

Нельзя допустить игнорирования несостоятельности рыночного механизма в обеспечении компенсации ущерба. Требуется должного внимания также процесс переориентации потребителей на товары и услуги, производство и потребление которых не наносит вреда окружающей среде. Введение налоговых стимулов может способствовать актуализации проблемы охраны атмосферного воздуха среди населения – потенциальных потребителей, чей выбор определяет тенденции экологизации экономики страны. Указанные направления государственного воздействия остаются не реализованными, в то время как необходимость их использования задекларирована в нормативно-правовых актах общегосударственного уровня.

---

**Литература:** 1. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. – Вашингтон, округ Колумбия : международный валютный фонд, Управление по бюджетным вопросам, 2001. – 94 с. 2. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с. 3. Surrey S. Tax Expenditures / S. Surrey, P. McDaniel. – Harvard University Press, 1985. – P. 3. 4. Василькова Т. В. Соціально-економічні наслідки пільгового оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / Т. В. Василькова В. А. Тарашенко. – Режим доступу : <http://visnyk.com.ua/stattya/5898-sotsialno-ekonomichni-naslidki-pilgovogo-opodatkuвання-v-ukrayini.html>.

---

**Заклекта-Берестовенко Е. С.**

УДК 339.137.4

Канд. экон. наук, доцент

Тернопольского национального экономического университета

---

**Гуцул И. А.**

Соискатель

Тернопольского национального экономического университета

## **ПРОБЛЕМЫ АНТИДЕМПИНГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ ЧЛЕНСТВА УКРАИНЫ ВО ВСЕМИРНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ТОРГОВЛИ**

*Анотація. Вияснено поняття демпінга і обґрунтовано необхідність застосування антидемпінгового регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Проаналізовано механізм здійснення антидемпінгових розслідувань в Україні і виявлені його недоліки. Визначено напрями удосконалення антидемпінгового регулювання в умовах членства України в ВТО.*

*Анотація. З'ясовано поняття демпінгу та обґрунтовано необхідність застосування антидемпінгового регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Проаналізовано механізм здійснення антидемпінгових розслідувань в Україні та виявлено його недоліки. Визначено напрями удосконалення антидемпінгового регулювання в умовах членства України в СОТ.*

*Annotation. The concept of dumping is determined and need of application of anti-dumping regulation of foreign economic activity is proved. The mechanism of the implementation of anti-dumping investigations in Ukraine is analyzed and its shortcomings are revealed. The directions of improvement of anti-dumping regulation under the condition of membership of Ukraine in the WTO are defined.*

*Ключевые слова: демпинг, антидемпинговое регулирование, антидемпинговое расследование, антидемпинговая маржа, антидемпинговая пошлина.*

---

© Заклекта-Берестовенко Е. С., Гуцул И. А., 2013

124

"Управління розвитком", №6(146)2013



В условиях глобализации мировой экономики происходят процессы дальнейшей либерализации внешней торговли, что кроме положительных моментов, порождает и ряд проблем, связанных с обострением иностранной конкуренции. При таких условиях первоочередной задачей таможенной политики государства является внедрение и активизация механизмов защиты национальных товаропроизводителей от проявлений недобросовестной конкуренции со стороны иностранных субъектов внешнеэкономической деятельности, одним из которых является антидемпинговое регулирование.

Вопросам антидемпингового регулирования посвящены труды следующих отечественных ученых: И. Бураковского, Ю. Герасима, В. Гееца, В. Новицкого, С. Осыки, Ю. Пахомова, А. Покрещука, В. Пятницкого, В. Сиденко и др. Вместе с тем остаются нерешенными проблемы совершенствования механизма осуществления антидемпинговых расследований и адаптации отечественного антидемпингового законодательства к требованиям ВТО.

Стоит отметить, что под демпингом понимают искусственное снижение цен на товары (работы, услуги) на внешних рынках для их завоевания, устранения конкурентов; международную дискриминацию в ценах вследствие продажи фирмой-экспортером товаров на отдельных зарубежных рынках по более низким ценам, чем на внутреннем, которые нередко не покрывают даже издержек производства и реализации [1, с. 309]. Согласно действующему законодательству Украины, демпинг – это ввоз на таможенную территорию Украины импорта товара по ценам, ниже сравнимой цены на подобный товар в стране экспорта, причиняющий вред национальному товаропроизводителю подобного товара [2].

На сегодня в мировой практике наиболее распространенным инструментом антидемпингового регулирования является антидемпинговая пошлина, которое применяется независимо от других видов пошлины с целью защиты конкурентной среды на внутреннем рынке страны. Она применяется как к импорту, так и к экспорту в условиях:

- ввоза на таможенную территорию Украины товаров по цене, которая существенно ниже конкурентной цены в стране-экспортере, если такой ввоз наносит или угрожает нанести вред отечественным производителям подобных товаров;

- вывоза за пределы территории Украины товаров по цене, которая существенно ниже цены других экспортеров подобных или непосредственно конкурирующих товаров на момент вывоза, если такие операции могут нанести вред общегосударственным интересам.

Для установления фактов, являющихся основанием для применения антидемпинговой пошлины, проводится расследование соответствующим государственным органом на основании заявления украинских или иностранных заинтересованных государственных органов, предприятий и организаций. Антидемпинговые расследования в Украине осуществляются центральным органом исполнительной власти по вопросам экономической политики, Государственной таможенной службой Украины (ГТСУ) и Межведомственной комиссией по международной торговле (Комиссия) на основе положений Закона Украины "О защите национального товаропроизводителя от демпингового импорта".

Демпинговая маржа определяется как разница, на которую нормальная стоимость превышает экспортную цену товара. Стоит отметить, что для определения нормальной стоимости используются объемы продаж подобного товара, предназначенного для потребления на внутреннем рынке страны экспорта, если объем такой продажи составляет не менее 5 % объема продаж в стране импорта. Если же в обычных торговых операциях не имела места продажа подобного товара, она была незначительной или по определенным причинам таковой, что не может быть использована для сравнения, нормальная стоимость определяется одним из следующих способов: 1) на основе издержек производства в стране происхождения, увеличенных на обоснованную сумму торговых, административных и других общих расходов и обоснованную сумму прибыли; 2) на основе экспортных цен, применяемых в обычных торговых операциях в соответствующей третьей стране, в случае, если указанные цены являются показательными.

Ставки антидемпинговой пошлины определяются на основе антидемпинговой маржи одним из следующих способов:

- в процентах к таможенной стоимости товара, который является объектом антидемпингового расследования;

- разницей между минимальной ценой и таможенной стоимостью указанного товара, рассчитанной в соответствии с базисными условиями поставки CIF (граница страны импорта). При этом под минимальной ценой подразумевается такая цена данного товара, по которой его продажа не причинит вред национальному товаропроизводителю.

Проблемы демпинга особенно актуальны в условиях кризиса, поскольку существенно сокращается внутренний спрос на продукцию, а следовательно, и возможности ее сбыта на внутренних рынках. Это, в свою очередь, заставляет товаропроизводителей осуществлять экспорт продукции по демпинговым ценам. Подтверждением сказанного является существенный рост количества антидемпинговых расследований, инициированных ВТО в 2008 г. (на 40 % больше относительно предыдущего периода) [3, с. 26].

Одной из главных причин инициирования антидемпинговых расследований против украинских предприятий являются низкие цены на экспортируемую продукцию, поскольку ее качество объективно не позволяет украинским производителям продавать товар по высокой цене. На сегодня по украинской продукции проводятся следующие антидемпинговые расследования: Европейским Союзом относительно сварных труб и полых профилей; Федеративной Республикой Бразилия по прокату плоскому и шинам. Кроме того, применяется 25 антидемпинговых мер со стороны:



стран Европейского Союза (4), США (7), Мексики (4), Аргентины (1), Таиланда (1), Турции (1), Канады (2), Индии (1), Индонезии (1), Таможенного Союза России, Белоруссии и Казахстана (3). Характеристика антидемпинговых мер, применяемых к отдельным видам украинской продукции странами Европейского Союза, представлена в таблице.

Таблица

**Действующие антидемпинговые меры, которые применяются странами Европейского Союза к украинской продукции [5]**

Название товара	Действующие меры	Год начала расследования	Дата применения окончательных мер (начало действия)	Дата продолжения действия меры	Срок, до которого действуют меры	Примечания
Жгуты, канаты, тросы из черных металлов	51,8 %	1998	08.1999	02.2012	02.2017	
Трубы бесшовные	ПАО "Днепропетровский трубный завод" – 12,3 %; ПАО "Никопольский завод бесшовных труб", ПАО "Нижнеднепровский трубопрокатный завод" – 13,8 %; ЧАО "Никопольский завод стальных труб ЮТиСТ", все остальные компании – 25,7 %	2005	06.2006	07.2012	07.2017	Продолжается пятилетний пересмотр
Гладильные доски	7 %	2006	04.2007		04.2012	Продолжается пятилетний пересмотр
Трубная продукция (сварные трубы)	"Нижнеднепровский трубный завод" и ПАО "Интерпайп Новомосковский трубный завод" – 10,7 %, другие – 44,1 %.	2001	09.2002	12.2008	12.2013	

Количество антидемпинговых расследований, инициированных Украиной, на сегодня незначительно. В 2012 году было возбуждено три расследования относительно импорта товаров в Украину (лимонной кислоты из Китайской Народной Республики, медицинской стеклотары из России и поливинилхлорида суспензионного из США). Такое количество расследований, по мнению авторов, объясняется невысокой экономической и социальной активностью субъектов национальной экономики и неразвитой системой институтов взаимодействия органов государственной власти и частных предприятий. Кроме того, несовершенным является механизм осуществления антидемпинговых расследований.

К недостаткам этого механизма относятся:

1. Несовершенный процесс идентификации всех заинтересованных сторон относительно осуществления конкретного антидемпингового расследования. То есть, если иностранные или отечественные предприятия не заявили о своем желании участвовать в антидемпинговом расследовании и не зарегистрировались в качестве заинтересованной стороны, они автоматически теряют возможность участия и получения любой информации.

2. Практика применения высшей ставки антидемпинговой пошлины для предприятий, которые не заявили о себе в процессе инициирования антидемпингового расследования. Например, ставка антидемпинговой пошлины для иностранных производителей, которые активно участвовали в антидемпинговом расследовании относительно импорта в Украину метанола происхождения из России, составила от 0 до 9,4 %, а для всех остальных – 57,91 % [4, с. 16].

3. Недостаточно отработанный механизм информирования о результатах антидемпинговых расследований. В конечных сообщениях о применении окончательных антидемпинговых мер обычно не освещены факты, на основе которых принято указанное решение. Как правило, не указывается и величина демпинговой маржи, а анализ отдельных показателей, подтверждающих нанесение ущерба национальному производителю, осуществляется с недостаточным обоснованием причинно-следственных связей.

Вышеупомянутое свидетельствует, что порядок осуществления антидемпинговых расследований в Украине не полностью соответствует положениям Соглашения о применении статьи VI Генерального соглашения по тарифам и торговле, а значит, может стать предметом рассмотрения

апелляционных органов ВТО в рамках процедуры урегулирования споров по поводу антидемпинговых мер. Хотя в упомянутом Соглашении есть также ряд недостатков и спорных вопросов, антидемпинговое регулирование в Украине все же необходимо адаптировать к практике его осуществления в ВТО. К первоочередным задачам совершенствования положений отечественного антидемпингового законодательства, по мнению авторов, относятся: уточнение методики определения демпинга и нанесенного им ущерба; детализация расчета демпинговой маржи; урегулирование вопроса о приостановлении действующих антидемпинговых мер и т. д. Реализация указанных задач будет способствовать дальнейшей унификации антидемпингового регулирования в Украине и странах ВТО и ускорит процессы интеграции нашего государства в мировое экономическое сообщество.

**Литература:** 1. Економічна енциклопедія: у 3-х т. Т. 1 / за ред. С. В. Мочерного. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с. 2. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту: Закон України від 22.12.1998 р. № 330-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/330-14>. 3. Гарасим Ю. Й. Антидемпінгова діяльність України в контексті європейської інтеграції / Ю. Й. Гарасим // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Економічні науки. – 2010. – № 3. – С. 25–31. 4. Махинова А. Расследование ВТОропиях. Практика Минэкономразвития Украины в проведении антидемпинговых расследований все еще не в полной мере соответствует выработанным в ВТО подходам / А. Махинова, Т. Макуха // Юридическая практика. – 2012. – № 39(770). – С. 16–17. 5. Антидемпінгові, антисубсидійні та спеціальні розслідування, які проводяться щодо імпорту товарів в Україну [Електронний ресурс] / Офіційні дані Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу: [http://www.ukrexport.gov.ua/ukr/zahist\\_vnutr\\_rinku/ukr/2682.html](http://www.ukrexport.gov.ua/ukr/zahist_vnutr_rinku/ukr/2682.html).

УДК 336.221.4 (477)

**Недобега Е. А.**

Старший преподаватель  
Восточнoукраинского национального университета им. В. Даля

**Кулешина М. И.**

Студент  
Восточнoукраинского национального университета им. В. Даля

## **КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ И БАЛАНС ИНТЕРЕСОВ: ДЕТЕРМИНАНТЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**

*Аннотация. Раскрыта сущность конфликта интересов между налогоплательщиками и государственной налоговой службой. Рассмотрена взаимосвязь между интересами налогоплательщиков и органами ГНС, исследован баланс интересов как средство разрешения конфликта, приведены пути предотвращения конфликта интересов в сфере налогообложения.*

*Анотація. Розкрито сутність конфлікту інтересів між платниками податків та державною податковою службою. Розглянуто взаємозв'язок між інтересами платників податків та органами ДПС, досліджено баланс інтересів як засіб розв'язання конфлікту, наведено шляхи запобігання конфлікту інтересів у сфері оподаткування.*

*Annotation. The essence of conflict of interests between taxpayers and government tax service is explored. The interrelation between interests of taxpayers and government tax service is considered, the balance of interests as a means of conflict resolution is investigated, the ways of preventing the conflict of interests in the field of taxation are suggested.*

*Ключевые слова: конфликт интересов, баланс интересов, налоговая система, налог, налогоплательщик, государственная налоговая служба, налоговые консультации, коррупция, максимизация прибыли.*



Вопрос конфликта интересов в налоговой системе является одним из наиболее актуальных для государства, поскольку недостаточный уровень эффективности налоговой системы в Украине из-за существования проблемы конфликта интересов между налогоплательщиком и контролирующими органами негативно влияет на состояние социально-экономического развития общества. Неразрешенный конфликт интересов осложняет деятельность контролирующих органов и способствует росту теневой экономики. В этих условиях возрастает роль и обуславливается необходимость поиска средств преодоления конфликтов интересов, то есть нахождения баланса интересов между налогоплательщиками и органами государственной налоговой службы (ГНС) для обеспечения социальной стабильности и благосостояния населения государства.

Исследованием конфликта интересов в целом и в сфере налогообложения, в частности, занимаются такие ученые, как Козер Л. А., Меркулова Т. В., Саркисов А. К., Свириденко В. М., Запрудский Ю. Г. и др. [1 – 3]

Козер Л. А. под конфликтом понимает борьбу за ценности и посягательство на определенный статус, власть и ресурсы, в которой целями противника являются нейтрализация, нанесение ущерба или устранение соперника [1, с. 12]. В этом определении конфликт выступает как столкновение интересов различных социальных групп.

Меркулова Т. В. отмечает, что конфликт интересов в налогообложении традиционно рассматривается между двумя сторонами – государством и налогоплательщиками [2, с. 84]. В исследовании вопросов коррупции, обеспечении соблюдения правил и эффективности контроля выделяется также еще один участник – налоговая служба, которой государство делегирует функции по управлению налогами.

Исследуя конфликты в сфере налогообложения, Саркисов А. К. отмечает, что налоговый конфликт – это явление общественной жизни и представляет собой особую подсистему финансовых отношений, которая устанавливает прямые и обратные связи между элементами общества и обществом относительно установления, введения, исчисления, уплаты, взыскания налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды; способ взаимодействия субъектов налоговых отношений при несовпадении, полном или частичном, их интересов, желаний или потребностей, взглядов, целей или средств их достижения, обусловленных различиями их социальных статусов (рангов) и ролей, процесс столкновения двух или более субъектов налоговых отношений, завершающийся определенными последствиями как для этих субъектов, так и для общества (государства) [3, с. 66].

Таким образом, конфликты в налогообложении возникают в связи с противоречиями между фискальными интересами государства и личными интересами налогоплательщиков.

Несмотря на существующие достижения ученых-экономистов, вопрос конфликта интересов и баланса интересов как определяющих составляющих налоговой системы сохраняет свою актуальность и требует дальнейших разработок по совершенствованию взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов для достижения баланса интересов сторон.

Целью исследования является определение особенностей конфликта интересов и баланса интересов как неотъемлемых составляющих налоговой системы, что достигается решением следующих задач: раскрытие экономической сущности и значения конфликта интересов и баланса интересов, выявление интересов участников конфликта; поиск направлений решения конфликтов в сфере налогообложения.

Современная налоговая система Украины характеризуется многочисленными конфликтами и противоречиями между органами государственной налоговой службы Украины и налогоплательщиками.

Одним из важных признаков конфликта является противоположность интересов. Именно интересы являются реальной причиной деятельности социальных субъектов, направленной на удовлетворение определенных потребностей; лежат в основе непосредственных побуждений, мотивов, идей и т. д.; определяются положением и ролью этих субъектов в системе общественных отношений [4].

Несмотря на то что интересы налогоплательщиков и органов ГНС в основном вступают в конфликт, поскольку главной задачей субъектов хозяйствования является максимизация прибыли (не всегда законным путем), а задачей органов ГНС – увеличение налоговых поступлений, именно удовлетворение интересов является основой налоговой самодостаточности государства. Поэтому обеспечение эффективной деятельности предприятий должно быть целью не только самого предприятия, но и органов ГНС.

При определении объективных условий, способствующих возникновению и обострению конфликтных ситуаций в налоговой сфере, следует заметить, что последние обусловлены целым рядом причин, среди которых, прежде всего, необходимо выделить низкий уровень налоговой культуры и отсутствие налогового сознания у налогоплательщиков. Кроме того, к основным причинам возникновения налоговых конфликтов относятся: частое изменение налогового законодательства; несхожесть целей; разное понимание и принятие ценностей; неправильная информация и неудовлетворительные коммуникации, неправильное понимание, недоразумения и ненадлежащее применение законных норм, причем как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговой службы, и т. д.

Можно предложить такие пути предотвращения конфликтов интересов, как совершенствование налогового законодательства; введение этических кодексов, содержащих определенные моральные нормы и правила для служащих ГНС, создание условий для контроля за деятельностью ГНС общественными организациями; налоговые консультации, которые играют важную роль в предотвращении налогового конфликта и спора.

Результатом конфликта интересов между налоговой службой и налогоплательщиками является высокий уровень коррупции в стране, поскольку основные причины коррупции – это недо-





статочное понятное законодательство и очень высокие налоги. В Украине коррупция выражается с одной стороны в том, что ГНС покрывает уклонение от уплаты налогов, а с другой – занимается вымогательством денег у честных налогоплательщиков, отбивая у них желание вести бизнес, а соответственно, создавать рабочие места и поднимать экономику. Из-за коррупционных действий Украина ежегодно теряет около 20 млрд грн. Для снижения уровня коррупции в стране требуется принятие мер по совершенствованию налогового законодательства и контролю за деятельностью работников ГНС.

Необходимо находить компромиссные решения, которые бы стимулировали и способствовали повышению прибыльности налогоплательщиков. То есть именно благодаря достижению общих целей и соблюдению принципов социальной ответственности всех сторон достигается баланс интересов. При этом, формируя налоговую систему, обязательно следует помнить вывод А. Смита, сделанный почти три столетия назад: при уменьшении налогового бремени государство выигрывает больше, нежели от наложения непосильных налогов [5, с. 366].

Баланс интересов характеризует соотношение или равновесие интересов и является средством разрешения конфликтов в различных отраслях и сферах деятельности. На пути достижения баланса интересов между налогоплательщиками и налоговой службой уже делаются определенные шаги. Например, руководство ГНС Украины реализует Программу модернизации государственной налоговой службы с целью построения такой службы, которую поддерживало бы общество и которая основывалась бы на определенных в налоговом законодательстве правовых нормах отношений между плательщиками и налоговой службой, беспристрастно относилась к добросовестным налогоплательщикам и эффективно применяла меры и санкции в случаях уклонения от уплаты налогов. Одной из основных задач модернизации является создание партнерских отношений и атмосферы полного доверия между налоговой службой и плательщиками с применением мер, которые бы способствовали бескомпромиссному вытеснению конфликтов интересов и теневого сектора экономики [6].

Анализируя сказанное, можно сделать вывод, что лучшим способом решения любых конфликтов, несомненно, является их предотвращение. Однако если предотвращение конфликтов абсолютно невозможно, то нужно хотя бы уменьшить их вероятность. В этом важную роль играют налоговые консультации, поскольку качественно проведенная налоговая консультация является основой повышения поступлений налоговых платежей в государственный бюджет.

Разрешение конфликта интересов может иметь как отрицательные, так и положительные последствия. Для того чтобы конфликты имели позитивное влияние на развитие государства и общества в целом, следует наладить диалог между сторонами конфликта через сотрудничество и взаимодействие, способствующий достижению "баланса интересов" этих сторон и максимально придерживаться принципов гармонизации интересов и социальной ответственности налогоплательщика, налоговой службы и государства. Понятно, что "баланс интересов" является идеальной моделью взаимоотношений, которая практически недостижима, но к этому надо стремиться, чтобы обеспечить высокий уровень социально-экономического развития государства. Дальнейшие исследования будут направлены на построение механизма управления конфликтами интересов.

---

**Литература:** 1. Блюм М. А. Управление конфликтами в коммерческой деятельности : учебн. пособ. / М. А. Блюм, Н. В. Молоткова. – Тамбов : Изд. ФГБОУ ВПО "ТГТУ", 2011. – 104 с. 2. Меркулова Т. В. Конфликт интересов в оподаткуванні / Т. В. Меркулова. – Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. – 2006. – Вип. 103-1. – С. 84–89. 3. Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений (теория и практика правового разрешения) : дисс. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14 / А. К. Саркисов. – М., 2006. – 472 с. 4. Словарь по общественным наукам. Глоссарий.ру [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://slovari.yandex.ru/dict/gl\\_social/](http://slovari.yandex.ru/dict/gl_social/). 5. Лакушева С. В. приватні інтереси платників податків у податкових правовідносинах / С. В. Лакушева // Приватні інтереси платників податків у податкових правовідносинах. – Фінансове право. – 2012. – № 3. – С. 364–369. 6. Завдання підрозділів ДПС по роботі з платниками податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.vuzlib.org/posibn\\_podatk/11.htm](http://www.vuzlib.org/posibn_podatk/11.htm).

УДК 336.027

---

**Головня А. С.**

Аспирант  
Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития  
Национальной академии наук Украины

## **ПОСЛЕДСТВИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ МЕСТНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ**

*Аннотация. Осуществлены теоретическое исследование и анализ местных налогов и сборов, введенных в действие со вступлением в силу Налогового кодекса Украины.*

---

© Головня А. С., 2013



*Анотація. Здійснено теоретичне дослідження та аналіз місцевих податків і зборів, введених у дію з набранням чинності Податковим кодексом України.*

*Annotation. The paper is a theoretical study and analysis of local taxes and fees enacted by the coming into force of the Tax Code of Ukraine.*

*Ключевые слова: местные налоги, Налоговый кодекс, фискальная функция, местные бюджеты, местное самоуправление.*

В условиях независимой Украины начало формирования института местного налогообложения было положено принятием 20 мая 1993 г. Декрета Кабинета Министров Украины "О местных налогах и сборах" [1]. Согласно нормам Декрета [1] действовали два налога и двенадцать сборов.

Как свидетельствует анализ статистических данных [2], структура местных налогов и сборов в течение 2006 – 2010 гг. претерпела такие изменения: увеличение удельного веса рыночного сбора на 4,5 %, сбора за парковку автотранспорта – 2,5 %, налога с рекламы – 0,5 %, сбора за право использования местной символики – 0,8 % (рисунок). Другие местные налоги и сборы играли незначительную роль в формировании доходов местных бюджетов. Объем их поступлений в 2009 г. составлял лишь 0,4 % от общего объема поступлений местных налогов и сборов. Большинство местных налогов и сборов (сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор с владельцев собак, курортный сбор, сбор за участие в бегах на ипподроме, сбор за выигрыш в бегах, сбор за участие в игре на тотализаторе на ипподроме, сбор за право проведения кино- и телесъемок, сбор за проведение местных аукционов, конкурсной распродажи и лотерей) не выполняли фискальную функцию, а расходы на их администрирование превышали поступления.

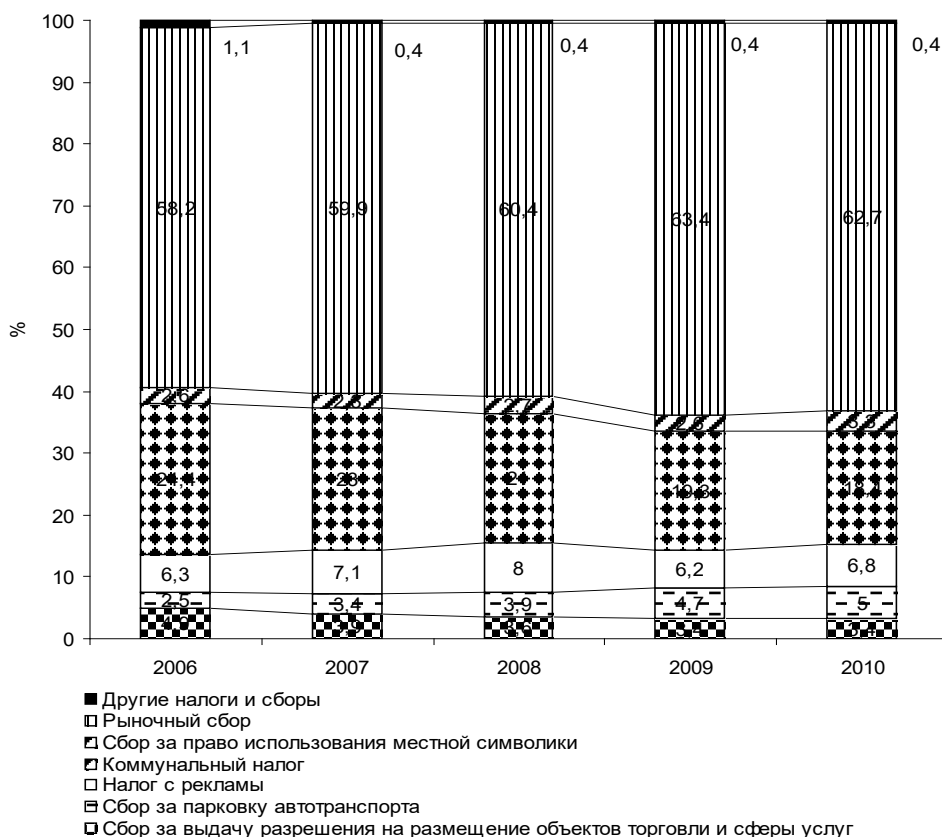


Рис. Структура местных налогов и сборов за период 2006 – 2010 гг.

Это, в свою очередь, ограничивало возможность реализации финансовых потребностей местного самоуправления в рамках действующего законодательства.

Принятие Налогового кодекса Украины от 2 декабря 2010 г. [3] и новой редакции Бюджетного кодекса Украины от 8 июля 2010 г. [4] дало основания утверждать о формировании на местном уровне новой системы налогово-бюджетных отношений. Налоговый кодекс определил новый перечень местных налогов и сборов, порядок их администрирования, налогоплательщиков, права и обязанности должностных лиц во время осуществления налогового контроля, а также ответственность за нарушение налогового законодательства.

Итак, Налоговым кодексом предусмотрены следующие местные налоги и сборы:

1. Вместо сбора за парковку автотранспорта был введен сбор за места для парковки транспортных средств. Это позволяет увеличить общий объем поступлений, не сохраняя необходи-

мость их целевой направленности. Плательщиком налога за места для парковки является лицо, которое организует деятельность по обеспечению парковки транспортных средств. Увеличено ставку налогообложения – за 1 кв. м площади земельного участка 0,03 – 0,15 % минимальной заработной платы, установленной на 1 января налогового (отчетного) года, что позволит увеличить объемы поступлений от уплаты налога. Положительно то, что при определении ставок предусматривается учет реалий конкретной местности, а именно: местонахождение специально отведенных мест для парковки транспортных средств, способ поставки транспортных средств на стоянку, режим работы и их заполняемость.

2. Туристический сбор был введен вместо курортного, что увеличивает объект налогообложения, так как данный налог можно применять на большей территории вследствие большего количества объектов туризма сравнительно с курортными местами. Плательщиками туристического сбора являются лица, которые пребывают на территории общины, на которой действует решение об установлении сбора, с целью оздоровления, лечения, с познавательными и профессионально-деловыми целями. Одновременно увеличена ставка: вместо ставки 10 % необлагаемого минимума доходов граждан введена ставка 0,5 – 1 % от стоимости всего периода проживания.

3. Сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли заменен на сбор за осуществление некоторых видов предпринимательской деятельности. Это позволяет расширить перечень налогоплательщиков, которыми являются субъекты хозяйствования (юридические и физические лица – предприниматели), их обособленные подразделения, которые получают торговые патенты и осуществляют предпринимательскую деятельность. Ставка налога зависит от вида торговой деятельности и деятельности по предоставлению платных услуг, а также от типа населенного пункта.

4. Единый налог. Согласно нормам Налогового кодекса [3] плательщики единого налога разделены на шесть групп. Группы имеют разные критерии соответствия праву пребывания на упрощенной системе и, соответственно, разные ставки единого налога.

5. Налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка. Плательщиками налога определяются физические и юридические лица, в том числе нерезиденты, которые являются собственниками объектов жилой недвижимости. Ставка налога устанавливается для квартир и жилых домов, жилищная площадь которых не превышает 240 и 500 м – в пределах 1 % размера минимальной зарплаты и более 240 и 500 м – 2,7 % размера минимальной зарплаты. Данный налог относительно простой и прозрачный в администрировании, стимулирует перераспределение фондов от менее эффективного к более эффективному собственнику, предусматривает налогообложение теневой деятельности, обеспечивает относительно стабильные поступления в бюджет [5, с. 189].

Итак, введение в действие налога на недвижимость должно стать важным средством укрепления базы собственных доходов, что будет способствовать снижению диспропорций в ресурсной базе местных бюджетов.

С принятием Налогового кодекса доля местных налогов и сборов в доходах местных бюджетов увеличилась до 2,9 % в 2012 г., что более чем в два раза превышает данный показатель в 2011 г. При этом объем поступлений местных налогов и сборов увеличился в три раза, что свидетельствует о фискальной эффективности внедренных налоговых платежей.

Однако анализ налоговых источников местных бюджетов позволяет выделить следующие наиболее существенные недостатки системы местного налогообложения в Украине: незначительная фискальная роль местных налогов и сборов в сводном бюджете Украины; узкий перечень данных налоговых платежей; отсутствие у органов местного самоуправления самостоятельных прав относительно внедрения на их территории собственных местных налогов и сборов [6]; несоответствие объемов налоговых поступлений, которые закрепляются за местными бюджетами, расходной части; незаинтересованность органов местного самоуправления в укреплении налогового потенциала в результате существенной финансовой их поддержки со стороны государственного бюджета в виде межбюджетных трансфертов.

Поскольку основным из стратегических заданий Украины является европейская интеграция, то важным аспектом является рассмотрение вопроса о распределении полномочий между государственным бюджетом и органами местного самоуправления. Согласно нормам Европейской хартии [7], основное преимущество в решении многих социально-экономических аспектов функционирования государства возлагается на местные бюджеты, которые, в случае невозможности самостоятельного решения проблем, имеют право делегировать часть полномочий бюджетам высшего уровня. Однако для Украины характерны противоположные тенденции распределения полномочий между бюджетами различных уровней. Выполнение расходных частей местных бюджетов, удовлетворение потребностей и предоставление услуг населению определенной территории имеет максимальную удаленность от бюджета, с которого выделяются финансовые ресурсы на реализацию запланированных программ.

Кроме того, согласно ст. 26 Закона Украины "О местном самоуправлении" [8], исключительными компетенциями органов местного самоуправления (сельских, поселковых и городских советов) в пределах налоговых полномочий являются: установление местных налогов и сборов согласно Налоговому кодексу Украины; принятие решений относительно предоставления согласно действующему законодательству льгот по местным налогам и сборам; утверждение ставок земельного налога согласно Налоговому кодексу Украины. В данном случае следует отметить, что в Налоговом кодексе нормы относительно установления и изменения размеров местных налогов и сборов отсутствуют. А поскольку налоговое законодательство является более специализированным относительно решения указанных вопросов, то возникает проблема, что все закрепленные



Законом Украины [8] полномочия органов местного самоуправления являются действительными только на бумаге. Другие полномочия находятся в компетенции государственной власти.

Таким образом, на современном этапе необходимо реформирование налоговой политики относительно разграничения налоговых полномочий между государственным и местными бюджетами, а также закрепления за последними налоговых поступлений. Основная цель такой политики должна состоять в достижении максимальной согласованности с мероприятиями, которые осуществляются в рамках реализации бюджетной политики.

*Научн. рук. Волик И. Н.*

**Литература:** 1. Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-93>. 2. Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської систем України станом на 01.01.2012 р. (Щомісячне видання) [Електронний ресурс] / Ін-т бюджету та соціально-економічних досліджень. – Режим доступу : [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Mounth2011/2011\\_12\\_bank&budget\\_new\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Mounth2011/2011_12_bank&budget_new_ukr.pdf). 3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція від 08.07.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. 5. Шаповал Л. П. Податкові аспекти в контексті зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів [Текст] / Л. П. Шаповал // Вісник КрНУ ім. М. Остроградського. – 2011. – Вип. 5/2011(70). – С. 187–190. 6. Садовенко М. Реформування місцевого оподаткування в контексті Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / М. Садовенко. – Режим доступу : [http://www.economy-confer.com.ua/full\\_article/950/](http://www.economy-confer.com.ua/full_article/950/). 7. Європейська хартія місцевого самоврядування від 15 жовтня 1985 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 8. Про місцеве самоврядування : Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/280/97>.

---

**Кушал И. Н.**

УДК 343.13

Ассистент

Восточноукраинского национального университета им. Владимира Даля

---

**Прищенко Д. А.**

Студент

Восточноукраинского национального университета им. Владимира Даля

## ПУТИ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

*Аннотация. Рассмотрены современные проблемы организации работы налоговых органов и предложены направления их решения, учитывающие сбалансированность интересов участников налоговых отношений.*

*Анотація. Розглянуто сучасні проблеми організації роботи податкових органів та запропоновано напрями їх вирішення, що враховують збалансованість інтересів учасників податкових відносин.*

*Annotation. The paper discusses modern problems of the organization of work of tax authorities and directions of their solution considering the balance of the interests of participants of tax relations.*

*Ключевые слова: налоговая работа, налоговые органы, модернизация налоговой службы, налоговая дисциплина, налоговая культура.*

Уровень эффективности организации работы налоговых органов играет важную роль в стратегическом развитии страны. Он обеспечивает достаточность налоговых поступлений в бюджеты всех уровней и таким образом выполнение государством своих функций. Исследования, связанные с повышением эффективности работы налоговых органов, актуальны для Украины, поскольку сегодня нельзя утверждать, что организация и деятельность налоговой службы приблизилась к уровню европейских государств. Характер отношений между органами налогового контроля и налогоплательщиками можно очертить как вызывающие взаимное недоверие.

---

© Кушал И. Н., Прищенко Д. А., 2013



Актуальность исследования не вызывает сомнения и подтверждается содействием государства сбалансированности интересов участников налоговых отношений через реализацию Концепции реформирования налоговой системы Украины с 2007 г. и Стратегического плана развития государственной налоговой службы Украины на период до 2013 г., а также разработками по данной проблематике таких экономистов, как: А. Фурман, Г. Хотинская, Л. Безгубенко и др.

Целью исследования выступает выявление проблем в организации работы налоговых органов и направлений их преодоления в соответствии с современным этапом развития Украины с максимально возможным учетом интересов налогоплательщиков.

Под налоговой работой следует понимать [1, с. 58] деятельность налогоплательщиков и налоговой службы по уплате налогов в бюджет и контроль за плательщиками, включающие элементы: правовое регламентирование установления и взимания налогов, то есть установление правовой базы; учет налогоплательщиков; начисление, расчет налогов и других обязательных платежей и их учет; определение способов взимания налогов; установление порядка и форм расчетов с бюджетом.

Обобщение теоретических исследований и обзор научных трудов позволили выделить основные проблемы организации работы налоговых органов Украины на современном этапе: необходимость организации и осуществления работы методами, содействующими выполнению плательщиками налогов своих обязательств и совместимыми с рыночной экономикой; постоянное поддержание уровня поступлений в бюджет независимо от процессов в экономике; участие заинтересованных сторон в разработке законопроектов для обеспечения эффективной налоговой политики; недостаточный уровень налоговой дисциплины и налоговой культуры.

Мероприятия по преодолению выявленных проблем должны быть направлены на гармонию общего и налогового законодательства; усиление налоговой дисциплины и налоговой культуры через обучение как работников налоговой службы, так и налогоплательщиков; реализацию программ массово-разъяснительной работы среди налогоплательщиков; сбалансирование в организации работы налоговых органов операционных и управленческих требований, а также требований к автоматизации в условиях ограниченного времени. Практическая реализация данных мероприятий требует соответствующего технического обеспечения налоговых органов, внедрения современных средств защиты информации, развития системы телекоммуникации, правового обеспечения передачи информации на машинных носителях и по каналам связи.

Дальнейшее исследование предусматривает разработку типичных решений по преодолению проблем в налоговых органах, что в перспективе позволит обеспечить упрощение и определенный уровень эффективности их работы.

*Научн. рук. Калинеску Т. В.*

**Литература:** 1. Ярема Б. П. Податковий менеджмент : навч. посібн. / Б. П. Ярема, В. П. Маринець. – Львів : Магнолія плюс, 2006. – 224 с.

УДК 388.5

**Бастрикова А. М.**

**Заболотная В. Ю.**

Студенты  
Федерального государственного автономного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина"

## **ОСОБЕННОСТИ РАЗВИТИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИИ**

*Аннотация. Особое внимание уделено теоретическому обоснованию необходимости трансфертных цен, анализу нововведений в налоговом законодательстве, а также дана оценка перспективам развития и действия трансфертных цен на территории Российской Федерации.*

*Анотація. Особливу увагу приділено теоретичному обґрунтуванню необхідності трансфертних цін, аналізу нововведень у податковому законодавстві, а також наведено оцінку перспективам розвитку і дії трансфертних цін на території Російської Федерації.*

© Бастрикова А. М., Заболотная В. Ю., 2013



*Annotation. Special attention is paid to the theoretical basis of the necessity of transfer prices, analysis of innovation in the tax laws, as well as an assessment of the prospects for transfer prices work-ings and development and in the Russian Federation.*

*Ключевые слова: трансфертная цена, транснациональные корпорации, оптимизация налогообложения, офшорные структуры, взаимозависимые лица.*

Среди многочисленных средств, используемых для осуществления более эффективной системы управления производством, ведущая роль принадлежит внутрипроизводственным, так называемым трансфертным ценам. Появление трансфертных цен связано с формированием транснациональных корпораций (ТНК). Одним из решений проблем, связанных с управлением производства, стало внедрение систем внутрипроизводственных расчетов, которые получили название трансфертного ценообразования.

Целью работы является изучение и теоретическое обоснование необходимости трансфертных цен, анализ нововведений в налоговом законодательстве и перспективы развития и действия трансфертных цен на территории Российской Федерации.

В настоящее время трансфертные цены применяются в сделках, не выходящих за пределы одной страны, используются как для внутреннего учета движения товаров, услуг и финансов, так и для оценки деятельности подразделений ТНК, а также для оптимизации налогообложения в условиях различных налоговых ставок в разных регионах страны. Трансфертные цены, используемые в сделках между организациями, входящими в одну структуру, но находящимися в разных странах, служат для оптимизации налогов, государственного валютного контроля, тарифов, ограничений на операции с прибылью [1; 2].

Механизм трансфертного ценообразования активно используется российскими и зарубежными компаниями. Причинами широкого распространения этого механизма в России стали неразвитость рынка и рыночных институтов в регионах, высокая степень монополизации отдельных секторов экономики, отсутствие свободной информации о рыночных сделках и рыночных ценах, а также различия в условиях налогообложения в разных субъектах РФ. Трансфертное ценообразование позволяет вертикально интегрированным компаниям минимизировать налогообложение путем применения в расчетах между зависимыми структурами трансфертных цен, а также путем перераспределения финансовых потоков между хозяйствующими субъектами, входящими в структуру, и вовлечения посредников в процесс реализации продукции.

В связи с этим необходим ряд задач, решаемых с помощью трансфертных цен.

Примером решения налоговых задач являются соглашения между ТНК и правительствами стран, где расположено их производство. За счет того, что внутри ТНК для целей экономии на налогах формируются заниженные цены на экспортируемую в офшорные зоны продукцию, происходит минимизация налогового бремени. Решение налоговых задач, в первую очередь, связано с необходимостью перераспределения прибыли между отдельными подразделениями компании. Завоевание рынка или его сегментирование посредством применения нерыночных (трансфертных) цен относятся уже к коммерческим задачам. В связи с этим можно выделить несколько способов намеренного уменьшения налоговых обязательств:

- регистрация одной из сторон сделки в юрисдикции с пониженными налоговыми ставками;
- использование налоговых льгот и специальных налоговых режимов;
- наличие убытков по данным налогового учета;
- неуплата налогов в результате незаконной ликвидации предприятия-налогоплательщика.

При этом негативным эффектом в условиях налоговой системы России является перемещение мобильной налоговой базы между регионами страны, в результате чего потери несет не только бюджетная система в целом, но и бюджеты субъектов РФ.

Согласно российскому законодательству существенное отклонение цен от ранее использовавшихся является достаточным основанием предполагать наличие взаимосвязи между сторонами сделки, что, в свою очередь, должно служить основанием для контроля за ценами сделок. В международной практике именно то обстоятельство, что отношения между лицами не могут рассматриваться как отношения "на расстоянии вытянутой руки", является основанием для ценового контроля, что, конечно, усложняет процесс доказывания минимизации налоговых платежей и доначисления налогов, однако позволяет не контролировать все цены всех сделок, а также доначислять налоги в случае использования трансфертного ценообразования для любой минимизации налоговых обязательств, а не только в случаях, когда такая минимизация вызвана более чем 20-процентным отклонением цен "на расстоянии вытянутой руки".

В настоящее время регулирование трансфертных цен осуществляется на международном уровне – посредством заключения соглашений во избежание двойного налогообложения и на национальном уровне – посредством норм внутригосударственного налогового законодательства. Перед налоговыми органами зарубежных стран стоит цель не искоренить трансфертное ценообразование, а выяснить, приводит ли оно к минимизации налоговых обязательств.

Основным рекомендательно-методическим документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования является Руководство ОСЭР 1995 года "О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов". Проект российского закона во многом основан на Рекомендациях ОСЭР, но имеет ряд национальных специфических особенностей. Несоответствие норм российского права международным нормам не отвечает интересам российских компаний. Действие налоговых актов в области регулирования трансфертного

ценообразования ориентировано на специального субъекта – ТНК. Отсутствие единых правил трансфертного ценообразования и контроля за применением цен для корпораций создает множественные налоговые риски, усложняет процедуры текущего внутреннего финансового контроля, сужает перспективы свободного присутствия на различных рынках, неизбежно приводит к риску двойного налогообложения в сделках. Принятие отличных от международных актов законов не отвечает интересам государства в целом, так как снижает привлекательность внутреннего рынка для инвесторов, снижает эффективность работы налоговых органов и, в конечном итоге, негативно влияет на бюджетные интересы страны.

Контроль за применяемыми налогоплательщиками ценами – одна из задач, которую законодатели обсуждали неоднократно, но "катализатором" внесения изменений явилось Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 года "О бюджетной политике в 2012 – 2014 годах", в котором был поднят вопрос трансфертного ценообразования и указано на необходимость введения с 2012 года новых правил регулирования трансфертного ценообразования в налоговых целях. Серьезные изменения в НК РФ внесены Федеральным законом от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" [3].

Учитывая недостатки действующего законодательства по регулированию трансфертных цен для целей налогообложения, а также принимая во внимание рекомендации ОЭСР и мировую практику по этому вопросу, Министерством финансов РФ в 2007 году был разработан и представлен в Правительство РФ законопроект, предусматривающий ряд изменений в НК РФ, направленных на совершенствование правового регулирования общественных отношений в сфере налогового контроля за правильностью исчисления и полной уплаты налогов. Налоговый кодекс дополнен разделом, существенно расширяющим пределы, способы и методы налогового контроля. При этом сохранен принцип признания взаимозависимым лицам совершающим сделку для целей налогообложения. Расширилось определение перечня взаимозависимых лиц, указывая также на возможность признания таковыми при наличии иных оснований в судебном порядке. Компании должны принимать во внимание, что сделки по продаже взаимозависимому лицу через независимый законопроект также рассматривает как контролируемые [4].

Кроме того, предусматривается расширение перечня сделок, подлежащих контролю. К ним относятся сделки, предметом которых являются объекты интеллектуальной собственности, информация, имущественные права, а также финансовые операции, такие, как проценты по займам и кредитам, гарантийные обязательства. Предполагается, что будут подконтрольными не только любые сделки с взаимозависимыми лицами, а также сделки с независимыми лицами, зарегистрированными в оффшорных зонах, список которых утверждает Министерство финансов, или если предмет сделки специфичен.

Что касается рыночной цены товара, то вводится понятие интервал рыночных цен. Рыночной ценой для целей налогообложения предлагается признать цену, находящуюся в пределах установленного интервала. Таким образом, определяется не просто отдельно существующая рыночная цена, а определенный, безопасный с точки зрения налогового контроля, ценовой диапазон, в пределах которого допускается варьирование ценой. Налоговым органам может быть принято решение о доначислении налога в случае, если фактическая цена сделки не соответствует расчетному интервалу. Данная конструкция в большей степени отвечает интересам налогоплательщиков и добавляет больше ясности в работу налоговых органов.

При этом перечень методов трансфертного ценообразования существенно расширяется. И в значительной степени соответствует общемировой практике и международным нормам. Перечень источников информации не ограничен перечисленными в законе, а приоритеты в использовании контролирующим органам того или иного источника не установлены. К источниками информации отнесены: мировые биржи, таможенная статистика, сведения о ценах, биржевых котировках, сведения, полученные из бухгалтерской и статистической отчетности организации, и информация о рыночной стоимости объектов оценки [5; 6]. Приоритетным для целей анализа становится не юридическая форма сделки, а ее фактическое содержание, то есть экономическая сущность.

Таким образом, вводимые изменения позволят упорядочить и повысить эффективность налогового контроля за правильностью исчисления и полной уплаты налогов при применении и совершенствовании основ определения соответствия цен. Подводя небольшой итог первого года реализации данного закона, Россия начинает в полной мере соответствовать международным принципам регулирования трансфертного ценообразования, чтобы практические результаты стали эффективными как для налоговых органов, так и для хозяйствующих субъектов нужно больше 1 года.

*Рецензент  
канд. экон. наук, доцент Найдено А. Е.*

**Литература:** 1. Налоговый Кодекс Российской Федерации № 146-ФЗ от 31.07.1998 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/>. 2. О трансфертном ценообразовании : Федеральный закон № 227 от 18.07.2011 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=116968>. 3. Трансфертные цены // Oil&Gas Journal. – 2011. – № 10(54). – 96 с. 4. Горбатова Л. В. Международные стандарты финансовой отчетности / Л. В. Горбатова. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 556 с. 5. Трансфертные цены в рыночной экономике // Финансовый менеджмент. – 2010. – № 3. – 144 с. 6. Бюджетная реформа. Нет денег – нет реформ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.vedomosti.ru/newspaper/article/-278435/net\\_deneg\\_bez\\_reform](http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/-278435/net_deneg_bez_reform).

Студент

Харьковского национального экономического университета

## ДИФФЕРЕНЦИРОВАНИЕ СТАВОК НДС С УЧЕТОМ ОПЫТА ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

*Аннотация. Предложено одно из направлений гармонизации НДС Украины с требованиями законодательства ЕС путем применения дифференцированных ставок.*

*Анотація. Запропоновано один із напрямів гармонізації ПДВ України, з вимогами законодавства ЄС шляхом застосування диференційованих ставок.*

*Annotation. The article suggests one of the lines of harmonization of VAT of Ukraine and the requirements of the EU legislation by means of applying differentiated rates.*

*Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, дифференцированные ставки.*

Современный уровень развития внешнеэкономической политики Украины имеет стратегическую направленность на интеграцию в Европейское сообщество. В контексте евроинтеграции для любой страны-кандидата важную роль играет гармонизация косвенного налогообложения, а перспективы вхождения Украины в ЕС на условиях равноправного стратегического партнера предусматривают применение новых подходов в собственной налоговой политике. Наиболее влиятельным косвенным налогом не только в Украине, но и в странах ЕС является НДС. Поэтому его реформирование в соответствии с требованиями ЕС является актуальной проблемой развития налоговой системы Украины.

Проблемы совершенствования взимания НДС и пути их решения отражены в трудах многих ученых, среди которых: Белоусова И. А., Бекерская Д. А., Бех Г. В., Валигура В. А., Забигаило В. К., Крысоватый А. И., Кучерявенко М. П., Малышева Н. Р., Н. Моуси, Петров Р. А., Савченко Л. А., Слепещ В. Н., Топорнин Б. М., Шевчук С. В.

Цель статьи – разработка рекомендаций по улучшению взимания НДС в Украине и приближение механизма его функционирования к требованиям ЕС.

На современном этапе развития НДС используется в налоговых системах более 50 стран, включая все страны ЕС, и его удельный вес в доходах бюджетов находится в пределах 19 – 39 % [1]. Установление НДС – одно из требований членства в ЕС [2, с. 73].

Предпочтение, оказываемое НДС в странах-членах ЕС, обусловлено тем, что этот налог обеспечивает государству значительные поступления, с его помощью гораздо лучше облагать услуги и освобождать средства производства. Кроме этого, его налоговый механизм не позволяет свободно уклоняться от налогообложения (рис. 1).



Рис. 1. Преимущества и недостатки НДС

Особенностью НДС, в отличие от налога с оборота, является то, что он не распространяется на добавленную стоимость, которая облагалась ранее. Хотя налог взимается многократно, он охватывает каждый раз только вновь созданную стоимость. Он не сложен в исчислении, обеспе-



чивает стабильные поступления, поскольку добавленная стоимость достаточно устойчивый показатель. Поступления НДС равномерно распространяются на территории страны, что частично решает проблему взаимоотношений между центральным и местными бюджетами [3, с. 15].

В Украине НДС был введен с 1 января 1992 года, согласно принятому 20 декабря 1991 года ЗУ "О налоге на добавленную стоимость" [4]. С того времени и до настоящего времени законодательство в сфере налогообложения развивалось стремительно и не всегда постепенно. Налоговым кодексом усовершенствованы правовые нормы по НДС путем обеспечения более детальной правовой регламентации его взимания, устранения пробелов, которые имели место в предыдущем законодательстве и использовались для уклонения от налога, приняты существенные меры на пути приближения налогового законодательства к требованиям 112 Директивы Совета ЕС [5; 6].

По данным Госказначейства Украины структура налоговых поступлений Сводного бюджета Украины за III квартал 2012 года имеет следующий вид (рис. 2) [4].

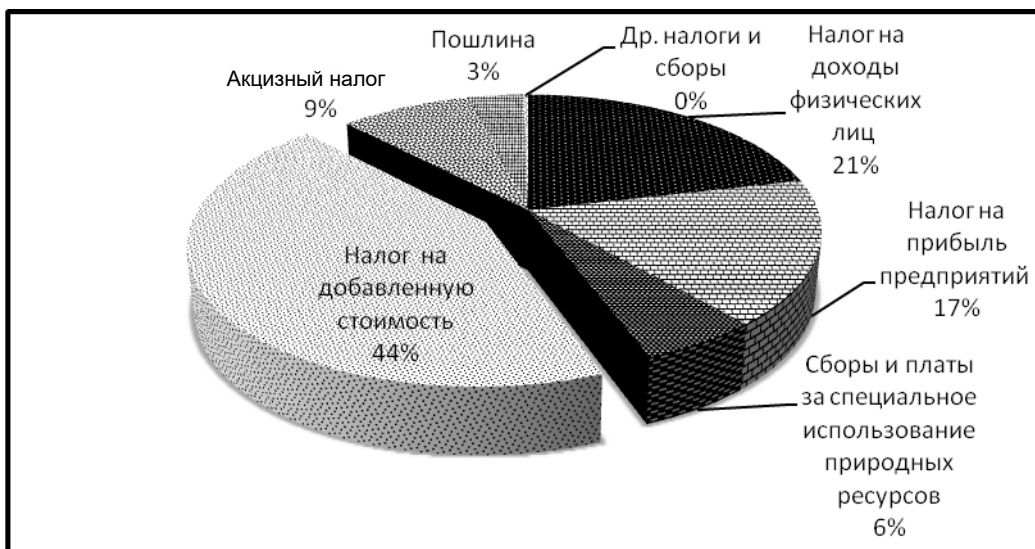


Рис. 2. Структура налоговых поступлений за III квартал 2012 года [7]

Удельный вес НДС является наибольшим среди налоговых поступлений от налогов на потребление, причем с начала 2000-х годов он постоянно растет. Для нашей страны важно создать совершенную структуру сбора НДС. Следует подчеркнуть, что от этого зависит благоустройство государства, способность выполнять свои функции, а также темпы развития экономики.

Нерешенной остается проблема размера ставок и количества льгот. Дифференцированные ставки налога применяются в ЕС. Кроме стандартной ставки НДС, которая не может быть меньше 15 %, согласно директиве "О совместной системе налога на добавленную стоимость" от 28 ноября 2006 года государства-члены ЕС могут применять одну или две сниженные ставки. Сниженная ставка не может быть меньше 5 %. На такую систему ориентируются не только члены ЕС, но и страны-претенденты на вступление в союз. В пользу введения дифференцированных ставок приводятся такие аргументы [8, с. 81].

1. Нужно облагать по более низкой ставке те товары, спрос на которые имеет большую эластичность, и по более высокой ставке – товары, спрос на которые неэластичен, не сильно снижать спрос на товары и минимизировать действие налога на структуру потребления.

2. С точки зрения справедливости правильнее, если товары повседневного спроса, которые составляют большую долю в расходах бедных слоев населения, облагаются по низкой ставке.

Учитывая приведенную информацию, автор предлагает применить дифференцированные ставки НДС и в Украине, тем самым сократив перечень льготных операций, и расширив объект налогообложения.

На основе разработок ученых Е. Аткинсона и Дж. Стиглица и положений НКУ, ставки могут равняться 11, 17 и 20,5 % [9; 10].

Но ввиду социально-экономического развития Украины, целесообразно ввести:

- трехпроцентную ставку на товары медицинского значения, школьные товары, издательскую продукцию (социально важные товары и услуги);
- одиннадцатипроцентную ставку на продукты питания широкого потребления;
- семнадцатипроцентную ставку как основную;
- двадцатисемипроцентную ставку на социально опасные товары и товары роскоши;
- оставить нулевую ставку.

Ясно, что существование одной стандартной ставки значительно упрощает процесс администрирования НДС, если уровень налогообложения потребления одинаково пропорциональный, то налог нейтрален по отношению к взаимозаменяемым товарам и услугам и не влияет на выбор потребителя. Фискальная теория гласит, что налогообложение всех товаров по единой ставке сводит к минимуму различного рода деформации, связанные с любым налогом.



Если НДС исчисляется по единой ставке ко всему потреблению, то налог будет пропорционален потреблению, но регрессивен относительно годового дохода. Желание ослабить такую регрессивность, сделать налог прогрессивным относительно величины дохода обуславливает налогообложение по сниженным по сравнению со стандартными ставками тех товаров, которые потребляют низкодоходные группы населения. В то же время повышенные ставки применяются к товарам и услугам, которые потребляют преимущественно высокодоходные группы населения. Налогообложение социально важных товаров и услуг по ставке 3 % существенно не повлияет на их цену, и в то же время уменьшит перечень льготных операций и существенно расширит базу налогообложения, перечень таких товаров и услуг будет устанавливать КМУ на основе расчета основных макроэкономических показателей, а также потребительской корзины. Применение повышенной ставки к социально опасным товарам возможно существенно и не повлияет на общий стиль жизни потребителей этих товаров, но все же в долгосрочной перспективе окажет определенное положительное влияние.

Как итог, нужно отметить, что с позиций экономической целесообразности, снижение ставок налогов должно быть постепенным. Медленные изменения будут способствовать формированию налоговой культуры, сознательной налоговой дисциплины, созданию стабильных и честных взаимоотношений между плательщиками и контролирующими органами, повышению общего статуса Украины как экономического и стратегического партнера.

*Рецензент*

*докт. экон. наук, профессор Тищенко А. Н.*

**Литература:** 1. Taxation Trends in the European Union 2011. – Data for the EU Member States, Iceland and Norway. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011 – 428 p. 2. Перов А. В. Налоги и налогообложение : учебн. пособ. / Перов А. В., Толкушкин А. В. – М. : Юрайт-Издат, 2005. – 720 с. 3. Податкова система : навч. посібн. / [Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін.]; за ред. І. О. Лютого. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 456 с. 4. Про податок на додану вартість : Закон України від 20.12.1991 р. № 2007-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. 5. Про спільну систему податку на додану вартість : Директива 2006/112/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. 6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. Том 2 / кол. авторів [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : МФУ ; Нац. універ. ДПС України, 2010. – 1002 с. 7. Звіт про виконання Державного бюджету України за III кв. 2012 року. Додаток № 4 до наказу МФУ від 28.12.2011 р. № 1774 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/>. 8. Регулятивний потенціал податкової системи України : [монографія] / [колектив авторів]; за ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2009. – 336 с. 9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. 10. Аткинсон Э. Б. Лекции по экономической теории государственного сектора : [учебник] / Э. Б. Аткинсон, Дж. Э. Стиглиц; [пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова]. – М. : Аспект Пресс, 1995. – 832 с.

---

**Рычкова С. М.**

УДК 336.221.4

Студент

Харьковского национального экономического университета

## **СИСТЕМА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ: СУЩНОСТЬ И СТРУКТУРА**

*Аннотация. Рассмотрены разные определения понятия налогового контроля, выделены основные подходы к его трактовке. На основе выделенных подходов определено, что единого трактования налогового контроля пока что не существует. Предложено авторское определение этого понятия, которое является более обоснованным и отображает функциональную сущность налогового контроля в разных сферах экономики.*

*Анотація. Розглянуто різні визначення поняття податкового контролю, виділено основні підходи до його трактування. На основі виділених підходів визначено, що єдиного трактування податкового контролю поки що не існує. Запропоноване авторське тлумачення цього поняття, яке є найбільш обґрунтованим та відображає функціональну сутність податкового контролю в різних сферах економіки.*

---

© Рычкова С. М., 2013

*Annotation. Different definitions of tax control, and the main approaches to its treatment are discussed. On the basis of the selected approaches it is determined that common interpretation of tax control does not exist yet. Author's own definition of this concept, which is more substantiated and reflects the functional nature of tax control in different areas of the economy is offered.*

*Ключевые слова: налоговая система, налоги, налоговый контроль, государственное управление, финансово-хозяйственная деятельность.*

Первоочередной потребностью сегодняшнего дня является обеспечение сбалансированно-го развития всех подсистем общества, гармонизации интересов различных слоев населения, создание прочного экономического основания для интеграции Украины в мировую экономическую систему. Все это в значительной степени зависит от эффективной контрольной функции налогов. Контрольная функция налогов проявляется через налоговый контроль.

Вопрос налогового контроля и общих проблем, возникающих в процессе его осуществления, отражены в работах таких отечественных специалистов в области финансового права, как: Л. Воронова, М. Кучерявенко, П. Мельник, В. Онищенко, О. Орлюк, Л. Савченко и др.

Контроль является обязательным элементом любой сферы государственного управления. Налоговый контроль целесообразно рассматривать как одну из функций государственного управления налоговой системой. Основные принципы налогового контроля прежде всего освещаются в законодательных нормах. В частности эти вопросы рассмотрены в главах 5 – 8 Налогового Кодекса Украины. Основные практические положения по вопросам налогового контроля регулируют Письма Государственной налоговой службы Украины [1, с. 25]. Существуют различные подходы к определению сущности понятия "налоговый контроль" (табл. 1).

Таблица 1

#### Трактовка налогового контроля в литературных источниках

Источник	Определение
Налоговый кодекс Украины [2]	Система мер, принимаемых контролирующими органами с целью контроля правильности начисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также соблюдение законодательства по вопросам регулирования обращения наличности, проведения расчетных и кассовых операций, патентования, лицензирования и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы
Бечко П. К. [3]	Процесс, обеспечивающий достижение намеченных целей, задач и плановых параметров, в том числе путем применения финансовых санкций, который предусматривает выявление отклонений между фактически достигнутыми результатами за определенный период от запланированных, а также принятие мер, направленных на их устранение
Азрилиян А. Н. [4]	Контроль, который осуществляется должностными лицами налоговых органов через учет налогоплательщиков и объектов, подлежащих налогообложению, налоговые проверки, опросов плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащих налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли)
Борисов А. Б. [5]	Меры косвенного воздействия государства на экономику, экономические и социальные процессы путем изменения видов налогов, налоговых ставок, установления налоговых льгот, снижение или повышение общего уровня налогообложения, отчислений в бюджет
Иванов Ю. Б. [6]	Элемент финансового контроля и механизма является необходимым условием эффективного налогового менеджмента
Загородный А. Г., Райзберг Б. А. [7]	Меры косвенного воздействия на экономику и социальные процессы через изменение налогов, налоговых ставок, налоговых льгот, снижение или повышение общего уровня налогообложения, отчислений в бюджет
Марин Н. А. [8]	Налоговый контроль всегда реализуется через совокупность безусловно активных действий властных субъектов через осуществление ими полномочий, которые имеют активный характер, и совокупность активных действий и пассивного поведения контролирующих субъектов при реализации права на налоговую проверку уполномоченных органов
Онищенко В. А. [9]	Одна из конституционных функций государства, которая должна поддерживать баланс между правами и обязанностями налогоплательщиков
Рева Д. В. [10]	Один из видов финансового контроля, осуществляемого в сфере государственного управления налогообложением, который представляет собой деятельность уполномоченных государством субъектов по установлению состояния выполнения требований действующего налогового законодательства лицами, на которых возложена обязанность по исчислению, уплате, содержанию и перечислению налогов, сборов (обязательных платежей), выявлению отклонений в их деятельности от установленных требований, пресечения и устранения и недопущению таких нарушений в будущем
Черник Д. Г. [11]	Контроль за обеспечением полноты и своевременности уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей



Из табл. 1 можно сделать вывод, что в Налоговом кодексе не в полном объеме раскрыто это понятие, оно имеет недостаток, а именно отсутствует такое направление работы контролирующих органов, как правильность составления и своевременность предоставления налоговых деклараций (расчетов).

Можно выделить критерии группирования подходов к трактовке исследуемого объекта (табл. 2).

Таблица 2

#### Подходы к трактовке сущности налогового контроля

Трактовка налогового контроля	Авторы
1 Мероприятие непрямого влияния государства на экономику [5]	Борисов А. Б., Райзберг Б. А., Лозовской Л. Ш., Загородный А. Г., Возняк Г. Л., Смолженко Т. С.
2. Деятельность направленная на выполнение обязанностей [12]	Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов
3. Вид финансового контроля [10]	Рева Д. В., Иванов Ю. Б., Крысоватый А. И., Кизыма А. Я., Карпова В. В.
4. Конституционная функция государства [9]	Онищенко В. А., Данилов О. Д.
5. Деятельность налоговых органов [1]	Буряк П. Ю., Карпинский Б. А., Залуцкая Н. С., Билинский В. З., Маринов Н. А.
6. Учет налогоплательщиков и объектов налогообложения [11]	Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П.
7. Процесс, который обеспечивает достижение поставленных целей [3]	Бечко П. К., Лиса Н. В.

Можно сделать вывод, что единой трактовки этого понятия пока не существует. Таким образом, предложено рассматривать налоговый контроль как управление экономическими субъектами, процессами, которое заключается в надзоре за ними с целью проверки соответствия их состояния законодательным нормам, определенным стратегиям, целям, программам развития. Контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах компетенции путем налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков налогов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для получения прибыли, а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом, в определенный налоговый законодательством срок и с соблюдением требований относительно правильности заполнения налоговых деклараций (расчетов).

Контроль является одной из функций не только управления предприятием, но и государственного управления. Контроль в государственном управлении позволяет сравнить фактическое состояние в определенных отраслях с поставленными требованиями, выявить недостатки и устранить их; предупредить возможные ошибки и нарушения; оценить соответствие осуществление других функций управления задачами, которые поставлены перед ними, выявить резервы и возможности совершенствования функционирования элементов государственно-управленческой системы [7, с. 204].

На рисунке приведено условное изображение места налогового контроля в системе контроля в государственном управлении.

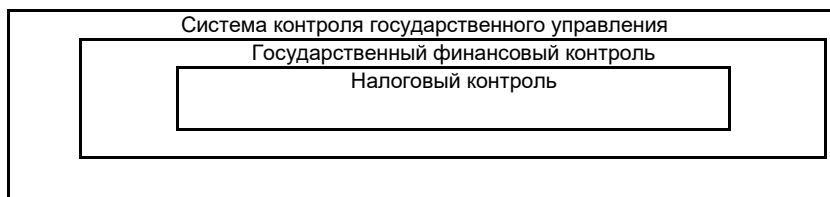


Рис. Условное обозначение места налогового контроля в системе контроля государственного управления

В результате анализа научной и учебно-методической литературы, автор считает целесообразным разграничить такие понятия, как налоговый контроль, налоговое управление и систему налогового контроля.

Налоговое управление целесообразно рассматривать как последовательное выполнение определенных действий субъектами контроля, то есть как процесс обеспечения реализации налогового контроля в государстве [5, с. 186]. К системе налогового контроля можно отнести также цели, методы и технологию налогового контроля, а также ресурсы [13].

Проблемные положения налогового контроля как основного элемента государственного финансового контроля, его значение в жизни общества является одним из основных нерешенных

вопросов. Поэтому повышение эффективности налогового контроля будет способствовать увеличению поступлений в бюджет за счет вывода доходов из теневого сектора экономики.

Рецензент  
канд. экон. наук, доцент Найденко А. Е.

**Литература:** 1. Податковий контроль : [підручник] / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька та ін. – К. : "Хай-Тек Прес", 2007. – 608 с. 2. Податковий кодекс України від 06.12.2012 № 5519-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon2.rada.gov.ua/va/Laws/show/2755-17. 3. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навч. посібн. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с. 4. Азрилиян А. Н. Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А. Н. Азрилияна]. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с. 5. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2001. – 895 с. 6. Иванов Ю. Б. Податковий менеджмент : [підручник] / Ю. Б. Иванов, А. Я. Кізима, А. І. Крисоватий. – К. : Знання, 2008. – 525 с. 7. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – [2-ге вид., виправ. та допов.] – Львів : Вид. "Центр Європи", 1997. – 576 с. 8. Маринов Н. А. Проблемні аспекти визначення поняття податкового контролю в Україні / Н. А. Маринов // Право України. – 2007. – № 4. – С. 46. 9. Онищенко В. А. Податкова система Франції / В. А. Онищенко // Вісник податкової служби України. – № 5. – 2001. – С. 21–23. 10. Рева Д. В. Правове регулювання податкового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / Д. В. Рева. – Х. : НЮАУ, 2005. – 20 с. 11. Черник Д. Г. Основы налоговой системы : учебн. пособ. для вузов / Д. Г. Черник, А. П. Починок. – М. : Финансы ; ЮНИТИ, 1998. – 422 с. 12. Ковальова Т. В. Великий тлумачний словник української мови / упоряд. Т. В. Ковальова ; художн.-оформлювач Б. П. Зублик. – Х. : Вид. "Фоліо", 2005. – 767 с. 13. Кузьмін О. Є. Основы менеджменту : підручник / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Вид. "Академвидав", 2003. – 416 с.

УДК 336.201:336.228.34

**Кутузова Е. С.**

Студент магистратури  
Федерального государственного бюджетного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Байкальский государственный университет экономики и права"

## НЕЙТРАЛЬНОСТЬ КАК ПРИНЦИП КОНСТРУИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ НОРМ

*Аннотация. Рассмотрены теоретические подходы к определению термина "нейтральность налогообложения", оценено влияние налоговых норм на экономическое поведение налогоплательщиков, а также сформулирован вывод о необходимости законодательного закрепления принципа нейтральности налогообложения в составе основных начал законодательства РФ о налогах и сборах.*

*Анотація. Розглянуто теоретичні підходи до визначення терміна "нейтральність оподаткування", оцінено вплив податкових норм на економічну поведінку платників податків, а також сформульовано висновок про необхідність законодавчого закріплення принципу нейтральності оподаткування у складі основних джерел законодавства РФ про податки і збори.*

*Annotation. The article deals with theoretical approaches to the definition of "tax neutrality". The author describes the influence of tax rules on economic behaviour of taxpayers and comes to the conclusion about the necessity of legislative recognition of the neutrality principle in Russian Tax code.*

*Ключевые слова: нейтральность, налоговые нормы, уклонение от уплаты налогов, принципы налогообложения, поведение налогоплательщиков.*

В последнее время ученые и известные экономисты все чаще говорят о необходимости построения в России нейтральной налоговой системы. В частности, экс-глава Министерства финансов РФ Алексей Кудрин, оценивая перспективы развития налоговой политики России, заявлял, что на первом месте должна стоять отмена налоговых льгот и создание нейтральной налоговой системы [1]. Между тем, до конца не определено, что понимается под термином "нейтральность" и какие налоговые нормы следует считать нейтральными.



Так, Конституционный суд РФ, упоминая о нейтральности налогообложения, по сути, рассматривает ее в качестве одной из составляющих принципа равенства налоговых обязательств: "В налогообложении равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны нести одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование" [2].

В трудах зарубежных и российских ученых-экономистов сложился несколько иной подход к определению понятия "нейтральность". Так, Якобсон Л. И. и Майбуров И. А. в качестве критерия нейтральности предлагают оценивать влияние налогов на эффективность экономического поведения налогоплательщиков.

Экономический субъект осуществляет распределение своих ресурсов, ориентируясь не только на сигналы рынка, но и на сигналы, которые подает налоговая система. Если какой-либо вид деятельности (либо ее результат) превращается в объект налогообложения, то направлять ресурсы на эту деятельность становится менее выгодно, и, следовательно, происходит искажение экономического поведения хозяйствующего субъекта [3, с. 157].

По мнению Майбурова И. А., налоги неизбежно искажают поведение, экономические решения и эффективный выбор экономических агентов, который бы они осуществляли в отсутствие налогообложения. Единственным видом налога, который не вносит искажений, а следовательно, не снижает эффективности действий хозяйствующих субъектов, является аккордный (паушальный) налог.

Аккордный налог представляет собой налог с фиксированной ставкой, единообразной для всех налогоплательщиков и не зависящей от его экономических и социальных характеристик. Классическими примерами такого налога являются подушная подать и налогообложение земельных участков, не зависящее от их характеристик (плодородия, характера застройки и т. п.). Все остальные (пропорциональные, прогрессивные и даже регрессивные) налоги являются искажающими [4, с. 227].

Следует иметь в виду, что искажающее влияние может быть не только негативным. Если имеет место неоптимальное распределение ресурсов, обусловленное наличием отрицательных экстерналий, то налогообложение способно изменить положение дел к лучшему. Примером может являться специальный налог на предприятия, загрязняющие атмосферу, который побуждает их сокращать вредные выбросы. Такие налоги называют корректирующими. При этом удельный вес корректирующих налогов в общей величине налоговых поступлений обычно невелик. Все же прочие искажающие налоги снижают эффективность решений хозяйствующих субъектов [3, с. 159]. Следовательно, в общем случае желательно, чтобы искажающее действие налогообложения на налогоплательщиков было минимальным.

Однако проблема нейтральности налогообложения не должна рассматриваться только с точки зрения влияния налогов на поведение экономических субъектов. По мнению автора, это проблема двойственная, затрагивающая интересы не только экономических агентов, но и всего общества и государства в целом. Формально ее можно описать следующим образом. Законодатель, вводя "ненейтральную" налоговую норму, с одной стороны, провоцирует экономических субъектов изменять свое поведение, а с другой стороны, возникает такое явление, как уклонение от уплаты налогов.

В указанной ситуации, на взгляд автора, возможны два варианта искажения поведения экономических субъектов. Первый вариант, когда минимизация налоговых платежей в бюджетную систему государства достигается за счет отказа от наиболее привлекательных вариантов потребления или производства, которые отвечали бы предпочтениям субъекта при отсутствии такой налоговой нормы. Такое положение дел в большинстве случаев (если речь не идет об установлении корректирующего налога) явно противоречит интересам как отдельных налогоплательщиков, так и государства в целом.

Наиболее ярким примером такой модификации поведения налогоплательщиков является так называемый налог на окна, который активно взимался в Европе в эпоху абсолютизма.

Суть данного налога заключалась в налогообложении строений по числу окон и дверей. Логика здесь достаточно очевидна: размер здания служит показателем обеспеченности его владельца, а чем больше здание, тем больше (при прочих равных условиях) окон оно имеет. Однако налогоплательщики данного налога, стремясь его минимизировать, начали строить дома с небольшим числом окон. Таким образом, жильцы такого дома лишались достаточного количества дневного света, а государственная казна недополучала суммы налога.

Однако еще более часто на практике встречается второй вариант развития событий, когда налоговая норма, не отвечающая требованию нейтральности, приводит к искажению поведения экономического субъекта не в сторону ухудшения его положения как такового, а в сторону умышленного использования предоставленных такой нормой "лазеек".

Так, в целях стимулирования обновления основных средств в статье 258 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) была закреплена норма, согласно которой налогоплательщик имеет право включать в состав расходов расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к "третьей" – "седьмой" амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (так называемой амортизационной премией).

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их введения в эксплуатацию включаются в амортизационные группы по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к "третьей" – "седьмой" амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода [5].

На практике это привело к тому, что налогоплательщики стали активно использовать данную норму для того, чтобы путем многократной реализации основных средств между взаимозависимыми лицами включать в состав расходов часть стоимости основных средств, вполне легально занижая таким образом налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Реагируя на такое положение дел, законодатель вводит норму, противодействующую минимизации налога на прибыль организаций путем злоупотребления правом на амортизационную премию. Указанная норма предписывает в случае реализации основного средства ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, восстановить в составе внереализационных доходов суммы ранее включенной в состав расходов амортизационной премии в том периоде, в котором была осуществлена такая реализация [6].

Для того чтобы российскому законодателю не приходилось каждый раз с помощью все новых и новых налоговых норм корректировать искажающее влияние норм первоначальных на налогоплательщиков и налоговых агентов, по мнению автора, необходимо нормативно закрепить принцип нейтральности налогообложения в общей части НК РФ.

Васильева И. В. так формулирует принцип экономической нейтральности налогообложения: "Налоги должны по возможности не оказывать влияния на принятие различными лицами экономических решений или такое влияние должно быть минимальным" [7, с. 38]. Отсюда следует, что экономическая нейтральность налогообложения может быть как абсолютной (когда искажающее влияние на поведение экономических субъектов отсутствует) и относительной (когда такое влияние относительно слабо).

Однако поскольку абсолютная нейтральность налогообложения – вещь скорее идеальная и достичь ее на практике невозможно, то в статье 3 НК РФ нормативно следует закрепить именно принцип относительной нейтральности налогообложения: "Искажающее влияние налогов и сборов на экономическое поведение налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) должно быть минимальным".

Таким образом, нейтральность налогообложения, по существу, означает, что вмешательство государства хоть и ограничивает возможности плательщиков, изымая у них часть средств, все же оставляет доступными те варианты поведения, которые характеризуются наивысшей эффективностью [3, с. 159]. При искажающем же налогообложении вмешательство побуждает плательщиков отказываться от наиболее эффективных, разумных и логичных вариантов экономического поведения.

Следовательно, в целях снижения искажающего влияния налоговых норм на поведение налогоплательщиков и повышения эффективности мер, направленных на борьбу с уклонением от уплаты налогов необходимо, чтобы законодатель при конструировании налоговых норм помимо прочих принципов налогообложения учитывал и принцип относительной нейтральности налогообложения. С учетом сделанного вывода автор полагает, что наиболее актуальным направлением исследований в данной сфере является более детальная проработка теоретических аспектов принципа нейтральности налогообложения и его влияния на минимизацию экономическими субъектами своих налоговых обязательств.

#### *Рецензент*

*канд. экон. наук, преподаватель Енина-Березовская А. А.*

- Литература:** 1. Спор о налогах [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://vz.ru/economy/2010/11/19/448651.html>.  
2. По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С. И. Аникина, Н. В. Ивановой, А. В. Козлова, В. П. Козлова и Т. Н. Козловой : Постановление Конституционного суда РФ от 13 марта 2008 года № 5-П [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=75642>.  
3. Якобсон Л. И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика : учебн. для вузов / Якобсон Л. И. – М. : ГУ ВШЭ, 2000. – 367 с.  
4. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.  
5. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть 2 № 146-ФЗ от 31.07.1998 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2/>.  
6. О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" : Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 206-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://docs.pravo.ru/document/view/29851660/30715665/>.  
7. Васильева И. В. Нарушение принципов налогообложения в налоговых взаимоотношениях в Российской Федерации / И. В. Васильева // Вестник Омского университета. Серия "Экономика". – 2007. – № 1. – С. 35–38.

Преподаватель  
Харьковского национального экономического университета

## СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОГО И ОТЕЧЕСТВЕННОГО ОПЫТА НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ РАЦИОНАЛЬНОГО ПОТРЕБЛЕНИЯ ЭНЕРГОРЕСУРСОВ

*Аннотация. Обоснована необходимость исследования зарубежного опыта налогового регулирования рационального потребления энергоресурсов, сделан анализ основных налоговых инструментов, применяемых для очерченных целей в США, Германии, России и Белоруссии, а также приведено их сравнение с соответствующими налоговыми инструментами, которые предусмотрены законодательством Украины.*

*Анотація. Обґрунтовано необхідність дослідження зарубіжного досвіду податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, здійснено аналіз основних податкових інструментів, що застосовуються для окреслених цілей у США, Німеччині, Росії та Білорусії, а також наведено їх порівняння з відповідними податковими інструментами, що передбачені законодавством України.*

*Annotation. The need for the investigation of foreign experience in tax regulation of rational use of energy is substantiated, an analysis of the main tax instruments used for the purposes outlined in the U.S., Germany, Russia and Belarus is made, and their comparison with the relevant tax instruments envisaged by the legislation of Ukraine is presented too.*

*Ключевые слова: налоговое регулирование, рациональное потребление энергоресурсов.*

Одним из путей развития реального сектора экономики является повышение эффективности использования топливно-энергетических ресурсов, что позволит снизить энергоёмкость отечественных товаров, а значит уменьшить их себестоимость и повысить конкурентоспособность, как на внешнем, так и на внутреннем рынках. При разработке отечественной системы инструментов налогового регулирования рационального потребления энергоресурсов необходимыми являются исследование и применение зарубежного опыта, что подтверждается сравнением Украины с другими странами мира по энергоёмкости ВВП (рисунок).

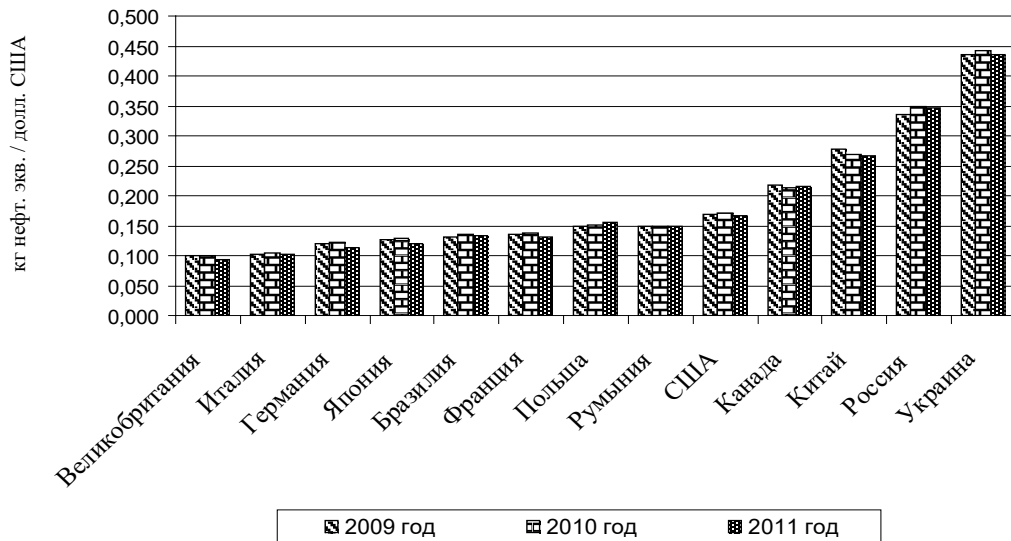


Рис. 1. Сравнение стран по энергоёмкости ВВП в 2009 – 2011 годах



Вопросам зарубежного опыта государственного регулирования рационального энергопотребления посвящено много научных работ, в частности, Ермилова С. В., Жовтянского В. А., Карпенко Г. В., Суходоли А. М. и др., при этом недостаточно внимания уделяется опыту стимулирования рационального потребления энергоресурсов средствами налоговой политики.

Целью данной работы является анализ именно налоговых инструментов, применяемых в зарубежных странах для стимулирования рационального потребления энергоресурсов, и их сравнение с инструментами налогового регулирования, которые предусмотрены законодательством Украины.

По данным отчета Всемирного энергетического совета [1, с. 75], в котором произведена оценка политики в области энергоэффективности в 90 странах по всему миру, развитые страны в большей мере, чем другие страны мира, используют налоговые инструменты. В зарубежных странах в основном применяются следующие налоговые инструменты (Fiscal measures): налоговый кредит (tax credit), ускоренная амортизация (accelerate depreciation) и налоговая скидка (tax reduction). Сравнение практики применения основных инструментов налогового регулирования рационального использования энергоресурсов в зарубежных странах и Украине приведено в таблице.

Таблица

**Сравнение основных инструментов налогового регулирования рационального использования энергоресурсов, применяемых в зарубежных странах и Украине**

Инструмент	Практика применения в зарубежных странах	Практика применения в Украине
1	2	3
Налоговый кредит	Налоговый кредит в размере от 10 до 30 % в зависимости от технологий широко применяется в США, где предусмотрено несколько их видов: для населения, для промышленности и для коммунальных служб [2 – 4]. Инвестиционный налоговый кредит также предусмотрено и ст. 67 Налогового кодекса Российской Федерации [5]	Практики применения для стимулирования рационального использования энергоресурсов в Украине нет
Ускоренная амортизация	Применяется в России согласно ст. 259.3 Налогового кодекса Российской Федерации [5]	В Украине не применяется, хотя согласно ст. 16 Закона Украины "Об энергосбережении" [6] налоговое стимулирование энергосбережения в Украине должно осуществляться путем установления повышенных норм амортизации энергосберегающих основных фондов. Однако эта норма носит лишь декларативный характер
Налог на электроэнергию и освобождение от него энергии из возобновляемых источников	Одним из основных налоговых инструментов, стимулирующих развитие возобновляемых источников энергии в Германии, является льгота, предусмотренная в § 9 Закона о налоге на электроэнергию (Stromsteuer gesetz). Согласно этой норме от налога на электроэнергию освобождается электрическая энергия, получаемая из возобновляемых источников энергии, если исключительно такая энергия питает сеть или линию электропередач [7]	Аналогом налога на электроэнергию в Украине является сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, при этом согласно ст. 311 раздела XIV Налогового кодекса Украины (НКУ) [8] объект налогообложения уменьшается на стоимость электрической энергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками и/или из возобновляемых источников энергии
Налог на энергоносители	В Германии согласно § 2 Закона о налоге на энергоносители (Energiesteuer gesetz) [9] предусмотрено применение пониженных ставок налога на энергоносители для биотоплива. До 31 июля 2006 года вместо налога на энергоносители в Германии существовал налог на добываемую или импортируемую нефть и нефтепродукты (Mineralölsteuer), при этом до 1 января 2004 года биотопливо не было объектом обложения этим налогом	В Украине схожим инструментом является акцизный налог, по которому предусмотрена льгота для биотоплива (ст. 229 раздела VI Налогового кодекса), но ею невозможно воспользоваться, потому что Кабинетом Министров Украины на сегодня не утвержден перечень производителей биоэтанола, как того требует пп. 229.1.11 НКУ [8]

1	2	3
Налоговая скидка по подоходному налогу	В Германии применяется такой порядок расчетов подоходного налога, при котором согласно § 82 Einkommenssteuer durch führungs verordnung [10] база налогообложения уменьшается на расходы, связанные с мерами по повышению рациональности использования энергоресурсов	В Украине налоговую скидку по налогу на доходы физических лиц предусмотрено п.п. 166.3.7 Налогового кодекса Украины на сумму средств, уплаченных налогоплательщиком в связи с переоборудованием транспортного средства, принадлежащего плательщику налога, с использованием в виде топлива биоэтанола, биодизеля, сжатого или сжиженного газа, других видов биотоплива
Освобождение от НДС импорта оборудования	Согласно ст. 96 Налогового кодекса Республики Беларусь освобождается от НДС при ввозе на территорию Республики Беларусь оборудование, используемое в производстве или приеме (получении), преобразовании, аккумулировании и (или) передачи энергии, произведенной из нетрадиционных и возобновляемых источников энергии [11]	В Украине соответствующий инструмент предусмотрено п.п. 197.16 Налогового кодекса Украины, однако анализ приведенных норм и перечня товаров, ввоз которых без взимания НДС разрешен КМУ на текущий момент, как отмечается в работе [12], приводит к мысли о том, что целью приведенных норм было освобождение от импортного НДС в "ручном режиме" отдельных партий оборудования для угодных компаний
Ограничение расходов при налогообложении	Согласно п. 1.7 ст. 131 Налогового кодекса Республики Беларусь [11] при налогообложении прибыли предприятий не учитываются расходы на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов, израсходованных сверх лимитов, доводимых до организаций в установленном порядке	В Украине такой инструмент не применяется
Льготы по земельному налогу	Согласно п. 1.21 ст. 194 Налогового кодекса Республики Беларусь [11] освобождаются от земельного налога земельные участки, занятые объектами и установками по использованию нетрадиционных и возобновляемых источников энергии	В Украине максимальный размер арендной платы согласно ст. 288 НКУ для земельных участков, предоставленных для размещения, строительства, обслуживания и эксплуатации объектов энергетики, которые производят электрическую энергию из возобновляемых источников энергии, – 3 % нормативной денежной оценки, для других земельных участков, предоставленных в аренду, – 12 %
Льготы по экологическому налогу	Согласно п. 3 ст. 207 Налогового кодекса Республики Беларусь [11] к ставкам экологического налога применяется коэффициент 0,5 за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, образующиеся при сгорании биогаза и биотоплива для получения тепловой и (или) электрической энергии	В Украине соответствующий инструмент не применяется

Таким образом, из таблицы видно, что не все основные инструменты налогового регулирования, применяемые в зарубежных странах, нашли свое отражение в налоговом законодательстве Украины, к тому же те инструменты, которые содержатся в существующем отечественном законодательстве, имеют целый ряд недостатков и в полной мере не применяются на практике. Поэтому для развития реального сектора экономики необходимо формирование новой системы инструментов государственного налогового регулирования рационального использования топливно-энергетических ресурсов, что выступает перспективным направлением дальнейших исследований.

**Литература:** 1. Energy Efficiency: A Recipe for Success [Electronic resource]. – Access mode : [http://www.worldenergy.org/documents/fdeneff\\_v2.pdf](http://www.worldenergy.org/documents/fdeneff_v2.pdf). 2. Consumer Energy Tax Incentives [Electronic resource]. – Access mode : [www.energy.gov/taxbreaks.htm](http://www.energy.gov/taxbreaks.htm). 3. Business Tax Incentives [Electronic resource]. – Access mode : [www.energy.gov/business\\_tax\\_incentives.htm](http://www.energy.gov/business_tax_incentives.htm). 4. American Recovery and Reinvestment Act of 2009 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ5/content-detail.html>. 5. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/10900200>. 6. Про енергозбереження : Закон України від 01.07.1994 р. № 74/94-ВР [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua>. 7. Stromsteuer gesetz [Electronic resource]. – Access mode : <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/stromstg/gesamt.pdf>.

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Голос України. – 2010. – № 229–230.  
9. Energiesteuer gesetz [Electronic resource]. – Access mode : <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/energiestg/gesamt.pdf>. 10. Einkommensteuer Durchführungs verordnung [Electronic resource]. – Access mode : [http://bundesrecht.juris.de/estdv\\_1955/index.html](http://bundesrecht.juris.de/estdv_1955/index.html). 11. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166 – 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=hk0200166&p2={NRPA}>. 12. Налоговые льготы при импорте энергосберегающего оборудования [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.dominion.odessa.ua/rus-/articles/2011\\_03\\_23\\_import\\_energo-sberegayushchego\\_oborudovaniya.php](http://www.dominion.odessa.ua/rus-/articles/2011_03_23_import_energo-sberegayushchego_oborudovaniya.php).

УДК 336.025

**Огородникова И. И.**

Старший научный сотрудник  
Научно-исследовательского института финансового права  
Национального университета государственной налоговой службы Украины

## **МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РАМКАХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**

*Аннотация. Рассмотрен международный опыт соотношения бухгалтерского и налогового учета, а также на основании его анализа и обобщения сформулированы пути его гармонизации в Украине. Сформулированы конкретные предложения по реформированию налоговой системы Украины на основе учета особенностей сближения систем бухгалтерского и налогового учета.*

*Анотація. Розглянуто міжнародний досвід співвідношення бухгалтерського та податкового обліку, а також на основі його аналізу та узагальнення сформульовано шляхи його гармонізації в Україні. Сформульовано конкретні пропозиції щодо реформування податкової системи України на основі врахування особливостей зближення систем бухгалтерського та податкового обліку.*

*Annotation. The article examined the relation of international experience of accounting and taxation, as well as on the basis of its analysis and synthesis formulated the way of its harmonization in Ukraine. Concrete proposals were developed to reform the tax system in Ukraine in terms of convergence between business and tax accounting.*

*Ключевые слова: налоговые различия, гармонизация, бухгалтерский и налоговый учет, реформирование налоговой системы.*

Гармонизация системы бухгалтерского учета и налогового учета непосредственным образом зависит от оптимизации функционирования и дальнейшего развития бухгалтерского учета и налогообложения. Совершенствование взаиморегулирования указанных систем в первую очередь определяется возможностью соотношения и однородностью их понятийного аппарата. Гармонизация применяемых системами терминов и определений приведет к согласованию объектов учета и налогообложения и, как следствие, к ликвидации коллизий, возникающих между бухгалтерским учетом и налогообложением. При разработке общих понятий следует также учитывать правовое толкование соответствующих понятий, содержащихся в нормах других, смежных отраслей.

Налоговые нормы отражают приоритеты налоговой политики, а правила бухгалтерского учета служат для отражения показателей хозяйственной деятельности предприятия. Нормативно-правовые акты в сфере бухгалтерского учета содержат исчерпывающую информацию о том, что должна включать в себя учетная политика для целей бухгалтерского учета. Вместе с тем, вопросы структуры и содержания учетной политики для целей налогообложения в налоговом законодательстве раскрыты не полностью. В качестве примера можно рассмотреть следующую коллизионную ситуацию.

Утверждение Министерством финансов Положения бухгалтерского учета "Налоговые различия" (далее – Положение) Приказом от 25.01.2011 г. [1] стало причиной большого количества споров среди ученых и практикующих бухгалтеров, экономистов и юристов. Так, согласно п. 1 раздела III указанного Положения, в финансовой отчетности отражаются постоянные и временные налоговые различия, которые должны учитываться при определении налоговой прибыли (убытка) отчетного периода, по соответствующим группам с выделением постоянных и временных налоговых различий, подлежащих вычету и налогообложению.



Одновременно с 1 января 2013 года вступает в силу абзац третий п. 46.2 ст. 46 НКУ [2], согласно которому в составе финансовой отчетности налогоплательщик отмечает временные и постоянные налоговые разницы по форме, установленной центральным органом исполнительной власти, осуществляющим формирование государственной финансовой политики.

Согласно п. 2 раздела III Положения, в примечаниях к финансовой отчетности приводится общая сумма временных разниц, подлежащих учету при определении налоговой прибыли (убытка) в следующих периодах, с выделением суммы временных налоговых разниц, подлежащих вычету, и суммы временных разниц, подлежащих налогообложению.

Налоговый учет и бухгалтерский учет – различные подсистемы, которые непосредственно связаны друг с другом и являются единым целым в структуре управления предприятием. Наиболее распространенная тенденция в мировой учетной практике – сближение систем бухгалтерского и налогового учета, однако проблема заключается в том, что полное сближение двух систем невозможно из-за наличия существенных расхождений в методологии учета.

Можно выделить два пути взаимодействия бухгалтерского учета и налогового учета. Первый путь – это параллельное ведение двух подсистем на основе единой информационной системы предприятия. Такой подход, в частности, закрепляет действующее украинское законодательство. Второй путь – это учет по отклонениям. За основу берется та учетная система, которая наиболее полно, достоверно, максимально удовлетворяет требования основных потребителей информации, и на ее основе производится корректировка отклонений для нужд других пользователей.

В настоящее время в мировой практике наблюдается тенденция к ориентации национальных систем бухгалтерского учета на общепринятый комплекс подходов и правил, позволяющих унифицировать правила интерпретации информации, которая отражается в бухгалтерской отчетности предприятий. С 80-х годов можно говорить о существующей в европейских странах тенденции перехода к использованию МСФО.

В странах с континентальной моделью построения взаимосвязей финансового и налогового учета система финансового учета формируется и функционирует под сильным и непосредственным воздействием налогообложения. К числу стран с континентальной (европейской) моделью можно отнести Германию, Францию, Швецию, Бельгию, Испанию, Италию, Швейцарию и ряд стран Южной Америки, таких, как Аргентина, Бразилия, Перу, Чили и др.

Европейская, или континентальная, концепция соотношения бухгалтерского и налогового учета возникла в XIX веке в Пруссии, где было введено правило: сумма балансовой прибыли должна быть тождественной сумме, которая облагается.

Англо-американская концептуальная модель возникла в Великобритании. К странам – сторонникам англо-американской (англосаксонской) концепции – можно отнести США, Австралию, Канаду и ряд других стран.

Особенностью англосаксонской модели является свободный выбор относительно применения бухгалтерского или налогового учета с одновременным установлением рамок, в которых предприятиям предоставлена свобода выбора. Однако необходимо отметить, что, несмотря на различные цели учетных систем, в данной модели между бухгалтерским и налоговым учетом существует устойчивая и контролируемая связь [3].

Сравнение принципов построения модели взаимосвязей финансового и налогового учета наведено в таблице.

Таблица

**Сравнение принципов построения модели взаимосвязей финансового и налогового учета**

Модель Принципы	Европейская (континентальная)	Англо-американская	Англосаксонская
1	учетная прибыль является налоговой базой	балансовая прибыль отличается от прибыли, подлежащей налогообложению	параллельное существование бухгалтерского и налогового учета
2	финансовая отчетность отражает, прежде всего, интересы государства, а интересы других участников хозяйственных процессов оказываются второстепенными	ориентация финансовой отчетности на интересы широкого круга инвесторов, что обусловлено высокоразвитым рынком ценных бумаг	ведение двух подсистем преследует выполнение различных целей, стоящих перед ними
3	правила и процедуры бухгалтерского учета подробно регламентируются действующим законодательством	отсутствие жесткого законодательного регулирования правил финансового учета	установлены рамки, в которых предприятиям предоставлена свобода выбора
4	государство принимает непосредственное участие в регулировании бухгалтерского учета	учетные правила, или стандарты учета, определяются не законодательством, а разрабатываются профессиональными организациями бухгалтеров	вариантность и гибкость бухгалтерских учетных систем

Принципы формирования современной налоговой системы Украины хотя и опережают на несколько шагов аналогичные принципы в странах СНГ, ведь в большинстве случаев наблюдается подражание англо-американской модели ее развития, однако имеют собственные недостатки. Указанная ситуация, в первую очередь, вызвана тем, что развитие налоговой системы независимой



Украины 90-х годов сначала определялось потребностями сложившегося соотношения между доходами и расходами государственного бюджета, и в результате была сформирована несбалансированная налоговая система, не в полной мере обеспечивающая стабильные условия функционирования бизнеса.

Формирование оптимальной модели сосуществования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения невозможно без дальнейшего реформирования налоговой системы. А потому, подытоживая сказанное, можно отметить следующее. Для того чтобы создать оптимальную модель сосуществования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогового учета в Украине, последняя должна соответствовать требованиям, которые предъявляются к любой современной модели налоговой системы.

Национальная концепция развития системы бухгалтерского и налогового учета должна строиться, исходя из следующих ключевых принципов:

- 1) единства систем бухгалтерского учета и налогообложения;
- 2) методика расчетов налоговых сумм и документальное оформление налоговых отношений в целом должны исходить из основ классического бухгалтерского учета, а не на оборот;
- 3) сохранения традиционной независимости нормативно-методической базы бухгалтерского учета от налогового законодательства;
- 4) системности накопления и обработки данных учета.

Построение модели взаимоотношений бухгалтерского учета и налогообложения требует системности в процессе накопления и обобщения данных о налоговых обязательствах в учете, а также их отражения в отчетности.

Поэтому целесообразно было бы использовать опыт стран СНГ относительно порядка урегулирования налоговых разниц, который, по мнению автора, является наиболее целесообразным для сравнения, что обусловлено тесными интеграционными процессами в сфере экономического сотрудничества.

Опыт стран СНГ является весьма полезным для совершенствования структурно-логического построения системы законодательства Украины относительно закрепления модели гармонизации бухгалтерского и налогового учета. Как базовую модель, необходимо использовать опыт Российской Федерации.

А поэтому автором предложено:

во-первых, по примеру Российской Федерации имплементировать положения Международных стандартов бухгалтерского учета в национальное законодательство Украины;

во-вторых, дополнить Налоговый кодекс Украины следующей нормой: "В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы для обложения налогом на прибыль, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета";

в-третьих, на основе анализа форм отчетности, разработанной Службой Казначейства США, разработать аналогию Списка М-3, которая будет учитывать особенности постоянных и временных налоговых разниц (учитывая специфику национального законодательства и систем бухгалтерского и налогового учета).

---

**Литература:** 1. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці", затверджено Наказом Міністерства фінансів від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ligazako.net.ua>. 2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ligazako.net.ua>. 3. Jennifer Blouin Temporary and Permanent Book-Tax Differences: Complements or Substitutes? / Jennifer Blouin, Jason DeBacker, Stephanie Sikes // Recent Research on Tax Administration and Compliance, The Liaison Capitol Hill Washington, DC. – 2010. – June 29–30. – Pp. 21–45.

УДК 336.225.6

**Костяная О. В.**

Аспирант

Харьковского национального экономического университета

## **ПРИМЕНЕНИЕ ЛОКАЛЬНЫХ ИНСТРУМЕНТОВ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СООТВЕТСТВЕННО СТАДИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО ЦИКЛА**

*Аннотация. Рассмотрены особенности осуществления антициклического налогового регулирования на разных стадиях экономического цикла, приведены инструменты локального характера по налогу на прибыль, НДС и НДФЛ, которые могут быть внедрены на каждой из стадий цикла.*

---

© Костяная О. В., 2013



*Анотація. Розглянуто особливості провадження антициклічного податкового регулювання на різних стадіях економічного циклу, наведено інструменти локального характеру за податком на прибуток, ПДВ та ПДФО, що можуть бути впроваджені на кожній зі стадій циклу.*

*Annotation. The paper discussed the features of the proceedings of anticyclical tax regulation at different stages of the economic cycle, presented the tools of local character for profit tax, VAT and individual income tax that can be implemented at each stage of the cycle.*

*Ключевые слова: экономический цикл, инструменты налогового регулирования, спад, депрессия, оживление, подъем, встроенные стабилизаторы, налог на прибыль предприятий.*

Циклический характер развития является объективной закономерностью для всех экономических систем. Колебания деловой активности в государстве часто приводят к ряду негативных последствий как экономического, так и социального характера. Применение инструментов налогового регулирования может способствовать сглаживанию циклических колебаний.

Эффективное антициклическое налоговое регулирование, осуществляемое в государстве, должно состоять из двух частей [1]:

1) автоматической, или недискреционной, которая включает в себя действие встроенных стабилизаторов налоговой системы;

2) дискреционной, которая состоит в осуществлении мероприятий дискреционного налогового регулирования.

Автоматическая составляющая остается стабильной на всех стадиях цикла. А меры дискреционного характера, используемые на разных стадиях экономического цикла, существенно отличаются. Причем в некоторых случаях, если амплитуда циклических колебаний не слишком высока, достаточным может оказаться действие лишь автоматических стабилизаторов.

Обычно дополнительного регулирования требуют стадии спада и роста, которые являются более динамичными, поэтому отсутствие дополнительного вмешательства со стороны государства в этот период, может привести к ряду негативных последствий для всей экономики.

Применение разветвленного комплекса мероприятий государственного регулирования необходимо в период спада, и чем оперативнее он будет внедрен, тем выше будет его эффективность. Во время депрессии, в случае применения комплекса мероприятий дискреционного налогового регулирования на предыдущей стадии, дополнительного вмешательства со стороны государства в налоговую систему можно избежать. Если же в период спада в государстве не вводились антикризисные меры или их объем был недостаточным, то стадии спада и депрессии у государства могут затянуться надолго и привести к ряду крайне негативных последствий. Поэтому в данной ситуации необходимо вводить мероприятия налогового регулирования, характерные для спада, уже в период депрессии.

На стадии роста, напротив, обычно не возникает необходимости в использовании широкого круга мероприятий дискреционного характера, обычно в этот период осуществляется только определенная коррекция существующих тенденций, а также отменяются меры, введенные в период спада, когда необходимость в их применении исчезает.

Локальные инструменты налогового регулирования касаются лишь отдельных элементов налогов [2]. Их применение позволяет изменить условия налогообложения по каждому отдельному виду налогов и может заключаться как в либерализации условий налогообложения и применении налоговых льгот, так и, наоборот, во внедрении более жестких, с точки зрения налогоплательщиков, норм налогообложения (таблица).

Таблица

**Локальные инструменты налогового регулирования, которые могут применяться на разных стадиях экономического цикла**

Элемент налога	Спад, депрессия	Оживление	Рост
1	2	3	4
Налог на прибыль предприятий			
Ставка	Снижение базовой ставки; внедрение пониженной ставки для предприятий, наиболее пострадавших вследствие спада	Отмена пониженной ставки	Увеличение базовой ставки; введение повышенной ставки для предприятий, получающих сверхприбыли
Объект и база	Сужение за счет введения льгот: исключение из состава объекта отдельных видов доходов (например, благотворительной помощи, безвозмездно полученных товаров, иностранных дивидендов); внедрение ускоренной амортизации; временное освобождение от налогообложения определенных предприятий (налоговые каникулы)	Расширение объекта налогообложения за счет отмены части льгот, введенных в период спада и депрессии	Расширение объекта налогообложения (за счет тех предприятий, которые были на налоговых каникулах)

1	2	3	4
Порядок расчета и уплаты	Применение налоговых скидок, налоговых кредитов; применение кассового метода налогового учета; увеличение периода переноса убытков на будущие и прошлые налоговые периоды	Введение уплаты авансовых взносов; сокращение периодов перенос убытков	
Налоговый период	Увеличение налогового периода до годового	Возврат квартального периода	
Налог на доходы физических лиц			
Ставка	Снижение базовой ставки; внедрение пониженной ставки для плательщиков, получающих низкие доходы; введение пониженной ставки для налогообложения отдельных видов доходов (наследование, операции с недвижимостью, депозиты, дивиденды)	Отмена пониженной ставки налога	Повышение базовой ставки; введение повышенной ставки для граждан, чьи доходы являются сверхвысокими
Объект и база	Введение необлагаемого минимума доходов граждан; исключение из состава совокупного налогооблагаемого дохода определенных доходов (например, полученных за выращенные на приусадебных участках продукты)	Отмена освобождения от налогообложения доходов граждан, которое вводилось во время спада	Включение в состав налогооблагаемого дохода дополнительных видов доходов граждан (например, проценты по депозитам)
Плательщики	Освобождение от налогообложения определенных социально незащищенных категорий граждан	Расширение круга плательщиков	
Порядок расчета и уплаты	Применение налоговых скидок и кредитов по расходам на социально важные продукты и услуги; расширение круга категорий граждан, имеющих право пользоваться налоговой социальной льготой, увеличение ее размера	Сокращение перечня и объема налоговых скидок и налоговых кредитов	
Налог на добавленную стоимость			
Ставка	Снижение базовой ставки; введение пониженной ставки на социально важные товары и услуги (или расширение круга операций, для которых она применяется)	Возврат основной и базовой ставки к первоначальному уровню (в случае если они были сокращены в период спада и депрессии)	Увеличение базовой ставки; введение повышенной ставки для операций по продаже предметов роскоши
Объект и база	Увеличение количества операций, которые не облагаются налогом, не являются объектом налогообложения или облагаются по 0 % ставке	Сокращение перечня операций, к которым применяется пониженная ставка налога или освобождение от налогообложения	
Плательщики	Увеличение предельного значения объема налогооблагаемых операций для обязательной регистрации плательщика, за счет чего может уменьшиться количество плательщиков НДС	Снижение предельного значения объема налогооблагаемых операций для обязательной регистрации, что приведет к увеличению количества плательщиков НДС	
Налоговый период	Расширение круга плательщиков, имеющих право применять квартальный налоговый период; переход к кассовому методу налогового учета; упрощение процедуры получения бюджетного возмещения	Переход ко всеобщему месячному налоговому периоду	

Так, налогообложение налогом на прибыль имеет значительный регуляторный потенциал и может существенно повлиять на развитие бизнеса. Поэтому на стадиях спада и депрессии следует снижать налоговую нагрузку по данному налогу, поддерживая таким образом предприятия, оказавшиеся в затруднительном финансовом положении. Внедрение комплекса льгот по налогу на прибыль необходимо осуществлять вначале стадии спада, в период депрессии продолжать их действие, а при необходимости и несколько расширять такой круг мероприятий. На стадии ожив-



ления количество льгот необходимо сокращать, отменяя часть из них, сужая круг субъектов, имеющих право их применять. На стадии подъема количество существующих налоговых льгот должно быть минимальным, а при стремительном росте и угрозе перегрева экономики необходимо дополнительно усиливать налоговую нагрузку.

При осуществлении антициклического налогового регулирования в периоды спада и депрессии необходимо сопоставлять характер и распространение кризисных явлений и объем внедренных налоговых льгот. Недостаточная поддержка предприятий может привести к тому, что стадии спада и депрессии затянутся, а слишком широкий круг льгот по данному налогу может привести к существенному снижению доходов бюджета, что является достаточно опасным в период кризиса. Если экономическое падение является стремительным, то комплекс мероприятий антикризисного регулирования по налогу на прибыль должен быть достаточно разветвленным и касаться почти всех элементов налога, если же характер падения умеренный, то может оказаться достаточным и небольшое количество мероприятий.

Налогообложение доходов физических лиц существенно влияет на объемы доходов граждан, а следовательно, и на платежеспособный спрос в государстве. Антициклическое регулирование по данному налогу должно иметь как экономическую, так и социальную направленность. То есть на стадии спада и депрессии необходимо за счет налоговых льгот для физических лиц не только стимулировать спрос, но и поддерживать тех граждан, которые в период нисходящей части экономического цикла оказались в затруднительном финансовом положении. Это может быть достигнуто за счет внедрения в такой период комплекса налоговых льгот по НДФЛ, направленных в первую очередь на поддержку малообеспеченных граждан. На стадиях подъема и оживления обычно существенно увеличиваются доходы граждан, усиливается расслоение общества – растет количество лиц, получающих сверхвысокие доходы, поэтому в такой период возможно повышение ставки налога для них.

Налог на добавленную стоимость сейчас является основным бюджетообразующим платежом в Украине. Этот налог существенно влияет на уровень цен в стране, поэтому с помощью НДС можно регулировать спрос в государстве. На стадии спада важно снижать цены на социально важные товары и услуги, что может быть достигнуто за счет внедрения сниженной ставки для таких операций или отнесения их к категории необлагаемых. Для предупреждения преждевременного отвлечения оборотных средств плательщиков на стадии спада следует внедрять кассовый метод учета, продлевать налоговый период, упрощать порядок получения бюджетного возмещения. На стадии оживления необходимо отменить основную часть льгот, введенных во время спада, а на следующей стадии подъема возможно даже усиление налоговой нагрузки для ряда операций, связанных с товарами и услугами класса "люкс".

Таким образом, при осуществлении государственного налогового регулирования внедрение инструментов, имеющих локальный характер, должно обуславливаться текущей стадией экономического цикла. На каждой из стадий цикла для снижения возможных негативных последствий, характерных для нее, может быть применен ряд инструментов почти по каждому из элементов НДС, НДФЛ и налога на прибыль. Выбор конкретных инструментов из ряда возможных должен определяться особенностями протекания стадии, характерной для каждого цикла.

*Научн. рук. Иванов Ю. Б.*

**Литература:** 1. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / за заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 448 с. 2. Іванов Ю. Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект : монографія / Ю. Б. Іванов, О. Л. Єськов. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 328 с.

---

**Ершова И. С.**

УДК [336.14:352] (477)

Студент

Харьковского национального экономического университета

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАПОЛНЕНИЯ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ УКРАИНЫ В РАЗРЕЗЕ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ**

*Аннотация. Рассмотрена возможность усовершенствования наполнения местных бюджетов Украины в разрезе налоговых поступлений, а также представлены предложения по решению поставленной проблемы.*

---

© Ершова И. С., 2013



*Анотація. Розглянуто можливість удосконалення наповнення місцевих бюджетів України з огляду на податкові надходження, а також наведено пропозиції щодо вирішення поставленої проблеми.*

*Annotation. The article investigates the ways of improving local budgets pumping up in Ukraine in the context of tax revenue, the author also offers suggestions on the solution of the above-mentioned problem.*

*Ключевые слова: местные бюджеты, налоги, доходы местных бюджетов.*

Местные бюджеты являются финансовой основой местного самоуправления и решающим фактором регионального развития. В последние годы особенно важной стала проблема недостатка финансовых ресурсов в местных бюджетах и нестабильность источников их доходов.

Доходы местных бюджетов были предметом исследования ведущих отечественных и зарубежных ученых, среди которых: И. Бескид, А. Вагнер, О. Василик, В. Демьянышин, А. Кириленко, В. Кравченко, И. Лунина, В. Опарин, К. Павлюк, Ю. Пасечник, В. Федосов, С. Юрий и др.

Среди мероприятий по увеличению доходов местных бюджетов выделяют [1]:

- 1) расширение перечня местных налогов и сборов;
- 2) перераспределение части общегосударственных налогов на местный уровень;
- 3) изменение принципов планирования и выполнения доходов местных бюджетов (уменьшение чрезмерного изъятия финансовых ресурсов местных бюджетов с их последующим частичным возвращением в форме межбюджетных трансфертов).

Но недостаточно раскрыты пути совершенствования налогового наполнения доходов местных бюджетов.

Выявление резервов роста доходов местных бюджетов приобретает особую актуальность в современных условиях в Украине и мире и состоит в необходимости повышения самостоятельности регионов. Одним из резервов можно определить совершенствование системы местного налогообложения, так как налоговые поступления являются основным источником доходов бюджета. Но на пути их увеличения есть ряд препятствий, среди которых можно выделить нестабильность экономической и политической системы, несовершенство налогового законодательства и т. д. Недостаточно раскрыты вопросы по поводу расширения перечня местных налогов и сборов, которые могли бы увеличить поступления в местные бюджеты.

В связи с этим целью исследования является разработка комплекса мероприятий по совершенствованию наполнения местных бюджетов Украины в разрезе налоговых поступлений.

Функционирование местных органов власти связано с достаточным обеспечением их финансовыми ресурсами. Согласно передовому мировому опыту большая часть функций местных органов власти должна финансироваться за счет местных бюджетов. Несмотря на декларирование принципа самостоятельности местных бюджетов, согласно Закону Украины "О местном самоуправлении в Украине", большая часть ресурсов государства аккумулируется в Государственном бюджете (табл. 1).

Таблица 1

**Структура доходов Сводного бюджета Украины за 2006 – 2012 гг., % [2]**

Доходы	Годы						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	январь-август 2012 г.
Сводный бюджет	100	100	100	100	100	100	100
Государственный бюджет	76,8	75,5	75,2	74	74,4	78,9	77,65
Местный бюджет	23,2	24,6	24,8	26	25,6	21,1	22,35

Как видно из данных табл. 1, доля доходов местных бюджетов в общих доходах Сводного бюджета увеличивается с 2006 г. по 2009 г. В 2010 г. и 2011 г. наблюдается уменьшение доли доходов местных бюджетов в доходах Сводного бюджета. Такой процесс входит в противоречие с возможностями местных органов власти выполнять возложенный на них объем обязательств в сфере социально-бытового обслуживания населения.

Доля местных бюджетов в доходах Сводного бюджета характеризует уровень участия местного самоуправления в решении проблем подведомственных территорий. Фактически это показатель развития местных бюджетов и уровня финансовой независимости местных органов власти.

Согласно Бюджетному кодексу Украины доходы местных бюджетов классифицируют по следующим разделам: налоговые поступления, неналоговые поступления, доходы от операций с капиталом и трансферты [1].

Но произошли некоторые изменения в формировании структуры доходов местных бюджетов. В 2011 г. налоговые поступления в Украине составили 84,5 % всех доходов местных бюджетов. Именно от увеличения налоговых поступлений зависит усиление самостоятельности органов местной власти. Несмотря на то, что налог на доходы физических лиц является общегосударственным, он выступает основным источником налоговых поступлений местных бюджетов Украины. Необходимо рассмотреть динамику основных статей налоговых поступлений бюджета города Харькова (табл. 2).

**Динамика основных статей налоговых поступлений бюджета города Харькова за 2010 – 2011 гг. [3]**

Доходы	Фактические значения, млн грн		Темп роста, %	Удельный вес в общей сумме налоговых поступлений, %	
	2010	2011		2010	2011
Налог на доходы физических лиц	1432,3	1694,5	118,31	74,67	73,37
Плата за землю	326,8	482,6	147,67	17,04	20,90
Единый налог	104,8	109,1	104,10	5,46	4,72
Экологический налог	2,4	9,1	379,17	0,13	0,39
Местные налоги и сборы	51,8	14,3	27,61	2,70	0,62
Всего налоговых поступлений	1918,1	2309,6	120,41	100,00	100,00

Как видно из данных табл. 2, на формирование доходов бюджета в 2011 г. существенно повлияло введение в действие с 01.01.2011 г. нового Бюджетного кодекса Украины и Налогового кодекса Украины, в соответствии с которыми осуществлены структурные и количественные изменения источников наполнения местных бюджетов.

В 2011 г. в бюджет г. Харькова было направлено 100 % платы за землю (вместо 75 %, которые направлялись ранее), что позволило дополнительно увеличить ресурсы города на 120,6 млн грн. Единого налога в целом за 2011 г. поступило 109,1 млн грн. Он был переведен из общего фонда в специальный и определен источником формирования бюджета развития. От отмененного налога с владельцев транспортных средств в 2010 г. в бюджет г. Харькова поступило 56,5 млн грн. Полностью проведено реформирование местных налогов и сборов, отменено 9 видов, которые действовали ранее, с годовым объемом 51,8 млн грн и с 01.01.2011 г. введен сбор за осуществление некоторых видов предпринимательской деятельности (плата за торговый патент), поступления которого в 2011 г. составили 14,3 млн грн. При этом возросли поступления по налогу на доходы физических лиц □ на 18,3 % (с 1 432,3 млн грн до 1 694,5 млн грн), плате за землю □ в 1,5 раза (с 326,8 млн грн до 482,6 млн грн) [3].

Проблема увеличения доходов местных бюджетов и выявления резервов их роста может определенным образом решаться при условии реформирования действующей налоговой системы. Но Украине не требуется большое количество налогов. В связи с этим реальное увеличение доходов местного бюджета зависит от роста доходов от налога на доходы физических лиц и платы за землю, доли которых являются крупнейшими в структуре налоговых поступлений местных бюджетов. Налоговым кодексом Украины предусматривается введение налога на недвижимое имущество с 1 января 2013 года [4]. Но он требует углубленного изучения международного опыта, чтобы достичь таких высоких показателей поступлений, как в зарубежных странах.

Таким образом, обобщение наработок ведущих ученых и результаты собственных исследований позволили сделать выводы, что налог на доходы физических лиц и плата за землю являются наиболее реалистичными источниками увеличения доходной базы местных бюджетов в Украине. Налог на доходы физических лиц относят в бюджет по месту жительства (50 % налога □ в доходы Киева, 100 % в доходы Севастополя, 75 % □ в доходы городов республиканского АРК и областного значения и 25 % □ в доходы бюджетов сел, поселков, городов районного значения [5]), а плату за землю □ по месту расположения земельного участка, что позволяет равномерно наполнять местные бюджеты в региональном аспекте. Именно налог на доходы физических лиц и плата за землю являются основными источниками наполнения местных бюджетов в развитых странах. Поэтому на основе приведенных проблем можно дать такие предложения по увеличению доходов местных бюджетов:

- увеличение размера оплаты труда путем повышения минимальной заработной платы, что увеличит поступления от налога на доходы физических лиц;
- ликвидация задолженностей по заработной плате, что также приведет к увеличению налоговых поступлений;
- ликвидация тенизации доходов;
- индексация денежной стоимости земель, что позволит увеличить налогооблагаемую базу платы за землю;
- введение налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, как дополнительного источника наполнения бюджета.

Следовательно, решение проблемы нехватки финансовых ресурсов местных бюджетов является очень важным для развития регионов Украины и государства в целом.

*Рецензент*

*канд. экон. наук, доцент Зима О. Г.*

**Литература:** 1. Бюджетний кодекс України (у редакції від 16.10.2012 р. № 2456-VI) Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. 2. Моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської систем України станом на 01.01.2012 р. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень – К., 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua./search/?q=%E8%ED%E8%F2%E8%F0%E8%ED%E3>. 3. Таукешева Т. Про виконання бюджету міста Харків за 2011 рік: Харківська міська рада [Електронний ресурс] / Т. Таукешева. – Режим доступу :

<http://izvestia.kharkov.ua/officially/1132318.html>. 4. Податковий кодекс України (у редакції від 17.11.2011 р. № 4057-VI) / Верховна Рада України. – К. : Центр уч. літератури, 2012. – 495 с. 5. Герчаківський С. Місцево оподаткування в Україні: традиції, реалії та напрями удосконалення / С. Герчаківський // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 44–49.

УДК 336.143:351.713

**Голякова Е. В.**

Преподаватель  
Харьковского национального экономического университета

## **ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНОГО И НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В КОНТЕКСТЕ УКРЕПЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ САМОСТОЯТЕЛЬНОСТИ РЕГИОНОВ**

*Анотація. Проведена оцінка рівня збалансованості бюджетів регіонів як одного з основних показателів фінансової самостійності регіонів, і визначено напрями її подальшого зміцнення за рахунок реформування норм чинного бюджетного та податкового законодавства.*

*Анотация. Проведено оцінку рівня збалансованості бюджетів регіонів як одного з основних показників фінансової самостійності регіонів і визначено напрями її подальшого зміцнення за рахунок реформування норм чинного бюджетного та податкового законодавства.*

*Annotation. The article is devoted to the assessment of balance of regions budgets as one of the main indicators of the financial autonomy of the regions and defining the lines for its further strengthening through reforming the current budget and tax legislation.*

*Ключевые слова: финансовая самостоятельность регионов, уровень сбалансированности регионов, бюджетное и налоговое законодательство.*

Важным аспектом усиления социально-экономического развития регионов является необходимость максимального соответствия выполнения программ потребностям населения, проживающего в определенной административно-территориальной единице. Такое соответствие может быть обеспечено за счет изменения норм действующего украинского законодательства в сфере разграничения полномочий между государством и регионами с ориентацией на положения, закрепленные Европейской хартией местного самоуправления, где первоочередной задачей является смещение интересов из центра в регионы за счет укрепления их финансовой самостоятельности и расширения соответствующих полномочий органов местного самоуправления. Для достижения поставленной цели разработан методический подход к распределению общегосударственных налогов между государством и регионами, который базируется на следующих мероприятиях: 1) оценка уровня финансовой самостоятельности и сбалансированности бюджетов регионов; 2) определение источников расширения финансовых ресурсов регионов; 3) расчет эффективности реализации запланированных программ через расширение налоговых полномочий органов местного самоуправления; 4) оценка возможных последствий социально-экономического развития регионов и предоставление рекомендаций по дальнейшему совершенствованию их регулирования.

При оценке уровня сбалансированности доходной и расходной частей бюджетов регионов используется доходный, затратный и трансфертный методы. Поэтому для его определения на основании метода таксономии применены показатели налоговых поступлений, которые закрепляются за бюджетами регионов, на душу экономически активного населения, межбюджетных трансфертов и расходов бюджетов регионов на душу населения. Полученные результаты свидетельствуют об отсутствии стабильного соответствия анализируемых показателей по регионам (табл. 1). Существенные изменения произошли во время кризиса в 2008 г. Для таких регионов-доноров, как Днепропетровский, Донецкий и Харьковский, несмотря на значительные социально-экономические преобразования за этот период, характерно стабильно высокое различие в доходной и расходной частях бюджетов. Ситуация, которая характерна для западных регионов, свидетельствует о потере взаимосвязи между налоговыми поступлениями и расходами, поскольку большинство программ, предусмотренных расходной частью бюджета, реализуется за счет трансфертов, поступающих из бюджета вышестоящего уровня. Основным источником увеличения



уровня финансовой самостоятельности регионов является закрепление за местными бюджетами НДС и налога на прибыль предприятий. Анализ научных работ показал отсутствие единого подхода по определению объемов указанных налогов и целесообразность их закрепления.

Таблица 1

**Динамика интегрального показателя уровня сбалансированности доходов и расходов бюджетов регионов в 2000 – 2010 гг. (составлено по данным работ [1 – 11])**

Регион	2000 год		2001 год		2002 год		2003 год		2004 год		2005 год		2006 год		2007 год		2008 год		2009 год		2010 год	
	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг	P <sub>сб</sub>	ранг
АР Крым	1,000	1	1,000	1	0,951	1	0,899	2	0,904	2	0,893	3	0,868	4	0,810	8	0,813	6	0,911	2	0,934	1
Винницкий	0,677	23	0,692	24	0,706	24	0,814	16	0,790	23	0,769	23	0,714	23	0,706	19	0,695	17	0,778	23	0,798	19
Вольнский	0,690	19	0,704	20	0,735	18	0,807	20	0,797	21	0,781	20	0,715	22	0,690	22	0,693	19	0,792	18	0,797	20
Днепропетровский	0,816	5	0,861	2	0,869	3	0,887	4	0,907	1	0,912	1	0,896	1	0,878	2	0,867	2	0,880	3	0,870	5
Донецкий	0,838	3	0,835	4	0,816	8	0,848	9	0,878	5	0,857	6	0,891	2	0,859	3	0,814	5	0,830	9	0,830	9
Житомирский	0,686	20	0,703	23	0,728	20	0,806	21	0,805	18	0,795	15	0,751	13	0,714	18	0,715	13	0,810	13	0,815	12
Закарпатский	0,707	16	0,713	18	0,713	23	0,797	24	0,788	24	0,769	24	0,709	24	0,675	23	0,658	22	0,768	24	0,781	24
Запорожский	0,877	2	0,843	3	0,878	2	0,879	5	0,872	6	0,901	2	0,876	3	0,853	4	0,844	3	0,849	6	0,872	3
Ивано-Франковский	0,698	17	0,715	17	0,730	19	0,814	15	0,800	19	0,793	16	0,737	18	0,718	15	0,667	21	0,807	15	0,809	15
Киевский	0,780	8	0,816	5	0,811	9	0,872	6	0,869	7	0,872	4	0,861	5	0,843	5	0,896	1	0,924	1	0,910	2
Кировоградский	0,711	15	0,729	15	0,745	16	0,811	19	0,820	14	0,807	12	0,748	14	0,717	16	0,696	16	0,805	16	0,810	14
Луганский	0,726	12	0,755	11	0,771	11	0,811	18	0,822	13	0,772	22	0,737	17	0,771	9	0,745	11	0,807	14	0,783	23
Львовский	0,735	11	0,750	12	0,762	14	0,833	12	0,837	10	0,812	11	0,772	10	0,769	10	0,750	9	0,834	8	0,820	10
Николаевский	0,711	14	0,788	9	0,821	7	0,870	7	0,846	9	0,818	10	0,797	9	0,763	11	0,746	10	0,828	10	0,837	7
Одесский	0,823	4	0,811	7	0,847	5	0,866	8	0,891	3	0,853	7	0,852	6	0,881	1	0,816	4	0,851	5	0,853	6
Полтавский	0,797	6	0,804	8	0,833	6	0,894	3	0,863	8	0,868	5	0,831	7	0,826	6	0,806	7	0,877	4	0,871	4
Ровенский	0,685	21	0,709	19	0,768	12	0,827	13	0,826	12	0,807	13	0,757	11	0,718	14	0,708	15	0,810	12	0,812	13
Сумской	0,747	9	0,779	10	0,772	10	0,845	10	0,805	17	0,782	19	0,729	19	0,731	13	0,710	14	0,780	21	0,807	17
Тернопольский	0,665	24	0,688	25	0,701	25	0,788	25	0,774	25	0,743	25	0,666	25	0,657	24	0,646	23	0,756	25	0,768	25
Харьковский	0,788	7	0,811	6	0,851	4	0,913	1	0,879	4	0,846	8	0,813	8	0,818	7	0,797	8	0,839	7	0,816	11
Херсонский	0,596	25	0,723	16	0,740	17	0,804	22	0,798	20	0,779	21	0,726	20	0,704	21	0,678	20	0,782	20	0,794	22
Хмельницкий	0,683	22	0,704	21	0,725	21	0,812	17	0,808	16	0,788	17	0,724	21	0,705	20	0,694	18	0,801	17	0,807	16
Черкасский	0,737	10	0,746	13	0,765	13	0,827	14	0,831	11	0,820	9	0,756	12	0,745	12	0,731	12	0,819	11	0,833	8
Черновицкий	0,693	18	0,704	22	0,715	22	0,804	23	0,794	22	0,785	18	0,741	15	0,556	25	0,642	24	0,779	22	0,799	18
Черниговский	0,712	13	0,730	14	0,758	15	0,836	11	0,815	15	0,799	14	0,740	16	0,714	17	0,463	25	0,787	19	0,796	21

Поэтому предложены три варианта укрепления финансовой самостоятельности регионов: I – закрепление за регионами доли НДС; II – закрепление за регионами доли налога на прибыль предприятий без учета налога на прибыль предприятий коммунальной формы собственности; III – закрепление за регионами и доли НДС, и доли налога на прибыль предприятий. Расчеты по трем указанным вариантам доказали о целесообразности закрепления за регионами с показателями уровня сбалансированности бюджетов выше среднего одновременно и доли НДС, и доли налога на прибыль предприятий. Такое разграничение является наиболее эффективным как для государства, так и для регионов. Для таких регионов необходимо закрепление НДС на уровне 30 – 35 %, а налога на прибыль – 20 %, что обеспечит уровень сбалансированности их бюджетов более чем на 70 %. Остальные 30 % выполнения доходной части бюджета должны быть обеспечены за счет целевых субвенций, направленных на реализацию социальных программ и усиление инвестиционной привлекательности этих регионов. Для регионов с низкими показателями уровня сбалансированности доходной и расходной частей бюджетов, учитывая одновременно интересы регионов и государства, за бюджетами регионов целесообразно закрепление доли налога на прибыль предприятий на уровне 85 %. В табл. 2 на основе полученных результатов приведены предложения по реформированию бюджетного и налогового законодательства в контексте укрепления финансовой самостоятельности регионов.

**Предложения по изменению бюджетного и налогового законодательства  
в контексте укрепления финансовой самостоятельности регионов**

Название нормативно-правового акта	Действующая норма нормативно-правового акта	Предложения по внесению изменений
Налоговый кодекс Украины [12]	В Налоговом кодексе предусмотрено разграничение налогов на общегосударственные и местные (ст. 9, 10)	Кроме общегосударственных и местных налогов и сборов, целесообразно выделить в структуре налоговой системы отдельную группу налогов – общие налоги, к которым отнести НДС и налог на прибыль предприятий без учета налога на прибыль предприятий коммунальной формы собственности
Бюджетный кодекс Украины [13]	Ст. 66. Состав доходов бюджета АР Крым, областных и районных бюджетов, которые учитываются при определении объемов межбюджетных трансфертов	Дополнить указанную статью следующим пунктом: 30 % НДС, который уплачивается в соответствии с Налоговым кодексом Украины, 20 % налога на прибыль предприятий без учета прибыли предприятий коммунальной формы собственности – для бюджетов, уровень налоговой нагрузки на экономически активное население которых выше среднего; 85 % налога на прибыль без налога на прибыль коммунальной формы собственности – для бюджетов, уровень налоговой нагрузки на экономически активное население которых ниже среднего
Бюджетный кодекс Украины [13]; Налоговый кодекс Украины [12]	П. 6 – п. 8 ст. 99 БКУ. Индекс относительной налоговоспособности региона. Относительно изменений индекса относительной налоговоспособности п. 8 ст. 99 БКУ предусмотрена неизменность этого индекса в течение года. Исключением является изменение местонахождения субъекта хозяйствования – налогоплательщика. При этом п. 66.3 ст. 66 НКУ не предусмотрены ограничения по частоте изменения местонахождения налогоплательщика. Процедура снятия с учета субъекта хозяйствования с одной налоговой инспекции и постановка на учет в другую не требует значительных затрат времени, следовательно, возникает угроза достаточно частого пересмотра размера индекса относительной налоговоспособности соответствующего региона, что существенно отобразится на показателях межбюджетных трансфертов	При расчете налоговоспособности обязательно учитывать показатели НДС и налога на прибыль предприятий без учета налога на прибыль предприятий коммунальной формы собственности, которые закреплены за местным бюджетом. П. 8 ст. 98 БКУ предусматривает пересмотр размера индекса относительной налоговоспособности в случае изменения местонахождения налогоплательщиков не в пределах одной административно-территориальной единицы, а при изменении места регистрации по административно-территориальному принципу. В таком случае необходимо уточнить нормы п. 8 ст. 98 БКУ: изменение местонахождения (административно-территориальной единицы) субъектов хозяйствования – налогоплательщиков

Но, несмотря на увеличение показателей уровня сбалансированности, эти регионы все равно останутся финансово зависимыми от государственного бюджета. Поэтому с расширением финансовой самостоятельности регионов необходимо укрепить уже существующую их налоговую базу при применении мер, преимущественно направленных на увеличение объемов налога на доходы физических лиц, поскольку поступления от этого налога в бюджеты регионов в условиях действующего налогового законодательства являются одними из самых больших.

**Литература:** 1. Діяльність державної податкової служби України за 2000 – 2011 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>. 2. Довідка про виконання місцевих бюджетів за видами станом на 01.01.2012 р. (без урахування міжбюджетних трансфертів) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.treasury.gov.ua](http://www.treasury.gov.ua). 3. Економічна активність населення за регіонами у 2000 – 2011 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua). 4. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за 2011 рік (відповідно до звіту Державної казначейської служби України від 16.02.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=32829&cat\\_id=77440](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=32829&cat_id=77440). 5. Наявне населення у 2009 – 2011 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua). 6. Статистичний збірник "Бюджет України – 2000". – К., 2001. – 344 с. 7. Статистичний збірник "Бюджет України – 2003". – К., 2004. – 308 с. 8. Статистичний збірник "Бюджет України – 2006". – К., 2007. – 301 с. 9. Статистичний збірник "Бюджет України – 2009". – К., 2010. – 303 с. 10. Статистичний збірник "Бюджет України – 2010 рік". – К., 2011. – 291 с. 11. Статистичний збірник "Регіони України" 2009. Ч. 1. – К., 2009. – 369 с. 12. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 13. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

# Содержание

## Секция 1 "Налоговая политика и реформирование национальных налоговых систем"

<b>Церенова К. Н.</b> Кооперация в инновационной сфере как объект налогового регулирования.....	3
<b>Макаров В. С.</b> Эволюция косвенного налогообложения социально вредных товаров в России.....	5
<b>Амбрик Л. П.</b> Европейский опыт налогового реформирования в посткризисный период.....	7
<b>Гаврилова А. Ю.</b> Правовые аспекты трансфертного ценообразования в России.....	11
<b>Черняева Э. А.</b> Роль Суда Европейского Союза в избежании двойного налогообложения между государствами-членами.....	13
<b>Скворцова А. С.</b> Перспективы внедрения зарубежной практики налогообложения домохозяйств в Российской Федерации.....	16
<b>Кунченко А. А.</b> Анализ современного экологического налогообложения в Украине и за рубежом.....	19
<b>Назаренко А. В.</b> Налоговая составляющая обеспечения продовольственной безопасности в государстве.....	21
<b>Шантор В. В.</b> Основные понятия процесса дерегулирования экономики.....	23
<b>Фильо М. М.</b> Системные характеристики высокоразвитых фискальных институтов.....	26
<b>Чеглова М. А.</b> Теоретические основы налогообложения операций с ценными бумагами.....	28
<b>Фокина А. А.</b> Особенности исполнения российской организацией функций налогового агента иностранного контрагента по налогу на прибыль организации.....	31
<b>Туйманова А. Н.</b> Перспективы развития налогообложения лизинговых операций.....	33
<b>Турицына Н. Д., Щербаков Р. С.</b> Трансфертная цена как основа определения финансовых результатов деятельности взаимозависимых компаний.....	36
<b>Муталова Э. С.</b> Проблемы гармонизации бухгалтерского и налогового учета в Российской Федерации.....	38
<b>Олехнович А. Н.</b> Проблемы повышения эффективности налогового контроля в рамках осуществления деятельности налоговыми органами.....	41
<b>Шапиро В. А.</b> Механизм соглашения о ценообразовании: российские реалии и перспективы развития на основе зарубежного опыта.....	43

<b>Мороз И. А.</b> Перспективы введения налога на недвижимость в Российской Федерации.....	46
<b>Волжанина М. Н., Ядренникова Е. В.</b> О некоторых особенностях налогообложения медицинских организаций.....	49
<b>Ксандопуло К. В.</b> Совершенствование налоговых компетенций (полномочий) субъекта федерации по налогу на прибыль организаций: на примере Волгоградской области.....	51
<b>Сизова А. М.</b> Актуальные проблемы консолидированного налогообложения в Европейском Союзе.....	53
<b>Кондратенко М. Б.</b> Оптимальная налоговая нагрузка: подход к трактованию сущности.....	56
<b>Берзина А. С.</b> Гармонизация налоговых отношений.....	57
<b>Угрин В. В.</b> Налоговый долг как резерв бюджетных поступлений на местном уровне.....	59
<b>Аблажей Ю. Н.</b> Анализ упрощенной системы налогообложения.....	61
<b>Федчун И. В.</b> Необходимость изменений системы налогообложения на рынке страховых услуг в Российской Федерации.....	64
<b>Алимжанова Э. И.</b> Современная трактовка понятия налоговых льгот.....	67
<b>Кухтенко И. В.</b> Основы совершенствования применения налоговых льгот для государственных вузов.....	69
<b>Домур Ч. О.</b> К вопросу о развитии налоговой базы территории.....	71
<b>Пугачев А. А.</b> Об особенностях совершенствования налогового администрирования в рамках развития налогового потенциала региона.....	74
<b>Батурина О. В.</b> Анализ инструментов налогового регулирования (на примере Забайкальского края).....	76
<b>Фарйон А. О.</b> Зеленый туризм и налоговая политика в Украине.....	78
<b>Зубрицкий А. И.</b> Оценка эффективности администрирования налогов в контексте либерализации налоговой политики: актуальность для Украины.....	81
<b>Койнов П. В.</b> Проблемы и перспективы введения на территории Российской Федерации налога на престижное потребление.....	84
<b>Остапенко А. А.</b> Применение метода сопоставимых рыночных цен при трансфертном ценообразовании в кредитных организациях.....	86
<b>Добров Д. В.</b> Финансовые инструменты расширения налоговых источников бюджетов территории.....	88
<b>Бабенко Д. А.</b> Группа компаний как субъект налоговых отношений: мировой опыт.....	90
<b>Фомин Г. В.</b> Проблемы перераспределения прибыли в условиях трансфертного ценообразования.....	93
<b>Ермакова Е. А.</b> Церковный налог: история, зарубежный опыт, российские перспективы.....	95
<b>Третьякова С. И.</b> Формирование института налоговой консолидации в Российской Федерации.....	97
<b>Борисов О. И.</b> Информационный суверенитет России при раскрытии банковской тайны иностранным налоговым органам.....	99
<b>Лемешко Н. С., Шевлякова С. М.</b> Особенности и направления совершенствования фискального федерализма в России.....	102



<b>Ревенко Е. В., Рудюк А. А.</b> Факторный анализ влияния налоговой политики на качество жизни населения.....	105
<b>Шестакова Ю. Н.</b> Влияние косвенного налогообложения на уровень цен.....	107
<b>Рассадникова И. Н.</b> Развитие информационных технологий в налоговой сфере.....	110
<b>Верезубова Т. А.</b> Налоговая политика в отношении страховых взносов в Республике Беларусь.....	112
<b>Малецкий А. А.</b> Методология налогового регулирования сектора домашних хозяйств.....	115
<b>Ахмадуллина А. А.</b> Проблемы применения контрольной функции государственного налогового менеджмента.....	117
<b>Зима О. Г., Купина С. В.</b> Проблемы налогообложения физических лиц – предпринимателей второй группы – по уплате единого налога.....	119
<b>Антоненко С. В.</b> Обоснование целесообразности использования рычагов государственного регулирования в сфере охраны атмосферного воздуха.....	122
<b>Заклекта-Берестовенко Е. С., Гуцул И. А.</b> Проблемы антидемпингового регулирования в условиях членства Украины во Всемирной организации торговли.....	124
<b>Недобега Е. А., Кулешина М. И.</b> Конфликт интересов и баланс интересов: детерминанты налоговой системы.....	127
<b>Головня А. С.</b> Последствия реформирования местного налогообложения в Украине.....	129
<b>Кушал И. Н., Прищенко Д. А.</b> Пути усовершенствования организации работы налоговых органов.....	132
<b>Бастрикова А. М., Заболотная В. Ю.</b> Особенности развития трансфертного ценообразования в России.....	133
<b>Гаврик Е. В.</b> Дифференцирование ставок НДС с учетом опыта Европейского Союза.....	136
<b>Рычкова С. М.</b> Система налогового контроля: сущность и структура.....	138
<b>Кутузова Е. С.</b> Нейтральность как принцип конструирования налоговых норм.....	141
<b>Винникова О. С.</b> Сравнительный анализ зарубежного и отечественного опыта налогового регулирования рационального потребления энергоресурсов.....	144
<b>Огородникова И. И.</b> Международный опыт гармонизации бухгалтерского и налогового учета в рамках реформирования налоговой системы.....	147
<b>Костяная О. В.</b> Применение локальных инструментов налогового регулирования соответственно стадии экономического цикла.....	149
<b>Ершова И. С.</b> Совершенствование наполнения местных бюджетов Украины в разрезе налоговых поступлений.....	152
<b>Голякова Е. В.</b> Основные направления реформирования бюджетного и налогового законодательства в контексте укрепления финансовой самостоятельности регионов.....	155