

Харківський національний  
економічний університет

# Управління розвитком

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

*16 апреля 2013 года*

*Секция 2*

*"Проблемы противодействия уклонению  
от налогообложения"*

*Секция 3*

*"Механизмы налогово-бюджетной поддержки  
развития реального сектора экономики"*

*Секция 4*

*"Налоговые риски: оценка и управление"*

*Збірник наукових робіт*

*№ 7 (147) 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: **Семенова І. М., Новицька О. С.,**

**Бутенко В. О., Лященко Т. О.,**

**Пушкар І. П.**

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

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

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

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

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

При передрукуванні матеріалів посилання на збірник обов'язкове.

Підписано до друку 15.04.2013 р.

Формат 84×108 1/16. Папір MultiCopy.

Ум.-друку. арк. 20,0. Обл.-виц. арк. 25,20. Зам. № 154.

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 2

# "Проблемы противодействия уклонению от налогообложения"

УДК 336.22:657.6

**Андрущенко В. В.**

Студент  
Харьковского национального экономического университета

### ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

*Аннотация. Рассмотрены проблемные аспекты осуществления налоговых проверок и предложены пути их совершенствования.*

*Анотація. Розглянуто проблемні аспекти здійснення податкових перевірок та запропоновано шляхи їх удосконалення.*

*Annotation. The article considers the problematic issues in the implementation of tax auditing and the ways of its improvement.*

*Ключевые слова: налоговая проверка, налоговый контроль, налоговые поступления, налогоплательщик.*

Несмотря на расширение круга вопросов, которые ставятся государством перед налоговыми органами, основным из них остается контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов. Проблема эффективности контрольной функции заключается в том, что основные усилия тратятся на саму процедуру контроля, при этом глубоко не анализируются результаты деятельности и не определены объективные, научно обоснованные показатели для оценки эффективности контроля. Одной из наиболее актуальных проблем налогового контроля остается организация и осуществление налоговых проверок.

Изучению проблем налогового контроля и налоговых проверок, как одного из наиболее эффективного его способа, посвящены работы таких ученых: Залуцкого Н. С., Карпинского Б. А., Маринец В. П., Мельника П. В., Найденка А. Е., Онищенко В. А., Свеклы П. Ю., Хмилевского К. В., Яремы Б. П.

Целью статьи является обоснование путей совершенствования организации и осуществления налоговых проверок как способа налогового контроля.

Наличие фискальной направленности в Украине стало причиной того, что показателем результативности налогового администрирования является объем мобилизованных в бюджет налоговых поступлений. Мировая практика свидетельствует, что более действенным показателем, характеризующим эффективность администрирования налогов, является отношение административных расходов на 100 денежных единиц мобилизованных налогов. В США уже длительное время для сбора 100 долларов налогов необходим 1 доллар административных расходов, в Дании 1 крона генерирует 113 крон налоговых поступлений, в Венгрии 1 форинт – 77 форинтов, в Украине 1 гривна административных расходов дает около 22 гривен налоговых поступлений [1]. Такие показатели свидетельствуют о несовершенстве налоговой системы Украины и необходимости ее реформирования.

Налоговый контроль – особый вид государственного финансового контроля, который осуществляется специально уполномоченными субъектами (органами ГНС), направлен на обеспечение соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками, налоговыми агентами и другими субъектами, обеспечивающими реализацию налогового долга, выявление и предупреждение налоговых правонарушений, а также привлечение виновных лиц к ответственности. Наиболее эффективным способом налогового контроля является проведение проверок, ведь они позволяют осуществлять не только арифметическую проверку правильности составления налоговой отчетности, но и контролировать логическую взаимосвязь различных показателей из налоговых деклараций, форм бухгалтерской отчетности, внешних источников, проводить анализ основных финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика. Но процесс их организации и реализации остается несовершенным и нуждается в реформировании.



Первой проблемой является то, что предметом нескольких видов проверок являются частично одни и те же явления. Нормами НКУ установлено, что предметом документальной проверки являются своевременность, достоверность, полнота начисления и уплаты всех налогов и сборов, а также соблюдение валютного законодательства и законодательства о заключении трудового договора, оформления трудовых отношений с работниками. Она проводится на основании налоговых деклараций (расчетов), финансовой, статистической и другой отчетности, регистров налогового и бухгалтерского учета, ведение которых предусмотрено законом, выполнением требований другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на органы ГНС. А фактической считается проверка, которая проводится органом ГНС по поводу соблюдения норм законодательства по вопросам регулирования обращения наличности, порядка осуществления налогоплательщиками расчетных операций, ведения кассовых операций, наличия лицензий, патентов, свидетельств, в том числе о производстве и обороте подакцизных товаров, соблюдения работодателем норм по заключению трудового договора, оформления трудовых отношений с работниками (наемными лицами) [2]. Таким образом, некоторые явления подлежат сразу двум видам проверок, поэтому не исключена возможность при проведении плановой документальной проверки включения в нее тех вопросов, которые до этого уже были охвачены проведенной ранее фактической. Путем решения этой проблемы является законодательное разграничение предметов документальных и фактических проверок или запрет проверки вопросов, которые уже были проверены.

Следующей проблемой является включение в план-график нецелесообразного количества документальных плановых проверок. В современных условиях главным принципом контрольно-проверочной работы должен быть принцип экономической целесообразности. Поэтому усилия подразделений органов ГНС должны быть сконцентрированы на проведении проверок рискованных и крупных налогоплательщиков, которые при значительных объемах валовых доходов платят незначительные суммы налогов, используя при этом различные схемы минимизации уплаты налогов. При этом плательщики, которые добросовестно выполняют свой налоговый долг, должны проверяться реже. На рис. 1 приведена динамика количества налоговых проверок за последние годы.

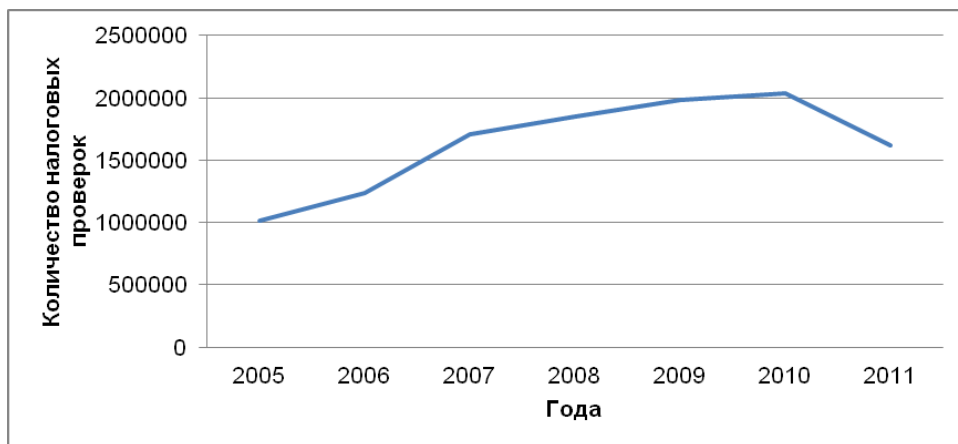


Рис. 1. Количество налоговых проверок в 2005 – 2011 гг.

Можно сделать вывод, что Украина уже стала на путь уменьшения нагрузки на плательщиков со стороны контрольно-проверочной деятельности. Такая тенденция является правильной, ведь несмотря на спад количества налоговых проверок, величина налоговых поступлений продолжает расти (рис. 2).

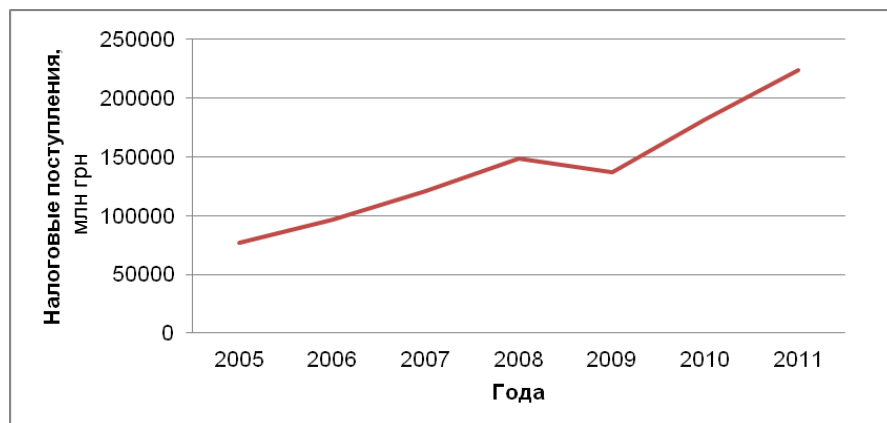


Рис. 2. Налоговые поступления в 2005 – 2011 гг.



Таким образом, необходимо продолжать уменьшать количество плановых налоговых проверок путем усовершенствования автоматизированной системы по отбору плательщиков с использованием рискоориентированной системы и формирования плана-графика исключительно из рисков субъектов хозяйствования. Реформировать эту систему можно, учитывая зарубежный опыт. Например, службой внутренних доходов США используется около 40 различных методик отбора налогоплательщиков для проверок. Одним из наиболее эффективно используемых способов контроля является сравнение показателей отдельной декларации со средними статистическими значениями этих показателей, рассчитанных по другим декларациям однородной группы плательщиков, и дальнейший отбор плательщиков, у которых устанавливаются наибольшие отклонения указанных параметров от средних значений. Применяются также специальные информационные программы, например DIF (Discriminant Function System), в основу которой положена формула расчета таких составляющих, как доходы, расходы, вычет, льготы. Отработка согласно этой программе налоговой декларации дает количественный показатель ее "перспективности" для проверки. Программа осуществляет отбор налогоплательщиков как юридических, так и физических лиц. Ее использование позволило уменьшить количество проверок, которые завершились без доначислений [3, с. 28].

Усовершенствования требует конкретизация прав и полномочий контролирующих органов. Так, согласно ст. 20 НКУ [1] органы ГНС имеют право требовать от налогоплательщиков, которые проверяются, проведения инвентаризации основных фондов, товарно-материальных ценностей, денежных средств, в том числе снятие остатков товарно-материальных ценностей, наличности. Как отмечается в письме ГНС Украины от 26.05.2011 г. № 6322/5/23-4016 "Относительно случаев и сроков проведения инвентаризации" [4], инвентаризация должна быть проведена в пределах сроков проведения налоговой проверки. Согласно ст. 20 НКУ [1], если предприятие откажется проводить инвентаризацию по требованию налогового органа в ходе налоговой проверки, применяются меры административного ареста активов. Но не в каких нормативно-правовых актах не указывается, при каких обстоятельствах могут быть совершены такие мероприятия.

Таким образом, организация и осуществление налогового контроля в разрезе проверок имеют некоторые пробелы и проблемы и требуют дальнейшего совершенствования. Выполнение вышеизложенных мер позволит обеспечить более эффективную работу налоговых органов, а, следовательно, увеличить уровень сбора налогов и других платежей в бюджеты всех уровней при максимальном удешевлении выполнения этой функции для государства и уменьшении налогового давления на плательщиков.

*Рецензент*  
*докт. экон. наук, профессор Тищенко О. М.*

**Литература:** 1. Doing Business. The World Bank Group [Electronic resource]. – Access mode : <http://russian.doingbusiness.org>. 2. Податковий кодекс України: за станом на 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. Перспективы внедрения риск-анализа в систему налогообложения в Узбекистане: Аналитическая записка. Совершенствование налогового администрирования в Узбекистане: Проект ПРООН. – Ташкент : Центр экон. исслед., 2007. – 69 с. 4. Лист Державної податкової служби України щодо випадків і строків проведення інвентаризації від 26.05.2011 р. № 6322/5/23-4016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/shodo-vipadkiv-i-strokov-provedennja-inventarizacij-i-doc62608.html>.

УДК 336.225.682

**Гажа Е. В.**

Студент  
Харьковского национального экономического университета

## **ВЫПЛАТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ: ПРОБЛЕМЫ ТЕНИЗАЦИИ**

*Аннотация. Рассмотрены причины, которые порождают уклонение от налогообложения трудовых доходов, и основные схемы их тенизации. Приведены рекомендации по устранению такого явления.*

*Анотація. Розглянуто причини, що породжують ухиляння від оподаткування трудових доходів, та основні схеми їх тінізації. Наведено рекомендації щодо усунення цього явища.*

© Гажа Е. В., 2013



*Annotation. The article describes the causes that lead to the evasion of labor income tax and the basic schemes of shadowing. The recommendations on this phenomenon elimination are given.*

*Ключевые слова: теневая экономика, заработная плата, работодатель, налогообложение.*

Понятие и возникновение теневой экономики тесно связаны с существованием государственности. Сегодня это явление приобрело глобальный характер, разница состоит лишь в том, какую часть занимает теневой сектор в экономике и как данное явление влияет на развитие общества. Экономические процессы невозможны без изучения вопросов налогообложения личных доходов граждан, в частности заработной платы, которая является основным источником дохода для большинства украинцев.

Исследованиями проблем налогообложения заработной платы и теневого сектора в целом занимались такие отечественные ученые: Мазур И. И., Данилишин В. И., Стефанков О. Н., Шарикова О. В. и др.

Целью данной статьи является выделение основных направлений уклонения от налогообложения трудовых доходов и усовершенствование механизма противодействия данному явлению.

Налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) – это общегосударственный обязательный нецелевой платеж физического лица в бюджет соответствующего уровня. Особенности данного налога являются широкая база его плательщиков и ощутимое влияние на уровень жизни среднестатистического жителя Украины.

По данным государственных органов, уровень теневой экономики в стране в 2011 г. и первой половине 2012 г. составлял 34 % [1], но, по оценкам различных исследований, теневой сектор составляет от 40 до 65 % официального сектора. Согласно рейтингу Doing Business-2013 Украина занимает 165 место по легкости налогообложения, улучшив свои позиции за год на 18 пунктов. Плательщики налогов тратят 491 час на их оплату, причем данный показатель снижен почти в 2 раза по сравнению с 2008 г. По итогам 2012 г. Украина вошла в 10-ку стран, которые достигли наилучших результатов в усовершенствовании условий бизнеса [2].

Тем не менее, по данным МОТ, уровень теневой занятости в стране равен 9 % [3, с. 23], а 18 % работающих граждан получают только часть суммы официально [4, с. 50]. В рейтинге Doing Business-2013 уровень доходов граждан оценивается как ниже среднего, налог и выплаты на заработную плату составляют 43,1 % прибыли, в то время, когда общая налоговая ставка составляет 55,4 % [2].

Такие условия вынуждают предпринимателей к различным способам уклонения от выплаты взносов на социальное страхование работников и налогообложения зарплаты. Данные Национального института стратегических исследований гласят об особенностях рынков труда в странах с переходной экономикой, в частности в Украине:

наличие предложения нелегальных рабочих мест как в низко-, так и в средне- и высокооплачиваемых сегментах;

распространение комбинированных форм оплаты труда, включающих легальную и нелегальную заработную плату [3, с. 23].

Предложение нелегальных рабочих мест связано с тем, что выплата теневых доходов выгодна и работнику, и работодателю, который избегает обременительных процедур налогообложения. Для работодателя чем меньше уровень официальных выплат, тем меньше затраты на оплату труда, даже с учетом выплаты зарплаты "в конверте" [4, с. 51], и рисков уклонения от уплаты налогов. Сегодня большинство трудоспособного населения продолжает поддерживать теневую зарплатную схему [5]. Но такой способ оплаты труда лишает работника социальной защиты на время потери трудоспособности или работы, при несчастных случаях, лишает определенных доплат и т. д. После кризисных явлений в 2008 – 2009 гг. наблюдалось снижение объемов теневой оплаты труда по отношению к официальной. То есть при резком падении объемов производства работодателю проще снизить теневую заработную плату, а не официальную, или частично сократить количество нелегальных работников, что практически и произошло [3, с. 24].

Оплата труда осуществляется такими способами: "белая" заработная плата – официальные выплаты работнику, включая социальные взносы, в полном объеме; "серая" зарплата – вознаграждение, которое состоит из 2 частей: "белой" зарплаты и скрытых сумм при отсутствии законных начислений; "черная" заработная плата – незарегистрированные суммы, которые выплачиваются работнику без каких-либо начислений в фонды.

Последние два направления формируют категорию заработной платы "в конверте" [4, с. 49–50]. При этом в рамках частичной выплаты заработка официальным путем можно выбрать несколько вариантов. Первый состоит в том, что работнику официально выплачивают минимальную заработную плату, а остальную часть – "в конверте". Второй предполагает выплату теневой и официальной зарплат в соотношении 50/50. Исследования показывают, что наименьшие затраты на оплату труда предприятие несет при выплате официально минимальной суммы, а остальные – неофициально, что позволяет минимизировать отчисления в фонды соцстраха [4, с. 51]. Но при такой схеме возрастает риск налоговых проверок (в частности, тематических), так как выплата основной массе работников минимального оклада привлекает повышенное внимание контролирующих органов. Большинство предприятий выбирает выплату доходов "в конверте" из-за более простого разрыва трудовых связей с работником.

Выплата теневой заработной платы осуществляется с помощью конвертационных центров. Такие организации с помощью банков переводят в наличные средства безналичные, предоставляют услуги по минимизации отчислений в бюджет, содействуют незаконному формированию на-



логового кредита и вывозу валютных средств за границу с последующим возвращением в Украину по заниженной цене. В такой центр входят предприятия различной формы собственности. Должностные лица таких предприятий регистрируются как предприниматели и накануне выплаты зарплаты снимают с оборотных средств сумму, которую нужно перевести в наличность для выплаты работникам и для других целей. Оформляются фиктивные акты выполненных работ, по которым деньги перечисляются в банк, а фиктивные предприниматели снимают их со счета [5]. Широкое распространение таких центров – доказательство того, что плата за их услуги в совокупности с затратами на оплату труда меньше, чем официальная налоговая нагрузка на предприятие.

По данным ГНС Украины, в 2011 г. количество предприятий, которые выплачивали зарплату меньше минимальной, сократилось на 17 %, а количество работающих, которые получали такую зарплату, уменьшилось на 355 тыс. человек, или на 38 %. Примерами типичных нарушений, кроме выплаты зарплаты "в конверте", являются неоформление трудовых отношений с работником, неперечисление взносов на социальное страхование, оформление отпусков "за свой счет" и пр. [6].

Налоговые поступления – основной источник формирования местных бюджетов в Украине, а НДФЛ занимает наибольший удельный вес в таких бюджетах, в среднем 61 %. За три квартала 2012 г. поступления данного налога составили 44,1 млрд грн, что превышает аналогичный показатель прошлого года на 12,4 % [7]. Тем не менее финансирование местных бюджетов недостаточное, что приводит к постоянному накоплению местных проблем и их усугублению. Такое положение вещей приводит к снижению доверия к власти и согласия граждан на использование теневых схем для оплаты труда.

Нестабильность и противоречивость налогового законодательства являются одними из факторов ухода субъекта хозяйствования "в тень". Теневая экономика становится массовой, когда интересы государства и различных экономических групп преследуют различные цели. В таких условиях субъекты ищут наиболее эффективные способы использования имеющихся ресурсов, в том числе и за пределами законодательных границ. Регулирующая и контролирующая роль государства постепенно заменяется неформальными соглашениями между субъектами [8, с. 49].

Распространению теневой занятости способствует низкий уровень налоговой культуры среди населения. Уклонение является более допустимым для плательщика с психологической точки зрения, чем добросовестное выполнение своих обязанностей перед государством. К сожалению, ребрендинг ГНС Украины не привел к значительным результатам, а увеличение задекларированных доходов продиктовано скорее необходимостью, чем убеждениями.

Устранение уклонений от налогообложения при выплате заработной платы возможно по следующим направлениям:

1) усовершенствование законодательной базы, а именно устранение законодательных противоречий и обеспечение стабильности правовых норм. При разработке различных положений должны учитываться не только потребности государства, но и возможности предприятий и регулятивный потенциал НДФЛ;

2) начать процесс перераспределения страховых социальных взносов между работниками и работодателем. В странах ЕС около 2/3 таких взносов осуществляют сами работники. Таким образом, система социального страхования не солидарна, а персоналифицирована, что обуславливает ее большую эффективность;

3) увеличение ответственности за правонарушение. В плане административной ответственности необходимым является повышение суммы штрафов за нарушения, либо их привязка к минимальной заработной плате, а не к необлагаемому минимуму доходов граждан. Штрафные санкции, определенные Налоговым кодексом, также следует ужесточить;

4) повышение уровня сознательности граждан в плане налогообложения с помощью массово-разъяснительной работы;

5) улучшение качества государственных услуг (строительство, обеспечение медицины и образования и пр.). Данное направление предполагает усиление контроля за выделением и использованием бюджетных средств на различные мероприятия, а также необходимость формирования расходов бюджета с учетом социально-экономических потребностей страны (например, увеличение финансирования, в первую очередь, медицины, охраны окружающей среды, а не содержания аппарата государственной власти).

Данные действия позволяют создать экономическую среду, в которой легальная деятельность предоставляет налогоплательщику больше возможностей, чем теневой сектор.

*Рецензент*

*докт. экон. наук, профессор Иванов Ю. Б.*

---

**Литература:** 1. Міністерство економічного розвитку та торгівлі України. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua>. 2. Рейтинг Doing Business-2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org>. 3. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрямки подолання. – К. : НІСД, 2011. – 31 с. 4. Шарікова О. В. Податкова політика як фактор легалізації "тіньової" заробітної плати / О. В. Шарікова // Економіка та держава. – 2010. – № 6. – С. 49–52. 5. Данилишин В. І. Тіньові заробітні плати: причини, обсяги та шляхи детінізації [Електронний ресурс] / Данилишин В. І., Стефанків О. М. // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://www.economy.com.ua>. 6. Дацюк Л. Тіньова зарплата не врятує в юності та прирікає на злидні в старості [Електронний ресурс] / Дацюк Л. // Урядовий кур'єр. – Режим доступу : <http://www.ukurier.gov.ua>. 7. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua>. 8. Мазур І. І. Мотивація суб'єктів тіньової економічної діяльності / І. І. Мазур // Економічна теорія. – 2006. – № 4. – С. 40–53.



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

## **БОРЬБА С TREATY-SHOPPING КАК С ОДНОЙ ИЗ ФОРМ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ СОГЛАШЕНИЯМИ**

*Аннотация. Проведен анализ применения налоговых схем путем использования положений соглашения об избежании двойного налогообложения.*

*Анотація. Проведено аналіз застосування податкових схем шляхом використання положень угоди про уникнення подвійного оподаткування.*

*Annotation. The article analyzes the use of tax schemes through the use of provisions of the agreement on the avoidance of double taxation.*

*Ключевые слова: налоговые соглашения, налоговый контроль, двойное налогообложение.*

Международные налоговые соглашения играют важную роль в регулировании экономических отношений Российской Федерации. Россия, стремительно развивая межгосударственное сотрудничество, заключила множество соглашений об избежании двойного налогообложения. Преимуществом соглашений для налогоплательщиков – граждан и предприятий – является то, что им представляют защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом, дают гарантию, что их доходы и капиталы не будут облагаться двойными налогами; для налоговых органов они обеспечивают возможность взаимных прямых консультаций и контактов для решения всех спорных вопросов, а также для контроля над международной деятельностью своих налогоплательщиков; для государства налоговые соглашения являются средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и прибылей, реализуемых налогоплательщиками в сфере международной экономической и финансовой деятельности [1].

Сегодня договоры об избежании двойного налогообложения эффективно используются для минимизации налоговых ставок при ведении бизнеса. Так, наиболее распространена среди налогоплательщиков тактика treaty-shopping ("налогового шопинга") – выбор наиболее выгодного международного договора, предоставляющего резидентам страны максимальные льготы при уплате налогов. И если налогоплательщики называют это налоговым планированием, то налоговые органы видят в этом получение необоснованной налоговой выгоды [2].

Российские предприниматели подчас неправомерно пользуются преимуществами налоговых договоров, однако адекватных мер противодействия данному явлению до сих пор не выработано. Подтверждением является решение Арбитражного суда г. Москвы от 29 августа 2012 г. по делу № А40-60755/12.

Компания Eastern Value Partners Limited обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной ИФНС России № 47 по г. Москве о привлечении к ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ (за неуплату и перечисление налоговым агентом налога на прибыль). Межрайонная инспекция ФНС России № 47 по г. Москве (далее – Инспекция) провела выездную налоговую проверку компании за 2008 – 2010 гг., в ходе которой обнаружено письмо российской компании с просьбой перечислять проценты по долгу не основному кредитору на Кипре, а резиденту Британских Виргинских островов. Был заключен договор займа с кипрской организацией HypoReal East Limited, на основании которого в 2008 – 2010 гг. выплачивала проценты. В силу ч. 1 ст. 11 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения от 5 декабря 1998 г. (далее – Соглашение) компания при выплате процентов налог на доходы не удерживала и в бюджет не перечисляла. В свою очередь, HypoReal East Limited являлась заемщиком у иностранной организации Exelor Ltd. (Британские Вирджинские острова). По требованию кредитора компания Eastern Value Partners Limited перечисляла суммы задолженности по договору займа в адрес Exelor Ltd.

По мнению налогового органа, поскольку выплаты по договору займа производились на счет иностранной организации Exelor Ltd., зарегистрированной на Британских Вирджинских островах, к уплачиваемым компанией процентам не должно применяться Соглашение с Кипром, а потому при выплате процентов должен был удерживаться налог с доходов. Суд посчитал, что факт перечисления на счет третьего лица не имеет значение для применения ст. 11 Соглашения. Также



суд, в отличие от налогового органа, посчитал HypoReal East Limited реально действующей организацией, поскольку она регулярно уплачивает налоги на территории Республики Кипр (налог на прибыль, налог на оборону). В ответ на утверждения Инспекции о том, что кипрская организация создана с целью минимизации налогообложения путем формального применения Соглашения, суд указал, что согласно п. 1 ст. 29 Соглашения, такая цель создания компании, как освобождение от налогов, может быть установлена только в рамках консультаций между компетентными органами России и Кипра. В итоге Суд признал решение налогового органа недействительным [3].

Очевидно, что перед нами одна из форм злоупотребления налоговыми соглашениями. И эти пробелы в законодательстве и несовершенство норм соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией, по-прежнему позволяют выводить активы за рубеж. Однако ни в национальном законодательстве России, ни в Мире нет единого решения этой проблемы. Отдельные попытки налоговых органов применить доктрину "необоснованной налоговой выгоды" в обосновании отказа в применении льгот по ДТА пока не находят поддержки в судах. Существенные особенности дел с участием иностранных компаний – рассматривается с применением части первой НК РФ и специальных норм НК РФ (в первую очередь ст. 306-312 НК РФ), положений международных налоговых соглашений (ДТА) и использованием в качестве доказательств по делу документов, выданных в иностранном государстве, – не достаточны для доказательства использования схем [4].

Treaty shopping имеет место и в Канаде, где в деле Prevost Car Inc. суд также встал на сторону налогоплательщика. Иной подход к проблематике демонстрируют Соединенные Штаты Америки, где знаковым стало дело Aiken Industries Inc v Commissioner of Internal Revenue. Aiken Industries (Aiken) – американская корпорация, ее дочерней компанией была другая американская корпорация – Mechanical Product, Inc. (MPI), зарегистрированная в штате Делавэр. В деле также фигурировала компания Ecuadorian Corp. Ltd, созданная по закону Багамских Островов и владеющая 99,997 % акций Aiken. Ecuadorian Corp. Ltd также владела 100 % акций Compania de Cervezas Nacionales, налогового резидента Эквадора. Эквадорская компания владела 100 % акций Industries Hondurenas S.A de C. V (Industries) – компании, зарегистрированной в Гондурасе. Компания никогда не имела офиса в США, не осуществляла деятельность на ее территории и не имела в своем составе граждан США. Суть дела заключалась в следующем: компания Ecuadorian Corp. Ltd (займодавец) предоставила заем MPI, которая предоставила долговую расписку. Позже займодавец переуступил право требования по договору Industries. Переуступка права требования и инкорпорация последней компании были совершены в один и тот же месяц. Industries в качестве встречного удовлетворения требования по долговой расписке, выданной MPI, предоставила 9 долговых расписок, общая сумма по долговым распискам равнялась первоначальной сумме займа, процентная ставка совпала с процентной ставкой займа. Каждая долговая расписка подлежала оплате по первому требованию. На этот период времени действовал двусторонний налоговый договор между США и Гондурасом. По договору проценты, выплачиваемые резидентом США резиденту Гондураса, налогом у источника не облагались (при обычных условиях ставка составляла 30 %). В споре служба внутренних доходов США отстаивала позицию, что при определении налоговых последствий созданию и существованию Industries не следует придавать значения. И, следовательно, Ecuadorian Corp. Ltd должна рассматриваться в качестве получателя дохода (процентов), выплаченных MPI. Между США и Багамскими Островами не существует двустороннего соглашения, следовательно, к процентам применяется обычная налоговая ставка. Суд не согласился с таким выводом, поскольку Соглашение не предусматривало игнорирование субъекта, созданного по праву одного из договаривающихся государств, однако суд подчеркнул, что для получения освобождений по Соглашению необходимо соблюдение всех его условий, а именно реальное получение дохода. Как отмечалось ранее, сумма первоначального займа и проценты по долговым распискам были идентичны, следовательно, Industries не получила никакого дохода. Суд также заключил, что для получения освобождений не достаточно простого обмена долговыми обязательствами и создания документации, необходима реальная передача и получение дохода конечным бенефициаром. Суд смог выявить, что единственной целью переуступки прав была не реальная экономическая и деловая выгода, а избежание налога у источника. Выработанные американской судебной практикой методы противодействия злоупотреблениям налоговыми соглашениями нашли отражение в Правилах Казначейства США. Кроме того, в каждое налоговое соглашение США включают статью об ограничении льгот, в силу которой воспользоваться преимуществами соглашения может только тот резидент, который обладает устойчивыми экономическими связями с договаривающимся государством.

В принципе нормы, направленные на борьбу с treaty shopping, существуют давно, но только сейчас налоговые органы многих стран наполняют их реальным содержанием и применяют на практике. Наиболее "продвинутыми" в этом отношении странами стали США, Италия, Англия, Швейцария [2]. Именно такой подход выгоден государству и соответствует рекомендациям, выработанным международными организациями. Арбитражным судом г. Москвы верно отмечено, что норма п. 1 ст. 29 Соглашения может применяться только к не зарегистрированным на Кипре резидентам. А значит, регистрация компании в договаривающемся государстве еще не гарантирует наличия устойчивых экономических связей и действительной деловой цели создания такой компании. Истинной целью учреждения компании может быть получение преимуществ и льгот, предусмотренных соглашением об избежании двойного налогообложения. На взгляд автора, положения некоторых соглашений об избежании двойного налогообложения (в частности, Соглашения с Кипром) и НК РФ требуют пересмотра. Соглашение должно предусматривать возможность отказа в предоставлении льгот (в том числе национальным судом), даже если компания зарегистрирована



в государстве – партнере по Соглашению. России необходимо перенимать практику борьбы с treaty shopping других стран и вводить поправки в национальное законодательство, а именно необходимо рассматривать возможность введения института налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний (CFC rules). В первую очередь следует законодательно определить понятие иностранной контролируемой компании, основываясь на: определении взаимозависимых лиц и определении стратегического участия в организации. Автор поддерживает органы власти РФ в намерении обеспечить возможности для эффективного налогового администрирования в части получения налоговыми органами РФ необходимой информации путем заключения двусторонних и многосторонних договоров об обмене информацией по налоговым спорам.

В частности, можно было бы ввести в Налоговый кодекс положение, согласно которому любая сделка или схема, не имеющая никакого иного экономического смысла, кроме уменьшения налоговых обязательств перед государством, должна быть признана уклонением от уплаты налогов со всеми вытекающими из этого последствиями. Возможен и другой, более рациональный, но одновременно и достаточно сложно реализуемый вариант: прописать в части первой НК все возможные схемы, которые признаются Кодексом как уклонение от уплаты налога. Любые другие, не включенные в Кодекс виды сделок и схем, до их практического применения должны быть согласованы с налоговыми органами. В противном случае они также должны относиться к категории уклонения от уплаты налогов. Это сделает более прозрачными отношения между государством и налогоплательщиком.

*Рецензент*

*преподаватель Винникова О. С.*

**Литература:** 1. Погорлецкий А. И. Международное налогообложение / Погорлецкий А. И. – СПб. : Изд. Михайлова В. А., 2011. – 384 с. 2. Фокин А. В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт / Фокин А. В. – М. : ВолтерсКлувер, 2009. – 198 с. 3. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.08.2012 г. № А40-60755/12 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/Eastern\\_Value\\_Appeal.pdf](http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/Eastern_Value_Appeal.pdf). 4. Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал : Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 г. // Бюллетень международных договоров. – 1999. – № 12. – С. 21–37.

---

**Евсейчикова Н. Н.**

УДК 336.226.1:334.722.1

Ассистент

Учреждения образования "Белорусский государственный экономический университет"

## **СЕРЫЕ ЗАРПЛАТЫ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ ЧЕРЕЗ ПОДОХОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

*Аннотація. Исследованы проблемы неофициальных выплат и уклонения от налогообложения. Изучен зарубежный опыт по данной проблеме, проанализированы положительные и отрицательные моменты белорусского законодательства. Предложены конкретные пути совершенствования налогообложения с целью сокращения нелегального оборота.*

*Анотація. Досліджено проблеми неофіційних виплат та ухиляння від оподаткування. Вивчено зарубіжний досвід з даної проблеми, проаналізовано позитивні та негативні моменти білоруського законодавства. Запропоновано конкретні шляхи вдосконалення оподаткування з метою скорочення нелегального обігу.*

*Annotation. The problems of informal payments and tax evasion are investigated. Foreign experience on this problem is studied, the positive and negative points of Belarusian legislation are analysed. Concrete ways of improving the taxation for the purpose of reduction of an illegal turnover are offered.*

*Ключевые слова: неучтенные доходы, неофициальная заработная плата, уклонение от налогообложения, налоговая нагрузка, деятельность налоговых органов, регрессивное налогообложение.*

---

© Евсейчикова Н. Н., 2013

За последнее десятилетие социально-экономические реформы, проводимые в Республике Беларусь, существенно преобразовали систему формирования государственных доходов страны. Большое значение в этом процессе отводилось мероприятиям, направленным на совершенствование белорусской налоговой системы и, в частности, системы налогообложения физических лиц. Подвергаясь периодическому реформированию, подоходное налогообложение направлялось на упрощение исчисления налога, на повышение справедливости в обложении доходов и стимулирование предпринимательской активности. При этом обеспечение регулярных доходов бюджета за счет подоходных изъятий не теряло своей актуальности на протяжении всего периода существования белорусской фискальной системы. На сегодняшний день значительный удельный вес подоходного налога в составе прямых налогов (более 40 %) подтверждает его ведущую роль в прямом налогообложении [1].

Подоходный налог также является основным налогом, оплачиваемым физическими лицами в бюджет Республики. Согласно главе 16 Налогового кодекса Республики Беларусь, исчисление суммы подоходного налога производится от всех источников дохода, полученного белорусскими резидентами на территории страны и за ее пределами. Налог рассчитывается ежемесячно по основной ставке 12 %.

Существует мнение, что белорусские налогоплательщики в достаточной степени законопослушны. Кроме этого, большая доля государственного сектора в экономике, удержание налога у источника выплат, создание эффективной системы контроля снижают возможности налоговых нарушений. Тем не менее, проблема сокрытия доходов, являющихся источником неофициальных выплат и уклонение от уплаты налогов, к сожалению, остается актуальной и для Республики Беларусь. Согласно статистическим расчетам, неучтенные доходы от предпринимательской и иной деятельности в последние годы по Республике составляют 10 – 12 % ВВП и не менее 21 – 26 % официально учтенных доходов [2]. По оценкам зарубежных экспертов удельный вес теневой экономики в совокупной экономической деятельности Республики Беларусь в среднем составляет 25 % [3].

Как правило, неучтенные доходы являются источником выплат без удержания налогов и отражения таких сумм в бухгалтерских документах. В среднем в Республике Беларусь по нелегальным схемам выплачивается каждая десятая зарплата. При этом потери подоходного налога составляют около 10 %, что соответствует примерно 150 – 200 млрд белорусских рублей в год [3].

Отдельно следует отметить, что на сегодняшний день проблемой остается не столько подоходный налог, сколько слишком высокая налоговая нагрузка на фонд оплаты труда белорусских предприятий и индивидуальных предпринимателей. Так, страховые взносы в Фонд социальной защиты населения для нанимателя составляют 35 % от фонда оплаты труда по предприятию. Из них 1 % в пенсионный фонд удерживается с дохода каждого работника, а 34 % начисляется на фонд оплаты труда и включается в затраты, увеличивая в конечном итоге отпускную цену продукции, услуги, работы. При существующей ситуации предприятиям и индивидуальным предпринимателям становится невыгодно выводить из тени серую зарплату. Таким образом, сложившийся на сегодняшний день механизм исчисления страховых взносов по-прежнему будет создавать стимулы к сокрытию доходов и, как следствие, занижению налоговой базы для расчета подоходного налога.

Следует отметить, что уменьшение налоговых и социальных выплат за счет серых схем минимизации затрат является проблемой для большинства стран. К примеру, в Западной Европе, по оценкам экспертов, 3 – 5 % доходов физических лиц получены нелегально.

Итак, активная борьба с теневыми доходами не теряет своей актуальности при любом уровне развития экономики, а выработанные приемы и методы предотвращения нелегальных выплат весьма разнообразны.

В Республике Беларусь вектор государственного противодействия уклонению от налогообложения направлен, в первую очередь, на ужесточение мер контроля за налогоплательщиками. По данным Министерства по налогам и сборам, за 9 месяцев 2012 года количество проверок в отношении выплат работникам возросло по сравнению с аналогичным периодом в 2011 году в 1,15 раза и составило 935, в 2011 году – 813. За указанный период 2012 года факт невыплаты заработной платы выявлен у 128 субъектов хозяйствования. По сравнению с аналогичным периодом 2011 года количество подобных нарушений возросло в 2,4 раза. Факт занижения выплаты выявлен у 76 субъектов (рост в 2,6 раза). Выплаты заработной платы без отражения в бухгалтерском учете установлены в 723 случаях (рост в 2,8 раза). Общая сумма доначислений в бюджет по выявленным нарушениям составила 5 878,9 млн рублей. За аналогичный период 2011 года – 262,4 млн рублей [4].

Стоит подчеркнуть, что эффективность деятельности налоговых органов в борьбе с нелегальными доходами измеряется не столько количеством проведения контрольных мероприятий, сколько выявлением подобного рода нарушений и, как следствие, доначислением платежей и наложением штрафных санкций. Необходимо учитывать, что решение пойти на подобные нарушения осуществляется вполне осознанно как нанимателем, так и работником. И обусловлено это желанием уменьшения издержек и увеличения дохода. Соответственно, решением проблемы "серых" выплат может быть также личная незаинтересованность в сокрытии налогооблагаемых доходов для одной или обеих сторон. По мнению автора, упущенная выгода, а именно легализация доходов с целью снижения нагрузки законным путем, должна стать действенным стимулом в выведении капитала из тени.

Для нанимателя, с целью его заинтересованности в легализации доходов работников, автором предлагается ввести регрессивное подоходное налогообложение, применяемое к выплатам в виде заработной платы. Так, к начисленному доходу физических лиц, превышающему, например, сто



базовых величин в месяц, применять установленную ставку, уменьшенную на 1 %. И в дальнейшем с увеличением дохода условно на 10 базовых величин пропорционально снижать процент изъятия.

Стоит отметить, что снижение ставки подоходного налога целесообразно осуществлять одновременно с реформированием системы пенсионного обеспечения и социального страхования, только тогда можно будет достигнуть желаемого результата. При этом необходимо учитывать, что наполняемость Фонда за счет поступлений должна сохраниться как минимум на прежнем уровне. Самым простым, но достаточно радикальным способом является равномерное распределение социальной нагрузки между нанимателем и работником. Таким образом, уменьшатся затраты и соответственно размер социальных отчислений нанимателя. Однако пропорционально увеличится налоговая нагрузка работника. Реализация подобного сценария возможна только при условии одновременного повышения уровня заработной платы как минимум на 15 – 17 % во всех отраслях экономики, что на сегодняшний день является маловероятным.

Введение регрессивной шкалы расчета взносов на социальное и пенсионное страхование для нанимателя – это возможность законным путем уменьшить затраты и легализовать "конвертные" выплаты своим работникам, сэкономив на налогах. По аналогии с регрессивным расчетом подоходного налога, ставка взноса в соответствующий Фонд будет уменьшаться с ростом величины фонда оплаты труда.

Применение регрессивного налогообложения успешно практикуется в налоговых системах некоторых зарубежных стран, например в США, поэтому вполне может рассматриваться как альтернативный вариант реформирования белорусской социальной страховой и подоходной системы. Параллельно возможно применение методов поощрения добросовестных плательщиков за счет предоставления им дополнительных налоговых преференций и ужесточение мер воздействия к нарушителям налоговой дисциплины.

По мнению автора, реализация законодательного акта, позволяющего не применять к работнику мер ответственности в случае его добровольного заявления о факте уплаты заработной платы в обход налогового законодательства, также поспособствовала бы уменьшению нарушений со стороны нанимателя.

Как уже отмечалось, участниками "серых" схем уклонения от уплаты налогов являются обе стороны трудовых отношений. Следовательно, административная ответственность ложится и на работника. Однако, как свидетельствуют специалисты, факт выплаты заработной платы в конвертах не так просто выявить, поскольку сделка между нанимателем и работником происходит, как правило, без свидетелей и по обоюдному согласию сторон. В данном случае, актуальной государственной задачей является повышение правовой культуры работников.

В Республике Беларусь налоговыми органами проводится разъяснительная работа, направленная на предотвращение правонарушений, связанных с получением "конвертных" выплат. Заинтересованность работника в официальной зарплате может основываться на увеличении его социальной защищенности, а именно: возможности оплаты больничных листов, увеличении размера пенсии, пособий, в получении иных социальных выплат, при начислении которых учитывается только официальная заработная плата.

В настоящее время большой популярностью у населения пользуются потребительские кредиты, размер которых также напрямую зависит от легального заработка. Проблемы могут возникнуть у работника и при подаче декларации о доходах и имуществе. В случае установления налоговыми органами превышения расходов над доходами физического лица будет затруднительно подтвердить покупку дорогостоящих вещей при занижении официального источника доходов.

Подводя итог, можно отметить, что актуальность и общественная значимость проблемы серых зарплат очевидна. Несмотря на то, что в Республике Беларусь организована достаточно эффективная система контроля, такое явление, как выплаты "мимо" кассы, продолжает существовать. Стоит подчеркнуть, что на сегодняшний день задачей налоговых органов является не только выявление фактов сокрытия доходов, но и популяризация налоговой культуры. С целью защиты прав и законных интересов граждан Республики, актуальным является информирование населения о преимуществах легальной трудовой деятельности, ведение активной разъяснительной работы о последствиях нарушений налоговой дисциплины. Человек должен понимать, что обязанность платить налог – это не только социальная выгода, но и его общественный долг. Параллельно необходимо направлять реформирование налогового законодательства на снижение налоговой нагрузки, оптимизацию системы поощрений добросовестных налогоплательщиков. По мнению автора, реализация изложенных мероприятий позволит, если не полностью, то частично уменьшить негативное влияние такого явления, как зарплата в конвертах.

*Научн. рук. Верезубова Т. А.*

**Литература:** 1. О налоговой нагрузке на экономику Республики Беларусь в 2011 году [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь. – Режим доступа: [nalog.gov.by/reference/nagruzka](http://nalog.gov.by/reference/nagruzka). 2. Зачем нужна плоская шкала для подоходного налога? [Электронный ресурс] // Экономическая газета. – Режим доступа: <http://www.profmedia.by/newse/sk/detail.php?ID=20573>. 3. Small and Medium Business in Belarus [Electronic resource] // IPM Research Centre. – Access mode: <http://www.research.bv/eng/business>. 4. Комисарова С. Серые зарплаты – под контролем / С. Комисарова // Налоги Беларуси. – 2013. – № 41. – С. 14–17.

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

## **БОРЬБА С УКЛОНЕНИЕМ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ПОМОЩИ ОФШОРНЫХ ТЕРРИТОРИЙ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ОТМЫВАНИЮ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПРЕСТУПНЫМ ПУТЕМ**

*Аннотация. Рассмотрены пути борьбы с легализацией (отмыванием) денежных средств и иного имущества, приобретенных преступным путем. Проанализированы инициативы в области борьбы с легализацией, в частности, пути борьбы с уклонением от налогообложения с использованием офшорных территорий, а также предложены дополнительные меры по борьбе с легализацией.*

*Анотація. Розглянуто шляхи боротьби з легалізацією (відмиванням) грошових коштів та іншого майна, придбаних злочинним шляхом. Проаналізовано ініціативи в галузі боротьби з легалізацією, зокрема, шляхи боротьби з ухилянням від оподаткування з використанням офшорних територій, а також запропоновано додаткові заходи щодо боротьби з легалізацією.*

*Annotation. The paper examines the ways of counteracting legalization of illicit gains (money laundering). The author analyses government initiatives in the sphere of counteracting legalization, which were reflected in the Russian legislation of the recent years, particularly, the ways of counteracting tax evasion with the use of offshore territories, as well as introduces additional measures on counteracting legalization.*

*Ключевые слова: уклонение от налогообложения, офшорные юрисдикции, инвестиционная привлекательность.*

Одной из актуальных задач современной экономической политики России является выявление и пресечение операций по отмыванию денежных средств, полученных преступным путем. Это обусловлено тем, что легализация преступных доходов нарушает общественные отношения в сфере предпринимательской деятельности, а также влияет на всю экономическую систему государства. Россия следует международным стандартам, устанавливаемым Международной организацией по борьбе с отмыванием преступных доходов (FATF). По результатам взаимной оценки FATF – MONEYVAL – EAG в 2008 году Россия получила высокие рейтинги соответствия международным стандартам в области ПОД/ФТ (противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма).

В 2013 году начался очередной, четвертый раунд взаимных оценок, в ходе которого страны оценивают друг друга. Можно утверждать, что предпринятые за последние годы меры по повышению эффективности борьбы с легализацией преступных доходов дали позитивный результат. По данным МВД России, на 93 % сократилось число выявленных преступлений по легализации (отмыванию) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате преступной деятельности [1]. Однако это также может свидетельствовать и о латентности легализации (отмывания) денежных средств и иного имущества, приобретенных преступным путем.

Большая часть российских "преступных" денег отмывается с помощью офшоров. По данным Минфина России, свыше 40 % внешнеторговых операций и около 70 % инвестиционных потоков российские организации осуществляют через офшорные компании [2]. Активными направлениями использования офшорных юрисдикций являются структурирование активов компании и отмывание незаконно полученных доходов их собственниками [2]. Создав офшорную компанию, предприниматель получает законный инструмент для оптимизации налогообложения. Сегодня многие крупные российские компании не зарегистрированы в России. В их числе – X5 Retail Group (владелец сетей магазинов "Пятерочка", "Перекресток"), алюминиевый холдинг "Русал" и металлургический "Евраз". Работая в офшорных зонах, коммерческие компании реализуют свое право выбрать любые допустимые законом методы и средства для уменьшения налоговых обяза-



тельств, освобождения от таможенных тарифов, валютного контроля, экспортных и импортных квот. Судья Верховного суда США Л. Хенда так выразила свое мнение по этому вопросу: "Каждый вправе вести свои финансовые дела так, чтобы свести налоговые выплаты к минимуму. Никто не должен планировать свои доходы и расходы к максимальному удобству Министерства финансов. У гражданина нет абсолютно никакого патриотического долга увеличивать свои налоговые выплаты" [3]. Среди привлекательных черт офшоров можно выделить следующие:

низкий уровень налогообложения либо полная замена его на фиксированный платеж (налог "на поддержание компании"), отсутствие таможенных пошлин и таможенных сборов для инвесторов; высокий уровень секретности любой банковской и коммерческой деятельности (к примеру, применение номерных счетов);

отсутствие валютных ограничений, ограничений на вывоз валюты (фирмы могут свободно открывать депозиты в любой валюте в любых зарубежных банках; платежи также осуществляются и получаются без ограничения в любой валюте);

низкий уровень уставного капитала, максимальная упрощенность регистрации создающейся компании и процедур ее управления. Во многих случаях управление ведется секретарской фирмой по доверенности собственника;

ежегодная форма отчетности для большинства офшорных компаний – ежегодный финансовый отчет.

Перевод денежных средств в офшор, как правило, напрямую связывают с уклонением от уплаты налогов. По оценкам Института экономики РАН и Российского налогового портала по причине "перевода" денег в зарубежные офшоры государственный бюджет России ежегодно недополучает в качестве налоговых поступлений до тридцати миллиардов долларов [4]. До недавнего времени отечественные владельцы офшоров были фактически недосыгаемы для правоохранительных органов. Но ситуация с офшорами принципиально изменилась с принятием Закона "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" и началом работы Комитета РФ по финансовому мониторингу (сегодня Федеральная служба по финансовому мониторингу). КФМ РФ приступил к формированию базы данных, установлению деловых связей с аналогичными структурами за рубежом, и при определенных условиях в состоянии найти любого нарушителя закона, за какими бы офшорами он ни скрывал свои активы [5]. В январе 2012 года была создана Межведомственная группа по пресечению незаконных финансовых операций и борьбе с коррупцией "в целях повышения результативности работы по выявлению и пресечению финансовых операций, в том числе с использованием "фирм-однодневок", направленных на легализацию доходов, полученных преступным путем, финансирование терроризма, уклонение от уплаты налогов и таможенных платежей, получения коррупционных доходов" [6].

Предполагается, что дальнейшая борьба с отмыванием денежных средств должна включать в себя две составляющие: юридическую и экономическую. Юридический путь – добавление в ч. 3 ст. 174 или ч. 4 ст. 174 УК РФ нового квалифицирующего признака: "совершение деяния с использованием офшоров". Впрочем, ужесточение ответственности не является оптимальным решением данной проблемы. Данную позицию яснее всего можно охарактеризовать следующим мнением: "суть нашей экономики – теневая. Те чиновники, которые предлагают ужесточить на бумаге правила для предприятий в офшорах, наверняка имеют собственные офшоры" [7]. Соответственно, нельзя исключать, что борьба с офшорами может носить номинальный характер. Впрочем, нельзя не признать, что вывод денежных средств в офшоры в целях легализации тяжело пресекать. Правительства многих стран мира сделали вывод о том, что слишком жесткое регулирование деятельности офшорных компаний отрицательно сказывается на здоровом инвестиционном климате. Правительство РФ при обсуждении законопроекта "Об особом правовом статусе на территории РФ офшорных компаний" также согласилось, что запретительные меры в отношении офшорных компаний не дают желаемого результата [8]. Необходимо закрыть обходные пути мер по борьбе с легализацией денежных средств и иного имущества, приобретенных преступным путем. В некоторых развитых зарубежных странах существуют официальные списки неправомерных налоговых схем. Вместо этого в России можно опираться на Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок", Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", Приказ ФНС России, обобщающий 109 типичных признаков недобросовестного налогоплательщика и предписывающий создание специальной федеральной электронной базы, где будет содержаться информация обо всех "подозрительных" компаниях. Такая база именуется ЮЛ-КПО – "юридические лица, контролируемые в первую очередь". Данные документы позволяют налогоплательщику оценить, насколько велики налоговые риски тех операций, которые он готов осуществить для сокращения налогового бремени. Тем не менее в России по-прежнему нет четкой границы, закрепляющей разделение законных путей уменьшения налоговых выплат и уклонение от налогов.

Экономический путь включает в себя:

упрощение процедуры регистрации компаний на территории России посредством развития электронной регистрации. Регистрация компании в среднем требует проведения 9 процедур в течение 23 дней и затрат, составляющих 2,3 % годового дохода на душу населения. В течение последних 6 лет электронная регистрация была введена в более чем 20 странах [9];

улучшение инвестиционного климата, в частности, за счет защиты прав инвесторов. В рейтинге Всемирного банка Doing Business Россия за 2012 год опустилась на 3 пункта со 114 места на

117 место по позиции "защита инвесторов" [10]. Для сравнения следует рассмотреть позиции офшорных юрисдикций: Сингапур занимает 2 место, Великобритания – 10, Кипр – 32;

снижение налоговой нагрузки ("через шесть лет совокупная реальная налоговая нагрузка компаний должна снизиться до 33 % от коммерческой прибыли с нынешних 46,9 %" [11]).

Несомненно, в ближайшем будущем России предстоит серьезная борьба с отмыванием денежных средств, поскольку с развитием технологий появляется все больше новых способов легализации преступных доходов, которые, при условии их повсеместного и глобального распространения, способны существенно повлиять на экономический рост. Именно поэтому представляется необходимым объединять усилия государств в противодействии легализации преступных доходов на глобальном уровне, так как в конечном итоге эффекты такой борьбы пойдут на пользу экономике всех государств.

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

**Литература:** 1. Общие сведения о состоянии преступности [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства внутренних дел Российской Федерации. – Режим доступа : <http://www.mvd.ru/presscenter/statistics/reports>. 2. Кобзева Т. Офшорные юрисдикции – инструмент налогового планирования / Т. Кобзева // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2011. – № 25. – С. 14–15. 3. Ефремова О. Н. Путь от налоговой оптимизации до налогового преступления / О. Н. Ефремова // Горячая линия бухгалтера. – 2008. – № 15–16. 4. Финансовая разведка пробирается в офшоры [Электронный ресурс] // Записки об офшорах (офшорные новости и практические офшорные решения). – Режим доступа : <http://offshore.su/blog/archives/7231>. 5. Харук А. Л. Совершенствование уголовного законодательства в сфере легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, совершенных с использованием офшорных зон / А. Л. Харук // Российский следователь. – 2011. – № 2. – С. 28–31. 6. Зубков возглавит рабочую группу по борьбе с "отмыванием" денег, в которую войдут представитель ФНС, ЦБ и силовых структур [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.ru/news/view/67025>. 7. Вязовский А. Финансовая разведка пробирается в офшоры [Электронный ресурс] / А. Вязовский. – Режим доступа : <http://offshore.su/blog/archives/7231>. 8. Шевчук Д. Офшорный консалтинг / Д. Шевчук // Финансы: планирование, управление, контроль. – 2012. – № 3. – С. 25–30. 9. Ведение бизнеса в России 2012. Субнациональное исследование "Ведение бизнеса" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://russian.doingbusiness.org/reports/subnational-reports/russia>. 10. Оценка бизнес-регулирования. Doing Business. Легкость ведения бизнеса в России [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/russia/#protecting-investors>. 11. Танас О. Бизнес подготовил систему оценки правительства Медведева [Электронный ресурс] / О. Танас. – Режим доступа : <http://www.gazeta.ru/business/2012/05/25/4601409.shtml>.

УДК 336.225.682

**Калинина А. А.**

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

## **ВОЗМЕЩЕНИЕ ГОСУДАРСТВУ МАТЕРИАЛЬНОГО УЩЕРБА, ПРИЧИНЕННОГО УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ**

*Аннотация. Проанализирована динамика состояния налоговой преступности с 2007 по 2011 гг. Рассмотрены вопросы взаимодействия налоговых и правоохранительных органов при расследовании дел о налоговых преступлениях. Особое внимание уделено вопросу возмещения ущерба, причиненного государству налоговыми преступлениями. Выявлены проблемы, возникающие при расследовании дел о нарушении законодательства о налогах и сборах.*

*Анотація. Проаналізовано динаміку стану податкової злочинності з 2007 по 2011 р. Розглянуто питання взаємодії податкових і правоохоронних органів у процесі розслідування справ про податкові злочини. Особливу увагу приділено питанню відшкодування шкоди, завданої державі податковими злочинами. Виявлено проблеми, що виникають у процесі розслідування справ про порушення законодавства про податки та збори.*

© Калинина А. А., 2013

IS

"Управління розвитком", №7(147)2013



*Annotation. The article analyzed the dynamics of the state of tax crimes from 2007 to 2011. The issues of interaction of tax and law-enforcement bodies while investigating the cases of tax crimes are considered. Special attention is paid to the question of compensation of damage caused to the state by tax crimes. The problems arising while investigating the cases of tax law violation have been found out.*

*Ключевые слова: налоговые преступления, уклонение от уплаты налогов, взаимодействие налоговых и правоохранительных органов, возмещение причиненного государству ущерба, расследование дел о налоговых преступлениях.*

Вопросам противодействия уклонению от уплаты налогов посвящают свои труды многие авторы, среди них Кучеров И. И., Соловьев И. Н., Мудрых В. В., Ларичев В. Д., Клевцов А. А., Раскина Т. В., Лежнин Р. А. и др. Однако речь в них идет в основном о предупреждении налоговых правонарушений и недостаточно внимания уделяется вопросам возмещения государству материального ущерба, причиненного уже совершенными преступлениями в сфере налогообложения. На взгляд автора, эта проблема не менее актуальна, чем профилактика налоговой преступности.

В 2009 г. был принят Федеральный закон Российской Федерации № 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", декриминализирующий налоговые преступления. В соответствии с ним были приняты следующие изменения: в 6 раз увеличен порог крупного и особо крупного размера; с 2011 г. следствие по делам о налоговых преступлениях передано Следственному комитету при прокуратуре, изменен порядок возбуждения и прекращения уголовных дел по налоговым преступлениям. Кроме того, был предусмотрен порядок прекращения уголовного преследования в случае признания правонарушителем своей вины и возмещения причиненного государству ущерба [1].

После принятия этого Закона количество зарегистрированных дел о налоговых преступлениях значительно сократилось (таблица).

Таблица

**Краткая характеристика состояния налоговой преступности в Российской Федерации за 2007 – 2011 годы**

Показатель	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Количество выявленных налоговых преступлений	17 600	11 579	14 648	6 802	3 069
Количество налоговых преступлений, дела по которым направлены в суд	7 744	6 021	9 081	3 374	2 007
Материальный ущерб от налоговых преступлений по оконченным уголовным делам (млрд руб.)	97	79,8	71,7	15,3	22,2
Сумма возмещенного государству вреда (млрд руб.)	49	51,4	49,5	9,7	5,5

Однако сокращение числа зарегистрированных налоговых преступлений вовсе не означает уменьшение их количества. Как отмечает Соловьев И. Н. в своей статье "Налоговая преступность ушла в пике", это может быть вызвано поднятием порогов крупного и особо крупного размера сумм уклонения, а также введением специального случая освобождения от уголовной ответственности [2].

Помимо этого, уменьшение числа зарегистрированных налоговых преступлений может быть обусловлено передачей полномочий по ведению следствия по налоговым статьям уголовного кодекса к Следственному комитету при прокуратуре, для которого это является делом достаточно новым, и необходимо время для того, чтобы следователи разобрались в специфике налоговых преступлений.

По данным таблицы так же видно значительное превышение сумм материального ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, над суммами возмещенного государству вреда. Эта тенденция не уменьшилась даже несмотря на то, что количество дел, переданных в суд после вступления в силу Закона, увеличилось.

Причиной этого, на взгляд автора, является недостаточно проработанный механизм взаимодействия налоговых и правоохранительных органов в ходе ведения следствия по делам о налоговых преступлениях и на этапе передачи этих дел в суд. Скоординированная работа заинтересованных органов поможет повысить эффективность расследования дел о налоговых преступлениях. Налоговые органы будут иметь возможность получать незамедлительный доступ ко всей имеющейся у правоохранительных органов информации, а правоохранительные органы в любой момент смогут получать необходимые консультации по вопросам налогообложения.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. № 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" судам рекомендовано в целях наиболее полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств, связанных с этими преступлениями, привлекать к участию в судебном разбирательстве специалистов, обладающих соответствующими познаниями в области налогообложения [3]. Обязательное же присутствие представителя налоговых органов на всех этапах ведения дела о налоговом преступлении значительно упростило бы и процесс рассмотрения дела в суде.



Кроме того, в том же Постановлении говорится о том, что в приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 Уголовным кодексом РФ, должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску. Истцами по данному гражданскому иску могут выступать налоговые органы или органы прокуратуры [3].

К сожалению, на практике налоговые органы зачастую пренебрегают своим правом подавать гражданский иск в рамках уголовного процесса по налоговому преступлению, в результате финансовая санкция на осужденного не налагается. Вменение налоговым органам обязанности отслеживания производства по налоговым преступлениям на всех его стадиях и подачи гражданского иска в рамках уголовного процесса способно существенно улучшить сложившуюся на данный момент ситуацию.

В настоящее время приговоры по делам о налоговых преступлениях зачастую не содержат в себе решений по гражданским искам в связи с тем, что таковые не были поданы ни налоговыми органами, ни прокуратурой. Как следствие, осужденные за налоговые преступления лица получают наказание в виде лишения свободы, довольно часто на длительный срок, но при этом финансовые санкции на них не налагаются, поэтому возмещение в бюджет неуплаченных сумм налогов не происходит.

При этом игнорируется принцип обязанности уплаты налога, вне зависимости от привлечения налогоплательщика к ответственности. П. 5 ст. 108 Налогового кодекса РФ разграничивает взыскания с обязанного лица суммы штрафа, составляющего налоговую санкцию, и исполнение им обязанности по уплате налога. Применение к обязанному лицу налоговой ответственности не может являться основанием для освобождения его от уплаты налога. Уплата штрафа не заменяет уплаты налога [4]. В уголовном процессе применение к правонарушителю мер уголовно-правовой ответственности, при отсутствии гражданского иска в рамках уголовного процесса, фактически заменяет обязанность по уплате налога.

Подводя итог, можно сделать вывод, что неэффективное применение мер финансовой ответственности и плохая организация взаимодействия налоговых и правоохранительных органов приводят к созданию благоприятных условий для уклонения от уплаты налогов, затруднениям при осуществлении налогового контроля, неполному возмещению государству причиненного ему ущерба, и в результате подрывает финансовые основы бюджетной деятельности государства.

Перспективными являются последующее исследование по данному направлению, выработка рекомендаций по улучшению механизма взаимодействия заинтересованных органов при расследовании дел о налоговых преступлениях, а также формулирование предложений по внесению изменений в законодательство Российской Федерации с целью более полного возмещения ущерба, причиняемого государству нарушениями законодательства о налогах и сборах.

*Научн. рук. Чантуридзе С. С.*

**Литература:** 1. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон Российской Федерации от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110187](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110187). 2. Соловьев И. Н. Налоговая преступность ушла в пике [Электронный ресурс] / И. Н. Соловьев. – Режим доступа : <http://pravo.ru/review/face/view/67917>. 3. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 г. № 64 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2006/12/31/vsud-nalog.html>. 4. Чухнина Г. Я. Налоговые правонарушения и преступления: сущность и меры ответственности : учебн. пособ. / Г. Я. Чухнина. – Волгоград : Волгоградская ГСХА, 2011. – 250 с.

УДК 336.228.34

**Ксенда В. М.**

Канд. экон. наук, доцент  
Федерального государственного автономного образовательного учреждения  
высшего профессионального образования "Волгоградский государственный университет"

## **ПРИЧИНЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И МЕТОДЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ: ТЕОРИЯ ВОПРОСА**

*Аннотация. Выявлены и классифицированы причины уклонения от налогообложения. Показано, что между причинами, порождающими уклонение от налогообложения, и направлениями совершенствования государственной политики по пресечению уклонения от уплаты налогов существует связь.*

© Ксенда В. М., 2013



*Анотація. Виявлено та класифіковано причини ухиляння від оподаткування. Показано, що між причинами, які породжують ухиляння від оподаткування, та напрямами вдосконалення державної політики щодо припинення ухиляння від сплати податків існує зв'язок.*

*Annotation. The article is devoted to the identification and classification of causes of tax evasion. It is shown that there is a connection between the causes of tax evasion, and the direction of improving public policies to curb tax evasion.*

*Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, налоговая политика, метод уклонения от налогов.*

Во все времена налоги находились на острие противоречий общественных и частных интересов. Общество, в лице государственных властей, как правило, недовольно, что налоговые сборы поступают не полностью, что не позволяет в полной мере выполнять возложенные на них функции регулирования экономических отношений и обеспечения пополнения бюджета. Граждане и хозяйствующие субъекты, в свою очередь, критикуют налоги за непосильное бремя. В итоге, государство пытается увеличить сбор налогов, что с неизбежностью усиливает стремление плательщиков уклониться от них. Хозяйствующие субъекты придумывают все новые способы уклонения, что, в свою очередь, толкает государство к ужесточению налогового режима [1, с. 50]. В связи с этим исследование причин, побуждающих уклоняться от налогообложения, и поиск методов по противодействию от уклонения представляются крайне актуальными.

Наиболее исчерпывающую классификацию причин, вызывающих уклонение от уплаты налога, дал французский теоретик Годме П. П. Их можно разделить на четыре группы [2, с. 91–92]:

1. Моральные причины. Основным фактором, вызывающим уклонение от уплаты налога, является общая атмосфера недовольства и недоверия со стороны многих налогоплательщиков, поскольку уплата налога оказывает прямое воздействие на уменьшение дохода или имущества налогоплательщика. Поэтому вполне понятна реакция – сопротивление плательщика по отношению к уплате налога.

2. Политические причины. Принятие или непринятие налоговой системы в большей степени зависит от использования налоговых доходов, то есть дальнейшего направления их использования: на образование, здравоохранение, страхование, эффективное функционирование социальных и иных программ. При таком использовании налогов плательщик имеет и свою личную заинтересованность, что снижает его сопротивление уплате налогов. Но если деньги из бюджета используются на какие-то второстепенные цели, налогоплательщик выражает недовольство и не видит пользы от уплаты налогов. Поэтому зачастую возникают политические проблемы с налогоплательщиками, которые, несмотря на то, что получают от государства какие-либо налоговые преференции, воспринимают налоговую нагрузку как слишком большую.

3. Экономические причины. Если развитие экономики способствует переложению налога, то считается, что налогоплательщик непосредственно не заинтересован в уклонении от него, потому что, перекладывая налоговое бремя на других, он легко и просто освобождается от него. Однако в этом случае следует учитывать эластичность спроса, то есть то, при какой цене, с учетом налога, товар перестанут покупать.

4. Технические причины. Связаны с несовершенством налоговой системы: частое изменение норм налогового законодательства наносит ущерб эффективности исполнения налоговой обязанности, потому что плательщики не уверены в определенной стабильности и не могут планировать свою деятельность на длительный срок, в связи с чем и скрывают свои доходы.

Согласно другой классификации, предложенной Беккер Е. Г., причины, порождающие уклонение от налогов, можно классифицировать следующим образом [1, с. 52–54]:

1. Объективные причины существуют независимо от воли налогоплательщика, их можно подразделить на позволяющие и вынуждающие обстоятельства. В основе позволяющих обстоятельств лежит экономическая легкость или, наоборот, сложность процесса уклонения от налогов. Позволяющие обстоятельства можно подразделить на правовые и организационные. Правовые причины обусловлены несовершенством налогового законодательства, которое проявляется в сложности самой налоговой системы, это: большое количество налогов; нечеткая формулировка налоговых законов; наличие различных ставок, налоговых льгот, различных способов учета расходов. Организационные причины порождаются слабостью контроля или несогласованностью действий между налоговыми органами и прочими (например, правоохранительными) органами государства, а также недостаточной развитостью международного сотрудничества в области борьбы с налоговыми преступлениями.

О вынуждающем характере причин говорят, когда выплата налогов несовместима с получением нормальной прибыли честными налогоплательщиками. Последнее наблюдается, когда при установлении налогов не соблюдаются принципы пропорциональности, обоснованности и допустимости. Одной из вынуждающих причин может быть и рыночная ситуация. Так, конкуренция между предприятиями часто приводит к снижению цен на рынке ниже уровня издержек средней фирмы. В результате конкуренция становится косвенной причиной уклонения от налогов: экономический эффект, полученный от уклонения от налогов используется для конкурентного снижения цен до уровня, предлагаемого соперниками. Вынуждающие причины могут быть регуляторного и фискального происхождения. Регулятивные причины обусловлены побочными последствиями регули-

рующей функции налогов, которая проявляется в социальной и экономической политике государства. Посредством налогов как инструментами экономической политики государство стимулирует одни отрасли или субъекты экономики и угнетает другие. Налогоплательщики отраслей, где повышены ставки налогов, вынуждены уклоняться от налогов, чтобы сохранить конкурентоспособность предприятия отрасли на прежнем уровне. Фискальные причины связаны с одноименной функцией налогов, призванной обеспечивать государство необходимыми ему средствами.

2. Субъективные – зависят от воли налогоплательщика и сводятся к его моральным установкам. Одинаковые условия налогообложения не воспринимаются одними субъектами как причина отказа от честной уплаты налогов, в то время как другие – изыскивают способы уклонения от налогов.

Уклонение от налогообложения представляет значительную общественную опасность: 1) государство недополучает бюджетных средств, в связи с чем сокращается финансирование производства общественных благ; 2) неплательщики налогов оказываются в более выгодном положении по сравнению с законопослушными плательщиками с точки зрения рыночной конкуренции, а потому могут провоцировать других субъектов экономической активности на другие действия; 3) при широком распространении фискальных преступлений, ведущих к дефициту доходной части бюджета, государство обычно компенсирует нехватку средств введением новых налогов, увеличением ставок действующих налогов и сборов. Это увеличивает нагрузку на честных налогоплательщиков и порождает новую волну уклонения от налогов [1, с. 52].

Совершенствование методов и инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов является одним из приоритетов основных направлений налоговой политики России. Методы противодействия уклонению от уплаты налогов разделяют на: специальные и универсальные [3, с. 29–30]. Специальные методы закреплены в ч. 2 Налогового кодекса РФ (НК РФ) [4] и предполагают противодействие уклонению от уплаты конкретного налога. Примерами таких методов являются: ограничение на применение упрощенной системы налогообложения, особый порядок подтверждения нулевой ставки по НДС. Универсальные методы противодействия не ограничиваются каким-либо конкретным налогом – они способствуют соблюдению налогоплательщиками и плательщиками сборов законодательства РФ о налогах и сборах в целом. К универсальным методам можно отнести: применение мер ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах (гл. 16 НК РФ); применение мер, направленных на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога (гл. 11 НК РФ); контроль налоговых органов в сфере трансфертного ценообразования; контроль за обоснованностью получения налогоплательщиками налоговой выгоды.

По мнению автора, наиболее эффективным методом в борьбе с уклонением от налогообложения является контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов (налоговый контроль), основными формами которого являются налоговые проверки: выездные и камеральные. Для подтверждения их существенности и результативности можно привести данные Управления ФНС России по Волгоградской области. Так, налоговыми органами Волгоградской области в течение 2012 года проведено 1 275 выездных налоговых проверок (909 проверок юридических лиц и 366 проверок физических лиц) и более 550 тыс. камеральных налоговых проверок. По результатам налоговых проверок в 2012 году дополнительно начислено платежей в бюджеты всех уровней 4 947 млн руб., что на 322 млн руб., или на 7 % больше, чем за 2011 год, в том числе: по выездным налоговым проверкам – 3 521 млн руб., по камеральным налоговым проверкам – 878 млн рублей. В связи с установленными фактами неуплаты налогов в течение 2012 года в соответствии со ст. 32 НК РФ (обязанности налоговых органов) в Следственное управление Следственного комитета РФ по Волгоградской области направлено 156 материалов выездных и камеральных налоговых проверок на общую сумму 2 236 млн руб. В результате рассмотрения материалов вынесено 19 Постановлений о возбуждении уголовных дел [5].

Таким образом, направления борьбы государства с уклонением от налогообложения, исходя из причин их возникновения, должны быть направлены на: 1) внесение изменений в федеральное налоговое, уголовное, административное законодательство РФ с учетом меняющейся практики применения схем уклонения от уплаты налогов; 2) выработку наиболее оптимального судебного прецедента рассмотрений налоговых споров, вытекающих из практики применения налогоплательщиками способов уклонения от уплаты налогов; 3) формирование наиболее эффективных принципов работы органов налогового контроля.

---

**Литература:** 1. Беккер Е. Г. Совершенствование институциональной системы как метод сокращения уклонения от налогов / Е. Г. Беккер // Финансы и кредит. – 2004. – № 4 (142). – С. 50–58. 2. Артемова Н. В. Уклонение от уплаты налогов: причины, сущность и исторический аспект / Н. В. Артемова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2009. – № 2(26). – С. 90–93. 3. Быков С. С. Методы противодействия уклонению от уплаты налогов: классификация и проблемы применения / С. С. Быков, Е. С. Кутузова // Известия ИГЭА. – 2012. – № 5(985). – С. 29–33. 4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.duma.gov.ru](http://www.duma.gov.ru). 5. Управлением подведены итоги контрольной работы за 2012 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт Управления ФНС России по Волгоградской области. – Режим доступа : <http://www.r34.nalog.ru/ns/4046504>.

Студенты

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

## **РАЗВИТИЕ НАПРАВЛЕНИЙ ПО БОРЬБЕ С НАЛОГОВЫМИ ПРАВОНАРУШЕНИЯМИ И ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ**

*Аннотация. Рассмотрена проблема противодействия налоговым правонарушениям и преступлениям на национальном и международном уровнях. Основное внимание акцентировано на недостаточно эффективной налоговой политике, проводимой в рамках борьбы с налоговой преступностью, и недостаточно систематизированном международном сотрудничестве.*

*Анотація. Розглянуто проблему протидії податковим правопорушенням і злочинам на національному та міжнародному рівнях. Основну увагу акцентовано на недостатньо ефективній податковій політиці, що проводиться в рамках боротьби з податковою злочинністю, і недостатньо систематизованому міжнародному співробітництві.*

*Annotation. This article deals with the problem of counteracting tax offences and crimes at the national and international levels. The authors focus on the lack of effective fiscal policies in the context of the fight against tax crimes and the lack of systematic international cooperation.*

*Ключевые слова: налоговая преступность, борьба с налоговой преступностью, международная преступность.*

За годы экономических реформ правонарушения в налоговой сфере выросли до угрожающих масштабов, преступления в этой сфере приобрели высокоинтеллектуальный характер, а схемы укрытия доходов в бизнесе стали распространенным явлением. В связи с указанными обстоятельствами государству для успешного проведения налоговой политики необходима четкая система организационных мероприятий, в том числе в области обеспечения своевременного предупреждения, выявления и раскрытия налоговых правонарушений и преступлений [1, с. 50]. При этом под налоговым правонарушением следует понимать виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ (НК РФ) установлена ответственность [2], а под налоговым преступлением – преступление, связанное с уклонением от уплаты налогов или сборов физическими лицами и организациями, ответственность за совершение которого предусмотрена статьями 198 – 199.2 Уголовного кодекса РФ (УК РФ) [3].

Стратегии борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями состоят из ряда ключевых этапов, включая предупреждение, выявление, расследование и уголовное преследование преступлений. В зависимости от обстоятельств в реализации стратегий борьбы могут принимать участие различные ведомства.

Контроль за налоговыми правонарушениями в Российской Федерации осуществляется ведомственным подразделением Министерства финансов Российской Федерации – Федеральной налоговой службой в лице ее территориальных органов. Предварительное следствие по уголовным делам о налоговых преступлениях производится следователями Следственного комитета Российской Федерации (СК России). Однако отсутствие продолжительного опыта расследования налоговых преступлений следователями СК России и незначительная штатная численность не позволяют в сжатые сроки повысить эффективность расследования налоговых преступлений. Утвержденный порядок взаимодействия и способность своевременно обмениваться информацией являются необходимыми условиями для межведомственного сотрудничества, что повысит результативность противодействия налоговой преступности [4, с. 23].

В настоящее время отношения МВД России и ФНС России урегулированы совместным Приказом "Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений" [5]. В связи с принятием Федерального Закона от 07.02.2011 г. № 3-ФЗ "О полиции" и Федерального Закона от 28.12.2010 г. № 403-ФЗ "О Следственном комитете" целесообразно, чтобы СК России, МВД России и ФНС России определили порядок их взаимодействия и утвердили совместный Приказ по вопросам предупреждения, выявления и пресечения нарушений законодательства о нало-

гах и сборах, что будет способствовать успешному раскрытию налоговых преступлений, их пресечению и предупреждению средствами и методами уголовного и налогового процесса, укреплению законности и налоговой дисциплины.

С учетом сделанного шага по передаче функции выявления налоговых преступлений от органов внутренних дел узкоспециализированному ведомству может быть сделан вывод о возможности наделения ФНС России полномочиями органа дознания для выявления признаков преступления посредством проведения оперативно-розыскной деятельности с последующей передачей материалов в органы предварительного следствия, а также осуществления оперативного сопровождения предварительного расследования [6, с. 52].

Вопросам совершенствования профилактики налоговых правонарушений уделяется слишком мало внимания. Для эффективной работы налоговых и правоохранительных органов важное значение должны иметь методы контроля и проведения индивидуальной профилактической работы в отношении лиц, склонных к совершению налоговых правонарушений [7, с. 47]. Поскольку одной из причин налоговых правонарушений является нравственно-психологическое состояние налогоплательщиков, характеризующееся негативным отношением к существующей системе налогообложения, необходим целый комплекс мер, ориентированный на вытеснение из сознания людей правового нигилизма. Это, прежде всего, предполагает широкое информирование населения о налоговом законодательстве и его применении.

Одним из основных направлений борьбы государства с налоговыми схемами на сегодняшний день является искоренение фиктивных фирм-однодневок. Расследование совершенного налогового преступления должно быть направлено на привлечение к реальной ответственности тех, кто получал конечную выгоду от незаконных схем и были причастны к созданию "фирмы-однодневки".

В настоящее время мер, принимаемых Правительством Российской Федерации в части решения проблемы уклонения от уплаты налогов, недостаточно. По мнению автора, для эффективной борьбы с налоговой преступностью на национальном уровне необходимо:

- обеспечить оптимальное взаимодействие правоохранительных и налоговых органов;
- наделить ФНС России полномочиями органа дознания;
- совершенствовать нормативно-правовую базу, трактуемую в целях уклонения от уплаты налогов;
- ужесточить санкции против нарушителей налогового законодательства;
- сформировать современный комплекс организационных и правовых мер предупреждения и пресечения ухода от налогообложения.

Налоговые преступления давно вышли за пределы одного государства. Часто встречающимися способами совершения преступлений в этой сфере являются использование трансфертного ценообразования, незаконный вывоз капитала по притворным сделкам, а также сокрытие доходов, полученных в России иностранными юридическими и физическими лицами. Определенную роль в ограничении использования оффшорных схем могло бы сыграть законодательство, регулирующее приток в Россию иностранных инвестиций, прежде всего, в топливно-сырьевые и другие стратегические отрасли экономики. Попытки этого уже были предприняты путем изменения законодательства об иностранных инвестициях. Однако на уровне национального законодательства бороться с международными правонарушениями и преступлениями проблематично. Необходимо объединение усилий всех стран мира в деле их противодействия. Это предполагает выработку на межгосударственном уровне общих подходов и принципов, которые закрепляются в международных актах, резолюциях и рекомендациях.

В настоящее время существующая международно-правовая база, регулирующая взаимодействие с другими государствами и включающая несколько сотен международных договоров различного уровня (межгосударственные, межправительственные и межведомственные), динамично развивается и охватывает различные направления. Сотрудничество в рамках Интерпола развивается при неукоснительном соблюдении общих принципов международного права, в первую очередь принципа сотрудничества. Значимость борьбы с уклонением от уплаты налогов в рамках данной организации подтверждается тем фактом, что это преступление стоит на четвертом месте в структуре расследуемых с участием Интерпола транснациональных экономических преступлений, после таких, как мошенничество, хищение денежных средств и ценных бумаг, отмывание денег. Взаимодействовать с Интерполом могут исключительно правоохранительные органы, но не ФНС России [8, с. 479]. Однако существует ряд проблем взаимодействия контролирующих органов на международном уровне, к ним относятся: отсутствие механизмов реализации имеющихся договоренностей, которые закреплены в международных договорах о сотрудничестве стран в борьбе с преступностью; особенности национального законодательства, регулирующего уголовно-правовые основы обеспечения экономической безопасности; невозможность непосредственного сотрудничества отдела международного сотрудничества и обмена информацией центрального аппарата ФНС России с компетентными органами иностранных государств; наличие ситуации, когда в международных соглашениях налоговые преступления не выделены в отдельную от экономических преступлений категорию. Поэтому необходимо в первую очередь систематизировать международное законодательство, регламентирующее уголовно-правовые основы борьбы с экономическими преступлениями и обеспечение экономической безопасности, а также определяющее компетенцию органов обеспечения экономической безопасности зарубежных государств.

Таким образом, можно сказать, что борьба с налоговыми правонарушениями и преступлениями как на национальном, так и на международном уровнях недостаточно эффективна. Основное значение в государстве должно придаваться проведению комплекса мероприятий по устранению экономических причин отклоняющегося налогового поведения, выработке и реализации



разумной налоговой политики, при этом основным направлением по борьбе с налоговой преступностью должно являться ужесточение уголовно-правового воздействия. Что касается международного сотрудничества, то здесь необходимо решить проблемы взаимодействия правоохранительных органов между странами, что впоследствии приведет к более эффективному сотрудничеству между государствами.

*Рецензент*

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

**Литература:** 1. Алабердеев Р. Р. О международном опыте борьбы с налоговыми преступлениями / Р. Р. Алабердеев // Вестник Казанского юридического института МВД России. – 2012. – № 3(9). – С. 50–55. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации № 146-ФЗ. Ч. 1 от 31.07.1998 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch1>. 3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/uk>. 4. Петренко А. В. Предупреждение преступлений, совершаемых в экономической сфере, органами внутренних дел / А. В. Петренко // Российский следователь. – 2011. – № 7. – С. 23–26. 5. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений : Приказ МВД РФ № 495, ФНС РФ № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. (в ред. от 14 ноября 2011 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.duma.gov.ru](http://www.duma.gov.ru). 6. Соничев А. Уголовное преследование по налоговым преступлениям / А. Соничев // Консультант. – 2012. – № 7. – С. 51–53. 7. Бугаевская Н. О. Некоторые проблемы предупреждения налоговых преступлений / Н. О. Бугаевская // Молодой ученый. – 2011. – № 8. – Т. 2. – С. 46–49. 8. Абакарова Р. Ш. Налоговые преступления международного уровня / Р. Ш. Абакарова // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 12. – С. 478–480.

---

**Кузьмина М. И.**

УДК 336.22(045)(470+571)

Студент

Федерального государственного образовательного

бюджетного учреждения высшего профессионального образования

"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ: МЕТОДИКА ОЦЕНКИ И АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ**

*Аннотация. Проведен анализ методик оценки контрольной работы налоговых органов. На основании полученных расчетов сформулированы основные предложения по повышению эффективности контрольных мероприятий налоговых органов.*

*Анотація. Проведено аналіз методик оцінки контрольної роботи податкових органів. На підставі отриманих розрахунків сформульовано основні пропозиції щодо підвищення ефективності контрольних заходів податкових органів.*

*Annotation. This article analyzes the methodologies for assessing the control of the tax authorities. Based on the calculations obtained the main proposals are formulated to improve the effectiveness of control measures of the tax authorities.*

*Ключевые слова: эффективность, налоговые органы, налоговый контроль.*

Среди направлений налоговой политики Российской Федерации выделяется реформирование налогового администрирования, успешное осуществление которого зависит от эффективности работы налоговых органов. В то же время единого общего критерия оценки эффективности не существует, но предлагается множество вариантов расчета. Все многообразие методик оценки результативности контрольной деятельности налоговых органов можно разделить на 2 группы. Первую группу методик можно назвать авторскими. Они разработаны различными исследователями и в большей степени являются теоретическими, так как их применение на практике достаточно затруднительно. Во вторую группу можно включить те критерии оценки, которые внедряются или когда-либо использовались налоговыми органами.

Так, в 1993 г. Госналогслужбой до нижестоящих органов была доведена методика оценки контрольной работы налоговых органов на базе сравнения определенных показателей [1]. На ос-

новании предлагаемой ранее методики следует провести общий анализ контрольных мероприятий налоговых органов в целом по Российской Федерации за последние 11 лет. Для проведения данной оценки можно воспользоваться общедоступными материалами, размещенными на сайте Федеральной налоговой службы по выездным налоговым проверкам. За период с 2000 по 2011 г. наблюдается снижение количества выездных налоговых проверок. Так, их количество в 2000 г. составило 1 355 тыс., а в 2011 г. – только 67 тыс. При этом сумма доначислений на одну проверку увеличивается с каждым годом. В 2000 г. сумма доначислений на одну проверку составила 188 тыс. руб., в 2011 г. – уже 4 275 тыс. руб. [2].

В целом можно проследить, что, несмотря на снижение контрольных мероприятий со стороны налоговых органов, наблюдается повышение эффективности выездных налоговых проверок, исходя из сумм доначислений на одну проверку. Так, за 11 лет результативность одной проверки увеличилась в 23 раза (в 2011 г. по сравнению с 2000 г.).

Федеральная налоговая служба (ФНС) объясняет эту динамику тем, что "служба проводит политику отказа от тотального контроля и ориентирует контрольную работу на зоны риска и выявление схем". Достигается это за счет предпроверочного анализа деятельности организаций и с помощью целого ряда внутренних информационных ресурсов ФНС, которые были запущены налоговой службой в последние годы. Один из помогающих им в этом — ресурс "Досье рисков". С его помощью проверки могут автоматически назначаться в зависимости от уровня налоговых рисков в проверяемой компании [3].

Исходя из расчета показателя удельного веса дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок к общей сумме поступлений по налоговым доходам, можно проследить следующую динамику за последние 3 года. Наблюдается увеличение сумм поступлений налоговых доходов в бюджетную систему РФ. При этом заметна динамика снижения дополнительно начисленных сумм налогов по результатам выездных налоговых проверок [4].

Так, удельный вес дополнительно начисленных сумм в общем объеме налоговых поступлений в 2011 г. на 27 % ниже аналогичного показателя в 2010 г. и на 43 % в 2009 г. По камеральным налоговым проверкам также наблюдается тенденция снижения доначисленных сумм. Так, в 2010 г. они уменьшились на одну результативную проверку – до 31 тыс. руб. с 40 тыс. руб. в 2009 г. (ошибки находятся в 20 % проверенных деклараций). В 2011 г. доначисления в среднем составили 26 тыс. руб., что на 17 % меньше предыдущего отчетного периода.

Исходя из представленного отчета ФНС, это может быть вызвано следующими причинами: снижение количества представляемых налогоплательщиками уточненных налоговых деклараций, в частности, в связи с отменой в 2011 г. ежеквартального представления расчетов авансовых платежей по транспортному и земельному налогам; прекращение администрирования единого социального налога [2].

Однако эти показатели не могут служить точным критерием оценки эффективности контрольной работы налоговых органов. Ведь динамика снижения дополнительно начисленных сумм налогов и сборов по итогам выездных налоговых проверок может зависеть от ряда факторов: 1) повышение грамотности самих налогоплательщиков в отношении исчисления и уплаты налогов и сборов и, как следствие, сокращение случаев нарушения ими налогового законодательства; 2) сокращение количества выездных налоговых проверок с целью увеличения эффективности каждой проводимой из них. Также это может быть связано с сокращением штатных единиц по должностям, предусматривающим выполнение функций по контролю. Их количество в 2011 г. составило 56,1 тыс. человек, сократившись на 5,4 % по сравнению с 2010 г.

В настоящее время налоговые органы применяют целую систему показателей расчета эффективности их контрольной деятельности. И в качестве основного служит коэффициент общей эффективности, который рассчитывается как отношение суммы, взысканной из дополнительных начислений в расчете на одного работника, к сумме, затраченной на одного работника. Некоторые критерии оценки контрольной деятельности налоговых органов до сих пор рассчитываются по методике, которая была предложена в 1993 г. Данные показатели налоговые органы рассчитывают самостоятельно, что является существенным недостатком, так как это приводит к сомнению в объективности получаемых оценок, особенно, при учете "закрытости" информации для внешних пользователей. Существующие методы оценки могут использоваться только для проведения внутриведомственного контроля, а проведение расчетов внешними пользователями информации невозможно [5].

Среди данных показателей внешним пользователям можно провести расчет только по двум из них – показателю удельного веса дополнительно начисленных сумм налоговых платежей к общему объему налоговых поступлений, который был рассчитан выше, и коэффициенту результативности проверок.

На их основе следует провести оценку эффективности контрольной работы налоговых органов за 2011 г. и первое полугодие 2012 г. по данным, размещенным на официальном сайте ФНС. Коэффициент результативности всех проверок по России составил 0,0596, при этом по камеральным проверкам этот показатель составляет 0,058, по выездным – 0,99. То есть низкое значение коэффициента объясняется малым количеством нарушений, выявленных в ходе камеральных налоговых проверок. Результативность же выездных налоговых проверок составила почти 100 %.

Исходя из данных отчета ФНС за 2011 г., показатель количества контрольных мероприятий на одного сотрудника, занятого исполнением контрольно-надзорных функций, по форме 1-контроль в 2011 г. увеличился с 6,88 в 2010 г. до 7,37. Иными словами, на одного сотрудника приходится порядка 37 контрольных мероприятий в год по выездным налоговым проверкам.

Таким образом, исходя из анализа вышеперечисленных показателей, можно сделать следующие выводы. Наблюдается общая тенденция роста налоговых платежей в бюджет. При этом



уменьшается количество налоговых проверок и сумм доначислений по ним за последних 3 отчетных периода. Это может быть напрямую связано с сокращением штата сотрудников налоговых органов, осуществляющих функции по контролю (надзору), и уменьшением количества контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами. А также в последнее время среди налогоплательщиков наблюдается добровольное доначисление сумм налогов и уменьшение убытков до проведения контрольных мероприятий и предоставление ими уточненных налоговых деклараций во время процедур налогового контроля.

Как показывают вышеперечисленные расчеты, выделить единый критерий оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов не представляется возможным. Целесообразно выявить наиболее тесную взаимосвязь среди имеющихся показателей по субъектам Российской Федерации, объединив в таблицу данные по сумме дополнительно начисленных платежей, количеству проверок, сумме поступивших налогов и сборов, количеству проверок на одну организацию. На основании анализа рассчитанного значения коэффициента корреляции выявлена высокая степень статистической связи между дополнительно начисленными платежами и количеством проведенных проверок налоговыми органами. При этом увеличение количества контрольных мероприятий на 1 % приводит к увеличению дополнительно начисленных сумм на 113 %.

Но на практике, в настоящее время, наблюдается обратная тенденция. Предлагается вообще отказаться от проведения выездных налоговых проверок и перейти только к камеральным. "Тенденция не просто к уменьшению выездных проверок, а к тому, чтобы мы совсем ушли в аналитику, к камералам", – отмечает М. Мишустин [3].

Таким образом, для повышения эффективности контрольных мероприятий, с учетом предлагаемых изменений в законодательстве, необходимо:

отказаться от проведения выездных налоговых проверок и максимально сосредоточить усилия на камеральных;

создавать реестр налогоплательщиков, участвующих в налоговых схемах;

улучшать работу по учету и обслуживанию налогоплательщиков, ведь эффективность контрольных мероприятий следует рассматривать не только со стороны увеличения сумм доначислений, но и наоборот, их сокращение уже в результате работы налоговых органов с самими налогоплательщиками по поводу законной оптимизации налоговых платежей и соблюдения налогового законодательства.

*Рецензент*

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

**Литература:** 1. Карташова Г. Н. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или налогообложения / Г. Н. Карташова // Налоговый вестник. – 1998. – № 1. 2. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – Режим доступа : [www.nalog.ru/nal\\_statistik](http://www.nalog.ru/nal_statistik). 3. Российский налоговый портал. – Режим доступа : <http://taxravo.ru>. 4. Федеральная служба государственной статистики. – Режим доступа : [www.gks.ru](http://www.gks.ru). 5. Воронина А. Н. Инновационный механизм управления налоговыми проверками : автореф. дисс. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : 08.00.05 / А. Н. Воронина. – Уфа, 2011. – 29 с. 6. Голикова О. В. Эффективность налогового контроля как фактор стабилизации налоговой системы / О. В. Голикова // Вестник Волжского университета им. В. Н. Татищева. – 2009. – № 16. – С. 77–80. 7. Лапин В. Н. Приоритеты развития налогового контроля / В. Н. Лапин // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. Серия : Экономика и финансы. – 2010. – № 1. – С. 227–232. 8. Федоров А. С. Организация контрольной работы: системность и целенаправленность / А. С. Федоров // Российский налоговый курьер. – 2010. – № 1–2. – С. 98–105.

---

**Тишина Т. Ю.**

УДК 336.225

Студент

Федерального государственного бюджетного

образовательного учреждения высшего профессионального образования

"Национальный исследовательский Томский государственный университет"

## **АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*Аннотация. Рассмотрены наиболее интересные варианты изменений в области контрольной работы налоговых органов. Приведено сравнение этих предложений с зарубежной практикой. Проанализированы, дополнены и представлены изменения в более приемлемом для современных условий варианте.*

---

© Тишина Т. Ю., 2013



*Анотація. Розглянуто найбільш цікаві варіанти змін у сфері контрольної роботи податкових органів. Проведено порівняння цих пропозицій із зарубіжною практикою. Проаналізовано, доповнено і наведено зміни у більш прийнятному для сучасних умов варіанті.*

*Annotation. The article describes the most interesting options for changes in the control of tax authorities. The author compares these proposals with the international practice. Each change is analyzed, updated and presented by the author in a more viable for today's conditions option.*

*Ключевые слова: налоговый контроль, проверки, ревизионный период, истребование документов у третьих лиц, оперативная налоговая проверка, налоговые посты.*

Значимость налогов в процессе формирования денежных фондов государства определяет особую роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля. Еще одним фактором, определяющим актуальность вопросов организации эффективной системы налогового контроля, является использование налоговых инструментов в процессе государственного регулирования.

Как показывают аналитические данные, представленные на официальном сайте Федеральной налоговой службы [1], проводится большое количество проверок, но все же существуют определенные проблемы в области контрольной работы, поэтому предлагаем рассмотреть наиболее интересные, по мнению автора, предложения изменений, предлагавшихся в различные периоды времени:

1. Предлагается увеличить срок, в течение которого может быть проведена проверка, с трех до пяти лет [1].

В зарубежной практике, а именно во Франции, используется понятие "ревизионного периода", то есть период между двумя проверками, он обычно составляет 4 – 5 лет. И налоговая проверка проводится один раз в течение этого ревизионного периода.

На взгляд автора, увеличение срока проведения проверки может быть оправдано тем, что последствия ведения хозяйственной деятельности организации, а так же допущенные ими нарушения могут быть не выявлены в срок равный 3 годам. Однако необходимо внести ограничение, что за этот срок предприятие может быть проверено только один раз, что позволит, на взгляд автора, добиться того, что любое юридическое лицо, индивидуальные предприниматели будут более осмотрительно относиться к "своим желаниям" уклониться от налогов, сокрыть доход или предоставить подложные данные.

2. Федеральная налоговая служба настаивает на праве ужесточить проверки в отношении партнеров компаний-нарушителей, для этого Федеральная налоговая служба заявила о необходимости создания "механизма истребования документов о налогоплательщике, находящегося у третьих лиц", предполагается, что налоговые органы будут проводить на территории третьих лиц "осмотр документов и предметов, которые относятся к деятельности проверяемого налогоплательщика". Особые проверки предлагается проводить в организациях, обязанных сообщать в налоговую инспекцию сведения об учете налогоплательщиков: в банках, структурах МВД России, регистрирующих граждан по месту жительства, ЗАГСх, Госавтоинспекции и регистрационных палатах [1; 2].

Зарубежный опыт показывает, что существует практика, когда налоговая администрация может потребовать от любого лица предоставления разного рода справок и документов, относящихся к налоговому законодательству. Сведения, собранные в этом случае, могут быть использованы для налогообложения и проверки как физических, так и юридических лиц. Операции сбора информации имеют точечный характер и чаще ограничиваются выпиской бухгалтерских бумаг или копией документов. Так, например: Великобритания – судебным решением, если доказательство превышает 1,6 миллионов евро; Япония, Швеция – в письменном виде может быть истребовано получение информации.

Таким образом, при предоставлении налоговым органам права по проведению встречных проверок третьих лиц, необходимо достаточно серьезно предусмотреть механизмы для защиты прав налогоплательщиков, третьих лиц, чтобы не допустить произвола должностных лиц при сборе такого рода информации, а так же для того, чтобы исключить возможность допуска ошибки при использовании данной информации, так как ошибки могут нанести серьезный ущерб хозяйственной деятельности налогоплательщика.

3. В Налоговый кодекс предлагается ввести понятие "оперативной" налоговой проверки, которая будет проводиться в местах деятельности, связанной с приемом наличных денег от покупателей, производством продукции, хранением товарно-материальных ценностей, а также в других местах, связанных с извлечением доходов [1].

В зарубежной практике существует процедура неожиданного контроля, осуществляемого по просьбе налоговых агентов при наличии разрешения судебной власти и проводимого специализированными агентами, которые должны проникнуть в торговые и частные помещения. Во время обыска агенты соберут информацию и документы, способные доказать мошенничество: тайная деятельность, сокрытие доходов, фиктивная деятельность, подлог в налоговой льготе и др.

Таким образом, можно отметить, что необходимо воспользоваться зарубежным опытом и перенять процедуру получения разрешения суда на проведения "оперативной" проверки, а также возможно вывести органы, которыми должны проводиться такие проверки, из под юрисдикции налоговых органов, что должно послужить более объективной оценке.

4. Предлагается создавать налоговые посты у налогоплательщиков, имеющих трехмесячную и более задолженность, чтобы контролировать ее погашение [3].



Зарубежный опыт не предусматривает такой процедуры, возможно из-за высоких затрат на проведение такого контроля, а так же из-за отрыва налоговых специалистов от работы. Например, в США к налогоплательщикам-должникам применяются повышенные штрафные санкции, в некоторых случаях в размере суммы задолженности.

По мнению автора, возможно осуществлять контроль деятельности налогоплательщиков-должников с помощью телекоммуникационных каналов связи, когда все операции налоговые специалисты могут отслеживать находясь на рабочем месте. Данный способ контроля будет менее затратным, но при этом не менее эффективным, чем налоговый пост. При этом у налогового специалиста и налогоплательщика-должника не будет возможности вступить в противоправные отношения, то есть получение взятки и, как следствие, должностные преступления.

В заключении следует отметить, что перед государством стоит серьезная задача улучшения процессов налогового администрирования. Важнейшей областью реформирования является контрольная работа налоговых органов, так как именно она обеспечивает исполнение налоговой обязанности и формирует добросовестность налогоплательщиков. Данная задача государством не решена на данный момент ни в теоретических разработках, ни на практике.

*Рецензент*  
*преподаватель Дидух В. В.*

**Литература:** 1. Налоговики просят добавить им срок для проведения тотальных проверок [Электронный ресурс] / Российская Бизнес-газета № 482 от 26 октября 2004 года – Режим доступа : <http://pda.rg.ru/2004/10/26/nalogoviki.html>. 2. 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=1291184>. 3. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-метод. пособ. / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, И. А. Маслова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2011. – 432 с. 4. Федеральная Налоговая Служба Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog.ru>. 5. О налоговых органах Российской Федерации : Закон РФ от 21 марта 1991 года № 943-1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=138588>.

---

**Яковлева Д. С.**

УДК 336.221.24

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

## **АДМИНИСТРАТИВНОЕ (ДОСУДЕБНОЕ) РАЗРЕШЕНИЕ СПОРОВ С НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ**

*Аннотация. Рассмотрены существующие проблемы досудебного порядка разрешения налоговых споров, а также пути совершенствования данного механизма.*

*Анотація. Розглянуто наявні проблеми досудового порядку вирішення податкових спорів, а також шляхи вдосконалення даного механізму.*

*Annotation. The article discusses the existing problems of pretrial procedure for the settlement of tax disputes, as well as the ways of this mechanism improving.*

*Ключевые слова: налоговые споры, досудебный порядок, проблемы, пути совершенствования.*

Налоговое законодательство в силу его значимости для государства в целом является предметом пристального внимания. В настоящее время все большее внимание уделяется разрешению конфликтных ситуаций, возникающих при реализации норм налогового права. В Налоговом кодексе РФ закреплено, что налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Наиболее перспективным направлением является развитие досудебного порядка разрешения налоговых споров, который в настоящее время нуждается в значительной корректировке. Мнения о необходимости совершенствования правового регулирования досудебного разрешения налоговых споров высказываются и в научной литературе.

---

© Яковлева Д. С., 2013

Досудебное обжалование актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц в вышестоящих налоговых органах было установлено более 10 лет назад – с момента принятия части первой НК РФ – Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Однако данную процедуру налогоплательщики применяли нечасто, предпочитая ей обжалование решений в судебном порядке, что нельзя объяснить недостаточной правовой культурой российского общества, так как процессуальное регулирование судебного порядка является гораздо более сложным. И это свидетельствует о наличии ряда проблем в системе административного порядка разрешения налоговых споров [1]:

- неэффективность досудебного урегулирования налоговых споров;
- проблема правовой ответственности государства, его органов;
- отсутствие обязанности известить лицо, направившее жалобу, о дате ее рассмотрения;
- отсутствие процессуального порядка досудебного рассмотрения и урегулирования жалоб;
- пробел в норме о пропуске срока для подачи жалобы.

Далее следует рассмотреть их подробнее.

Существенным недостатком досудебного урегулирования налоговых споров на сегодняшний день является его неэффективность. Как показывает практика, обжалование актов в вышестоящем налоговом органе не способствует разрешению спора по существу и воспринимается налогоплательщиками как очередная бюрократическая волокита, требующая временных, финансовых (оплата услуг юристов) и трудовых затрат. При этом анализ арбитражной практики показывает, что, если налогоплательщик обращается в суд за защитой нарушенного права, его требования практически всегда удовлетворяются судом. Это связано с тем, что вышестоящий налоговый орган ориентирован на защиту интересов ведомства, а не прав налогоплательщика. Поскольку подразделения налогового аудита являются структурной единицей организации системы налоговой службы, им трудно сохранять объективность при вынесении решений. Фактически получилось, что обращение в вышестоящий налоговый орган означает отложение решения вопроса в суде [2].

Проблема правовой ответственности государства, его органов – на сегодняшний день одна из актуальных. На законодательном уровне отсутствует ответственность не только высших должностных лиц государства, но и мелких чиновников исполнительных органов.

Еще одним упущением является то, что законодательством не предусмотрено требование, в соответствии с которым налоговая инспекция должна известить лицо, направившее жалобу, о дате ее рассмотрения и обеспечить участие данного лица в ее рассмотрении. В связи с этим по данному вопросу складывается неоднозначная судебная практика.

Отсутствие процессуального порядка досудебного рассмотрения и урегулирования жалоб затрудняет выработку эффективных решений по регламентированию налоговых споров. Регламент рассмотрения заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера налоговых органов РФ в досудебном порядке, утвержденный Приказом ФНС России от 24 марта 2006 г. № САЭ-4-08/44дсп@, принят для служебного пользования, так как не содержит нормативно-правовых норм, обязательных для налогоплательщиков. Однако отсутствие прозрачности и четкости регламентации действий вышестоящего налогового органа по рассмотрению апелляционной жалобы вовсе не способствует успешному разрешению налогового спора в досудебном порядке.

Также существует пробел в норме о пропуске срока для подачи жалобы: если упомянутый срок был пропущен по уважительной причине, налогоплательщик вправе ходатайствовать о его восстановлении. Следует отметить, что порядок восстановления срока не способствует объективности принятия такого решения, так как вопрос о том, подлежит ли срок восстановлению в данном конкретном случае или нет, принимается тем должностным лицом или органом, в компетенции которого находится рассмотрение данной жалобы. Очевидно, что в соответствующую норму НК РФ должны быть внесены изменения, позволяющие налогоплательщику обращаться за восстановлением срока непосредственно к вышестоящему должностному лицу. Следует также обратить внимание, что перечень уважительных причин ни в законе, ни в подзаконных актах не приведен, а сама формулировка этого понятия достаточно расплывчата.

Итак, анализ досудебного порядка разрешения налоговых споров, предусмотренного Налоговым кодексом РФ, позволяет говорить о необходимости внесения значительных изменений в налоговое законодательство с целью повышения эффективности внесудебного урегулирования налоговых споров. В научной литературе предлагаются следующие пути совершенствования:

- 1) закрепления в Налоговом кодексе РФ четкого перечня оснований для оставления жалобы без рассмотрения;
- 2) установление Налоговым кодексом РФ требований, предъявляемых к содержанию жалобы;
- 3) обязательное приостановление действия обжалуемого решения налогового органа в случае подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган;
- 4) обязательное участие налогоплательщика при рассмотрении комиссией жалобы во всех случаях;
- 5) предоставление налогоплательщикам права привлекать специалистов, не являющихся работниками налоговых органов, для дачи соответствующих разъяснений по сложившейся ситуации [3].

Некоторые авторы предлагают введение новых специальных инструментов, которые могут быть применены только при досудебном урегулировании налоговых споров и не могут быть применены в ходе судебного разрешения налоговых споров:

в качестве одного из таких механизмов может быть наделение налогового органа специальными полномочиями, касающимися сумм, подлежащих взысканию с налогоплательщика;



изменение срока уплаты налога и сбора, а также пеней, предусмотренное главой 9 Налогового кодекса РФ, что повлечет за собой не только повышение заинтересованности подконтрольного субъекта, но и сократит количество налоговых споров, передаваемых на рассмотрение в суд [4].

Уже длительное время обсуждается в научной литературе вопрос о необходимости создания специального субъекта, полномочного рассматривать налоговые споры в досудебном порядке. Так, в структуре территориальных налоговых органов были созданы подразделения налогового аудита. Но Служба внутреннего аудита не является самостоятельным субъектом, рассматривающим налоговые споры в досудебном порядке, поскольку является лишь структурным подразделением налогового органа. Указанное подразделение лишь подготавливает свое заключение на жалобу (разногласие) налогоплательщика, которое (заключение) в дальнейшем учитывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Предложенные направления совершенствования налогового законодательства в части досудебного урегулирования налоговых споров не являются исчерпывающими. Формирование действительно эффективного досудебного порядка разрешения налоговых споров требует полного и всестороннего его исследования, на основе которого могут быть сформулированы другие предложения по повышению внесудебных процедур разрешения налоговых споров.

*Рецензент*  
преподаватель Дидух В. В.

**Литература:** 1. Артамонова Л. Г. Досудебное урегулирование налоговых споров и оценка эффективности работы налоговых органов / Л. Г. Артамонова // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 3. – С. 26–32. 2. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового законодательства / Е. Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2005. – 256 с. 3. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение / Е. Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2009. – 312 с. 4. Шинкарьюк Д. А. Досудебное разрешение налоговых споров: пути совершенствования / Д. А. Шинкарьюк // Налоги. – 2008. – № 6. – С. 29–33.

---

**Романовская Ю. А.**

УДК 336.226

Канд. экон. наук, доцент  
Восточноукраинского национального университета им. Владимира Даля

---

**Круссер А. С.**

Студент  
Восточноукраинского национального университета им. Владимира Даля

## **ПРОБЛЕМЫ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ**

*Анотация. Рассмотрена сущность налога на недвижимость как налоговой новации. Определены основные недостатки его взимания в Украине, что, в свою очередь, делает невозможным наполнение местных бюджетов в полном объеме.*

*Анотація. Розглянуто сутність податку на нерухомість як податкової новачії. Визначено основні недоліки його справляння в Україні, що, у свою чергу, робить неможливим наповнення місцевих бюджетів у повному обсязі.*

*Annotation. The essence of the real estate tax as a tax innovation is discussed. The main disadvantages of its collection in Ukraine, which in turn makes it impossible to fill local budget in full, are determined.*

*Ключевые слова: налог на недвижимость, налоговая новация, налоговые поступления, база налогообложения, уклонение от налогообложения.*

Одним из важных вопросов, который имеет большое значение для экономического развития Украины и адаптации национального законодательства к Европейским стандартам, является введение налога на недвижимость. По мнению отечественных специалистов, несмотря на определенные замечания и предостережения относительно возможных негативных последствий подобного шага, введение такого налога уменьшит злоупотребления и выступит в качестве регулятора на рынке недвижимости, также такой налог выполнит функцию компенсационного налога и станет дополнительным источником увеличения поступлений в местные бюджеты.

---

© Романовская Ю. А., Круссер А. С., 2013

Исследование отдельных вопросов относительно целесообразности введения налога на недвижимость и его дальнейшего развития занимаются такие специалисты, как: В. Вишневецкий, А. Веткин, Бобох Н. М., Блонская В. И., Мазур И. М., Митяй С. А., Кравчук А. С. [1 – 6]. Они подробно раскрыли базис по формированию налога на недвижимость, доказали экономическую его значимость в структуре местного бюджета. Учитывая то, что налог на недвижимость является новацией, то на сегодня государством не разработано единого комплексного подхода по выявлению неплательщиков такого налога и четко не очерчены меры борьбы с уклонением от его налогообложения.

Мировой опыт показывает, что при использовании правильного подхода налог на недвижимость может стать одной из весомых статей доходной части бюджета. В частности, Германия получает 1,1 % общих поступлений от указанного налога, Швейцария – 0,46 %, бюджету Российской Федерации этот налог приносит 9 % от всех поступлений [1, с. 12]. Он обеспечивает до 95 % поступлений в местные бюджеты в Нидерландах, 81 % – в Канаде, 52 % – во Франции, от 10 до 70 % – в США [3, с. 122–129].

Обязанность платить налоги является конституционной. Ст. 67 Конституции Украины устанавливает обязанность каждого платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом [7]. Все граждане ежегодно подают в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном состоянии и доходах за прошлый год в порядке, установленном законом.

Зато уклонение от уплаты налогов – это противоправные действия по уменьшению налоговых обязательств, последствиями которых может быть ответственность за нарушение налогового законодательства [1, с. 10].

Согласно положениям Налогового кодекса (далее – Кодекс) в Украине вводится такой вид местного налога, как налог на недвижимость [8, ст. 265]. Соответствующая норма вступает в силу с 1 января 2013 года [8] и фактически вводит кроме налога на земельный участок, налог на недвижимость, которая на ней находится.

Соответствующие изменения в Налоговый кодекс Украины внес Закон Украины № 4834 от 24 мая 2012 года, который вступил в силу с 1 июля 2012 года [9]. Новации связаны с тем, что база налогообложения на недвижимое имущество исчисляется на основании данных Государственного реестра прав на недвижимое имущество, который, согласно Закону Украины "О внесении изменений в некоторые законы Украины относительно обеспечения реализации прав на недвижимое имущество и их ограничений обременений при их государственной регистрации", вводится с 1 января 2013 года [10].

К плательщикам налога на недвижимое имущество относят владельцев объектов жилой недвижимости [8, ст. 265] – физических лиц, а также юридических лиц, которые созданы, зарегистрированы и осуществляют деятельность в соответствии с законодательством Украины.

Согласно требованиям Налогового кодекса Украины, ставки этого налога устанавливаются местные советы.

За несвоевременную уплату налога на недвижимость предусмотрено штрафные санкции: в случае задержки уплаты до 30 дней – 10 % погашенного налогового долга, более 30 дней – 20 % [11, с. 32–33].

Сегодня возникли такие проблемы взимания налога на недвижимость:

1. Уплата налога коснется каждого, у кого есть жилая недвижимость. Но, вместе с тем кодекс предусматривает ряд ограничений – не взимать налог с жилья, которое находится в собственности государства или территориальной общины, также не облагается налогом жилье, расположенное в зонах отчуждения или выселения. Детские дома семейного типа, дачные, садовые домики, общежития и дома многодетных семей также попали в исключение. Но данная норма об исключении из налогообложения государственного жилья нарушает Конституцию, согласно которой все субъекты права собственности равны перед законом. Кроме того, одним из основных принципов налогового законодательства является равенство всех плательщиков перед законом [12].

2. Кодекс предусматривает определенные уступки для собственников жилья. Квартира площадью 120 квадратных метров и жилье дома до 250 квадратных метров налогом не облагать. Но если метраж квартиры, например, 125 квадратных метров, то за пять квадратных метров нужно будет заплатить. Так, органы местного самоуправления имеют право полностью или частично освобождать от уплаты налога за пристройки к жилым домам, которые используются для содержания домашних птиц и животных, а также для хранения хозяйственного инвентаря. Кроме того, вне налогообложения могут оказаться гаражи, подвальные помещения, старые дома и чердаки. А олигарху оформить трехэтажный замок, как "старый домик" сегодня не так уж и сложно, при нынешнем уровне коррупции. И скорее всего, они так и будут делать, уверены специалисты [13, с. 25–26].

С другой стороны, согласно европейской практике налог на недвижимость подлежит направлению в местные бюджеты, и в большинстве случаев именно органы местного самоуправления определяют ставку. Для того чтобы избежать в данном случае злоупотреблений, необходимо четко прописать методику взимания налога, говорят эксперты [12].

3. Особенностью украинского налога на недвижимость стало то, что в его расчете не играет никакой роли стоимость жилья. Так что за квартиру в элитном доме ее собственник будет платить столько же, сколько и хозяин обычного жилья. Одна из функций налогообложения – установление некой социальной справедливости. И в этом аспекте Налоговый кодекс никак не придерживается принципа социальной справедливости. Что же касается европейских стран, там налог на недвижимость также зависит от рыночной стоимости объекта, а в некоторых случаях – от предполагаемой суммы годовой арендной платы [12].

4. Большинство экспертов склоняются к тому, что предусмотренный Налоговым кодексом налог будет своеобразным тестом. И со временем власть внесет ряд изменений в порядок его исчисления и уплаты. Однако самое интересное, что налог на недвижимость как раз и планируется



собирает без единого кадастра и без реестра недвижимости. Налоговая будет опираться исключительно на те данные, которые им ежеквартально должны будут подавать бюро технической инвентаризации и ЖЭКи. Но информация из БТИ является конфиденциальной. Получить ее очень сложно. А согласно новым правилам эти данные будут направляться в орган, который не обязан хранить их как конфиденциальные. Кроме этого, в сфере недвижимости Налоговый кодекс фактически делает из нотариусов и риелторов налоговых агентов, поскольку те будут обязаны информировать налоговые органы обо всех сделках [12].

Очевидно у такого важного инструмента, как налог на недвижимость, есть множество задач, которые он призван решать: пополнение местных бюджетов, установление социальной справедливости, сдерживание спекулятивного накручивания цен и т. д. Но в то же самое время возникает множество проблем, которыми в настоящее время могут воспользоваться налоговые мошенники. Поэтому перспективы дальнейших исследований будут направлены на определение эффективных мер по выявлению неплательщиков налога на недвижимость.

**Литература:** 1. Вишневецький В. Ухилення від сплати податків: теорія і практика : монографія / В. Вишневецький, А. Веткін. – Донецьк : ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003. – С. 62. 2. Бобох Н. М. База оподаткування як один з елементів системи оподаткування нерухомості / Н. М. Бобох // Наукові записки ВНУ ім. Л. Українки. – 2010. – Вип. 15. – С. 13–20. – (Серія: економіка). 3. Блонська В. І. Майнове оподаткування як елемент податкових систем в економіках добробуту / В. І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.4. – С. 122–129. 4. Мазур І. М. Особливості впровадження майнового оподаткування в Україні на прикладі податку на нерухомість / І. М. Мазур, Н. В. Габельчук // Науково-інформаційний вісник. – 2010. – № 2. – С. 60–67. 5. Митяй С. А. Система оподаткування нерухомості України: сучасний стан та шляхи реформування / С. А. Митяй // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2010. – № 31. – С. 111–116. 6. Кравчук А. С. Щодо окремих питань реформування оподаткування майна в Україні / А. С. Кравчук // Часопис Національного університету "Острозька академія". – 2011. – № 1(3). – С. 1–11. – (Серія "Право"). 7. Конституція України. – Х. : Основа, 1996. – 80 с. 8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм : Закон України № 4834 від 24 травня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 10. Про внесення змін до деяких законів України щодо забезпечення реалізації прав на нерухоме майно та їх обмежень обтяжень при їх державній реєстрації : Закон України від 09.12.2011 р. № 4152-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://base.spinfoform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=48785](http://base.spinfoform.ru/show_doc.fwx?rgn=48785). 11. Єкасьова О. Новації у справлянні податків і зборів з урахуванням останніх змін, внесених до Податкового кодексу / О. Єкасьова, В. Попова // Вісник Податкової служби України від 10.08.2012 р. – № 30. – С. 32–33. 12. Лесик А. Особливості податку на нерухомість [Електронний ресурс] / Лесик А. // Щоденна Інтернет-газета. – Режим доступу : <http://vgolos.com.ua/economic/289.html>. 13. Литовченко Н. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки / Н. Литовченко, І. Данілов // Вісник Податкової служби України від 06.07.2012 р. – № 25. – С. 25–26.

---

**Походенко А. А.**

УДК 336.228.3

Студент

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

## **ЗАКОННЫЕ И НЕЗАКОННЫЕ СПОСОБЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

*Аннотация. Рассмотрена актуальная проблема оптимизации налога на прибыль организаций. Приведены схемы, позволяющие предприятиям и организациям на законных основаниях частично или полностью уйти от уплаты налога на прибыль, а также незаконные методы оптимизации данного налога.*

*Анотація. Розглянуто актуальну проблему оптимізації податку на прибуток організацій. Наведено схеми, що дозволяють підприємствам і організаціям на законних підставах частково або повністю уникнути сплати податку на прибуток, а також незаконні методи оптимізації даного податку.*

---

© Походенко А. А., 2013

*Annotation. The article is devoted to an actual problem of optimization of the corporation income tax. As an example the author gives the diagrams allowing the enterprises and organizations lawfully, partially or completely, to avoid paying the corporation income tax, as well as illegal methods of this tax optimization.*

*Ключевые слова: оптимизация налогообложения, уклонение от уплаты налогов, прибыль организаций, налоговые органы.*

В современной России налоговая система зачастую не дает развиваться предприятиям, так как при отчислении всех налогов многим организациям не хватает прибыли для осуществления последующей деятельности. На протяжении последних лет деятельность, именуемая налоговой оптимизацией, занимает все более важное место в повседневной практике различных предприятий. К сожалению, о налоговом планировании зачастую говорят как о явлении полукриминальном. Это отношение – результат деятельности налоговых органов. Как показывает арбитражная практика, многие мероприятия, связанные с уменьшением налоговой базы, объявляются незаконными.

Конечно, глупо отрицать, что в ряде случаев они правы. Многие организации применяют незаконные методы оптимизации прибыли. Примеров нарушения пределов оптимизации можно привести достаточно много. Самым радикальным способом экономии на налогах является сокрытие доходов от государства. Выгода будет обеспечена, но ненадолго. Такой "наглый" подход к налогам приведет к пристальному вниманию контролирующих органов.

К способам незаконной минимизации платежей по налогу на прибыль также можно отнести:

1. Самый простой и распространенный метод – неоприходование выручки в целях сокрытия объекта налогообложения (доходов от реализации или внереализационного дохода) [1].

2. Договор оказания услуг. Его нередко используют для оптимизации налогообложения. Чаще всего организация составляет фиктивный договор, который на бумаге создает дополнительные расходы, уменьшая налог на прибыль [2]. К примеру, затратные услуги с компаниями-однодневками. Крупная компания, оказывающая консультационные и информационные услуги, заключает договоры на выполнение соисполнителями аналогичных услуг. Причем эти услуги полностью дублировали основной вид деятельности компании. Именно это и привлекает внимание налоговых органов. При рассмотрении может выясниться, что расчетные счета у всех компаний открыты в одном банке, расчеты проводятся в один-два дня, соисполнители сдают "нулевую" отчетность или не отчитываются вовсе, а хозяйственные расходы у них отсутствуют. То есть договоры с ними заключены лишь для искусственного увеличения расходов для налога на прибыль.

3. Цепочка "расходных" исполнителей. Компания, имеющая лицензию на связанные, к примеру, со строительством виды деятельности, тем не менее сама их не ведет. Она перепоручает свои заказы сторонней фирме. Причем договоры с ней формулируются таким образом, что невозможно понять, по какому именно объекту надо провести работы. Исполнитель тоже самостоятельно не выполняет заказ, он заключает агентские договоры с другими компаниями. Причем за ту же цену, которую платил ему заказчик. Более того, сам исполнитель вообще не имеет технических мощностей и штата для порученной ему работы. Соисполнителями являются фирмы-однодневки.

4. Штрафы по займу. Компания занимает для осуществления своей деятельности деньги у учредителей (которые одновременно являются и должностными лицами фирмы). При этом срок займа устанавливается небольшой. Складывается ситуация, при которой организация не может вернуть займы вовремя, так как других видов деятельности у нее нет, деньги взять неоткуда. Но компания находит средства для выплаты весьма существенных штрафов за несвоевременный возврат заемных средств. Таким образом, можно сделать вывод, что для выплаты займа были заведомо созданы невыполнимые условия. Значит, такая ситуация создана лишь для того, чтобы уменьшить доходы [3].

Конечно, это не все незаконные способы минимизирования налога на прибыль, но самые распространенные. Действующее законодательство, в частности российское уголовное законодательство, обозначает эту категорию способов налоговой оптимизации как "уклонение от уплаты налогов".

Большинство же налогоплательщиков не желают иметь проблемы с налоговыми и правоохранительными органами и ищут законные методы уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Но относительно законных приемов экономии на налогах также не стоит питать особых иллюзий. Следует понимать, что организация вряд ли найдет консультанта, который сможет уменьшить сумму уплаченных налогов в десятки раз. В любом случае эти способы оптимизации налогов должны учитывать специфику бизнеса: источники получения доходов, порядок расчетов с покупателями и поставщиками, основные затраты и используемые услуги.

К наиболее действенным методам снижения налоговой нагрузки по налогу на прибыль можно отнести, к примеру, оффшоры. Оффшоры, или оффшорные компании – это компании, зарегистрированные в иностранных государствах, имеющих льготное налогообложение, некие свободные экономические зоны. Такие компании ведут деятельность не в стране регистрации, а за ее пределами, и при этом они не уплачивают налоги, которые чаще всего там заменены фиксированным ежегодным платежом. Чаще этот инструмент используется для крупных компаний и банков. Для более мелких предприятий могут подойти другие схемы:

1. Формирование резервов. Фирма имеет право создавать резервы, предусмотренные главой 25 Налогового кодекса. Например, разрешается осуществлять расходы на формирование резервов по сомнительным долгам (ст. 266 НК), расходы в виде отчислений в резерв на предстоя-



щую оплату отпусков работникам или на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (пп. 24 ст. 255 НК), расходы под обесценение ценных бумаг (ст. 300 НК). Такой способ, по сути, предоставляет возможность отсрочки платежа, а не уклонения от уплаты. Фирма в текущем периоде уменьшает налог на прибыль, а в следующем уплачивает и т. д.

2. Предоставление скидок. Организация в качестве привлечения интереса к своей продукции или в качестве исполнения трюка "низкие цены" может предоставить покупателю скидку, также юридические лица предоставляют скидки или премии как бонус за своевременную оплату товара. Расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, можно принять в состав внереализационных расходов (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК).

3. Завышение затрат. Излюбленный метод многих компаний – завышение затрат по аренде помещения, а также затрат, сопровождающих текущую деятельность организации. Цены на аренду офисов и помещений сейчас действительно не маленькие, поэтому и возникает подобная "оптимизация". Завысить можно и расходы на содержание, эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии. Такие затраты относятся к расходам, связанным с производством и реализацией (ст. 253 НК). Увеличить затраты можно по статье "вывоз мусора" или "уборка производственных помещений".

4. Увеличение расходов. К примеру, многие компании узнают "по лицу" их товарного знака, который является не только специфичным отличием от других фирм, но и "признаком узнаваемости" у покупателей. Использовать его можно на продукции, визитках сотрудников, в рекламных целях. При этом расходы, связанные с использованием товарного знака, учитывают как периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (пп. 37 п. 1 ст. 264 НК). Под эту статью расходов попадают также платежи за пользование правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности. Фирма может учесть товарный знак как нематериальный актив, а после уменьшать налоговую базу на сумму текущих платежей только после регистрации товарного знака в порядке, установленном законодательством (п. 3 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов") [4]. Это далеко не все способы уменьшить налог на прибыль законным способом. Но как видно, их объединяют два главных правила – все эти методы оптимизации основаны на знании норм закона и умении эти нормы в нужный момент применить.

Следует отметить, что и эти способы оптимизации связаны с большими рисками. Конечно, по ним не последует уголовная ответственность, но может возникнуть вероятность доначисления налогоплательщику налогов в ходе налоговой проверки, пеней и штрафов из-за разногласий между налогоплательщиками и налоговыми органами в трактовке налогового законодательства, что для хозяйствующего субъекта может обернуться существенным увеличением налогового бремени. Ведь для государства стремление организаций уменьшить суммы уплачиваемых налогов грозит снижением поступления средств, выступающих основным источником формирования доходной части бюджета.

Чтобы не возникли подобные разногласия, необходимо обратиться за разъяснениями в налоговые органы или к специалистам и получить письменное заключение по налогообложению планируемой операции, узнать, как лучше действовать в сложившейся ситуации. Обычно в таких заключениях освещаются все точки зрения по спорному вопросу, в том числе и позиция налоговых органов. Кроме этого, при возникновении спорной ситуации всегда можно будет опереться на четко сформулированную позицию профессионалов. Наличие письменного ответа позволяет избежать уголовной ответственности, так как оно подтверждает, что руководитель старался действовать в рамках закона, и исключает его вину.

Итак, в данной работе автор рассматривает проблемы оптимизации налога на прибыль на примере некоторых схем, а также разграничение налоговой оптимизации в рамках закона и уклонения от уплаты налога. Анализируя эти методы, можно понять, что основной налоговой нагрузки они не снимают. Но все же позволяют организации сэкономить некоторые средства, которые в дальнейшем могут быть направлены на развитие, и как следствие – повышение конкурентоспособности организации. Автор считает, что если налоговые органы начнут лояльнее относиться к тем организациям, которые стараются уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль законными способами, организаций, пытающихся сделать то же самое незаконным путем, станет гораздо меньше.

*Рецензент*

*старший преподаватель Коновалов М. И.*

**Литература:** 1. Уменьшение налоговой базы (особенности бухгалтерского учета и налогообложения): метод. пособ. [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: [http://altaicpp.ru/about/cpp/cpp\\_docs/downloads/26\\_10\\_3.html](http://altaicpp.ru/about/cpp/cpp_docs/downloads/26_10_3.html). 2. Миронов М. Белые начинают и выигрывают [Электронный ресурс] / М. Миронов // Harvard Business Review – Россия. – 2011. – Режим доступа: <http://hbr-russia.ru/issue/79/3142>. 3. Уклонение от уплаты налогов и налоговая оптимизация [Электронный ресурс] // Практическая налоговая энциклопедия / под ред. Брызгалова А. В. – Режим доступа: [http://www.kommentarii.org/nalog\\_inklopediya/tom1/1.4.html](http://www.kommentarii.org/nalog_inklopediya/tom1/1.4.html). 4. Ткалич Д. Налоговая безопасность бизнеса. Ч. II [Электронный ресурс] / Д. Ткалич. – Режим доступа: <http://www.metalika.ru/articles/nalogovaya-bezopasnost-biznesa-chast-ii.html>.



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

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В ОБЛАСТИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ КАК ПРИОРИТЕТНОГО НАПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В УСЛОВИЯХ МИРОВОГО ПРОЦЕССА ГЛОБАЛИЗАЦИИ

*Аннотация. Рассмотрено налогообложение в Российской Федерации, особое внимание уделено анализу правил организаций экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и российским перспективам трансфертного ценообразования нематериальных активов. Предложены варианты решения вопросов трансфертного ценообразования с учетом международной практики.*

*Анотація. Розглянуто оподаткування в Російській Федерації, особливу увагу приділено аналізу правил організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і російським перспективам трансфертного ціноутворення нематеріальних активів. Запропоновано варіанти вирішення питань трансфертного ціноутворення з урахуванням міжнародної практики.*

*Annotation. Taxation in the Russian Federation is discussed, special attention is paid to the analysis of rules of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), and Russian perspectives on the transfer pricing of intangible assets. The solutions of the transfer pricing problems in the light of international practice are proposed.*

*Ключевые слова: налоговая политика, трансфертное ценообразование, нематериальные активы.*

В 21 веке можно увидеть глубокие изменения во всей системе международных отношений, где новой существенной чертой становится глобализация. Именно степень включенности государства в международную систему товаров и услуг показывает его значение и развитие. Выход на рынки развитых и развивающихся стран возможен в условиях изменения масштабов деятельности и самой структуры построения бизнеса в целом.

Сейчас все большее количество компаний в разных странах мира объединяют свои мощности для достижения одних экономических целей и повышения конкурентных преимуществ, что повлекло образование так называемых транснациональных корпораций. Влияние их на мировую экономику непрерывно растет, так, по оценкам Всемирного банка, около 2/3 операций мировой торговли осуществляется внутри транснациональных корпораций [1], что свидетельствует о мощности каналов перемещения финансовых ресурсов из национальных экономик множества стран. Принимая во внимание постоянное движение товарных и денежных потоков между взаимозависимыми компаниями одной интегрированной структуры, особенно важным как для организаций, так для налоговых органов многих стран мира являются вопросы, связанные с налоговыми аспектами трансфертного ценообразования. Для организаций данные вопросы связаны, в первую очередь, с неопределенностью налогообложения при осуществлении сделок со своими взаимозависимыми компаниями в разных странах, а также риска двойного налогообложения операций. Для налоговых органов вопросы трансфертного ценообразования крайне приоритетны, так как возможны риски вывода налогооблагаемой базы, например в юрисдикции с более благоприятным режимом налогообложения.

В Российской Федерации вопросы трансфертного ценообразования являются приоритетными в налоговой политике государства, так как оно находится на этапе интеграции в мировую экономику. Так, недавно Россия вступила в ВТО, в результате чего будет снижен уровень барьеров для внешней торговли. Кроме того, крупнейшие налогоплательщики РФ, которые обеспечивают доходную часть бюджетов страны, входят в компании со сложной вертикально-интегрированной структурой, где активно осуществляются сделки в рамках группы. Поэтому вопросы контроля за трансфертными ценами в РФ являются наиболее актуальными.



В настоящее время РФ предприняла меры в области трансфертного ценообразования, позволяющие государству контролировать данную область. Так, внесены соответствующие изменения в Налоговый кодекс РФ, которые стали действовать с 1 января 2012 года. Следует отметить, что нововведения отвечают соответствующим международным Рекомендациям ОЭСР в области трансфертного ценообразования.

Однако учитывая международную практику трансфертного ценообразования, Россия в ближайшее время столкнется с рядом проблем, которые должны быть разрешены посредством совершенствования контроля за трансфертным ценообразованием. Мировой опыт показал, что наибольшую сложность занимают вопросы трансфертного ценообразования в отношении нематериальных активов.

Нематериальные активы (НМА) – очень емкое и не всегда четко определенное понятие и поэтому при их оценке необходимо правильно классифицировать объект оценки. С точки зрения бухгалтерского учета, согласно ПБУ 14/2000, нематериальными активами (далее – НМА) являются активы, либо не имеющие материально-вещественной формы, либо материально-вещественная форма которых не имеет существенного значения для их использования в хозяйственной деятельности, способные приносить доход и приобретенные с намерением использовать в течение длительного периода (свыше одного года) [2].

Действительно, нематериальные активы приобретают все большее значение для повышения капитализации бизнеса, так, например, ноу-хау является основной движущей силой экономического роста компании в таких отраслях, как высокие технологии, фармацевтическая индустрия, тяжелая промышленность и др.

Иностранные эксперты в области трансфертного ценообразования отмечают: поскольку нематериальные активы имеют особенные характеристики и в значительной степени отличаются от материальных активов, правила трансфертного ценообразования, приемлемые для одних, не могут быть уместными для других. Так, одной из главных особенностей материального актива зачастую является его уникальность, поэтому следует принять во внимание тот факт, что по своей природе нет двух идентичных нематериальных актива [3]. В связи с чем применение стандартных методов трансфертного ценообразования (например, за границей – метода сопоставимой неконтролируемой цены, а в России – метода сопоставимых рыночных цен) представляется затруднительным.

Второй особенностью нематериальных активов, является сложность их стоимостной оценки для целей налогообложения (например, такие нематериальные активы, как торговые марки, авторские права и патенты). Очень часто трудно оценить стоимость разработки и, как результат, саму прибыль, а также соотношение между ними. Тем не менее нематериальный характер прав интеллектуальной собственности создает потенциал для налогового планирования и максимизации прибыли.

Третьей особенностью нематериальных активов является сложность определения собственности на нематериальный актив. При реализации нематериального актива продавец фактически не лишается возможности использования проданного нематериального актива [4]. В международной практике все чаще говорят о разграничении таких видов владения нематериальным активом, как: 1) юридическое владение; 2) экономическое владение. В первом случае подразумевается принадлежащее право собственности на объект в соответствии с законом (например зарегистрированный торговый знак), в то же время экономическое владение предполагает лицо, которое несет затраты на его изобретение, изменение, совершенствование, несет риски и претендует на получение дохода. Зачастую аффилированные предприятия могут на дружественной основе договариваться о реальных правах владения на нематериальный объект, получение дохода предприятием, зарегистрированным на территории с более выгодным режимом налогообложения. Именно поэтому передача интеллектуальной собственности между филиалами одной вертикально-интегрированной структуры в разных странах является причиной споров между налогоплательщиками и налоговыми органами различных юрисдикций.

В России контроль над трансфертным ценообразованием в отношении нематериальных активов представляется особенно сложным, ввиду того, что правовое регулирование данной сферы, осуществляемое гражданским законодательством РФ, не представлено на должном уровне. Так, не установлены целостные системные классификации интеллектуальных продуктов, а также не определены сущности правовых режимов всех их разновидностей. В связи с этим имеющиеся пробелы законодательства в вопросах идентификации интеллектуальных продуктов, а также в аспектах их разграничения, оценки, учета и оформления в качестве нематериальных активов организаций в значительной степени определяют не только их несовершенство правовой охраны и защиты, но и создает трудности в осуществлении контроля со стороны налоговых органов.

Подводя итог, можно сказать, что совершенствование контроля за трансфертным ценообразованием будет приоритетным для России. Учитывая международный опыт и выявленные проблемы, в качестве наиболее важного вопроса является совершенствование контроля трансфертного ценообразования нематериальных активов.

На взгляд автора, совершенствование налоговых аспектов трансфертного ценообразования нематериальных активов в России заключается в разработке:

новых методологических способов оценки стоимости нематериальных активов на основе международного опыта, так как повышение точности оценки стоимости нематериальных активов является важнейшим условием эффективного контроля со стороны налоговых органов за трансфертным ценообразованием;

алгоритма поиска наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования;

введение понятия экономического и юридического владения нематериальными активами, с учетом особенностей нематериальных активов.

При разрешении данных задач необходимо качественное изучение международного опыта трансфертного ценообразования нематериальных активов и адаптация соответствующих норм в рамках российского законодательства.

Научн. рук. Ордынская Е. В.

**Литература:** 1. Трансфертное ценообразование: Украинский и мировой опыт. Инвестиционной и Торговой Фондации и Юридической фирме Cai & Lenard [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://inve-trade.eu>. 2. Юридическая консалтинговая компания. Оценка нематериальных активов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravis.ru/index.php?page=sections&id=22>. 3. Pauline Renaud. Transfer Pricing Of Intangible Assets, August 2010 [Electronic resource] / Pauline Renaud. – Access mode : <http://www.financierworldwide.com/article.php?id=7038&page=1>. 4. Абрамов Е. Г. Экономический анализ отличительных признаков материальных и нематериальных активов / Е. Г. Абрамов // Креативная экономика. – 2007. – № 8. – С. 88–96.

УДК 336.227.2.025

**Ужва М. В.**

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

## **ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УХОДУ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РАМКАХ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ**

*Аннотация. Рассмотрены активно используемые в мировой практике методы противодействия злоупотреблению налоговыми соглашениями с целью ухода от налогообложения. Произведен сравнительный анализ данных методов на основе опыта разных стран и особенностей их законодательного устройства; на примере судебных решений продемонстрировано их практическое применение.*

*Анотація. Розглянуто методи протидії зловживанням податковими угодами з метою уникнення оподаткування, які активно використовуються у світовій практиці. Виконано порівняльний аналіз даних методів на основі досвіду різних країн та особливостей їх законодавчого устрою; на прикладі судових рішень продемонстровано їх практичне застосування.*

*Annotation. The article considers widely used approaches to counteracting tax treaties' abuse with the aim to avoid tax. Comparative analysis of these approaches is performed on the basis of different countries' experience and their legislation's peculiarities. The practical value is demonstrated by the example of court cases.*

**Ключевые слова:** уход от налогообложения, уклонение от налогообложения, налоговое планирование, злоупотребление налоговыми соглашениями, ограничение преимуществ, ОЭСР.

Современный бизнес зачастую недобросовестно использует различные преимущества, предусмотренные соглашениями об избежании двойного налогообложения, злоупотребляя такими соглашениями в целях необоснованного ухода от налогообложения в стране своего резидентства. Под уходом от налогообложения в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения понимается намеренное создание условий для получения налоговых преимуществ, льгот или иных выгод по соглашениям, которые при иных обстоятельствах не были бы доступны. Уход от налогообложения следует отличать от уклонения от уплаты налогов, суть которого заключается в неправомерном сокрытии или искажении фактических обстоятельств с целью неисполнения налоговой обязанности, а также от обоснованного налогового планирования, направленного на легальную минимизацию налоговых платежей.

Во многих развитых странах выработаны различные подходы и методы, направленные на борьбу с уходом от налогообложения.



Например, такие концепции, как "превалирование сущности над формой", "экономическая целесообразность" и "деловая цель", чаще всего применяются судами стран с обычным (прецедентным) правом для разрешения споров, связанных с уходом от налогообложения. В судах США, к примеру, по состоянию на январь 2011 года находилось на рассмотрении более 1 500 дел, связанных с уходом от налогообложения, и государство выиграло многие из них [1]. Концепция экономической целесообразности чаще всего применяется в ситуациях, когда налогоплательщики совершают хозяйственные операции, не направленные на получение какого-либо иного дохода, кроме налоговой выгоды. Суды США рассматривают хозяйственную операцию как экономическую целесообразную и имеющую деловую цель, если одновременно выполняются два условия [2]:

1) совершение хозяйственной операции объективно направлено на реализацию определенной деловой цели;

2) совершение хозяйственной операции приводит к заметному усилению позиций налогоплательщика на рынке по причине, отличной от снижения налогов [1].

При использовании концепции превалирования сущности над формой именно сущность, а не форма, той или иной хозяйственной операции определяет ее налоговые последствия. Данный подход используется судами для оценки хозяйственной операции на основе сущности того, что произошло, а не фактических действий, которые налогоплательщик совершил для достижения определенного результата.

Многие страны для целей борьбы с уходом от налогообложения включают во внутреннее законодательство особые нормы: общие правила, препятствующие уходу от налогообложения (general anti-avoidance rule, GAAR), и специальные правила, препятствующие уходу от налогообложения (targeted (или special – прим. автора) anti-avoidance rule, TAAR).

Общие правила, направленные на противодействие уходу от налогообложения, представляют собой совокупность параметров широкого профиля применения, помогающих налоговым органам и судам определять стратегии налогоплательщиков по снижению налоговых расходов, которые пересекают черту приемлемого налогового планирования и фактически направлены на уход от уплаты налогов.

В Канаде, например, в борьбе со злоупотреблениями налоговыми соглашениями активно применяется общее правило против ухода от налогообложения [3], которое предусматривает три теста: 1) установление факта наличия налоговой выгоды от совершения операции; 2) определение того, направлена ли операция на уход от налогообложения или является частью таких операций, которые не были совершены для целей иных, кроме получения налоговой выгоды; 3) определение того, имело ли место злоупотребление законодательством при совершении такой операции. Для того чтобы налоговый орган мог отказать в использовании преимуществ, предусмотренных налоговым соглашением, результаты всех трех тестов должны быть совокупно не в пользу налогоплательщика.

Не трудно заметить, что используемый в Канаде подход к определению сделок и операций, направленных на уход от налогообложения, предоставляет широкие возможности для двоякого толкования как налогоплательщиками, так и налоговыми органами и судами. Действительно, канадские суды выносят противоречивые решения, и эксперты сходятся во мнении, что применение общего правила против ухода от налогообложения оставляет множество лазеек для налогоплательщиков, подкованных в вопросах агрессивного налогового планирования и стремящихся снизить свои налоговые расходы [4]. По состоянию на ноябрь 2009 года, из 867 судебных дел, в которых налоговые органы основывали свои претензии на общем правиле против ухода от налогообложения, судами было установлено, что оно применимо в 614 из них [1, р. 12].

Общее правило против ухода от налогообложения, закрепленное в налоговом законодательстве Германии, рассматривает злоупотребление как ситуацию, когда выбрана необоснованная (слово *unangemessene* является аналогом английского слова *inappropriate*, что, в переводе на русский язык, также означает "неуместный", "нецелесообразный", "неподходящий", "неподобающий") юридическая схема, которая, по сравнению с обоснованной схемой, приводит к получению налогоплательщиком или третьей стороной налоговых преимуществ, предоставление которых не является намерением законодателя. Данное правило не применяется, если налогоплательщик представляет доказательства неналоговых оснований для выбора такой юридической схемы, которые являются уместными в общей картине [5]. Необходимо отметить, что такая формулировка общего правила на практике также вызывает множество вопросов.

Некоторые страны прибегают к использованию специальных правил против ухода от налогообложения (TAAR). Отличительной чертой таких специальных правил является то, что с их помощью конкретные виды сделок и операций рассматриваются с учетом различных обстоятельств на предмет их направленности на злоупотребление законодательством с целью ухода от уплаты налогов. В связи с этим количество таких правил может варьироваться в зависимости от того, насколько широкий круг сделок и операций государство хочет оградить от налоговых злоупотреблений.

Однако, предусмотрев в своем законодательстве только специальные правила, государство зачастую сталкивается с тем, что бизнес изобретает все новые изощренные способы ухода от налогообложения путем совершения сделок и операций, не подпадающих под действующие в конкретный момент времени специальные правила. По этой причине многие страны, такие, как Германия, вводят общее правило в дополнение к действующим специальным правилам.

В Германии специальные правила применяются во многих сферах бизнеса. Случаи ухода от налогообложения, на борьбу с которыми направлены данные нормы, могут быть разделены на три группы: 1) случаи, когда осуществляется перевод доходов или капитальных активов в пользу других юридических лиц (например, компании-посреднику) исключительно для целей получения налоговой выгоды; 2) случаи, когда с учетом экономических факторов и последствий структуры

становится очевидно, что третья сторона не прибегла бы именно к такой юридической структуре, если бы она не приносила налоговой выгоды; 3) случаи, когда посреднические функции осуществляют родственники или иные приближенные люди или компании исключительно для налоговых целей (сделки, не отвечающие правилу "вытянутой руки").

Судебная практика, сложившаяся в Германии, придерживается позиции, что общие правила не применимы в случае, если согласно специальным правилам в сделке отсутствует факт злоупотребления налоговым законодательством. Тем не менее согласно рекомендациям налоговых органов применение специальных правил против ухода от налогообложения не препятствует применению общих правил [6].

Однако при применении описанных выше подходов возникает обоснованный вопрос: могут ли нормы внутреннего законодательства, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, превалировать над международным законодательством? Многие эксперты сходятся во мнении, что резиденту договаривающегося государства не может быть отказано в применении налоговых преимуществ на основании односторонних национальных норм [7]. Несмотря на то, что в некоторых странах (например, в Индии) нормы внутреннего законодательства в части предотвращения злоупотреблений де-факто преваляют над нормами международного законодательства, включение положений против злоупотреблений в налоговые соглашения – это, по мнению экспертов, наиболее эффективный способ борьбы с налоговыми злоупотреблениями. Данные нормы, ограничивающие преимущества по соглашению (limitation of benefits clause, LOB) рекомендованы ОЭСР для включения в налоговые соглашения, заключаемые между государствами [8].

Ограничение преимуществ осуществляется путем применения к лицу, пользующемуся льготами по налоговому соглашению, не только теста на резидентство в одном из договаривающихся государств, но также и иных тестов, которые должны определить степень "связи" такого лица с государством, необходимой для применения налоговых льгот.

Нормы, ограничивающие преимущества по соглашению, получили широкое применение во всем мире и включены в российскую типовую налоговую конвенцию.

*Научн. рук. Русакова И. Г.*

**Литература:** 1. Karen B. Brown. A comparative look at regulation of corporate tax avoidance. – Springer Science+Business Media B.V., 2012. – 345 p. 2. Internal Revenue Code, I.R.C. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>. 3. Canada Income Tax Act [Electronic resource]. – 1985. – Art. 245. – Access mode : <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3>. 4. MIL (Investments) S.A. v. Canada 2006 D.T.C. 3307 (TCC), affirmed 2007 D.T.C. 5437 ; Prevost Car Inc. v. Canada 2008 D.T.C. 3080 (TCC) [Electronic resource]. – Access mode : <http://reports.fja.gc.ca/eng/index.html>. 5. Reichsabgabenordnung [Electronic resource]. – 13.12.1919. – § 42. – Access mode : [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#p0236](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0236). 6. Anwendungserlass zur Abgabenordnung [Electronic resource]. – 02.01.2008. – BStBl. I at 26. – Access mode : <http://www.bundesfinanzministerium.de>. 7. Ned Shelton. Tax treaties and domestic anti-avoidance rules / Ned Shelton. – Copenhagen : Sheltons International Tax Counsel, 2006. 8. Model Tax Convention (Condensed version). – OECD, 2010. – Point 10, point 20 on art.I. 9. Michael Lang. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions / Michael Lang. – Wien : Linde Verlag Wien Ges.m.b.H, 2010.

УДК 336.228.3

**Довгаль Е. А.**

Студент  
Харьковского национального экономического университета

## **ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКИ И НАПРАВЛЕНИЯ ДЕТЕНИЗАЦИИ**

*Аннотация. Определены причины существования теневой экономики. Охарактеризованы способы уклонения от уплаты налогов. Выявлены основные положительные и отрицательные признаки теневой экономики и предложены направления совершенствования государственной политики детенизации экономики Украины.*

*Анотація. Визначено причини існування тіньової економіки. Охарактеризовано способи ухиляння від сплати податків. Виявлено основні позитивні та негативні ознаки тіньової економіки й запропоновано напрями вдосконалення державної політики детінізації економіки України.*

© Довгаль Е. А., 2013



*Annotation. The reasons of the shadow economy existence are determined. The characteristic ways of tax evasion are given. The key positive and negative attributes of the shadow economy are found out and the directions for improving the policy reducing the shadow economy in Ukraine are suggested.*

*Ключевые слова: теневая экономика, детенизация экономики, уклонение от уплаты налогов.*

Экономическое положение Украины в течение последних лет характеризуется значительным расширением масштабов теневой экономики и усилением ее влияния на социально-экономическую жизнь общества. Расширение сферы теневой экономики является реальной угрозой национальной безопасности государства и требует серьезных изменений в налоговой и экономической политике Украины, усовершенствования украинского законодательства.

Целью данной статьи является освещение основных причин возникновения теневого сектора экономики и формирование предпосылок детенизации экономики Украины.

Весомый вклад в исследование теоретических и практических аспектов теневой экономической деятельности был внесен отечественными исследователями, в частности: И. Ангелко, С. Аржевитиным, С. Квасовим, Ю. Киржецким, И. Мазур, О. Мельниченко, О. Рыбчак, В. Серафимовим, В. Предборским.

Теневая экономика – экономическая деятельность, которая не учитывается, не контролируется и не налогооблагается государством и (или) направлена на получение дохода путем нарушения действующего законодательства.

Экономическая трактовка сущности теневой экономики базируется на двух характерных признаках этого феномена – уклонении от уплаты налогов и формировании доходов за пределами официальной экономики [1].

Доля теневой экономики в украинском ВВП является самой высокой в Европе и составляет 46,8 % от официального показателя ВВП. Вместе с Украиной тройку европейских лидеров по уровню тенизации составляют Молдова (44,3 %) и Беларусь (43,3 %), на четвертом месте идет Россия (40,6 %). Несмотря на то, что буквально во всех странах существует определенный уровень тенизации экономики, существуют определенные различия между причинами возникновения теневого сектора. Среди главных причин существования теневой экономики в Украине следует назвать:

чрезмерную налоговую нагрузку и неравномерное ее распределение на налогоплательщиков, низкий уровень налоговой дисциплины, значительное количество льгот, которые уменьшают количество налогоплательщиков;

несовершенство, несоответствие реалий жизни действующему налоговому законодательству, а также его нестабильность;

чрезмерное регулирование предпринимательской деятельности, отсутствие адекватных рыночным условиям "правил игры" для предпринимателей в результате лоббирования во время законодательного процесса корпоративных интересов представителей влиятельных промышленно-финансовых групп [2];

правовую незащищенность субъектов хозяйствования от злоупотреблений со стороны должностных лиц государственных органов и органов местного самоуправления;

низкий уровень заработной платы в государственном секторе экономики;

коррупцию в государственных органах и органах местного самоуправления;

недостаточно прозрачную процедуру приватизации государственного имущества [3].

Одними из ключевых факторов тенизации экономики являются несовершенство и преимущественно фискальный характер налоговой политики, а также нестабильность ее законодательной базы. Действующее налоговое законодательство Украины не стимулирует субъектов хозяйствования инвестировать капиталы в легальную экономику.

Логично отметить, что максимизация своих доходов возможна в основном благодаря уклонению от налогообложения. Наиболее характерными способами уклонения от уплаты налогов являются:

непредставление или представление не в установленные сроки органам налоговой службы документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов и других обязательных платежей, например, декларации по налогу на прибыль, налога на добавленную стоимость или расчетов по уплате акцизного налога;

занижение сумм налогов, сборов, других обязательных платежей, то есть умышленное неправильное исчисление сумм обязательных платежей, подлежащих уплате в бюджеты или государственные целевые фонды, при правильном отражении объектов налогообложения и без их занижения или сокрытия;

сокрытие (несообщение) утраты оснований на льготы по налогообложению, то есть незаконное пользование налоговыми льготами;

сокрытие объектов налогообложения, то есть не отражение в соответствующих отчетных документах объектов налогообложения. Непредставление налоговой декларации является одновременно и сокрытием объекта налогообложения;

занижение объектов налогообложения, уменьшение базы налогообложения, а именно: не отражение в отчетных документах, представленных в налоговые органы, в полном объеме объектов налогообложения, умышленное неправильное исчисление налогооблагаемой базы, занижения налоговой ставки и т. п., вследствие чего налоги, сборы, другие обязательные платежи, которые должны быть оплачены налогоплательщиком, уплачиваются им в неполном объеме. Уменьшение



базы налогообложения происходит также путем завышения размеров сумм, на которые уменьшается налогооблагаемая прибыль, в частности: завышение стоимости материальных затрат, относящихся к себестоимости реализованной продукции, работ, услуг, завышение расходов на служебные командировки и т. п.

Теневая экономика несет в себе угрозы различного характера, а именно: социальные (выдача зарплаты в конвертах, уменьшение объемов пенсионного обеспечения), экономические (уменьшение объемов налогов, снижение инвестиционной привлекательности национальной экономики, невозможность использования теневых средств в специальных целях), политические (сложность управления экономикой страны, создание негативного имиджа государства).

Нужно обращать внимание и на то, что теневая экономика имеет и положительные последствия, к которым можно отнести:

накопление капитала. Поскольку в теневой экономике средства возвращаются намного быстрее, то и воспроизводятся они так же быстро. Хотя капитал бывает довольно сомнительного происхождения, но в дальнейшем его можно использовать на легальный бизнес;

дополнительные рабочие места. Так, люди получают зарплату "в конвертах", но они могут работать, зарабатывать средства для того, чтобы обеспечить себя, хотя и государство недополучает налоги, а работники не получают трудовой стаж;

реализация идей. Учитывая украинское законодательство, можно сказать, что у нас достаточно трудно реализовать свою идею вполне легально, или иногда слишком долго нужно ходить по многим инстанциям и собирать все возможные справки, а теневая экономика позволяет реализовать эти идеи, хотя и не совсем легально;

формирование механизмов повышения конкурентоспособности отечественной экономики; производство стратегических и импортозамещающих товаров и услуг [4].

Детенизация экономики – это комплекс взаимосвязанных и взаимодополняющих мер, позволяющих не только легализовать теневую деятельность предприятий без сокращения объемов производства, без потери их производственных мощностей и рынков сбыта, но и обеспечивающих существенное уменьшение масштабов криминальных компонентов теневой экономики, что в конечном итоге будет способствовать улучшению социально-экономической ситуации в стране [5].

Итак, ключевыми направлениями государственной политики в сфере детенизации национальной экономики являются:

существенное упрощение налогового законодательства, обеспечения его прозрачности, стабильности и упорядоченности, что возможно осуществить путем усовершенствования существующего Налогового кодекса;

легализация нерегламентированной занятости и доходов населения, совершенствование функционирования отдельных товарных рынков;

улучшение инвестиционного климата для активизации притока иностранных и внутренних капиталов через упрощение государственного регулирования предпринимательства, минимизацию налогового давления, прозрачность предоставления налоговых льгот;

повышение контроля за использованием средств государственного и местного бюджетов, а также обеспечение прозрачности, гласности и доступности общественности к приватизационным процессам;

усовершенствования денежно-кредитной и банковской систем;

совершенствования системы контроля в сфере внешнеэкономической деятельности [2].

Теневая экономика – это вид экономической деятельности, который статистически не учитывается, скрывается от государства и официально не зарегистрирован.

Итак, суммируя вышесказанное, необходимо отметить, что ограничения масштабов распространения теневой экономики и, как следствие, процесса роста теневого капитала может произойти только при взвешенности, последовательности, решительности и неотложности действий соответствующих государственных структур и населения относительно этого негативного явления в нашем обществе. Необходимо определить основные причины его возникновения и направить все усилия на искоренение.

*Рецензент*

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

---

**Литература:** 1. Рибчак О. Вибір наукових підходів визначення природи та особливостей тіньової економічної діяльності / О. Рибчак // Економіка, менеджмент, бізнес. – 2011. – № 1–2. – С. 191–194. 2. Харко Д. Правова природа тіньової економіки: поняття, причини та напрями детінізації / Д. Харко // Вісник Львівського університету. – 2011. – № 52. – С. 351–357. 3. Аржевітін С. Необхідність орієнтації реформ на детінізацію економіки [Електронний ресурс] / С. Аржевітін. – Режим доступу : [http://lib.uabs.edu.ua/library/Visnik/Numbers/1\\_26\\_2009/26.1.03.pdf](http://lib.uabs.edu.ua/library/Visnik/Numbers/1_26_2009/26.1.03.pdf). 4. Ванькович Ю. Визначення сутності тіньової економіки / Ю. Ванькович // Національний університет "Львівська політехніка". – 2009. – № 3. – С. 450–455. 5. Мельниченко О. Дослідження компонентів нелегальної економіки та врахування їх результатів як елементів державної політики детінізації національної економіки [Електронний ресурс] / О. Мельниченко. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/Portal/soc\\_gum/Dums/2011\\_1/11moadne.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/Portal/soc_gum/Dums/2011_1/11moadne.pdf).

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

## СОВРЕМЕННЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*Аннотация. Рассмотрены современные инструменты противодействия уклонению от налогообложения. Предложена модель партнерского взаимодействия в налоговой сфере: принципы, условия и цели такого взаимодействия. Исследованы статистические данные о налоговой задолженности в бюджетной системе РФ.*

*Анотація. Розглянуто сучасні інструменти протидії ухилянню від оподаткування. Запропоновано модель партнерської взаємодії в податковій сфері: принципи, умови й цілі такої взаємодії. Досліджено статистичні дані про податкову заборгованість у бюджетній системі РФ.*

*Annotation. Modern instruments of counteraction to tax evasion are considered. The model of partner interaction in the tax sphere including: principles, conditions and purposes of such interaction is offered. Statistical data on a tax debt in the Russian Federation budget system are examined.*

*Ключевые слова: инструменты, горизонтальный мониторинг, комиссии, соглашения о ценообразовании, мобильные офисы.*

Уровень задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему РФ остается сегодня весьма значительным (рис. 1, таблица), что отражается на выполнении общественно значимых обязательств перед обществом и целевых программ органов власти.

Характер уклонения от уплаты налогов, в первую очередь, связан с нежеланием налогоплательщика выполнять свои обязательства. Помимо этого, причин, подталкивающих налогоплательщиков уклоняться от уплаты налогов, достаточно много. К их числу можно отнести моральные причины, политические, экономические, технические и т. д.

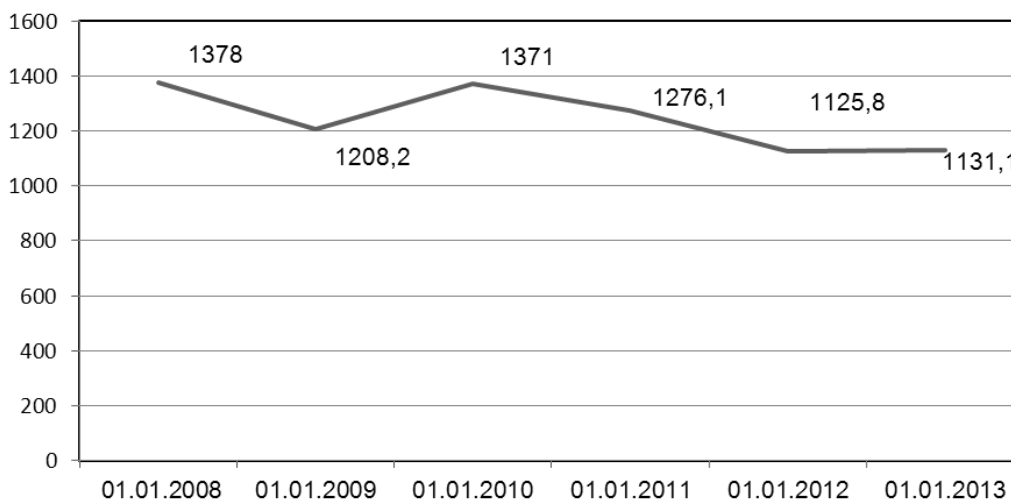


Рис. 1. Динамика совокупной налоговой задолженности в РФ за период с 2008 по 2012 гг. (млрд руб.) [1]



**Структура налоговой задолженности в РФ  
по состоянию на 01.12.2012 г. (млрд руб.) [1]**

Вид задолженности	Сумма (млрд руб.)
Неурегулированная	575,4
Отсроченная, реструктурированная	29,3
Взыскиваемая судебными приставами	174,5
Приостановленная к взысканию по решению суда или вышестоящего налогового органа	63,9
Приостановленная к взысканию по банкротству	317,8
Невозможная к взысканию (подлежит списанию налоговыми органами)	9,9

Важно отметить, что современные плательщики налогов и сборов приобретают большую мобильность и широкий доступ к совершенствующимся технологиям и услугам, в связи с чем возникает необходимость применения налоговыми органами целого ряда новых инструментов противодействия уклонению от налогообложения для соответствия уровню развития общества.

Среди таких инструментов можно выделить следующее:

1. Контроль за трансфертным ценообразованием и функционированием консолидированных групп налогоплательщиков (далее – КГН).

Так, в 2012 году заключено 3 соглашения о ценообразовании и создано 15 КГН [1].

Решение проблемы использования трансфертного ценообразования в целях уклонения от уплаты налогов сегодня сводится к решению следующих задач:

идентификация зависимых лиц в целях определения круга налогоплательщиков, цены на сделки между которыми подлежат особому контролю;

определение нормальных рыночных цен ("цены на расстоянии вытянутой руки") на товары, реализуемые между лицами, сделки между которыми подлежат особому контролю в силу их взаимозависимости;

определение отклонения применяемых цен от нормальных рыночных цен на аналогичные товары, то есть установление факта трансфертного ценообразования;

доначисление налогов для лиц, принимающих участие в сделке (в случае вины) [2].

2. Введение "горизонтального мониторинга налогоплательщиков".

25 декабря 2012 года в здании Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) состоялось подписание четырех соглашений о расширенном информационном взаимодействии – горизонтальном мониторинге между ФНС России и компаниями, являющимися крупнейшими налогоплательщиками: ОАО "Русгидро", ОАО "ИНТЕР РАО ЕЭС", ОАО "Мобильные ТелеСистемы" и Компанией "Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В."

Основная цель указанных соглашений – взаимодействие и информационный обмен, направленный на соблюдение налогоплательщиками законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также повышение предсказуемости налогового регулирования и качества администрирования налогоплательщиков [3].

3. Работа комиссий по легализации объектов налогообложения.

Так, за 9 месяцев 2012 года на заседаниях комиссий по легализации объектов налогообложения в части работы по сокращению количества убыточных организаций на территории Волгоградской области было заслушано 635 организаций, имеющих убытки по результатам финансово-экономической деятельности, в том числе: 572 организации на комиссиях, проведенных инспекциями Волгоградской области, 63 организации на комиссиях, проведенных в администрациях муниципальных образований.

Результаты работы данных комиссий следующие: 217 организаций перестали заявлять убытки, 180 организаций представили уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль, согласно которым ранее заявленные ими убытки были уменьшены в общей сумме на 995 792 тыс. руб., была заявлена прибыль в общей сумме 29 311 тыс. руб. После заседания комиссий 102 организации были рекомендованы на проведение выездных налоговых проверок.

Работа комиссий по легализации объектов налогообложения в части "теневой" заработной платы характеризуется следующими показателями.

По состоянию на 01.10.2012 г. рассмотрено в налоговых органах Волгоградской области и администрациях на заседаниях комиссий по легализации объектов налогообложения 3 726 работодателей, выплачивающих заработную плату работникам ниже среднего уровня по виду экономической деятельности.

После рассмотрения на заседаниях комиссий и проведения мероприятий по легализации налоговой базы повысили заработную плату 2 730 налогоплательщиков, или 87,3 процента от общего количества выявленных [4].

4. Постоянно обновляющийся пакет электронных налоговых сервисов.

В настоящее время налогоплательщики имеют доступ к 32 сервисам налоговой службы, которые с каждым годом становятся более посещаемыми.



Так, в 2012 г. сайт ФНС посетили 29,5 млн разных пользователей (всего посещений – 61 млн), при этом с октября 2012 года более 2 млн человек открыли свои личные электронные налоговые кабинеты для онлайн-общения с налоговыми органами; 76 % налогоплательщиков предпочитают подавать налоговые декларации и выплачивать налоги в электронном виде. В 2012 году на территории всей страны запущен сервис онлайн-регистрации индивидуальных предпринимателей и организаций, в том числе с использованием мобильных устройств (32 тыс. регистрационных действий в электронном виде) [5].

Огромное значение на противодействие уклонению от налогообложения оказывает работа мобильных офисов. По итогам работы 2012 г., на прием в мобильные офисы в 400 сельских поселениях Волгоградской области пришло 4 620 человек, которым было распечатано квитанций на уплату задолженности по имущественным налогам на общую сумму 9 млн 144 тыс. руб. [6].

Несмотря на существующие положительные тенденции в сокращении уклонения от налогообложения, такая работа должна стать следствием изменения в обществе, при котором граждане принимают личную ответственность и ожидают того же от других, и предполагает сотрудничество и доверие. Налоговый инспектор, однако, находится в зависимости от готовности потенциальных партнеров сотрудничать с ним. По мнению автора, в этой связи должна быть реализована модель партнерского взаимодействия в налоговой сфере (рис. 2).



Рис. 2. Модель партнерского взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов

Важнейшие принципы партнерского взаимодействия можно сформулировать как:

- 1) прозрачность и публичность механизма взаимодействия сторон;
- 2) понимание и соблюдение взаимных прав и обязанностей сторон;
- 3) сотрудничество и осознание взаимных интересов сторон;
- 4) конструктивность и оперативность в решении вопросов взаимодействия.

Учитывая объективно существующий конфликт интересов сфер "бизнес" и "бюджет", используя термин "взаимодействие", автор подчеркивает, что основой партнерского взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом должен стать обменный процесс, в ходе которого разрешается противоречие между взаимодействующими сторонами.

Таким образом, под партнерским взаимодействием в налоговой сфере следует понимать взаимообусловленные действия для согласования интересов налоговых публичных и частных субъектов.

Условия достижения согласования интересов и цели партнерского взаимодействия схематично представлены на рис. 2.

Достижение отношений сотрудничества позволит правильно определять размеры и срок исполнения налоговых обязательств, сократить недоимки, создать положительный имидж налоговых органов, а также постепенно воспитать добросовестного налогоплательщика, что приведет к увеличению доходной базы бюджетов всех уровней.

**Литература:** 1. Налоговая статистика [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm](http://www.analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm). 2. Фадеев Д. Е. Экономика. Налоги. Бизнес / Д. Е. Фадеев. – М. : Налоговый вестник, 2011. – 288 с. 3. Впервые в российской практике подписаны соглашения о расширенном информационном взаимодействии с крупнейшими налогоплательщиками [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.r34.nalog.ru/news\\_main](http://www.r34.nalog.ru/news_main). 4. Подведены итоги работы комиссий по легализации объектов налогообложения за 9 месяцев 2012 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.r34.nalog.ru/news\\_main](http://www.r34.nalog.ru/news_main). 5. О поощрении добросовестных налогоплательщиков [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [nalog.ru/rub\\_mns\\_news/4033153](http://nalog.ru/rub_mns_news/4033153). 6. Подведены итоги работы мобильных офисов за 2012 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.r34.nalog.ru/news\\_main](http://www.r34.nalog.ru/news_main).

УДК 336.225.68

**Олехнович Е. Н.**

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

## **РАССЛЕДОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ: ПРОБЛЕМЫ В СРОКАХ**

*Аннотация. Рассмотрены проблемы, возникающие при расследовании налоговых преступлений. Особое внимание уделено проблемам, касающимся затягиванию сроков при осуществлении проверочных действий по признакам налоговых преступлений, даны предложения по их устранению.*

*Анотація. Розглянуто проблеми, що виникають у процесі розслідування податкових злочинів. Особливу увагу приділено проблемам, що стосуються затягування термінів у ході здійснення перевірок дій за ознаками податкових злочинів, надано пропозиції щодо їх усунення.*

*Annotation. The article reveals the problems encountered while investigating tax crimes. Particular attention is paid to the problems related to delays in the implementation of verification activities on the grounds of tax crimes, the ways to address them are suggested.*

*Ключевые слова: налоговые преступления, налоговая проверка, выявление уголовного дела, сроки, ответственность.*

Экономическим базисом существования любого государства является налоговая сфера, так как налоговые поступления составляют 85 – 95 % доходной части бюджета [1]. Налоги и налоговая политика государства формируют основу обеспечения экономической безопасности в качестве важнейшего условия сохранения суверенитета и независимости, экономической стабильности и социальной устойчивости, поэтому анализ существующих угроз экономической безопасности в налоговой сфере и разработка способов и методов их предотвращения являются приоритетными задачами государственной экономической политики.

Налоговые преступления – это преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов, предусмотренных главой 22 УК РФ. Действующее уголовно-процессуальное законодательство содержит ряд правовых пробелов, в связи с чем на практике возникает ряд дискуссионных вопросов. Одной из таких коллизий является проблема со сроками, установленными законодателем на осуществление проверки по материалам, содержащим сведения о налоговом преступлении.

Особую актуальность эта проблема приобретает в связи с изменениями в решении вопроса о возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении. В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 404-ФЗ необходимо решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности – взыскании суммы неуплаченного налога и пени. После введе-



ния данного закона, правоохранительные органы не имеют возможности возбуждать уголовные дела, если в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий или расследования уголовных дел выявляются признаки налоговых преступлений или же по поступившим к ним материалам о совершении преступления в области налогов и сборов, а в соответствии с УПК РФ в их обязанности теперь входит направление в десятидневный срок данных материалов в соответствующий налоговый орган, для проведения по ним проверки. С 01.01.2011 г. обязанность по расследованию уголовных дел о налоговых преступлениях передана к подследственности Следственного комитета Российской Федерации. До этого момента такие дела были прерогативой органов внутренних дел РФ.

Налоговый орган, получив материал из правоохранительных органов, должен провести проверку на предмет соблюдения налогового законодательства: камеральную или выездную. В случае, если при проведении налоговой проверки выявлены нарушения налогового законодательства, вынести решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора) к ответственности за совершение налогового правонарушения или вынести решение об отказе в проведении мероприятий налогового контроля (с указанием оснований данного отказа). Данные нормы содержатся в Приказе "Об утверждении порядка взаимодействия ОВД и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений" от 30.06.2009 г., а также в Соглашении "О взаимодействии между СК РФ и Федеральной налоговой службой" от 13.02.2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3.

Даже при вынесении налоговым органом решения о проведении выездной проверки, она будет проведена только в квартале, следующем за текущим. Сама же проверка может проводиться до двух месяцев, в особых случаях до четырех месяцев, а в исключительных случаях и до 6 месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ). Законом № 383-ФЗ от 29.12.2009 г. "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) и отдельные законодательные акты РФ" установлена процедура, согласно которой налоговый орган, выявив факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, направляет недобросовестному налогоплательщику требование об уплате налога (п. 3 ст. 32 НК РФ).

После неисполнения данного требования в течение 2 месяцев налоговый орган направляет материалы проверки в следственный орган для решения вопроса о возбуждении уголовного дела [2, с. 3].

Если в течение 2 месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не выплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (ч. 3 ст. 32 НК РФ) [3].

В случае уведомления подобным образом налогоплательщика о возможности уголовного преследования за совершение конкретного налогового преступления и, как следствие, длительного затягивания начала процесса документирования следов преступления посредством проведения следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий, большая часть доказательственной информации утрачивается.

Следственная практика показывает, что недобросовестные налогоплательщики за это время принимают активные меры, но не по погашению задолженности перед бюджетом, а по уничтожению или подлогу документов бухгалтерского и налогового учета, содержащих следы преступления, формированию согласованной позиции среди работников проверяемой организации, а также по уничтожению или фальсификации иных доказательств преступного деяния [4, с. 61].

При этом налоговые органы не обладают достаточными полномочиями для предупреждения и пресечения подобного рода действий. Ряд уголовных дел после принятия названных мер уже не имеет судебных перспектив ввиду невозможности доказывания причастности лица к преступлению.

Следует отметить, что предусмотренный законодательством срок давности привлечения к уголовной ответственности по преступлениям небольшой тяжести (ст. 198, ч. 1 ст. 199 и ч. 1 ст. 199.1) – лишь два года в соответствии с ч. 1 ст. 78 УК РФ, а не 10 лет, как по преступлениям.

Одна из существующих проблем в сфере налоговых преступлений связана со сроками проведения проверки материалов, полученных из налоговых органов следователем СК РФ. В соответствии с УК РФ на проверку данных материалов отводится период до 1 месяца. Сжатые сроки проведения проверки в порядке ст. 144 "Порядок рассмотрения сообщения о преступлении", 145 "Решения, принимаемые по результатам рассмотрения сообщения о преступлении" Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее – УПК РФ) не позволяют в полном объеме организовать проверочные мероприятия. Данная норма может выглядеть необъективной, так как по налоговому законодательству даже на проведение камеральной проверки выделен срок до 3 месяцев, для выездной проверки выделен срок до 6 месяцев, а для полноценного уголовного расследования выделен период, равный 1 месяцу.

Дела по налоговым преступлениям отличаются повышенной сложностью как при квалификации, так и на всех этапах расследования. Особенность деятельности по возбуждению уголовных дел о налоговых преступлениях состоит в том, что следователю нужно оценивать значительный объем информации, поступившей непосредственно из налоговых органов. Такие материалы не во всех случаях указывают на признаки конкретного преступления, затруднены для усвоения, имеют большое количество страниц, ссылок на нормативные правовые акты различного уровня. В таких случаях следователю целесообразно либо приглашать специалиста в сфере налоговых правоотношений для получения консультационной помощи, либо получать объяснения от сотрудников налоговой инспекции, непосредственно составлявших документы для направления в орган предварительного следствия [5, с. 7].

Автор считает, что данную проблему можно решить введением в состав групп, производящих предварительное расследование, сотрудников налоговых органов. Это будет особенно эффективно при раскрытии и расследовании тяжких и особо тяжких преступлений в сфере налогообложения и может осуществляться в условиях межведомственных, постоянно действующих и специализированных следственно-оперативных групп.

Можно отметить, что требования, поручения и запросы следователей, направляемые в порядке ч. 4 ст. 21 УПК и ст. 7 ФЗ от 28.12.2010 г. № 403-ФЗ "О Следственном комитете РФ", обязательны для исполнения всеми учреждениями, предприятиями, организациями, должностными лицами и гражданами.

Однако вплоть до настоящего времени у следователей СК России нет непосредственного доступа к оперативно-справочным базам, розыскным и криминалистическим учетам, учетам единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) и единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), в результате чего значительное время в их профессиональной деятельности занимает соответствующая переписка, в то время как получаемая информация не всегда отвечает предъявляемым требованиям (формируется сотрудниками оперативно-аналитических подразделений в объеме, недостаточном для инициаторов).

С учетом изложенных проблемных вопросов могут быть предложены следующие изменения законодательства, регламентирующего порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях:

1. Исключить из ст. 140 УПК РФ условия, при которых возбуждение уголовного дела по налоговому составу возможно лишь при наличии соответствующего решения налогового органа. Тем самым создастся возможность проведения следственных мероприятий непосредственно при выявлении сведений о совершении преступления и сокращается возможность сокрытия налогоплательщиком доказательств совершения преступления.

2. Целесообразно было бы расширить сроки в порядке ст. 144, 145 УПК РФ для проведения следственным органом проверки материалов, полученных из налоговых органов.

3. При выявлении, раскрытии и расследовании налоговых преступлений необходимо создавать условия для взаимодействия органов, чтобы не затягивать сроки проведения проверки за счет получения всевозможных справок и данных, путем включения в следственную группу непосредственно работника налоговой службы, осуществлявшего проверку налогоплательщика и выявившего признаки нарушения законодательства.

4. Предоставить доступ следственному комитету к оперативно-справочным базам, розыскным и криминалистическим учетам, учетам ЕГРЮЛ и ЕГРИП для осуществления своих полномочий при расследовании дел о налоговых преступлениях.

Вопросы привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления имеют большое значение для развития правоприменительной практики в налоговой сфере. При условии существования столь значимых проблем необходимы изменения в законодательстве по урегулированию действующей процедуры выявления и расследования налоговых преступлений.

*Рецензент  
старший преподаватель Коновалов Е. И.*

---

**Литература:** 1. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. – Режим доступа : [http://www.gks.ru/bgd/regl/b12\\_01/IssWWW.exe/Stg/d08/2-6-1-2.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b12_01/IssWWW.exe/Stg/d08/2-6-1-2.htm). 2. Артамонов Е. А. Надлежащий повод для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях: проблемы теории и практики / Е. А. Артамонов, В. Г. Конюков // *Налоги*. – 2012. – № 3. – С. 4–5. 3. О порядке направления налоговыми органами материалов в следственные органы Следственного комитета РФ при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления : Инструкция [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.nalog.ru/html/docs/PROJECT/ck\\_fns/pril1\\_ck\\_fns.doc](http://www.nalog.ru/html/docs/PROJECT/ck_fns/pril1_ck_fns.doc). 4. Смирнов Г. К. Законодательные меры по эффективному противодействию налоговым преступлениям / Г. К. Смирнов // *Уголовный процесс*. – 2011. – № 12. – С. 60–65. 5. Гриненко А. В. Особенности расследования преступлений, совершаемых в сфере налогообложения / А. В. Гриненко // *Налоги*. – 2012. – № 2. – С. 6–8.

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

## НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

*Аннотация. Проведен анализ динамики и масштабов налоговых преступлений, совершаемых физическими лицами, выявлены основные причины их совершения. Сделан вывод о необходимости построения партнерских отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, что в существенной степени позволит решить проблему уклонения от уплаты налогов и сборов.*

*Анотація. Проведено аналіз динаміки та масштабів податкових злочинів, що здійснюються фізичними особами, виявлено основні причини їх здійснення. Зроблено висновок про необхідність побудови партнерських відносин між платниками податків і податковими органами, що істотною мірою дозволить вирішити проблему ухиляння від сплати податків і зборів.*

*Annotation. This article is dedicated to analysis of the dynamics and scale of tax crimes committed by individuals. The article strives to reveal the main reasons of these crimes. The author makes a conclusion that it's necessary to build partnership relations between tax payers and Tax Administration. It allows to solve a problem of tax and fees evasion.*

*Ключевые слова: налоговые преступления, уклонение от уплаты налогов, налоговые органы, физические лица.*

Становление налоговой системы в России сопровождается значительным числом налоговых преступлений. По данным МВД России ежегодно в арбитражные суды направляется более тысячи уголовных дел по налоговым преступлениям, а государство ежегодно недополучает до трети налоговых поступлений в бюджет.

Под налоговым преступлением понимают совершенное в налоговой сфере противоправное деяние, преступный характер которого признан действующим уголовным законодательством территории, к юрисдикции которого оно отнесено [1, с. 6]. Уголовно наказуемым может быть только уклонение от уплаты налогов и взносов, которое причинило существенный ущерб охраняемым законом правоотношениям, финансово-бюджетной системе государства. Уголовный кодекс Российской Федерации содержит несколько статей, посвященных преступлениям в налоговой сфере. Анализ динамики налоговых преступлений (табл. 1) позволяет сделать вывод о том, что практически сошло на нет применение ст. 199 "Уклонение от уплаты налогов с организаций" – с 11,4 % в 2000 году до 3,1 % в 2010 году, а применение ст. 198 "Уклонение физического лица от уплаты налога" с 5 – 6 % снизилось до 1 %, что стало следствием налоговой реформы, а также применения процедуры возмещения ущерба как альтернативы уголовному преследованию [2, с. 147].

Таблица 1

**Выявленные налоговые преступления в России [2, с. 148]**

Года	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Физических лиц	6 771	6 776	4 965	1 461	2 830	4 123	4 725	4 965	5 484	5 110	1 759	1 096
Юридических лиц	15 330	16 477	7 838	2 022	3 620	4 904	6 236	6 815	7 098	6 625	3 847	2 454

Уклонение от уплаты налогов физическими лицами обусловлено рядом причин, среди которых определяющими выступают экономические. Связаны они, в первую очередь, с низким уровнем жизни населения (табл. 2).

**Численность населения с денежными доходами  
ниже величины прожиточного минимума [3]**

Года	2000	2001	2002	2003*	2004*	2005*	2006*	2007*	2008*	2009*	2010**	2011**
Млн чел.	42,3	40,0	35,6	29,3	25,2	25,4	21,6	18,8	19,0	18,4	17,7	18,0
в %	29,0	27,5	24,6	20,3	17,6	17,8	15,2	13,3	13,4	13,0	12,5	12,7

*Примечания:*

\* За 2003 – 2009 гг. приведенные показатели рассчитаны с использованием численности населения, пересчитанной с учетом итогов ВПН-2010.

\*\* Уточненные данные.

В России значительна доля населения с доходами ниже величины прожиточного минимума. За последнее десятилетие она снизилась почти на 50 %: с 24,6 % от общей численности населения в 2002 г. до 12,6 % в 2010 г., но продолжает оставаться существенной. Региональные сопоставления показывают, что во многих регионах этот показатель значительно выше (до 37,3 %). В Волгоградской области наблюдается снижение показателя более чем на 50 %: с 26,8 % в 2002 г. до 12,9 % в 2009 г., в 2010 г. он составил 13,6 %, а в 2011 г. – на единицу больше [4, с. 89].

Таким образом, низкий уровень жизни предопределяет высокую степень готовности физических лиц несколько улучшить свое положение посредством неисполнения налоговых обязательств. Кроме того, факт совершения налоговых преступлений физическими лицами может быть вызван несколькими причинами: это, например, незнание, непонимание налогового законодательства; отсутствие в какой-то степени страха ответственности за преступление, а может быть банальное желание уйти от налогообложения в силу духовно-нравственного характера налогоплательщика – физического лица. Последнее имеет свое логическое объяснение, ведь вопросы налогообложения длительное время оставались вне поля зрения нашего государства и исследователей, что привело к искаженным представлениям граждан о функциях налогообложения, формированию в сознании поведенческих стереотипов противодействия налогообложению, сокрытию доходов и имущества и другим противоправным актам со стороны и юридических, и физических лиц.

Следующей причиной налоговых преступлений и правонарушений выдвигается не столь пристальное внимание со стороны налоговых органов к налогоплательщикам – физическим лицам, включая индивидуальных предпринимателей, нежели к организациям. Так, например, в Волгоградской области за 2007 – 2011 гг. доля выездных налоговых проверок физических лиц снизилась примерно в два раза (табл. 3). Динамика количества проверок, выявивших нарушения, соответствует общей динамике количества проведенных проверок. В настоящее время выездная налоговая проверка является наиболее результативной формой налогового контроля. Она основана на изучении объективных, фактических данных, которые не всегда предоставляются налогоплательщиками в налоговые органы в ходе проведения камерального контроля [5, с. 238].

Таблица 3

**Результаты проверок соблюдения законодательства о налогах и сборах [6]**

Года	2007	2008	2009	2010	2011
Количество проверок физических лиц	846	664	544	375	446
из них выявившие нарушения	844	662	546	373	444
Количество проверок юридических лиц	1 720	1 174	1 078	842	1 004
из них выявившие нарушения	1 687	1 158	1 076	842	1 004

Анализируя современный этап развития налоговой системы, можно утверждать, что методы работы налоговых органов в большей степени имеют характер принудительного администрирования налоговых платежей и оттенок карательного воздействия на налогоплательщиков. Опыт зарубежных стран, тем временем, свидетельствует о том, что расходы на обеспечение оптимального уровня сознания, на добровольную уплату налоговых платежей значительно ниже расходов на принудительное администрирование налогов.

В связи с вышесказанным в целях профилактики налоговых преступлений и совершенствования контрольных мероприятий можно предложить следующее:

постепенное повышение правовой и налоговой культуры граждан, преимущественно, путем проведения "круглых столов" и семинаров с участием ведущих специалистов и представителей "процветающих" предприятий, на которых будут обсуждаться коллизии в налоговом законодательстве и предлагаться решения по их устранению;



информирование граждан – потенциальных налогоплательщиков – о развитии правоприменительной практики по делам о налоговых правонарушениях и преступлениях;  
построение более прозрачной процедуры информирования налогоплательщиков о том, на какие цели расходуются средства, полученные государством в виде налогов и сборов;  
поощрение добросовестных налогоплательщиков (например, освобождение от уплаты налогов и сборов на определенный отчетный период);  
увеличение риска привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений и преступлений;  
разработка уголовно-правовой политики по борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями;  
создание равных условий для всех категорий налогоплательщиков;  
улучшение материальной обеспеченности сотрудников налоговых и иных контролирующих органов, а также формирования высококвалифицированного персонала;  
принятие нормативного акта о взаимодействии правоохранительных и контролирующих органов по обмену информацией, оперативного сопровождения, документирования противоправной деятельности и легализации полученных доходов.

На взгляд автора, совершенствование системы противодействия налоговым преступлениям неизбежно связано с созданием в стране качественно нового государственного органа, который осуществлял бы в полном объеме функцию по выявлению и раскрытию преступлений, посягающих на финансовую систему государства, – Финансовой полиции Российской Федерации. К предмету ведения этого государственного органа можно было бы отнести, помимо задач, связанных с противодействием преступлениям в фискальной сфере, также выявление, пресечение и раскрытие преступных деяний в области расходования средств государственных и муниципальных бюджетов и внебюджетных фондов. Это позволило бы решать задачу противодействия финансовой преступности комплексно.

В перспективе дальнейшего исследования проблемы уклонения от уплаты налогов имеет место вопрос наделения налогового органа Федеральной налоговой службы полномочиями органа дознания для выявления признаков преступления посредством проведения оперативно-розыскной деятельности с последующей передачей материалов в органы предварительного следствия, а также осуществления оперативного сопровождения предварительного расследования. Этот вариант развития правоохранительной системы предполагает менее затратный и рискованный способ совершенствования системы противодействия налоговой преступности.



Указанные меры должны в конечном результате облегчить взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов, способствовать уважению закона со стороны граждан, а также сформировать сознание, что лучше заплатить налоги вовремя и в полном размере, чем с нарушениями и штрафными санкциями.

#### *Рецензент*

*канд. экон. наук, преподаватель Енина-Березовская А. А.*

**Литература:** 1. Зрелов А. П. Налоговые преступления [Текст] / А. П. Зрелов, М. В. Краснов ; под ред. К. К. Саркисова. – М. : Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97", 2004. – 48 с. 2. Ермакова Е. А. Российская практика противодействия уклонению от уплаты налогов: борьба с "однодневками" [Текст] / Е. А. Ермакова // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – № 9. – С. 147–152. 3. Численность населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума и дефицит денежного дохода [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/population/urov/urov\\_51g.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/population/urov/urov_51g.htm). 4. Волгоградская область в цифрах 2011 [Текст] : краткий стат. сб. – Волгоград : Волгоградстат, 2012. – 372 с. 5. Сиразова Т. П. Вопросы оценки результативности налоговых проверок [Текст] / Т. П. Сиразова // *Проблемы противодействия уклонению от уплаты налогов на современном этапе развития российской налоговой системы* : материалы Междунар. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 20–21 сентября 2012 г. / под науч. ред. А. П. Кириенко. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. – С. 236–246. 6. Официальный сайт Управления ФНС России по Волгоградской области. – Режим доступа : [www.nalog.ru/html/docs/svot/2nm10\\_reg.xls](http://www.nalog.ru/html/docs/svot/2nm10_reg.xls).



## Секция 3

# "Механизмы налогово-бюджетной поддержки развития реального сектора экономики"

УДК 336.22(078)

---

**Аганова И. Г.**

---

Аспирант  
Федерального государственного бюджетного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Сибирский государственный технологический университет"

---

**Зозуля Е. К.**

---

Студент  
Федерального государственного бюджетного образовательного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Сибирский государственный технологический университет"

## ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ И ЕГО ЗНАЧЕНИЕ В ПРАКТИКЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕФТЕДОБЫЧИ

*Анотація. Розглянуто питання застосування трансфертних цін, які сприяють інтересам нафтових компаній, і справочних цін, діючих в інтересах держави.*

*Annotation. The paper considers the issues of application of transfer prices, which serve the interests of oil companies, and reference ones, operating in the interests of the state.*

*Ключевые слова: трансфертные цены, справочные цены, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ).*

В течение многих лет государственная энергетическая стратегия России предусматривала сырьевой вектор развития страны и ориентировала российский топливно-энергетический комплекс (ТЭК) на увеличение добычи энергоресурсов с целью их последующего экспорта. Ранее страна потребляла 75 % добываемой нефти и экспортировала 25 %. Сейчас наоборот – внутри страны используется порядка 25 % объема добываемой нефти и продуктов ее переработки [1]. Действующая в настоящее время система государственного экономического регулирования и налогообложения нефтеперерабатывающей промышленности превратила нефтепереработку в низкоэффективную отрасль, так как почти весь ее потенциальный эффект уходит в виде налогов в бюджет Российской Федерации.

Изменение налогообложения в нефтедобыче, а по сути, простое плоское увеличение налоговой нагрузки, губительно для целого ряда нефтяных месторождений с пониженным качеством запасов, как по небольшим предприятиям, так и по крупным нефтяным компаниям (НК). Существующая в настоящее время система исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) является одной из причин внутреннего роста цен на нефтепродукты. Налог жестко привязан к стоимости нефти на мировом рынке. Чем дороже "черное золото", тем больше налогов платят нефтяные компании, и удержать в таких условиях цены на нефтепродукты административными или другими мерами будет крайне сложно (рисунок).



**Рис. Динамика доходов федерального бюджета [2]**

В целях выравнивания уровня налоговой нагрузки на газовую и нефтяную отрасли принимаются меры по увеличению доходов федерального бюджета от налогообложения газовой и нефтедобывающей отраслей. Увеличение доходов федерального бюджета составило в 2012 году 150 млрд руб., планируется в 2013 году – до 168,3 млрд руб. и в 2014 году – до 185,9 млрд руб. Нефтедобывающая отрасль, являясь центральным звеном в налогообложении природопользования, предопределяет формирование и уровень цен на весь спектр готовой продукции комплекса. Задача стабилизации цен на нефть и нефтепродукты при сохранении и даже росте налоговых поступлений в бюджет страны есть первоочередной.

Действующий режим налогообложения нефтедобычи принуждает нефтяные компании вести избирательную разработку месторождений и ограничивать возможности использования действующего фонда скважин. Развитию отрасли препятствует отсутствие института ценообразования нефти на внутреннем рынке. По существу трансфертные и справочные цены имеют одну расчетную основу, а их цель – оптимизация налоговых потоков. Трансфертные цены служат интересам нефтяных компаний, тогда как справочные (в российском понимании этого термина) – в интересах государства. Справочная цена обычно отражает уровень цен по фактически заключенным сделкам за прошлый период и используется при переговорах для установления исходной цены. До сих пор нет методик определения справочной цены нефти для целей налогообложения. Поэтому при обнаружении заниженных цен внутри вертикально интегрированной нефтяной компании и принятии налоговыми службами решения о доначислении налогов между нефтяниками и налоговиками начинаются споры.

В настоящее время разрабатывается несколько способов определения справочной цены. По мнению авторов, необходима унифицированная методика, которая учитывала бы все виды нефтепродуктов, реализуемых на внутреннем рынке. Внедрение методики определения справочных цен на нефть повлияет на повышение доходной части бюджета. Налоговым органам предоставлено право осуществлять проверки правильности применения цен по сделкам [3], особенно это касается сделок между взаимозависимыми лицами, по бартерным операциям, при отклонении от цен за короткий срок более чем на 20 % и при совершении внешнеторговых сделок. Если же у налоговых органов нет возможности определить рыночную цену, тогда можно ориентироваться на цену последующей реализации продукции или использовать затратный метод определения справочной цены. Определить рыночную цену сырой нефти в российском нефтегазовом секторе экономики практически не возможно, так как ее внутреннего рынка как такового нет. В среднем на внутреннем рынке реализуется около 5 – 7 % сырой нефти от общего объема добычи, и эти незначительные объемы добычи не могут быть основой для расчета рыночных цен. Отсюда возникает необходимость использования справочных цен. Трансфертные (внутримонопольные) цены используются вертикально интегрированными нефтяными компаниями для минимизации своих налоговых отчислений по месту добычи нефти.

Правительство опубликовало Положение о регистрации внебиржевых сделок с нефтью и нефтепродуктами, которое утверждено постановлением Правительства от 10 февраля 2011 года обязывает регистрировать на биржевых площадках монопольные цены. Предполагается, что регистрация цен на нефтепродукты даст Правительству и ФАС более точные индикаторы конкурентной цены, чем биржевые цены. Регистрация цен на нефтепродукты действительно способна исключить манипуляции и дать более точные индикаторы конкурентных цен, чем биржа. Кроме того, раскрытие информации о трансфертных ценах на нефтепродукты упростит регуляторам борьбу с нарушением антимонопольного и налогового законодательства. Механизм государственно-правового регулирования развития российского нефтегазового комплекса обеспечивает, прежде всего, федеральные интересы, не учитывая интересов крупных нефтегазодобывающих комплексов. Такое сложившееся положение отрицательно сказывается на развитии отрасли и, в том числе, на обеспечении разведки новых месторождений.

Вышеизложенное позволяет сделать следующие выводы: необходимо закрепление "справочной" цены на нефть (на основе котировок по нефти сорта "Юралс") и порядок ее определения и применения на государственном уровне. Основой для налогообложения должны стать внутренние цены сырой нефти: реальные и справочные, устанавливаемые исходя из мировых цен без пошлин и коммерческих расходов. Следует по конечным результатам финансовой деятельности нефтяных компаний определять сверхприбыль, сверхдоходы как налоговую базу для исчисления налога на добавочный доход (НДД). Здесь имеется в виду, что основные поступления в бюджетную систему должны обеспечиваться от результатов деятельности НК, предоставления самим рыночным механизмам, используя предложенный механизм налогообложения добычи нефти, естественным образом регулировать их, как это осуществляется в других странах. Все эти меры позволят через рыночный механизм обеспечить эффективную работу действующих нефтяных месторождений, рациональную их разработку, в том числе и низкодебитных месторождений, текущих и перспективных запасов нефти с высоким уровнем эксплуатационных затрат, основанных на дифференциальном подходе по качеству запасов.

Научн. рук. Зозуля В. В.

**Литература:** 1. Рябов В. Нефтепереработка – основа стабильности экономики [Электронный ресурс] / В. Рябов. – Режим доступа : <http://www.rusoil.ru/opinions/o505.pdf>. 2. Официальный сайт Министерства финансов. Аналитический раздел. – Режим доступа : <http://info.minfin.ru>. 3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2>.

УДК 336.275.322

**Вяткина А. А.**

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

**Майбуров И. А.**

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

## **СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ РЕЖИМОВ ВМЕНЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ**

*Аннотация. Рассмотрена новая патентная система налогообложения. Проведен сравнительный анализ патентной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход, определены основные преимущества и недостатки системы.*

*Анотація. Розглянуто нову патентну систему оподаткування. Проведено порівняльний аналіз патентної системи оподаткування та єдиного податку на поставлений дохід, визначено основні переваги та недоліки системи.*

*Annotation. The new patent system of taxation is considered. The comparative analysis of patent taxation system and unified tax on imputed income is carried out, the major advantages and disadvantages of the system are determined.*

**Ключевые слова:** *единый налог на вмененный доход, патентная система налогообложения.*

Последние изменения в налоговом законодательстве поставили многих индивидуальных предпринимателей перед выбором: какому специальному налоговому режиму отдать предпочтение. В результате изменений единый налог на вмененный доход (ЕНВД) получил статус добровольного налогового режима и просуществовал только до 1 января 2018 г., существенно откоррек-



тирована упрощенная система налогообложения (УСН), а главное – введен новый специальный налоговый режим – патентная система налогообложения (ПСН), которая призвана служить достижению четырех основных целей: 1) привлечение населения к samozанятости; 2) легализация малого бизнеса; 3) пополняемость бюджета; 4) поступление средств во внебюджетные фонды [1].

Таким образом, с 2013 года Налоговый кодекс РФ содержит две достаточно близкие по своей сути системы – патентную систему и ЕНВД. Но при всей кажущейся аналогичности эти системы имеют существенные различия, как улучшающие, так и ухудшающие положение предпринимателей.

В таблице представлено сравнение параметров ПСН и ЕНВД, влияющих на выбор предпринимателя между этими двумя системами.

Таблица

**Сравнение параметров ПСН и ЕНВД [2; 3]**

Параметр	ПСН	ЕНВД
1	2	3
Налогоплательщики	Только индивидуальные предприниматели (ИП)	Индивидуальные предприниматели и юридические лица
Наемные работники	До 15 человек	До 100 человек
Ограничение по размеру годового дохода	Не более 60 млн руб. (доход по всем патентам + доход УСН)	Не предусмотрено
Виды деятельности (преимущества ПСН по сравнению с ЕНВД)	Не ограничена площадь сдаваемых в аренду помещений; не указаны цели сдачи активов в аренду; более подробно расшифрованы виды бытовых и производственных услуг; добавлены медицинские, охранные, производственные услуги, перевозка пассажиров и грузов водным транспортом; снято ограничение на размер автопарка	Сдаваемые в аренду жилые помещения ограничены площадью 500 кв. м; сдавать в аренду жилые помещения можно только с целью временного размещения жильцов, а нежилые – только для осуществления торговой деятельности; ограничение автопарка – 20 автомобилей
Виды деятельности (недостатки ПСН по сравнению с ЕНВД)	Площадь торгового места или зала обслуживания посетителей общественного питания – не более 50 кв. м; исключено общественное питание без зала обслуживания, услуги по мойке а/м и автостоянок; исключена наружная реклама на транспортных средствах; сдавать в аренду можно только активы, находящиеся в собственности ИП	Площадь торгового места или зала обслуживания посетителей общественного питания – не более 150 кв. м; сдавать в субаренду можно арендованные активы
Переход на систему налогообложения	Заявительно-разрешительный	Заявительно-уведомительный
Подача заявления о начале деятельности	Подается за 10 дней до начала деятельности	Подается в течение 5 дней после начала деятельности
Документ о праве на деятельность	Разрешение налогового органа	Заявление на переход на систему ЕНВД
Возможность отказа со стороны налоговых органов	Возможен при несоблюдении условий	Не предусмотрен
Причины отказа в выдаче разрешения	Не соответствует вид деятельности; неверный срок патента; утрачено право на патент; есть недоимка по налогу	Не предусмотрен
Деятельность на разных территориях	Не ограничена, требуется заявление в УФНС территории, где осуществляется деятельность; оплата патента – в местный бюджет территории, где приобретен патент	Не ограничена, требуется регистрация в каждой территории в качестве плательщика ЕНВД; оплата налога – в местный бюджет территории, на которой осуществлена регистрация как плательщика ЕНВД
Утрата права на применение	Если совокупный доход от деятельности по всем патентам и доходам от УСН превысил 60 млн руб.; если средняя численность работников превысила 15 чел.; если пропущен срок уплаты налога	Если средняя численность работников превысила 100 чел.; если доля юридического лица в управляющей компании превысила 25 %

1	2	3
Результат утраты права на применение патента (ЕНВД)	Переход на общий режим налогообложения с начала действия патента (доплата НДФЛ 13 % за минусом суммы оплаченного патента, НДС 18 % и налога на имущество)	Переход на общий режим налогообложения с начала налогового периода, то есть с начала квартала (доплата налога на прибыль, НДС 18 % и налога на имущество)
Ограничение срока действия	От одного месяца до года	Не предусмотрено
Возобновление деятельности по системе налогообложения после утраты или прекращения деятельности по патенту (ЕНВД)	Только с начала следующего календарного года	Деятельность по системе ЕНВД после прекращения может возобновиться с любого момента после устранения причины утраты права
Добровольная смена системы налогообложения	Не регламентирована	С начала следующего года (например, перейти на патент или УСН)
Оплата налога	При сроке патента до 6 месяцев – предоплата (25 дней после начала действия патента); 6 – 12 месяцев – предоплата в размере 1/3 суммы налога, 2/3 выплачивается за 30 дней до окончания действия патента	После окончания налогового периода
Учет доходов	Необходимо вести Книгу доходов	Ведение учета не предусмотрено
Кассовая дисциплина	Не предусмотрена	Соблюдение порядка ведения расчетных и кассовых операций
Налоговая декларация	Не предусмотрена	Ежеквартально
Документооборот с налоговыми органами	Подача заявления о приобретении патента на каждый новый срок	Заявление о начале деятельности по ЕНВД подается 1 раз на весь период деятельности
Льготы по взносам во внебюджетные фонды	Стоимость патента не уменьшается на оплаченные взносы во внебюджетные фонды	Сумма налога ЕНВД уменьшается на сумму оплаченных взносов за наемных работников, но не более чем на 50 %; для ИП, не имеющих работников, сумма налога ЕНВД может быть уменьшена полностью на сумму оплаченных фиксированных взносов во внебюджетные фонды

Из таблицы видно, что из приведенных сравнительных параметров большинство приводит к ухудшению положения налогоплательщика, и лишь некоторые дают ему преимущества ПСН перед системой ЕНВД.

Преимуществом ПСН (как и ЕНВД) является то, что она заменяет одним налогом уплату нескольких. Предприниматели, применяющие ПСН, освобождаются от НДФЛ и налога на имущество физических лиц (в части доходов и имущества, связанных с видами деятельности, в отношении которых применяется ПСН). Также предприниматели освобождаются от уплаты НДС, однако предусмотрены некоторые ограничения, а именно НДС уплачивается: при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения; при ввозе товаров на территорию РФ; при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со ст. 174 НК РФ, то есть совершении налогооблагаемых операций в рамках договора простого товарищества, договора доверительного управления имуществом или концессионного соглашения [4].

Основные минусы ПСН – это возможность применения ее только индивидуальными предпринимателями и ограничение по численности работников. Причем если налогоплательщик имеет несколько видов деятельности, то количество наемных работников не должно превышать 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности.

Отрицательным моментом данной системы является и то, что патент действует только на территории одного субъекта РФ, а это значит, что для ведения предпринимательской деятельности в соседнем регионе необходимо приобрести еще один патент по такому же виду деятельности. Что же касается платы за патент, то платить за него нужно в размере 100 %, если он приобретается на срок до 6 месяцев в срок не позднее 25 календарных дней с начала действия патента. Если же патент приобретается на срок более 6 месяцев, то оплатить его необходимо в размере 1/3 в течение 25 календарных дней со дня действия патента и оставшиеся 2/3 – не позднее 30 календарных дней до окончания налогового периода [2]. Любая предпринимательская деятельность осуществляется на свой страх и риск, и даже если у налогоплательщика образуются убытки, он будет обязан оплатить полную стоимость патента.



В отличие от ЕНВД уплаченные страховые взносы за наемных работников никак не влияют на стоимость патента, то есть не уменьшают платеж, хотя по логике законодатели должны были это предусмотреть, чтобы стимулировать индивидуальных предпринимателей на его покупку.

При патентной системе налогоплательщиками не представляется отчетность в виде деклараций, но от ведения учета они не освобождаются. Ими ведется Книга учета доходов отдельно по каждому полученному патенту. При этом если доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ применительно к налогу на прибыль, превысят 60 млн руб., налогоплательщик будет считаться утратившим право на применение ПСН с начала налогового периода, на который был выдан патент. Суммы патента, однако, можно будет учесть в счет НДС, который придется доначислить и уплатить в бюджет [5].

В заключение следует отметить, что в настоящее время сложно спрогнозировать, насколько ПСН облегчит жизнь индивидуальным предпринимателям. Для регионов России ПСН – это один из инструментов, с помощью которого власти смогут переводить на эту простую форму налогообложения приоритетные виды деятельности, устанавливая дифференцированную базовую доходность. Кроме того, перераспределение налоговых отчислений в большей мере в бюджет муниципалитетов позволит местной власти более внимательно относиться к малому предпринимательству. Что же из этого получится в итоге – покажет только время. Однако для всеобщего признания данной системе предстоит пройти долгий путь совершенствования и реформирования.

---

**Литература:** 1. Бродская Е. Патентная система налогообложения: оправдаются ли надежды? / Е. Бродская // Малая бухгалтерия. – 2012. – № 7. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть 2 от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2>. 3. О внесении изменений в части 1 и 2 НК РФ и отдельные законодательные акты РФ : Федеральный закон от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.duma.gov.ru](http://www.duma.gov.ru). 4. Информационное агентство "Клерк.Ру". – Режим доступа : <http://www.klerk.ru>. 5. Борзунова О. А. Патент, еще патент. О новой патентной системе налогообложения / О. А. Борзунова // Налоговый учет для бухгалтера. – 2012. – № 5.

---

**Пичугина М. Ю.**

УДК 336.225.66

Студент

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

---

**Зозуля В. В.**

Докт. экон. наук, профессор

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

## **ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ НА РАЗВИТИЕ МАЛОГО БИЗНЕСА В РОССИИ**

*Аннотация. Рассмотрены формы государственной помощи малому бизнесу, отличия налогообложения прибыли в России и за рубежом, а также основные задачи государства в развитии малого бизнеса.*

*Анотація. Розглянуто форми державної допомоги малому бізнесу, відмінності оподаткування прибутку в Росії і за кордоном, а також основні завдання держави в розвитку малого бізнесу.*

*Annotation. The forms of government assistance to small business, the differences in profits tax in Russia and abroad, as well as the main tasks of the state in the development of small businesses are considered.*

*Ключевые слова: налоговые льготы, малый бизнес, малые предприятия.*

---

© Пичугина М. Ю., Зозуля В. В., 2013

Значение малого бизнеса на любой стадии рыночной экономики очень велико. Во-первых, малый бизнес – важный сектор экономики. Предприятия малого бизнеса более устойчивы к внешним изменениям. Во-вторых, малый бизнес – один из основных источников налоговых поступлений. Он участвует в формировании бюджетов всех уровней. В-третьих, малый бизнес способствует развитию инновационных технологий, выполняет важную функцию в развитии инновационной деятельности государства, тем самым развивая всю национальную экономику страны [1]. И, наконец, социально-экономическая роль малого бизнеса состоит в том, что он способствует созданию новых рабочих мест, обеспечивает занятость населения, а в итоге снижается уровень безработицы. Необходимо отметить тот факт, что предприятия малого бизнеса обеспечивают трудоустройство социально нестабильных слоев населения, в частности, молодежи, женщин, иммигрантов и т. д. Таким образом, можно с полной уверенностью говорить о том, что в развитии малого бизнеса в первую очередь заинтересовано само государство, а поддержка малого предпринимательства является одной из наиболее важных задач государства.

Анализ состояния области малого предпринимательства показал, что на 1 июля 2012 года в России зарегистрировано более 238 тысяч малых предприятий (МП); таким образом, рост за последний год составил 3 % (таблица). Ряд федеральных округов, таких, как Уральский (25,3 %); Дальневосточный (12,2 %); Сибирский (7,3 %); Южный (5,4 %); Приволжский (2,2 %); Центральный (0,9 %), имеет стабильную динамику роста малого предпринимательства. Но в то же время в таких округах, как Северо-Кавказский (-9,5 %); Северо-Западный (-6,7 %) из-за банкротства малых предприятий снижается количество действующих предприятий [2].

Таблица

**Количество зарегистрированных малых предприятий по федеральным округам Российской Федерации на 1 июля 2012 года**

Федеральные округа	Количество зарегистрированных МП на 1 июля 2012 года в расчете на 100 тыс. чел. населения		
	единиц	прирост/сокращение за период 01.07.2011 г. – 01.07.2012 г.	в % от среднего по РФ
РФ	166,5	4,66	100,0
Центральный ФО	185,9	1,12	111,7
Северо-Западный ФО	244,5	-18,19	146,9
Южный ФО	131,9	6,42	79,2
Северо-Кавказский ФО	58,8	-6,27	35,3
Приволжский ФО	162,2	3,84	97,4
Уральский ФО	170,7	33,83	102,5
Сибирский ФО	152,2	10,27	91,4
Дальневосточный ФО	172,9	19,30	103,9

Опираясь на данные Европейской комиссии, можно сравнить совокупный оборот малого бизнеса России с некоторыми европейскими государствами. Так, например, выручка российского малого бизнеса составляет 0,8 триллиона евро и превосходит обороты Эстонии в 40 раз, Польши – в 2 раза и равна выручке малого бизнеса Нидерландов. Экономически развитым странам, таким, как Германия и Великобритания, Россия проигрывает по объему оборота малого бизнеса втрое. Однако в настоящее время складывается положительная тенденция – обороты малого бизнеса в среднем по России в 2012 году выросли на 22 %. В абсолютном выражении объем оборота малого бизнеса за первое полугодие 2012 года превысил 6,5 триллиона рублей.

Сложившаяся позитивная динамика развития малого бизнеса в России не снижает актуальности решения ряда существующих проблем, таких, как:

остается высоким уровень налоговой нагрузки. Этот фактор заставляет, если не уходить полностью фирму "в тень", то часто – вести "серую" бухгалтерию. Казалось бы, более разумным и законным выходом из положения является подбор оптимальной системы налогообложения малого бизнеса. Многие индивидуальные предприниматели выбирают упрощенную систему налогообложения, но даже с ней новичку бывает сложно разобраться;

недоступность кредитных ресурсов. Поскольку у начинающих бизнесменов, как правило, отсутствует имущество, которым можно эти кредиты обеспечить, и банки неохотно идут на подобное кредитование малого бизнеса даже в рамках различных программ;

административные барьеры препятствуют развитию бизнеса. Для его ведения требуется не просто много, а неограниченное множество разрешений, лицензий, справок, стоимость которых весьма ощутима, а срок между заявкой и получением необходимого документа имеет длительный период.

Из всего названного, на взгляд авторов, проблемой, требующей особого внимания государства, являются высокие налоги. Ведь налогообложение в бизнесе любой страны – это показатель



ее развития, отношения к бизнесу и зрелость самого государства. И, что немало важно, с точки зрения самих предпринимателей наиболее действенными формами оказания господдержки являются именно налоговые льготы, упрощение и стабильность налогообложения.

Одной из возможных реформ в сфере налогообложения, по мнению авторов, является снижение ставки налога на прибыль для малых предприятий. Применение более низкой ставки налога на прибыль организации для малого бизнеса, по сравнению с корпорационным налогом крупного бизнеса, широко распространено во многих экономически развитых странах, при этом в некоторых случаях разница достаточно значительна, как, например, в США (рисунок).

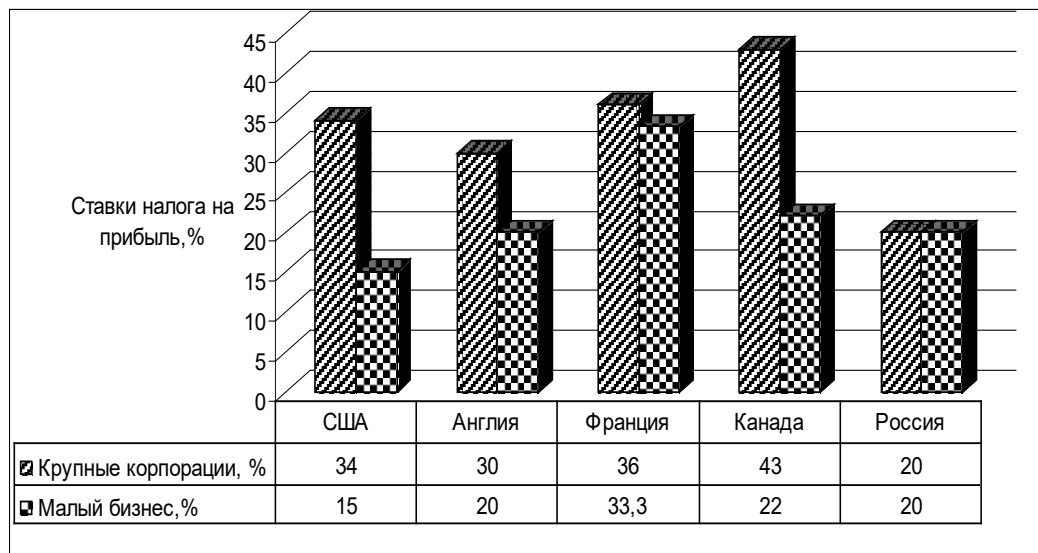


Рис. Ставки налога на прибыль для крупных и малых предприятий по странам мира

В России доля малого бизнеса в ВВП незначительна, однако, используя основной режим налогообложения, МП платят такой же налог на прибыль, как и крупные предприятия. Переход на упрощенную систему налогообложения при этом связан с издержками и потерей части партнеров из-за сложностей с уплатой налога на добавленную стоимость. На Западе же такого разрыва не существует [3].

Снижение ставок на финансовый результат работы предприятия – это важный аспект стимулирования талантливых и предприимчивых людей для начала своего бизнеса, так как это увеличит их выгоду быть предпринимателем, по сравнению с любой другой работой. Альтернативными формами государственной поддержки малого бизнеса, на взгляд авторов, являются:

предоставления малому предпринимательству налоговых каникул сроком от одного года до двух лет (в зависимости от масштаба бизнеса и выручки). Эта мера позволит компании уверенно встать на ноги, начать получать стабильный доход и развивать производство;

разрешение подавать только годовую отчетность для вновь созданных, а также убыточных фирм. И для первых, и для вторых очень важно сократить издержки по максимуму. А поскольку в малых предприятиях зачастую отсутствует не только финансовый отдел, но и даже бухгалтер, то для составления отчетности необходимо привлекать сторонние фирмы, что существенно увеличивает расходы малых предприятий.

Таким образом, основной задачей реформирования налоговой системы России является создание эффективного налогообложения, которое не препятствовало бы развитию малого предпринимательства. А опыт западноевропейского налогового законодательства, где малый бизнес процветает и стимулирует развитие национального благосостояния, возможно адаптировать для российской экономики с учетом ментальности и особенностей страны.

**Литература:** 1. Сергеева Т. Ю. Малые предприятия: регистрация, учет, налогообложение : практ. пособ. / Т. Ю. Сергеева, Е. В. Пименова. – М. : Омега-Л, 2011. – 332 с. 2. Сайдуллаев Ф. С. Ежеквартальный информационно-аналитический доклад / Ф. С. Сайдуллаев ; Национальный институт системных исследований проблем предпринимательства. – М. : АНО "НИСИПП", 2012. – 7 с. 3. Митрофанова И. А. Механизм налогообложения прибыли на макроуровне: особенности, трансформация и перспективы модернизации : монография / И. А. Митрофанова. – Saarbrücken : Lambert Academic Publishing, 2011. – 278 с.



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

## НАЛОГОВЫЕ МЕТОДЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ РЕГИОНА: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

*Аннотация. Необходимость развития налоговых методов регулирования региональных экономических систем является однозначной в условиях современной экономики России, что подтверждает анализ изменений, произошедших в бюджетной системе РФ с начала 1990-х гг.*

*Анотація. Необхідність розвитку податкових методів регулювання регіональних економічних систем є однозначною в умовах сучасної економіки Росії, що підтверджує аналіз змін, які відбулися в бюджетній системі РФ з початку 1990-х рр.*

*Annotation. The development of tax methods of regulation of regional economic systems is obviously necessary under conditions of modern Russian economy, that is confirmed by the analysis of changes which have taken place in budget system since the beginning of 1990s.*

*Ключевые слова: налоговые методы регулирования, экономика региона.*

Налоговые методы регулирования экономики являются одними из основных средств государственного регулирования. Так, еще Соколов А. А. отмечал, что по общему правилу налоги взимаются для покрытия государственных расходов. Однако необходимо отметить, что налоги вводятся не только по фискальным соображениям, но и для осуществления тех или иных целей экономической политики государства. При этом возможны случаи, когда налоги вообще не направляются на покрытие государственных расходов, а служат лишь для изъятия излишнего количества денег из экономики [1].

Налоговые доходы составляют до 90 % региональных бюджетов, поэтому изменения отдельных элементов налога способны повлечь за собой как существенные перемены в уровне бюджетной обеспеченности субъектов РФ, так и оказать значительное влияние на экономическую, в том числе инвестиционную деятельность в регионе.

Размеры территории России и ее федеративное устройство предполагают необходимость одновременного достижения двух целей: во-первых, проведения единой экономической политики и, во-вторых, учет интересов и особенностей каждого региона при реализации этой политики. Наиболее ярко противоречие между этими двумя целями проявляется в сфере налоговых методов регулирования экономики, поскольку в последние годы в России происходит централизация налоговых доходов и сосредоточение большинства налоговых методов регулирования на федеральном уровне.

Следует рассмотреть эволюцию налоговых методов регулирования экономики регионов РФ с начала 90-х годов XX века. Формирование самостоятельной налоговой системы России принято связывать с принятием в октябре – ноябре 1991 года законов о земельном налоге и о налогах в дорожные фонды [2]. Однако центральное место в законодательном оформлении налоговой системы 90-х годов занимает Закон РФ от 27 декабря 1991 года № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" [3].

Закон подразделял налоги на три уровня и определял, что в Российской Федерации взимаются: федеральные налоги; налоги республик в составе Российской Федерации и налоги краев, областей, автономной области, автономных округов (региональные налоги); местные налоги. Закон закрепил закрытый перечень налогов и сборов всех уровней. Подробная же регламентация каждого налога должна была осуществляться как законами РФ, так и законами субъектов РФ.

Предусматривалось, что органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством РФ, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей.

Одновременно широко использовались механизмы закрепленных и регулирующих налогов. Так, к региональным налогам (собственным или закрепленным) были отнесены:

а) налог на имущество предприятий (распределялся между бюджетами субъектов РФ и местными бюджетами); б) лесной доход; в) плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем; г) сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц.



Такие налоги, как налог на имущество предприятий, лесной доход, плата за воду, устанавливались законодательными актами России и взимались на всей ее территории. При этом конкретные ставки этих налогов определялись законами субъектов РФ.

Сбор на нужды образовательных учреждений устанавливался законами субъектов РФ, а его ставки не могли превышать размера одного процента от годового фонда заработной платы предприятий, учреждений и организаций.

Впоследствии к региональным налогам были также отнесены налог с продаж (40 % зачислялось в региональные бюджеты и 60 % – в местные) и единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности.

Кроме того, в региональные бюджеты зачислялись поступления от ряда федеральных налогов. Так, в региональные бюджеты (не считая региональных внебюджетных фондов) поступали:

40 % налога на операции по покупке иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте;

суммы налога на игорный бизнес в части, соответствующей превышению над минимальным размером ставки налога;

часть платежей за пользование природными ресурсами;

часть подоходного налога (налога на прибыль) с предприятий;

часть подоходного налога с физических лиц;

часть единого налога, взимаемого при упрощенной системе налогообложения, не более 20 % от совокупного дохода или не более 6,67 % от суммы валовой выручки в суммарном размере для бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

годовая стоимость патента, уплаченная индивидуальными предпринимателями.

Таким образом, налоговое регулирование экономики субъекта РФ самим субъектом РФ могло осуществляться с помощью следующих инструментов: введение или отказ от введения на своей территории конкретных налогов; установление ставок налогов; установление дополнительных льгот по налогам, зачисляемым в региональные бюджеты.

Отметим, что Закон "Об основах налоговой системы" дал определение льготам, в рамках которого субъект РФ был свободен в своем нормотворчестве. Льготами признавались:

необлагаемый минимум объекта налога;

изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;

освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;

понижение налоговых ставок;

вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);

целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);

прочие налоговые льготы.

При этом устанавливалось, что запрещается предоставление налоговых льгот, носящих индивидуальный характер, если иное не установлено законодательными актами Российской Федерации.

Значительные механизмы по регулированию региональной экономики сохранялись и у органов государственной власти Российской Федерации, поскольку нормативы отчислений в региональные бюджеты таких важных налогов, как НДС, акцизы, подоходный налог с физических лиц и т. д. устанавливались законами о бюджете на очередной год. Изменяя размер отчислений, федеральный законодатель мог значительно влиять на объем доходов региональных бюджетов.

Нельзя не сказать и о таком налоге, как налог с продаж. Причиной его введения стал постоянный недостаток источников доходов региональных и местных бюджетов, а также необходимость контролировать объемы оборотов торговли на территории РФ.

Налог устанавливался и вводился в действие законами субъектов Российской Федерации. В части регламентации данного налога субъекты РФ обладали наиболее широкими полномочиями. Субъекты РФ вправе были расширять объект налогообложения, перечень товаров, работ, услуг, не подлежащих налогообложению, определять порядок и сроки уплаты налога, льготы и форму отчетности по нему. Кроме этого, субъекты РФ вправе были изменять ставку. Она не могла быть выше 5 %, но ее можно было понизить. Эти инструменты широко использовались субъектами РФ, а налог с продаж являлся значительным источником формирования региональных бюджетов. Впоследствии, право изменять объект налогообложения субъекты РФ утратили. А с 2004 года налог с продаж был отменен как дублирующий налог на добавленную стоимость.

Впоследствии на развитие налоговых методов регулирования экономики субъектов РФ существенно повлияло принятие двух нормативно-правовых актов: Бюджетного и Налогового кодексов РФ.

Первая часть Налогового кодекса РФ вступила в силу с 1 января 1999 года, однако, положения, касающиеся распределения налогов по уровням налоговой системы и регламентации механизмов их установления и взимания, вступили в силу значительно позже – с 1 января 2005 года.

В первоначальной редакции Кодекса предусматривалось, что к региональным налогам и сборам должны были быть отнесены: налог на имущество организаций; налог на недвижимость; дорожный налог; транспортный налог; налог с продаж; налог на игорный бизнес; региональные лицензионные сборы. В итоге данный перечень существенно изменился, и с 2005 года к региональным налогам отнесены только три налога: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.

Одновременно с изменением перечня закрепленных налогов, изменилась и ситуация с регулирующими налогами. Законодатель отказался от постоянного изменения нормативов отчислений в региональные бюджеты, и в настоящее время такие нормативы прямо закреплены в Бюджетном кодексе РФ.

Таким образом, развитие системы налоговых методов регулирования экономики субъектов РФ с начала 90-х годов характеризовалось следующими тенденциями:

сокращением числа собственных налогов субъектов РФ;

сужением полномочий субъектов РФ в сфере налоговых методов регулирования региональной экономики;

четким закреплением перечня регулирующих налогов в Бюджетном кодексе РФ с целью обеспечения исполнения субъектами РФ своих полномочий и упрощения бюджетного планирования.

Итак, видно, насколько несовершенным является бюджетное и налоговое законодательство Российской Федерации в отношении региональных бюджетов. Региональные налоги являются основой деятельности субъектов РФ, и им необходимо уделять особое внимание при проведении региональной политики, поэтому неоднократно поднимается вопрос о возврате налога с продаж и замене им НДС, так как это более "прозрачный" в администрировании налог, который позволит привлечь достаточное количество ресурсов в бюджеты регионов РФ.

*Рецензент*

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

**Литература:** 1. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М. : ООО "ЮрИнфоР-Пресс", 2003. – С. 77–78. 2. Толкушкин А. В. История налогов в России / А. В. Толкушкин. – М. : "Юрист", 2001. – С. 295. 3. Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. – 1992. – № 11. – С. 527.

УДК 336.225.3

**Баянова Д. В.**

Аспирант

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

## НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ПОЛЮСОВ РОСТА В РОССИИ

*Аннотация. Рассмотрены существующие налоговые льготы, а также примеры различных налоговых льгот, которые были использованы для привлечения прямых иностранных инвестиций в Китай.*

*Анотація. Розглянуто існуючі податкові пільги, а також приклади різних податкових пільг, які були використані для залучення прямих іноземних інвестицій у Китай.*

*Annotation. This paper reviews existing fiscal incentives and provides examples of different tax incentives that were used to attract foreign direct investments in China.*

*Ключевые слова: иностранные инвестиции, отток капитала, полюс роста, особые экономические зоны.*

Главной задачей любого государства является создание институциональных условий, способствующих формированию благоприятного налогового климата для инвесторов, в том числе иностранных. Для этого создаются так называемые центры экономического пространства с учетом имеющегося потенциала региона, где размещаются предприятия лидирующих отраслей. Эти центры становятся полюсами притяжения факторов производства, поскольку обеспечивают их наиболее эффективное использование. Полюс роста можно трактовать как географическую агломерацию экономической активности компаний. Полюса растут за счет импульсов, создаваемых ростом общенационального спроса, импульс роста затем передается второстепенным отраслям.

В настоящее время проблема препятствования оттоку капитала из России стоит достаточно остро. Так, по данным Центрального банка, чистый вывоз капитала частным сектором в 2011 году составил 80,5 млрд долларов США [1]. Одновременно снижается доля России в глобальном потоке прямых иностранных инвестиций [2], в то время как доля других развивающихся стран продолжает расти. Для того чтобы переломить данную тенденцию, способствовать притоку иностранного капитала в субъекты РФ и поддержать инвестиционную деятельность в стране, государство имеет в своем арсенале большое количество инструментов, в том числе налоговых. Российские ученые выделяют два направления налогового регулирования: стимулирующее и дестимулирующее. К первому виду относят, прежде всего, налоговые каникулы, снижение налоговых ставок,



предоставление льгот, вычетов, отсрочек, рассрочек, а также инвестиционного кредита. Дестимулирующими методами налогового регулирования выступают: штрафы, повышение налоговых ставок, отмена налоговых льгот [3].

Первое направление активно используется в особых экономических зонах (ОЭЗ). Так, согласно п. 6 ст. 288.1 и п. 3 ст. 385.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) для резидентов ОЭЗ в Калининградской области в отношении полученных доходов и имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта, ставка по налогу на прибыль и налогу на имущество организаций соответственно составляет 0 % в течение первых шести лет, а ставка налога на прибыль организаций уменьшена на 50 % с седьмого по двенадцатый календарный год включительно со дня включения юридических лиц в единый реестр ОЭЗ. Кроме того, российское законодательство о налогах и сборах устанавливает следующие налоговые льготы для всех организаций, в том числе для иностранных или созданных с иностранным участием: пониженная ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет субъекта РФ, ускоренные коэффициенты амортизации и условия для признания расходов на НИОКР. Срок действия законов о предоставлении налоговых льгот зависит от конкретного региона и изменяется от одного года до неопределенного времени.

Стоит отметить, что именно стимулирующее направление налогового регулирования было принято за основу при привлечении иностранного капитала в Китайскую Народную Республику в начале 1980-х гг. В отличие от большинства стран мира, до 2007 г. в стране существовала двойная система налогообложения с различными законодательными актами, налоговыми льготами для иностранных и локальных организаций. Так, номинальная ставка по налогу на прибыль организаций независимо от структуры капитала составляла 33 %, однако в некоторых случаях она могла быть снижена для иностранных организаций, расположенных в ОЭЗ, зонах экономического или технологического развития, до 24, 15, 10 % или на 50 % в зависимости от места нахождения и отрасли. Кроме пониженной ставки налога иностранными организациями, осуществляющим долгосрочные инвестиционные проекты на территории ОЭЗ, предоставлялись налоговые каникулы в течение первых пяти лет. Налоговые льготы в стране были направлены не только на привлечение иностранного капитала в ОЭЗ, но и на совершенствование институциональных условий развития через предоставление налоговых каникул на 2 и 1 год соответственно для организаций высокотехнологичных отраслей и финансовых институтов, таких, как банки с участием иностранного капитала. А в случае, если полученный доход реинвестировался в другую организацию на территории Китая, он полностью исключался из налоговой базы инвестирующей организации.

В результате перечисленных мер среднее налоговое бремя составило 15 % для иностранных и 25 % для локальных организаций [4], увеличился приток прямых иностранных инвестиций, количество инвестиционных проектов с иностранным участием увеличилось в 11 раз [5], были созданы дополнительные рабочие места. И, как следствие, выросли налоговые доходы государства.

Таким образом, развитие полюсов роста регулируется государством, в том числе при помощи налоговых инструментов: создание особых экономических зон с благоприятным налоговым режимом, предоставление инвестиционного налогового кредита, установление налоговых льгот и др. Концентрация капитала в отдельных регионах, где предусмотрены налоговые преференции и созданы благоприятные условия не только для иностранных инвесторов, но и для тех, кто участвует в формировании инфраструктуры инвестиционной деятельности (активным в инвестиционной сфере российским организациям и индивидуальным предпринимателям, сотрудничающим с иностранными компаниями), способствует созданию осей развития. Вместе с полюсами роста они формируют пространственный каркас экономического роста страны, одним из существенных источников которого является приток иностранного капитала. Более того государственная налоговая поддержка инвестиционных проектов в виде прямых иностранных инвестиций в финансовые активы (реальные, или капиталобразующие, или производственные инвестиции), осуществляемая путем формирования благоприятного налогового климата и создания барьеров, препятствующих вывозу капитала из России, формирует условия для возникновения технологической цепочки передовых производств вместе с объектами современной инфраструктуры и обеспечивает, тем самым, комплексную модернизацию экономики за счет импорта технологий.

*Научн. рук. Пинская М. Р.*

**Литература:** 1. Чистый ввоз/вывоз капитала частным сектором в 1994 – 2011 гг. (по данным платежного баланса Российской Федерации) [Электронный ресурс] // Центральный банк Российской Федерации. – Режим доступа : [http://www.cbr.ru/statistics/print.aspx?file=credit\\_statistics/capital.htm](http://www.cbr.ru/statistics/print.aspx?file=credit_statistics/capital.htm). 2. Доклад о мировых инвестициях-2012 [Электронный ресурс] // Конференции ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД). – Режим доступа : <http://www.unctad-docs.org/files/UNCTAD-WIR2012-Overview-ru.pdf>. 3. Брызгалин А. В. Кредиты и займы: бухгалтерский и налоговый учет / А. В. Брызгалин, Е. С. Щербакова // *Налоги и финансовое право*. – 2010. – № 6. 4. Li, Qun, Tax Incentive Policies for Foreign-Invested Enterprises in China and their Influence on Foreign Investment // *Revenue Law Journal*. – Vol. 18. – Iss. 1. – Article 5. 5. National Bureau of Statistics of China, China Statistical Yearbook (2007) [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.stats.gov.cn/english>.

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

**Загвоздина В. Н.**

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

## **НАЛОГОВЫЕ РЫЧАГИ АКТИВИЗАЦИИ ИННОВАЦИОННЫХ И ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ В РОССИИ**

*Аннотация. Рассмотрены современные налоговые рычаги активизации инновационной деятельности и инвестиционных процессов, мировая практика регулирования источников инвестиций путем применения различных налоговых преференций в процессе налогообложения. Особое внимание уделено развитию инновационной и инвестиционной деятельности в России.*

*Анотація. Розглянуто сучасні податкові важелі активізації інноваційної діяльності та інвестиційних процесів, світова практика регулювання джерел інвестицій шляхом застосування різних податкових преференцій у процесі оподаткування. Особливу увагу приділено розвитку інноваційної та інвестиційної діяльності в Росії.*

*Annotation. The article discusses modern tax levers of activization of innovative and investment processes. The world practice of regulation of sources of investments by application of various tax preferences in the course of the taxation is considered. Special attention is paid to the development of innovative and investment activity in Russia.*

*Ключевые слова: налоговые рычаги, инновационная деятельность, инвестиционные процессы, налоговые преференции.*

В условиях глобализации рыночных отношений постоянно возрастает роль научно-технического прогресса (НТП) в обеспечении конкурентоспособности национальных экономик, поэтому ускоренное развитие и поддержка инновационной сферы деятельности приобретают стратегическое значение.

Успех инновационной деятельности зависит от общей экономической ситуации в стране и государственной научно-технической стратегии, от полноценного ресурсного обеспечения, конъюнктуры рынка, профессионализма специалистов и эффективного менеджмента.

Наиболее распространенными налоговыми рычагами активизации инновационных и инвестиционных процессов являются: снижение государственных пошлин для индивидуальных изобретателей и представление им налоговых льгот в виде отсрочки уплаты пошлин или освобождение от них; облегчение налогообложения для предприятий, действующих в инновационной сфере, в том числе исключение из налогообложения затрат на НИОКР, льготное налогообложение университетов и НИИ [1].

Мировой практикой накоплен богатый опыт регулирования источников инвестиций путем применения различных налоговых преференций в процессе налогообложения.

Например, в США в связи с развитием инновационной деятельности в малом бизнесе был разработан ряд национальных программ, финансируемых из государственного бюджета, которые предоставили инновационным малым и средним предприятиям и изобретателям широкие возможности в реализации их разработок. Для стимулирования инновационной деятельности на различных предприятиях законодательством США предусмотрено исключение из налогообложения затрат на приобретение документации, оборудования, изготовление опытных образцов, проведение испытаний, оплату патентных услуг и др. [2].



В Японии для экономического стимулирования инновационной деятельности наряду с различными формами финансовой и научно-технической поддержки (увеличение грантов, повышение размеров предоставляемых кредитов при одновременном увеличении финансовой помощи для обучения персонала и технического консультирования, компенсация расходов на патентование и др.) приняты дополнительные меры по исключению из налогообложения сумм, затрачиваемых на НИОКР, включая затраты на оборудование и изготовление опытных образцов и демонстрационных моделей. Правительством Японии было предусмотрено предоставление специальных налоговых льгот и преференций при создании совместных инновационных малых и средних предприятий на базе университетов, научно-исследовательских институтов и центров технологического развития [2].

В отличие от упомянутых стран, в Китае в целях преодоления научно-технического отставания от развитых стран еще в 1982 году была принята программа инноваций в социально-экономической сфере на основе идеи создания научных парков [2]. Благодаря государственной поддержке были созданы "зоны высоких технологий" (технопарки). Сейчас Китайское министерство науки и техники сообщает о создании 120 зон освоения высоких и новейших технологий различного уровня, из которых 53 имеют государственное значение. Помимо льготных условий, предоставляемых центральным правительством, местные администрации и комитеты по управлению делами зоны вырабатывают дополнительные льготные положения в целях поощрения и привлечения отечественных и зарубежных инвесторов. Например, предприятия в зоне освоения новых и высоких технологий г. Харбина пользуются следующими дополнительными льготами:

полностью освобождаются (с даты аккредитации) от подоходного налога за первые 3 года, 50 % налога (по ставке 7,5 %) оплачивают за вторые 3 года и начиная с 7-го года они платят подоходный налог полностью (по ставке 15 %);

оплачивают подоходный налог по тарифу 10 %, если стоимость произведенной продукции на экспорт превышает половину годового выпуска;

импортируемые приборы и оборудование, предназначенные для проведения исследований и освоения высоких технологий, которые не выпускает местная промышленность, освобождаются от таможенной импортной пошлины.

Также этим предприятиям предоставляется ряд льгот по капитальному строительству на территории зоны.

В России среди основных налоговых расходов бюджетов, направленных на активизацию инновационных и инвестиционных процессов по итогам 2010 года, выделены следующие льготы:

амортизационная премия по налогу на прибыль организаций в размере 10 и 30 % (одномоментное уменьшение базы налога на прибыль организаций до начала амортизации основных средств) – 112 млрд руб.;

налоговые каникулы по налогу на добычу полезных ископаемых для добывающих компаний в отношении новых месторождений и сверхвязкой нефти и др. – 176 млрд руб.;

предоставление отдельным категориям налогоплательщиков пониженной ставки налога на прибыль (13,5 %) организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, – 51 млрд руб.;

ускоренная амортизация по налогу на прибыль организаций некоторых видов амортизируемого имущества – 15 млрд руб.;

инновационная деятельность – 12,2 млрд руб.

Это в сумме составляет 366,2 млрд руб. [3].

Для налогового стимулирования инновационной деятельности и развития человеческого капитала в России в 2011 году были внесены следующие изменения в налоговое законодательство, связанные с уплатой налога на прибыль [2]:

1. Для организаций урегулирован порядок признания затрат на разработку национальных и региональных стандартов в качестве обоснованных расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, что позволило создать экономические стимулы для разработки и применения стандартов в отраслях экономики.

2. Для организаций-резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны была введена налоговая ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в федеральный бюджет, в размере 0 %, действие которой распространяется на период с 1 января 2012 года по 1 января 2018 года.

3. Для организаций-резидентов особой экономической зоны законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом размер указанной налоговой ставки не может быть выше 13,5 %.

Этой нормой смогут воспользоваться организации, являющиеся резидентами технико-внедренческих особых экономических зон на момент вступления в силу федерального закона о создании технико-внедренческих особых экономических зон, а также организации, зарегистрированные в период его действия.

Еще одной мерой, направленной на устранение препятствий для осуществления инновационной и инвестиционной деятельности и увеличение отчислений на эти цели, является политика в области амортизационных отчислений [4]. В связи с этим правительством Российской Федерации в Государственную Думу был внесен проект федерального закона, уточняющий порядок восстановления в доходах суммы расходов на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным



группам) первоначальной стоимости основных средств, а также расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (так называемой "амортизационной премии"), в случае реализации основных средств, в отношении которых такие капитальные вложения были осуществлены ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения их в эксплуатацию.

Следует отметить, что восстановлению будут подлежать суммы указанных капитальных расходов только в том случае, если основные средства реализованы лицу, являющемуся взаимозависимым по отношению к налогоплательщику. При этом сохраняется механизм, предотвращающий злоупотребление данной налоговой преференцией со стороны недобросовестных налогоплательщиков, многократно применяющих указанную премию к одним и тем же основным средствам при их перепродаже между взаимозависимыми лицами.

На взгляд авторов, в трехлетней перспективе с 2013 по 2015 годы приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики должны оставаться такими же, как и ранее, а именно создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективах. Основными целями налоговой политики должны остаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности.

В 2013 году с целью обновления основных фондов предприятий предполагается предоставление ряда льгот для поддержки модернизации производства. При этом в целях создания стимулов для обновления основных фондов к объектам обложения налогом на имущество организаций не будут относиться объекты движимого имущества (машины, оборудование). Помимо прочего, подобная мера снизит нагрузку на налогоплательщиков и за счет упрощения порядка уплаты налога. Предполагается ввести налог на недвижимость [4].

Принимая во внимание реформирование бухгалтерского учета, целесообразно в перспективе перейти к определению налоговой базы по налогу на недвижимость, исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости.

Одновременно следует предусмотреть расширение полномочий субъектов Российской Федерации по установлению налоговой ставки.

---

**Литература:** 1. Барулин С. В. Налоговый менеджмент / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. – М. : Омега-Л, 2007. – 272 с. 2. Официальный сайт Кировского областного фонда поддержки малого и среднего предпринимательства [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://kfpp.ru>. 3. Открытый бюджет [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://budget4me.ru>. 4. Информационно-правовая система "Консультант-плюс" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.2

---

**Рябова Т. Г.**

Старший преподаватель  
Лесосибирского филиала Федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего профессионального образования  
"Сибирский государственный технологический университет"

---

**Безруких Ю. А.**

Канд. экон. наук, доцент  
Лесосибирского филиала Федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего профессионального образования  
"Сибирский государственный технологический университет"

## **УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ КОМПАНИЯМИ РАЗЛИЧНЫХ РЕЖИМОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

*Аннотация. Представлены условия выгодности применения компаниями различных режимов налогообложения.*

---

© Рябова Т. Г., Безруких Ю. А., 2013



*Анотація. Подано умови вигідності застосування компаніями різних режимів оподаткування.*

*Annotation. The conditions of advantage of applying by the companies various modes of taxation are presented.*

*Ключевые слова: общая система налогообложения, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, налоговая ставка, налоговая льгота, пониженная налоговая ставка.*

Налогообложение единым налогом на вмененный доход (ЕНВД) – это режим, при котором налогоплательщику устанавливается (вменяется) фиксированная базовая доходность, исходя из которой рассчитывается вмененный доход и налог на него.

Эта система налогообложения до 01.01.2003 г. регулировалась Федеральным законом от 31.07.1998 г. № 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности". Этот закон утратил силу с 01.01.2003 г., и сейчас действует глава 26.3 НК РФ "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" [1].

В отличие от упрощенной системы налогообложения единый налог (УСН) на вмененный доход для определенных видов деятельности устанавливается и вводится в действие нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов РФ.

На основании п. 22 ст. 2, ст. 9 Федерального закона от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ с 2013 года компании переходят на уплату ЕНВД добровольно. Поэтому стоит разобраться, каким именно фирмам выгодно отказаться от "вмененки".

У компаний на ЕНВД и тех, кто только собирается заниматься видами деятельности, попадающими под него, появилась возможность выбирать режим налогообложения. Помимо вмененного налога фирмы могут выбрать общий режим или упрощенный.

При общей системе налогообложения у компании появятся НДС, налог на прибыль и налог на имущество.

Ставка налога на прибыль составляет 20 процентов, что выше, чем при УСН. Поэтому при выборе общего режима налогов уже будет больше, чем при "упрощенке", если у компании основную долю расходов составляют те, что можно учесть при УСН.

Налог на имущество нет ни при ЕНВД, ни при УСН. Уплата налога на имущество при общей системе налогообложения увеличивает совокупную налоговую нагрузку при общем режиме, хотя с 1 января 2013 г. этот налог не будет взиматься с транспортных средств, офисной техники и другого движимого имущества.

НДС при общей системе налогообложения – одна из основных проблем.

НДС к уплате можно уменьшить на НДС, уплаченный поставщикам.

Если компания получает прибыль, то, как правило, она уплачивает и НДС.

Исключение может составлять период, когда у организации были большие закупки товаров, которые не успели реализовать.

Если для будущих покупателей компании НДС не принципиален, то лучше работать без него. Если же, продавая товары или оказывая услуги без НДС, компания будет терять клиентов, то выбора налоговых режимов у нее нет, ей подойдет только общая система налогообложения. Не все покупатели хотят работать с "упрощенцами", поскольку те не выставляют счетов-фактур [2].

Варианты, когда НДС будет равен 0 или к возмещению (исключение составляет закупка на склад, превышающая реализацию в квартале, но это не постоянная ситуация, или убыточность деятельности, на что особо обращают внимание налоговые органы), практически исключаются.

НДС, налог на имущество и более высокая ставка налога на прибыль (20 %) делают общий режим гораздо менее привлекательным.

Отсюда выводы:

если у компании мало расходов, дающих входной НДС, то сумма НДС к уплате в бюджет будет стремиться к 18 % от выручки без НДС;

у компании всегда есть такие расходы, как зарплата, страховые взносы, если есть основные средства или НМА, то и амортизация. Также компания должна получать прибыль. Все эти затраты не дают входного НДС, поэтому по результатам квартала сумма НДС к уплате в бюджет будет, как минимум, 18 % от этих затрат. Исключение составляет только период, когда у компании были большие закупки товаров, которые не успели реализовать. Но это ситуация разовая или же ее можно наблюдать только при постоянном наращивании масштабов деятельности.

Следовательно, если цены не увеличивать, то компания теряет в рентабельности, ведь налоги возрастают. При выборе налогового режима компании основной фактор – налоговые режимы покупателей;

если компания работает на условиях предоставления отсрочки оплаты со своими покупателями, то НДС ей придется заплатить из своих средств, так как в данном случае он возникает при отгрузке, что требует привлечения заемных средств, следовательно, еще расходы.

Таким образом, НДС не будет равен 0 (исключение составляет только закупка на склад, превышающая реализацию в квартале, но это не постоянная ситуация), налог на имущество, которого нет при других режимах, и более высокая ставка налога на прибыль делают общий режим гораздо менее привлекательным для налогоплательщиков.





Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает 2 варианта: с объектом "доходы" или с объектом "доходы, уменьшенные на величину расходов". Сейчас, помимо предоставленных законодательством налоговых преимуществ, компании на УСН могут не вести бухгалтерский учет [3]. На основании ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ с 2013 года данная льгота остается только за индивидуальными предпринимателями.

Если у компаний – плательщиков ЕНВД – небольшая рентабельность, то им, в первую очередь, стоит проанализировать, какими могут быть налоги при УСН с объектом "доходы минус расходы".

Компании, применяющие этот режим и занимающиеся видами деятельности, перечисленными в пп. 8 п. 1 ст. 58 ФЗ от 24 июля 2009 г. № 212 ФЗ, пользуются льготой. Для них тариф по страховым взносам в течение 2012 – 2013 годов составляет 20 %, вместо общей ставки в 30 %.

Если удельный вес расходов у компании в общей сумме доходов высок или низка рентабельность, то при УСН налог будет стремиться к минимально допустимому, а именно 1 % от доходов. Что, как правило, меньше суммы ЕНВД, который не учитывает рентабельность, а зависит от физических показателей (метража, численности, количества транспортных средств). Особенно выгоден будет переход на УСН "доходы минус расходы" тем компаниям, которые:

находятся в регионах, где предусмотрена пониженная ставка "упрощенного" налога;

подпадают под льготу по страховым взносам;

имеют физические показатели (используемые для расчета ЕНВД), близкие к предельно допустимым (например, 20 транспортных средств, 150 м<sup>2</sup> площадь торгового зала, 90 сотрудников и т. д.);

ведут деятельность неактивно, почти не ведут по разным причинам, имеют значительные недозагруженные мощности, в очень малой доле задействуют свои потенциальные производственные возможности (например, есть большая стоянка для автомобилей, но заполнена она только на треть).

Необходимо обратить внимание, что при УСН с объектом "доходы минус расходы" перечень расходов является закрытым. То есть не все расходы, которые несла компания, можно будет учесть при переходе на УСН. Поэтому для фирм со значительными расходами, которые по тем или иным причинам нельзя учесть при налогообложении, выгоднее оставаться на ЕНВД вплоть до 2018 года (после этого ЕНВД отменяют) или в качестве альтернативы рассмотреть УСН с объектом "доходы".

Однако если в регионе действует пониженная ставка, вывод может измениться.

Таким образом, выгоднее остаться на ЕНВД только таким компаниям, деятельность которых соответствует следующим условиям:

1. Высокая доходность.

2. Фактическая величина дохода на единицу физического показателя превышает базовую доходность, установленную законодательством.

3. Нежелание использовать ККМ (при ЕНВД фирма может выдавать товарный чек по требованию покупателя или бланк строгой отчетности).

4. Фиксированная сумма налога, которая зависит от физических показателей.

---

**Литература:** 1. Налоговый кодекс РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2>. 2. Митюкова Э. С. Налоговые схемы. Как снизить налоги в соответствии с законодательством / Э. С. Митюкова, Е. А. Сытников. – М. : Вершина, Омега-Л, 2012. – 192 с. 3. Замирович Е. В. Налоговая политика организации / Е. В. Замирович. – М. : ЮНИТИ, 2012. – 571 с.

УДК 338.1:631.16:636.087.6

---

**Белосвет А. В.**

Аспирант  
Харьковского национального экономического университета

## **МОЛОКОПРОДОВОЛЬСТВЕННЫЙ ПОДКОМПЛЕКС АПК: ОСОБЕННОСТИ ПОСТРОЕНИЯ И НАЛОГОВО-БЮДЖЕТНОЙ ПОДДЕРЖКИ**

*Аннотация. Определены структурные особенности построения молокопродовольственного подкомплекса АПК. Проанализированы инструменты бюджетно-налоговой политики, которая направлена на поддержку исследуемой сферы производства в Украине и за рубежом.*

---

© Белосвет А. В., 2013



*Анотація. Визначено структурні особливості молокопродуктового підкомплексу АПК. Проаналізовано інструменти бюджетно-податкової політики підтримки досліджуваної сфери виробництва в Україні та за кордоном.*

*Annotation. The author has identified the peculiarities of milk production. The paper has analyzed the instruments of fiscal policy for supporting the investigated sphere of production in Ukraine and abroad.*

*Ключевые слова: молокопродовольственный подкомплекс АПК, инструменты налогового-бюджетного регулирования, структурные особенности.*

В национальной экономике Украины очень важное место занимает агропромышленное производство. Социально-экономическая суть последнего заключается в том, что исследуемая сфера должна гарантировать, с одной стороны, продовольственную безопасность, а с другой – окупаемость. Таким образом, можно говорить о том, что молокопродовольственный подкомплекс (МППК) является одним из основных структурных элементов, которые влияют на развитие агропромышленного комплекса Украины, поскольку исследуемая сфера производства обеспечивает население жизненно необходимыми продуктами питания, которые имеют стратегическое значение в экспортном потенциале страны. Уникальные свойства молока и продуктов его переработки определяют необходимость бесперебойного обеспечения ими потребителей, что требует эффективного функционирования МППК.

Основные аспекты исследования существующих организационно-экономических отношений при производстве, а также реализации молока и молокопродуктов освещены в трудах украинских ученых Андрейчука В. Г., Бойко В. И., Васильчака С. В., Дудара Т. Г., Зиновчука В. В., Ильчука М. М., Малика М. И., Саблука П. Т. и др. Среди зарубежных ученых, которые исследуют данный вопрос, следует назвать Ушачова И. Г., Минакова И. О., Г. Хокмана, Д. Хейя.

Учитывая многоаспектность понятия "молокопродовольственный подкомплекс", можно говорить о том, что на данный момент не существует однозначного определения его структуры. Необходимо отметить, что основные подходы к функционально-отраслевому построению МППК сформировались еще в 80-е годы. Современные авторы в большей части лишь усовершенствуют и модернизируют существующие подходы к построению исследуемой сферы производства. Представители разных направлений выделяют от трех до шести структурных элементов в молокопродовольственном подкомплексе.

Приверженцы трехсферной структуры МППК (Андрейчук В. Г., Вихрь Н. В., Павлович З. А.) считают, что в состав молокопродовольственного подкомплекса следует включать отрасли производства сырого молока, молочной промышленности, а также машиностроения и другие отрасли, которые производят средства производства для первых двух сфер [1, с. 10]. Также ученые отмечают, что эффективное функционирование МППК в целом не возможно без развития интегральных связей между данными отраслями.

Сторонники второго направления (Афанасенко И. Д., Сенченко В. И., Мацибору В. И., Крисальний А. В.) считают, что в состав МППК входят 4 сферы: отрасли, которые производят средства производства, молочное скотоводство, перерабатывающая промышленность и совокупность отраслей, занятых заготовкой, транспортировкой, хранением и сбытом готовой молочной продукции [2].

Павчак В. А. считает, что молокопродовольственный подкомплекс состоит из 5 сфер: отраслей, которые создают средства производства (машиностроения, микробиологической и комбикормовой промышленности); молочного скотоводства, молочной промышленности, производственной и социальной инфраструктуры [3, с. 53].

Демина М. П. выделяет 6 структурных элементов [4, с. 11–12]. Автор к ним относит следующие отрасли: создание средств производства, молочное скотоводство, отрасль переработки сырого молока и изготовления из него конечных молочных продуктов, производственную инфраструктуру, а также подотрасли, которые обеспечивают воссоздание рабочей силы, в том числе подготовку кадров и повышение уровня их квалификации.

Однако ввиду того что не все предприятия отмеченных сфер непосредственно связаны с производством и реализацией молока и молочных продуктов, предложенная структура является значительно усложненной.

Следовательно, в контексте этого исследования кажется наиболее рациональной позиция Волковой И. М., которая к сфере функционально-отраслевого построения молокопродовольственного подкомплекса относит сектор производства сырого молока, сектор производства конечной продукции, технический и технологический агросервис, а также инфраструктуру аграрного рынка [2].

Необходимо отметить, что в Украине за последние пять лет были разработаны и приняты не одна концепция и программа развития молокопродовольственного подкомплекса АПК. Но, к сожалению, большинство пунктов этих программ не выполняются. А это значит, что стратегические перспективы развития молокопродовольственного подкомплекса в Украине находятся на стадии теоретического обоснования.

В пределах проанализированных концепций развития исследуемого сектора производства можно выделить следующие стратегические приоритеты: увеличение объема производства и потребления молока в Украине; стимулирование повышения показателей производительности коров; повышение качества молока; создание высокоэффективных структур производства молока и молокопродуктов.

Принимая это во внимание, целесообразным кажется рассмотреть инструменты государственного регулирования, которые позволили бы решить поставленные стратегические задачи.

В Украине уже создана определенная система льгот и преференций, которая должна обеспечивать устойчивое развитие исследуемой сферы производства, поэтому для определения путей модернизации и усовершенствования механизма государственного регулирования рациональным является определение особенностей уже действующей системы.

Следовательно, для стимулирования увеличения объема производства и потребления молока, а также молочной продукции в украинском законодательстве предусмотрены следующие рычаги влияния на развитие отрасли: инструменты налогового регулирования, регулирование цен на сельскохозяйственную продукцию, страхование убытков, механизм удешевления кредитов, бюджетная животноводческая дотация.

Таким образом, можно утверждать, что в Украине существует достаточно широкий перечень льгот и инструментов бюджетно-налогового регулирования развития молокопродуктового подкомплекса АПК, и, несмотря на это, стратегические задачи развития исследуемой сферы производства не выполняются. Учитывая вышеизложенные факторы, целесообразным кажется внесение изменений в механизм регулирования закупочной цены на продукцию сельскохозяйственных предприятий, что, в свою очередь, будет способствовать повышению показателей рентабельности исследуемой сферы производства и притоку инвестиций. Стратегическим направлением в молокопродуктовом подкомплексе АПК является повышение конкурентоспособности национальных товаропроизводителей как на внутреннем, так и на внешних рынках, а этому будет способствовать снижение уровня налогообложения капитала юридических и физических лиц. Таким образом, целесообразным является создание дополнительных преференций в виде льгот по уплате налога на прибыль предприятий и на доходы физических лиц.

*Научн. рук. Найденко А. Е.*

**Литература:** 1. Павлович З. А. Государственное управление агропромышленным комплексом / З. А. Павлович. – К. : Наукова думка, 1984. – 232 с. 2. Волкова І. М. Маркетингові засади розвитку підприємств молокопродуктового підкомплексу [Електронний ресурс] / І. М. Волкова. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vviem/2011\\_1/7.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vviem/2011_1/7.pdf). 3. Павчак В. А. Економіка сільського господарства : навч. посібн. / В. А. Павчак. – К. : Вища школа, 1990. – 398 с. 4. Демина М. П. Развитие и планирование региональных АПК / М. П. Демина. – М., 1981. – 112 с.

УДК 339.543

**Журавлева И. А.**

Канд. экон. наук, доцент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

**Быченкова А. В.**

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

## **АКЦИЗНАЯ ПОЛИТИКА В РОССИИ В 2012 – 2015 ГГ. НА ТАБАЧНУЮ ПРОДУКЦИЮ: РЕАЛИИ, ПЕРСПЕКТИВЫ И ПОСЛЕДСТВИЯ**

*Аннотация. Рассмотрены экономические последствия роста ставок акциза на табачную продукцию на примере трех возможных сценариев изменения государственной акцизной политики в сравнении.*

*Анотація. Розглянуто економічні наслідки зростання ставок акцизу на тютюнову продукцію на прикладі трьох можливих сценаріїв зміни державної акцизної політики в порівнянні.*

© Журавлева И. А., Быченкова А. В., 2013

**67**

"Управління розвитком", №7(147)2013



*Annotation. The article describes an economic impact of rising excise rates for tobacco products and provides three possible scenarios of the state excise policy in comparison.*

*Ключевые слова: акцизная политика, рынок табачной продукции, Таможенный союз, фискальные последствия.*

При разработке акцизной политики в стране на табачные изделия целесообразно исходить не только из финансовых плюсов для государственной казны, но и необходимо четко представлять возможные последствия различных вариантов изменения величины ставки акцизов и суммы налога, их влияние на цену потребления подакцизного товара. Эти последствия имеют многоплановый и разноуровневый характер, они затрагивают налоговые сборы, могут иметь социальные последствия, отражающиеся на величине чистой прибыли предприятия-производителя, на обороте оптовой и розничной торговли табачными изделиями как на рынке внутри страны, так и во внешнеторговом обороте, и, конечно же, имеют спорные вопросы при налоговом администрировании.

Актуальность данной темы исследования очевидна, так как находит свое экономическое отражение на макро- и микроуровнях, во внешнеэкономической деятельности государства.

В статье рассмотрены и проанализированы следующие сценарии возможного изменения государственной акцизной политики в 2012 – 2015 гг.:

сценарий 1 (консервативный) – рост акциза на 40 % ежегодно;

сценарий 2 (компромиссный) – рост акциза на 64 % ежегодно;

сценарий 3 (соответствующий планам Концепции по осуществлению государственной политики противодействия потреблению табака, принятой Правительством страны в октябре 2010 г.) – рост акциза на 81 % ежегодно [1].

Все сценарии рассчитывались, исходя из предположения об эластичности спроса на сигареты на уровне -0,2 (очень низкий уровень) и -0,3 (низкий уровень) [2].

Консервативный сценарий соответствует планам Министерства экономического развития России, объявленным в мае 2011 г. Данный сценарий позволяет значительно – почти в три раза (до 420 – 440 млрд руб. в 2015 г.) – увеличить реальные акцизные сборы от производства и продажи сигарет. Однако крайне низкий начальный уровень акцизов не позволяет добиться существенного улучшения эпидемиологической обстановки с курением в России. В случае реализации данного сценария распространенность курения к 2015 г. снизится незначительно – с 39,1 % взрослого населения в 2011 г. до 36,4 – 37,3 % в 2015 г. Кроме того, подобные темпы роста акцизов полностью противоречат планам Концепции по осуществлению государственной политики противодействия потреблению табака. Для выполнения целей Концепции, к числу которых относится достижение к 2015 г. среднего уровня налогообложения для европейского региона ВОЗ, необходимы существенно более высокие темпы роста акцизов.

Компромиссный сценарий предполагает достижение Россией к 2015 г. минимального уровня налогообложения сигарет в странах ЕС (6 414 евро за 1 000 сигарет в 2011 г.). Этот сценарий требует более высокого ежегодного повышения акциза – порядка 64 % ежегодно. Реализация сценария позволит заметно улучшить показатели общественного здоровья, снизив распространенность курения до 34,7 – 36,1 % к 2015 г. и повысив акцизные сборы до 730 – 790 млрд в 2015 г. [2].

Вполне очевидно, что на принятие решений об увеличении акцизов влияют сравнительные данные о величине акциза в цене пачки сигарет.

На рисунке видно, что в 2012 г. она была самой минимальной. При повышении ставок акциза в 2014 г. этот показатель возрастет почти на 0,3 евро, это в несколько раз меньше по сравнению со странами, где величина акциза на пачку сигарет относительно невысокая (Чехия, Румыния, Болгария, Польша, Литва, Эстония) и составляет от 1,65 до 1,46 евро.

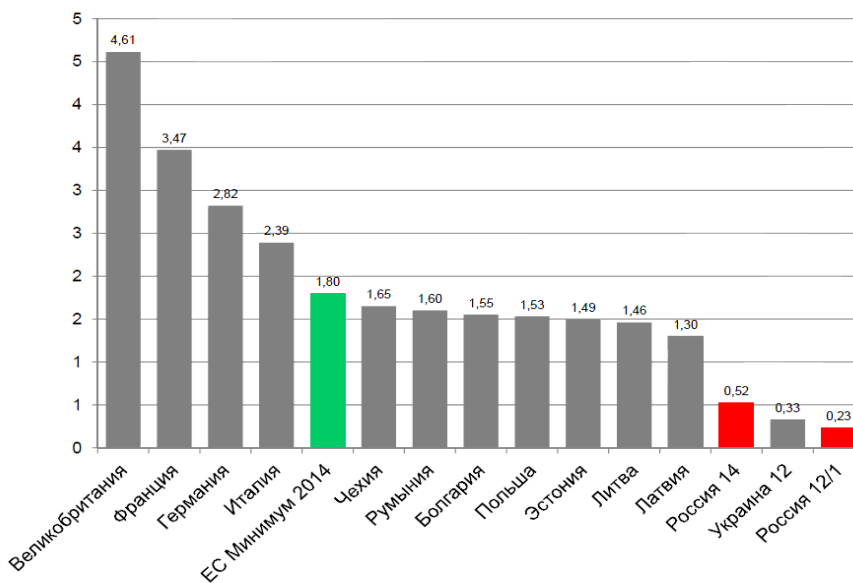


Рис. Акциз на пачку сигарет (евро)



Согласно сценарию реализации планов Концепции следует, что акцизы на сигареты с фильтром в период с 2012 по 2015 г. будут расти более чем на 80 % ежегодно. Реализация данного сценария приведет к быстрому росту акцизных сборов – до 1000 – 1100 млрд руб. в 2015 г. [1]. Данная оценка свидетельствует в большей степени о налоговом потенциале, нежели о реальных налоговых сборах. Кроме того, не исключено, что быстрый рост акцизов может привести к появлению на российском рынке значительного количества контрабандной продукции. Однако даже с учетом поправки на уклонение от налогов и появление контрабанды размеры акцизных сборов будут внушительными – порядка 750 – 850 млрд руб. в 2015 г.

В одобренных Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 – 2015 гг. акцизы на сигареты с фильтром, без фильтра и папиросы планируется увеличить к 2014 г. в три раза [3]. После повышения 1 января ставка акциза на 1 тыс. штук составила более 450 руб., а после второго повышения, запланированного на 1 июля, поднялись до 510 руб. В 2013 г. повышение должно довести ставку до 730 руб., а в 2014 г. – до чуть более 1 тыс. руб.

Второй сценарий развития событий мог бы приблизить российский уровень налогообложения табачной отрасли к европейскому. Он предполагает ежегодный рост ставки акциза на 34 %, а также то, что к 2018 г., по мнению аналитиков, доходы бюджета ежегодно будут увеличиваться на 26 %, а доля нелегальной торговли сигаретами вырастет до 14 %. Со своей стороны исследователи предполагают, что для страны наиболее разумным и выгодным был бы третий вариант, построенный на балансе ценовой доступности табачной продукции и недопущения роста "теневого" рынка. Данная модель подразумевает ежегодное повышение акциза на 23 %, в результате чего к 2018 г. рост поступлений в бюджет составит 21 % ежегодно, а доля нелегального рынка – лишь 5 % [1].

Эксперты признают политику в сфере налогообложения данного вида продукции агрессивной. Как отмечает Дэниел Уитт, президент Международного центра по налогам и инвестициям, для России ежегодное увеличение акцизной ставки на 40 % может стать губительным и, несомненно, приведет к росту нелегального рынка табачной продукции. По мнению экспертов, опасность для легального табачного рынка может таиться и внутри страны. Здесь расположено бездействующее ныне производственное оборудование, способное производить, как минимум, 60 – 70 млрд шт. сигарет в год. По данным Ассоциации производителей табачной продукции, принимая во внимание дальнейшее возможное закрытие фабрик, мощности такого оборудования могут увеличиться до 80 млрд шт.

Отметим, что, по мнению зарубежных аналитиков, меры налоговой политики России на 2013 – 2015 гг. могут привести к росту нелегального рынка табачных изделий на 35 % до 2018 г. Такие результаты получили специалисты Международного центра по налогам и инвестициям (ITIC) в совместном с OxfordEconomics исследовании, посвященном политике акцизного налогообложения табачной продукции в РФ.

Под влиянием роста акцизов на табачные изделия в условиях прозрачности границ между странами Таможенного союза (далее – ТС) и либерализации взаимной торговли сбыт (легальный и нелегальный) табачной продукции, производимой в России, существенно возрастет, прежде всего, на территории Казахстана [4]. По оценкам авторов, возможно снижение нелегального рынка табачных изделий до 25 % при условии разработки и принятия действенных мер по контролю за оборотом табачных изделий на территории государств – стран ТС.

В результате оценки изложенных прогнозируемых сценариев развития производства табачной продукции в России под влиянием роста ставок акцизов принимается для расчета оценки фискальных последствий средний показатель сумм акцизов (экспертной группой "Деловая Россия" на уровне 800 млрд руб. и Центра экономических и финансовых исследований и разработок России (ЦЭФИР) на уровне 1 000 – 1 100 млрд руб.) в размере 900 млрд руб. [1].

Таким образом, отрицательные фискальные последствия поступления акцизов на табачные изделия вследствие роста ставок акциза могут составить в сумме 225 млрд руб. (таблица).

Таблица

**Сравнительные данные о прогнозах ключевых показателей в связи с повышением ставок акциза на сигареты**

Автор	Минимальный акциз в расчете на пачку в 2015 г., руб.	Общее потребление в 2015 г., млрд пачек	Доходы бюджета от акциза на сигареты в 2015 г., млрд руб.
Экспертная группа "Деловая Россия"	80	10	800
ЦЭФИР	70	11,5 – 13 (в зависимости от значения эластичности спроса по цене)	1 000 – 1100 (потенциальные акцизные сборы) или 750 – 850 (с учетом уклонения от налогов и роста контрабанды)

Таким образом, при использовании динамической макроимитационной модели, предсказывающей экономические и социальные последствия возможного повышения акцизов на сигареты с фильтром, получены результаты оценок для трех групп показателей:

1) характеристики состояния здоровья населения: распространенность курения, численность курильщиков, количество спасенных жизней;



2) характеристики розничной цены на сигареты с фильтром: средняя розничная цена, доля акциза в средней розничной цене;

3) финансовые показатели: акцизные сборы, сборы от НДС на сигареты с фильтром, доходы табачной отрасли.

---

**Литература:** 1. Оценка экономических и социальных последствий роста ставки акциза на сигареты с фильтром в 2012 – 2015 гг. [Электронный ресурс] // Центр экономических и финансовых исследований (ЦЭФИР). – М., 2011. – Режим доступа : [http://www.nes.ru/dataupload/files/news/final\\_report\\_Denisova-Kuznecova.pdf](http://www.nes.ru/dataupload/files/news/final_report_Denisova-Kuznecova.pdf). 2. Засимов Л. С. Оценка индивидуального спроса на табачную продукцию в России / Л. С. Засимов, О. А. Лукиных // Экономический журнал Высшей школы экономики. – 2009. – № 4. – С. 549–574. 3. 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>. 4. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 г. "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе" (в ред. Протокола от 11.12.2009 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=99366>.

---

**Сорокалетов Д. А.**

УДК 336.22:631.115

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

---

**Бочарова О. Ф.**

Канд. экон. наук, доцент  
Федерального государственного образовательного бюджетного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Кубанский государственный аграрный университет"

---

## **ОСОБЕННОСТИ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ ЧЕРЕЗ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

*Аннотация. Рассмотрен механизм государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей. Дана оценка методам налогового регулирования с обоснованием особенностей использования системы налогообложения в аграрной сфере. Сделан вывод, что налоговая политика является важнейшим инструментом в государственном регулировании цен и доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей.*

*Анотація. Розглянуто механізм державного регулювання діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Подано оцінку методів податкового регулювання з обґрунтуванням особливостей використання системи оподаткування в аграрній сфері. Зроблено висновок, що податкова політика є найважливішим інструментом у державному регулюванні цін і доходів сільськогосподарських товаровиробників.*

*Annotation. The article discusses the mechanism of state regulation of agricultural producers. The estimation of methods of tax regulation with justification of the features of taxation system in agriculture is given. The authors concluded that tax policy is an important tool in the state regulation of prices and incomes of agricultural producers.*

*Ключевые слова: государственное регулирование, налоговая политика, налоговый механизм, налоговые льготы, сельское хозяйство.*

---

© Сорокалетов Д. А., Бочарова О. Ф., 2013

Необходимость создания в России механизма государственного регулирования агропромышленного комплекса (АПК) вытекает из места и роли этого сектора в рыночной экономике. Это связано с тем, что агропромышленный комплекс и, прежде всего, сельское хозяйство в рыночных условиях занимают особое положение, не позволяющее в полной мере и на равных участвовать в межотраслевой конкуренции.

Основное звено АПК – это низкодоходное сельское хозяйство, зависимое от природно-климатических факторов и имеющее ярко выраженный сезонный, циклический характер производства. К тому же сельскохозяйственное производство носит биологический и пространственно расчлененный характер, что создает естественные границы концентрации производства. Сельское хозяйство, объективно более отсталое в плане развития производительных сил по сравнению с промышленностью, медленнее, чем другие, адаптируется к меняющимся экономическим и технологическим условиям. Вложенный в него капитал приносит меньшую отдачу, чем в других отраслях экономики [1].

Проблема государственного регулирования сельскохозяйственного производства на региональном уровне неизбежно ставит новые вопросы государственного воздействия на происходящие процессы, требует обоснования форм и методов регулирования.

Система мер по государственному регулированию в сельском хозяйстве должна быть направлена на решение следующих задач:

стимулирование роста производства сельскохозяйственной продукции в интересах самообеспечения страны продуктами питания;

достижение эквивалентности обмена между сельским хозяйством и промышленностью для поддержки доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей на уровне, позволяющем вести расширенное воспроизводство, повышение уровня доходов работников сельского хозяйства;

стимулирование развития агропромышленного производства, конкуренции на агропродовольственных рынках, ограничение монополизма в сфере производства промышленных средств производства и переработки сельскохозяйственного сырья, защита отечественных товаропроизводителей.

Арсенал методов государственного регулирования достаточно разнообразен, и их комплексное использование может дать сравнительно быстрый и нужный эффект (бюджетная и ценовая политика, льготное налогообложение, кредитование, страхование и лизинг).

Какие бы конкретные инструменты и методы не применялись, государственное регулирование имеет общие положения, принципы, которые остаются неизбежными: стабилизация агропродовольственного рынка; регулирование цен на сельскохозяйственную продукцию и доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей; бюджетное финансирование, в том числе на возвратной основе; льготное кредитование и налогообложение. Система госрегулирования призвана создать обстановку наибольшего благоприятствования сельскому хозяйству, признавая его слабость и уязвимость по многим направлениям и причинам. В России система государственного регулирования сельского хозяйства должна быть сориентирована на решение первоочередных задач, связанных с восстановлением на правовой и экономической основе управляемости подкомплексом и региональным АПК в целом.

Основные задачи и инструменты государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей представлены на рисунке.



Рис. Задачи и инструменты государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей



Налоговая система – это важнейший инструмент государственного воздействия на аграрные отношения. Поэтому налогообложение предприятий аграрного сектора есть составной частью аграрной политики государства. Налоги при оптимальных формах и размерах (ставка) более действенны и в меньшей мере стимулируют инфляцию, чем другие финансовые рычаги государства. Налоговое воздействие на сельскохозяйственное производство выступает одним из важнейших методов косвенного регулирования цен на макроуровне. Кроме того, признано, что налоги непосредственно влияют на экономический рост хозяйств. Это дает основание считать, что регулирование системы налогообложения должно быть основной функцией государства в управлении аграрной экономикой.

В экономической литературе выделяются следующие особенности использования системы налогообложения аграрных товаропроизводителей:

первостепенность учета отраслевых особенностей;

необходимость более низких ставок по налогам по сравнению с другими отраслями;

всестороннее стимулирование инвестиционной деятельности и доходности производителей;

важность применения более простого порядка взимания налога;

потребность в сокращении просроченной задолженности по взносам в централизованный денежный фонд государства.

Все эти особенности учитываются при проведении реформы налогообложения в сельском хозяйстве.

Суть проводимой реформы налогообложения в сельском хозяйстве заключается в снижении налоговой нагрузки сельхозтоваропроизводителей. Это должно повысить темпы роста сельхозпроизводства, конкурентоспособность сельхозпродукции и заинтересованность работников отрасли по удвоению валового внутреннего продукта.

Основными способами налогового воздействия на сельскохозяйственных товаропроизводителей являются льготы по налогам. Налоговые льготы в аграрной экономике имеют широкий спектр влияния. Так, налоговые льготы регулируют объемы капиталовложений, развитие научно-технического прогресса, ускорение практической реализации технологических новаций и социальную обеспеченность сельского населения. Это особенно важно, поскольку перечисленные направления требуют крупных дополнительных капитальных вложений с большими сроками окупаемости. В практике хозяйствования целесообразно сочетать различные подходы для установления налоговых льгот товаропроизводителям, снижающим себестоимость и цены на продукты питания, развивающим социальную и производственную инфраструктуру, расширять воздействие налоговых инструментов на инвестиционную деятельность. Снижение налогооблагаемой базы на величину средств, вкладываемых в модернизацию производства, улучшение земель, может стать серьезным стимулом увеличения инвестиций.

Кроме того, при проведении налоговой политики в аграрном секторе должна учитываться его ведущая роль в обеспечении продовольственной безопасности страны.

Еще одна особенность отрасли состоит в том, что из нее через систему цен перераспределяются в другие отрасли значительные финансовые ресурсы.

Налоговое регулирование сельскохозяйственного производства выступает одним из важнейших методов косвенного регулирования цен на макроуровне. Влияя на величину и структуру доходов сельскохозяйственных производителей, налоговая политика государства является формой реализации воздействия на цены в условиях формирующегося рынка. С помощью таких макроэкономических факторов, как налогообложение, осуществляется влияние не на конкретную цену товара, а на общий уровень цен, в пределах которого происходит движение цен группы товаров или отдельных их видов [2].

Налоговая политика является важнейшим инструментом в государственном регулировании цен и доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей. Система бюджетных методов регулирования наряду с прямыми государственными расходами в виде государственных субсидий, дотаций и т. д. предполагает косвенные финансовые методы – налоги, которые при оптимальных формах и размерах (ставка) более действенны и в меньшей мере стимулируют инфляцию.

---

**Литература:** 1. Савченко Е. С. Экономическое регулирование агропромышленного производства (вопросы теории и практики) / Е. С. Савченко // Достижения науки и техники АПК. – 2001. – № 6. – С. 5–10.  
2. Бочарова О. Ф. Развитие регулирующей функции налогов в налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей : монография / О. Ф. Бочарова, Н. Н. Тюпакова. – Краснодар : КубГАУ, 2008. – 271 с.



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

**Зозуля К. В.**

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

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩЕГО КОМПЛЕКСА РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

*Анотація. Розглянута специфічна модель оподаткування нафтогазодобувного комплексу (НГДК) в Росії, не маюча аналогів ні в одній країні світу. Виявлені найбільш гострі проблеми оподаткування нафтогазодобувного сектору, а також сформульовані шляхи їх вирішення.*

*Анотация. Розглянуто специфічну модель оподаткування нафтогазодобувного комплексу (НГВК) в Росії, що не має аналогів у жодній країні світу. Виявлено найгостріші проблеми оподаткування нафтогазодобувного сектору, а також сформульовано шляхи їх вирішення.*

*Annotation. A specific model of taxation of oil and gas producing complex in Russia, which knows no equals in the world, is considered. Urgent problems of taxation of oil and gas sector are revealed, and their solutions are formulated.*

*Ключевые слова: нафтогазодобувний комплекс, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), налог на дополнительный доход, минерально-сырьевая база, геологоразведочные работы.*

Как секрет Полишинеля, зависимость экономической безопасности России от нефтегазодобывающего комплекса очевидна не только в пределах отечества, но и за рубежом. Вместе с тем специфические особенности нынешней фискальной системы ставят под сомнение эффективное функционирование комплекса, а значит, и вытекающую относительную стабильность экономики страны. Российская система налогообложения природных ресурсов прошла большой эволюционный путь. До внедрения НДС при пользовании недрами фигурировали три налоговых платежа: плата на пользование недрами (роялти), отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акцизы, которые впоследствии были унифицированы. Введенный в действие НДС приобрел фискально-ориентированный характер. Вместе с тем проведенные модификации имеют ряд серьезных несовершенств, которые не устранены и по сей день.

Во-первых, главная проблема НДС – одинаковая ставка для всех месторождений, не учитывающая неоднородность условий добычи (извлечение углеводородов на уже освоенных месторождениях более выгодно, чем на истощающихся). Следствием этого является нерациональное распределение налоговой нагрузки на нефтегазодобывающие компании. При этом эксплуатационные расходы нефтегазовых компаний существенно разнятся из-за выработанности скважины, включая месторождения, характеризующиеся повышенными капитальными, эксплуатационными, транспортными затратами. Уже в настоящее время около 60 % всех запасов углеводородов являются трудноизвлекаемыми и порядка 80 % месторождений определяются как малые, постепенно превращаясь в не востребуемый фонд [1]. Недропользователи отсортировывают качественные и рентабельные месторождения, игнорируя малоэффективные. Подобный коммерческий эгоизм сокращает минерально-сырьевую базу, вследствие чего наступает естественное снижение темпов добычи углеводородного сырья. Именно поэтому имеется смысл кардинального пересмотра методики взимания данного налога вследствие необходимости дифференциации ставок, учитывающих условия выработки и эксплуатации. Для стимулирования деятельности с трудноизвлекаемыми запасами недропользователи должны быть поощрены снижением величины взыскиваемых сумм, а при осуществлении работ на высокоэффективных месторождениях – максимально облагаться налогом.



Во-вторых, из числа распространенных во всем мире 15 налоговых льгот, действующих в данном сырьевом секторе, в России применяются лишь налоговые каникулы, скидка на истощение недр и "нулевая" ставка налога. Однако возможность получения выше оговоренных льгот носит чаще всего формальный характер в условиях многочисленных сложностей ее предоставления. Кроме того, этот факт выступает серьезным барьером для прихода малых независимых компаний, способных осуществлять добычу некачественных запасов в условиях необременительного налогообложения. Нефтегазодобывающие компании хотели бы видеть постоянно работающую и предсказуемую систему предоставления налоговых льгот.

В-третьих, остается нерешенной и поныне злободневная проблема отсутствия обязательных отчислений на поиск и разработку новых нефтегазовых запасов. Авторы признают, что в России ежегодно как государством, так и нефтегазодобывающими компаниями выделяются определенные суммы средств на разведку и подготовку неосвоенных месторождений. Не принимая во внимание скромность этих сумм, следует отметить, что уровень инвестиций еще ни разу не достиг запланированных показателей (рисунок). Сокращение затрат федерального бюджета на воспроизводство минерально-сырьевой базы обоснованно ведет к уменьшению объемов выполняемых работ. Для самих же нефтегазодобывающих компаний расходы на геологоразведку являются малопригодными в условиях их дороговизны. Несмотря на преобладающую роль добывающих компаний в финансировании геологоразведочных работ, реальная эскалация разведанных запасов остается несущественной.

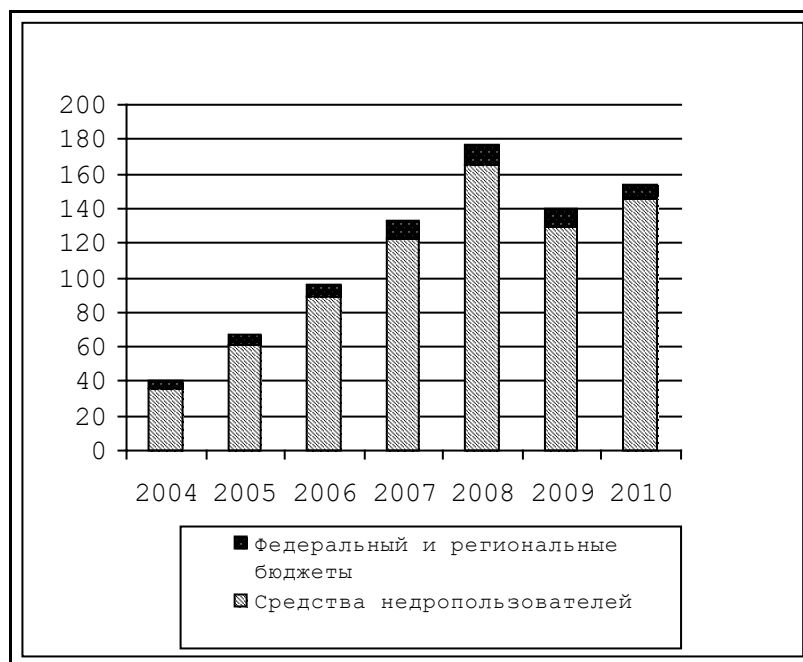


Рис. Источники финансирования геологоразведывательных работ на углеводородное сырье (млрд руб.)

Согласно документу "Татаринформ" сегодня в России коэффициент извлечения нефти (КИН) составляет от 10 до 25 %, что указывает на тяжелую ситуацию: недропользователь извлекает лишь 25 % всего богатства скважины, снимая те самые "сливки", которые приносят максимальную отдачу на вложенный капитал. В дальнейшем залежи полезных ископаемых, хранящие огромные запасы порядка 75 %, становятся малоэффективными, а значит невостребованными. Резервы таких месторождений со временем утрачиваются безвозвратно.

Очевидно, существующие проблемы в НГДК серьезны – действующий режим налогообложения образует замкнутый круг. Разумеется, осуществляется поиск путей к разрешению сложностей настоящей системы налогообложения. Например, Минэнерго выступило с предложением замены НДС и экспортной пошлины на всем знакомый роялти. Кроме того, ожидается повышение ставки налога на прибыль от реализации продукции. Равным образом Минэкономразвития предлагает замену экспортной пошлины и НДС налогом на сверхприбыль корпораций, чья ставка будет намного выше налога на прибыль и составит 27 %. Наиболее перспективным направлением в этой связи обладает налог на дополнительный доход (НДД). Под существенным его отличием от НДС подразумевается налогообложение не нефти в момент ее добычи, а прибыли, накопленной за весь период работы на месторождении. Налоговой базой НДД выступит стоимость добытых и реализованных углеводородов, за вычетом затрат по производству и реализации продукции, производственных капитальных вложений и невозмещенных затрат предыдущего налогового периода. В случае высокорентабельной работы применение данного налога обеспечивает максимальное изъятие ресурсной ренты в бюджет, одновременно стимулируя добычу низкоэффективных проектов.



Налог не предполагает никаких отчислений до момента полной окупаемости затраченных средств, в дальнейшем налогообложение определяется показателями доходности. При этом НДС учитывает не только валовый доход недропользователей, но и уровень вложенных инвестиций на осуществление того или иного проекта.

Министерство финансов, в свою очередь, заявляет, что вскоре нефть не будет облагаться экспортной пошлиной [2], однако при этом ожидается увеличение налога на добычу полезных ископаемых. Аналогичную идею выдвигают и разработчики "Стратегии-2020". Авторы же считают, что Правительство РФ следует в правильном направлении, склоняясь к установлению минимального уровня возврата на капитал по каждому месторождению с высокой отдачей, и предоставляя налоговые преференции нефтегазовым компаниям при работе со сложными капиталоемкими проектами. Авторы убеждены, что приоритетом для модернизации налоговой системы в сфере нефтегазодобычи должна оставаться идея обеспечения благосостояния народа, а не возможность увеличения дивидендов акционеров компаний.

Научн. рук. Зозуля В. В.

---

**Литература:** 1. О состоянии и использовании минерально-сырьевых ресурсов Российской Федерации в 2010 году : Государственный доклад [Электронный ресурс] / сост. : А. В. Акимова, О. С. Березнер, Н. В. Дудкин ; Министерство природных ресурсов и экологии Российской Федерации. – М., 2011. – Режим доступа : <http://www.mnr.gov.ru/regulatory/list.php?part=1301>. 2. Интерактивный раздел "Налоговая Аналитика" [Электронный ресурс] / Федеральная налоговая служба Российской Федерации. – М., 2013. – Режим доступа : <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.

УДК 336.225.66

---

**Коттоева Х. Б.**

---

**Юлгушева Л. Ш.**

---

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

## **НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ОДИН ИЗ МЕТОДОВ СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОГО РАЗВИТИЯ**

*Аннотация. Изложены основные моменты, касающиеся налогового стимулирования инновационной деятельности, дано определение понятия инноваций, освещен международный опыт в части инновационных льгот, а также дана краткая характеристика применения его Россией на примере инновационного центра "Сколково".*

*Анотація. Викладено основні моменти, що стосуються податкового стимулювання інноваційної діяльності, наведено визначення поняття інновацій, висвітлено міжнародний досвід щодо інноваційних пільг, а також надано стислу характеристику застосування його Росією на прикладі інноваційного центру "Сколково".*

*Annotation. This article contains the main issues concerning tax stimulation of innovative activity, the definition of innovation, the description of international experience in innovative benefits, as well as a brief characteristic of its application in Russia on the example of innovative centre "Skolkovo".*

**Ключевые слова:** инновации, налоговые льготы, налоговое стимулирование.

Российская экономика на современном этапе характеризуется достаточно низкой степенью инновационной активности (рис. 1), и для ее конкурентоспособности это является однозначно неблагоприятным фактором. Для оздоровления экономики России и ее устойчивого развития необходимо успешно реализовать инновационный потенциал страны.



Рис. 1. Динамика уровня инновационной активности организаций промышленного производства [1]

Исходя из опыта развитых стран, можно сделать вывод, что для инновационного развития экономики необходимо активное воздействие государства на сам процесс инновационного развития. Осуществляться подобное воздействие может через систему экономического стимулирования, а методы такого стимулирования могут быть самыми различными, основными из них являются:

- информационное обеспечение (форумы и конференции);
- система софинансирования инвестиционных проектов;
- налоговое стимулирование;
- создание национальных исследовательских центров;
- предоставление в пользование ресурсов на льготных условиях.

Поскольку Россия на данном этапе выбрала налоговое стимулирование в качестве одного из основных методов поддержки инновационной деятельности, то в последние годы создаются благоприятные, с точки зрения правительства, условия для инновационных компаний. Так, в июне 2011 года Налоговый кодекс был дополнен некоторыми налоговыми льготами, нацеленными на стимулирование именно инновационной деятельности.

Однако для выявления налоговых льгот, которые относятся к инновационным, необходимо сперва четко определить, что же является собственно инновацией.

Проанализировав законодательство и экономическую литературу, можно прийти к выводу, что существуют противоречия в понимании термина "инновация". В одних источниках инновации трактуются как нечто материальное – как некий законченный результат процесса, получивший воплощение в виде нового или усовершенствованного продукта (технологического процесса). В других источниках под инновацией подразумевается не только результат, но и сам процесс создания нового продукта. Основные определения термина отражены на рис. 2.

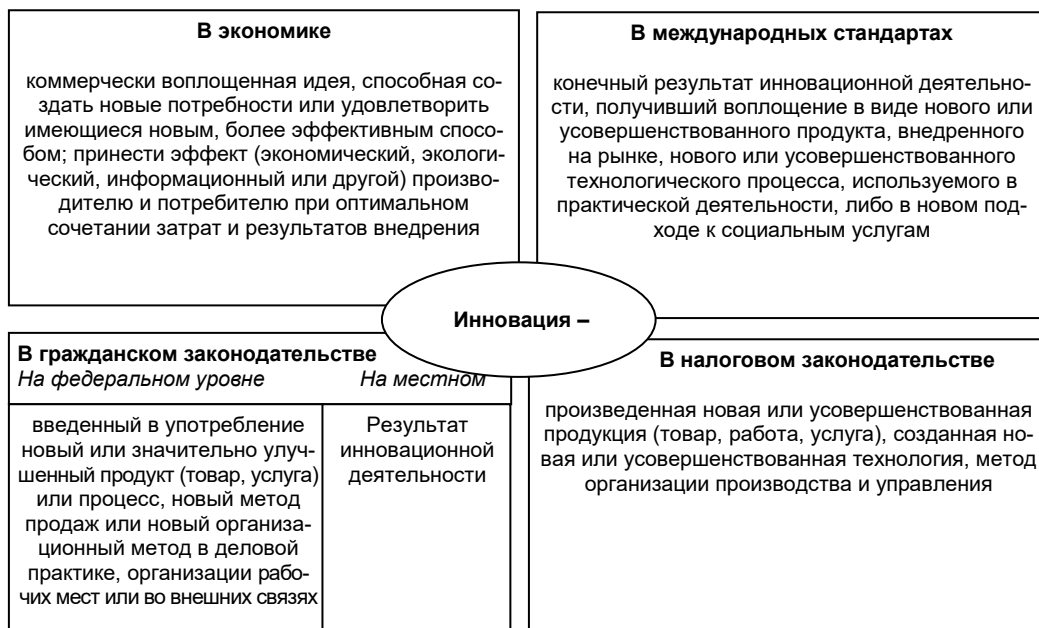


Рис. 2. Определения инновации [2]



Можно с полным правом говорить о том, что в международных стандартах, гражданском законодательстве и экономической литературе нет единого толкования понятия "инновация".

Стоит отметить, что непосредственно в Налоговом кодексе нет четкого толкования, что же такое инновации. Однако можно косвенно вывести определение данного термина из содержания статьи 262 НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2012 года, в частности из определения расходов на научные исследования и разработки. На основании этой статьи инновация может быть определена как произведенная новая или усовершенствованная продукция (товар, работа, услуга), созданная новая или усовершенствованная технология, метод организации производства и управления.

Таким образом, под инновационными понимаются налоговые льготы, предоставляемые предприятиям, производящим новую или усовершенствованную продукцию (товар, работу, услугу), создающим новую или усовершенствованную технологию, метод организации производства и/или управления.

Налоговые льготы делятся на изъятия, скидки и освобождения [3].

I. Изъятие – это налоговая льгота, которая направлена на выведение из-под налогообложения отдельных объектов, в частности, освобождение от налога на прибыль доходов в виде средств, полученных из фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике", на осуществление конкретных программ и проектов, а также в виде средств, поступивших на формирование таких фондов.

II. Скидки – это льготы, направленные на сокращение налоговой базы. Можно выделить три такие инновационные налоговые льготы:

1) единовременный учет расходов на приобретение электронно-вычислительной техники для ИТ-организаций;

2) ускоренный порядок амортизации основных средств;

3) льготы при учете расходов на НИОКР.

III. Освобождения – льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы. В первую очередь сюда относятся освобождения от НДС реализации научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, а также исключительных прав на изобретения, полезные модели и т. д., полный перечень которых приведен в Налоговом кодексе. Также к освобождениям относят инвестиционный налоговый кредит; освобождение от обложения налогом на имущество организаций в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность и право на пониженный тариф обязательных страховых взносов в Фонды.

Подробно условия их предоставления прописаны в Налоговом кодексе, а в рамках данной статьи эти условия не рассматриваются.

Затрагивая тему инновационных налоговых льгот, нельзя не упомянуть об инновационном центре "Сколково", поскольку участникам этого проекта предоставлены беспрецедентные налоговые льготы:

освобождение от уплаты налога на прибыль;

освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость (кроме НДС, уплачиваемого при ввозе товаров в РФ);

освобождение от уплаты налога на имущество организаций;

пониженная ставка страховых взносов;

возмещение (освобождение от уплаты) таможенной пошлины и НДС в отношении товаров, ввозимых для строительства и оборудования объектов недвижимости в "Сколково".

Однако следует абстрагироваться на время от России и рассмотреть мировой опыт в части поддержки инноваций. Так, в США на федеральном и региональном уровнях поддержкой пользуются, прежде всего, малые и средние компании [4]. На развитие инновационной деятельности государство выделяет бюджетные средства, при этом от компаний требуется не возврат этих средств, а обязательное использование и коммерциализация полученных знаний.

Координацией в этой сфере занимаются правительственное Агентство по делам малого бизнеса и Национальный научный фонд. Исследовательским стартапам дают налоговые льготы, льготное кредитование, гарантии по займам, целевые субсидии и другие преимущества. Так, налоговые вычеты можно получить на 100 % расходов на закупки научного оборудования и НИОКР, а успешные венчурные проекты могут рассчитывать на полное или частичное финансирование из бюджета в течение первых пяти лет работы. В рамках программы Small Business Innovation Program дается возможность получить из бюджета грант сроком на шесть месяцев на заказанные правительством исследования. Также работает программа Small Business Technology Transfer, рассчитанная на партнерство частного капитала и некоммерческих исследовательских организаций.

Япония в стимулировании инновационного бизнеса делает ставку на крупные корпорации и поддержку экспорта. С этой целью применяются льготное кредитование и страхование экспорта, частичное освобождение экспортеров от налогов, прямое субсидирование и другие меры. В частности, в рамках НИОКР освобождается от налогов приобретение нового оборудования, расходы на проведение экспериментов и изготовление опытных образцов. Кроме того, для венчурных компаний законодательство предусматривает упрощенные организационно-правовые формы.

Возвращаясь к России, необходимо отметить, что ее экономика на современном этапе остается неустойчивой, основные фонды большинства предприятий изношены, амортизационные отчисления невелики и не могут обеспечить их обновление. Следовательно, собственных средств у предприятий недостаточно, а ожидания иностранных инвестиций проблематичны, поскольку



имеется предубежденность иностранных инвесторов в вероятности политической и экономической стабильности в РФ [5].

Пути перевода российской экономики на инновационные рельсы является на сегодняшний день одним из главных обсуждаемых вопросов. Необходимо переосмыслить роль и содержание налоговых льгот, поскольку они не могут являться только расходами государства, и необходимо отказаться от трактовки льгот как "налоговых расходов государства" [3]. Способы преодоления проблем становления инновационной экономики различны, как будет развиваться РФ, зависит не только от государственной политики, но и от духа патриотизма граждан, желания видеть свою страну процветающей.

*Рецензент*

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

**Литература:** 1. Российский инновационный индекс / под ред. Л. М. Гохберга. – М.: Национальный исследовательский университет "Высшая школа экономики", 2011. – 84 с. 2. Шумпетеровские чтения. Schumpeterian Reading : материалы 1-й Международной научно-практической конференции [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.sr.pstu.ru/files/SchumpeterianReadings2012.pdf#page=150>. 3. Курочкин В. В. Налоговые льготы как инструмент инновационного развития экономики / В. В. Курочкин // Экономика и политика. – 2012. – № 4. – С. 57. 4. Лизун В. Стимулы инновационной экономики / В. Лизун // Международная экономика. – 2012. – № 10. – С. 80. 5. Шевченко И. В. Инновационная экономика: вопросы теории и основные тенденции развития / И. В. Шевченко, Е. Н. Александрова // Финансы и кредит. – 2005. – № 14. – С. 8.

---

**Ахметшин Е. Р.**

УДК 336.225.66:334.722

Студент

Федерального государственного автономного

образовательного учреждения высшего профессионального образования

"Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина"

---

**Степанова Н. Р.**

Канд. техн. наук, доцент

Федерального государственного автономного

образовательного учреждения высшего профессионального образования

"Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина"

## **МЕХАНИЗМЫ НАЛОГОВО-БЮДЖЕТНОЙ ПОДДЕРЖКИ РАЗВИТИЯ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ НА ПРИМЕРЕ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА В РОССИИ**

*Аннотация. Рассмотрена необходимость внедрения инновационных технологий в малый и средний бизнес при помощи механизмов налогового-бюджетной политики как стимула развития малых и средних предприятий, а значит, реального экономического сектора.*

*Анотація. Розглянуто необхідність впровадження інноваційних технологій в малий і середній бізнес за допомогою механізмів податково-бюджетної політики як стимулу розвитку малих і середніх підприємств, а отже, реального економічного сектору.*

*Annotation. The paper discusses the need for introducing the innovative technologies into small and medium enterprises through the mechanisms of fiscal policy as an incentive for the development of small and medium enterprises, and therefore the real economic sector.*

*Ключевые слова: развитие предпринимательства, малый и средний бизнес, оптимальная налоговая ставка, инновационные технологии, механизмы налогового-бюджетной политики.*



В современном мире, в том числе и в России, идет развитие предпринимательства. Необходимо рассмотреть развитие бизнеса на примере малых и средних предприятий, имеющих в распоряжении до ста сотрудников. Развитие малого и среднего бизнеса необходимо по причине возможности создания данных предприятий без значительных финансовых вложений и уставного капитала. Таким образом, возможно создание огромного количества малых и средних предприятий на территории, как России, так и за рубежом при помощи усилий со стороны заинтересованных в максимизации прибыли предпринимателей. Малые и средние предприниматели способны идти на риск с целью развития своих компаний и максимизации прибыли и, следовательно, продвигать свою продукцию на рынок. Поэтому малые и средние предприятия являются движущей силой развития реального рыночного сектора, а именно финансируют экономику и, следовательно, рынок крупного бизнеса. В этом и заключается актуальность выбранной темы.

Следует рассмотреть, что мешает развитию малого и среднего бизнеса. Одной из причин, относящихся к актуальным проблемам налогово-бюджетной политики государства, является установление чрезмерно высоких налоговых ставок, приводящих к заметному снижению прибыли малых и средних предприятий. Как известно, часть прибыли предприятия идет на финансирование дальнейшего развития фирмы. Поэтому малая прибыль служит прямым индикатором низкоскоростного развития малого и среднего бизнеса, что приводит к стагнации экономики. С целью решения данной проблемы необходимо снизить налоговые ставки для малых и средних предприятий, чтобы дать им возможность продвижения на рынке, тем самым стимулировать развитие экономики.

Можно рассмотреть влияние чрезмерно высоких налоговых ставок на примере Франции: Жерар Депардьё получил гражданство Российской Федерации по причине налога во Франции, равного в три четвертых от его дохода [1]. Высокие налоговые ставки на территории Российской Федерации могут привести к дальнейшей иммиграции "лучших умов страны" за границу. Чтобы не произошел дефицит государственного бюджета, данное действие целесообразно применять, например, для предприятий, зарегистрированных в ближайшее время, или для убыточных малых и средних предприятий. Чрезмерное снижение налоговых ставок может привести к дефициту бюджета и снижению налоговой дисциплины предприятий, как и чрезмерно высокие налоговые ставки. Таким образом, необходима оптимальная налоговая ставка, при которой не будет дефицита бюджета и будет развитие деятельности малых и средних предприятий.

Разработка и практическое внедрение в производство инновационных технологий являются также актуальным направлением для рассмотрения. Внедрение в малые и средние предприятия достижений науки и техники способствуют развитию реального экономического сектора, к которому относится малый и средний бизнес. С целью внедрения инновационных разработок необходимо использование экономических методов регулирования малого и среднего бизнеса. Без совершенствования налогово-бюджетной политики государства невозможно внедрение в малые и средние предприятия инновационных технологий. В настоящее время налоговое стимулирование малых и средних предприятий, проводимое с целью внедрения в их производство инновационных технологий, проводит все большее количество стран. С 2006 г. данная форма стимулирования применяется в девятнадцати странах ОЭСР, а также рядом быстро растущих развивающихся стран, включая Китай [2]. С целью развития инновационных малых и средних организаций необходимо провести мероприятия, предполагаемые нормативно-правовыми актами об инновационной деятельности:

- обеспечение средствами из Фонда содействия развития малых форм предприятий в научно-технической сфере инновационно активные малые и средние предприятия;

- снижение НДС на продукцию предприятий, производящих инновационные технологии, с целью понижения их рыночной стоимости и возможности приобретения их малыми и средними предприятиями;

- стимулирование деятельности малых и средних предприятий, использующих инновационные технологии, путем отчисления денежных средств из государственного бюджета в помощь малому и среднему бизнесу;

- освобождение от НДС отдельных видов работ по НИОКР, связанных с разработкой и внедрением инновационных технологий.

Таким образом, внедрение инновационных технологий в малый и средний бизнес при помощи механизмов налогово-бюджетной политики способствует развитию малых и средних предприятий, а значит, развитию реального экономического сектора.

С целью понижения налоговых ставок необходимо принятие государственных актов, предусматривающих данный вид деятельности. Существуют также программы в Китае и Казахстане, направленные на стимулирование налогово-бюджетной политики, финансирование денежных средств в помощь малому и среднему бизнесу. Например: в Китае был создан Государственный фонд развития малых и средних предприятий, задачей которого, в частности, является обеспечение им налоговых льгот [3].

Недавно в Екатеринбурге была разработана специально для развития малого и среднего бизнеса новая налоговая система, которую назвали патентной системой. Плюс системы заключается в том, что система предполагает одновременное снижение налоговой нагрузки для малых и средних предприятий и, кроме того, она обеспечивает поступление денежных средств в муниципальные бюджеты Свердловской области. Можно пояснить примером: патентная система обеспечивает налоговую разгрузку предприятий агропромышленного комплекса, что приводит к снижению цен на продукты питания, а значит, снижаются расходы населения и, следовательно, повышаются поступления в бюджет [4]. Кроме того, при патентной системе нет необходимости представлять налогово-



вую декларацию, необходимо только вести книгу доходов и расходов предприятия, что экономит невозможный ресурс – время. Нет необходимости приобретать контрольно-кассовую технику, что экономит денежные средства. На основании нормативно-правовых актов в случае патентной системы налогоплательщики имеют право на понижение тарифов страховых взносов (20 % в ПФР = 11 066 руб.). Следует рассмотреть, как действует система. Предприниматель каждый год покупает патент, равный 6 % от его ежегодного дохода [5]. Таким образом, малый или средний предприниматель освобождается от выплаты НДФЛ, налога на имущество, НДС. Остальные налоги он обязан выплатить, но это заметно снизит его суммарный налог.

В результате исследовательской работы было выявлено, что для развития малого и среднего бизнеса необходимо:

- понижение налоговой ставки для малого и среднего бизнеса;
- определение оптимальной налоговой ставки, при которой будет и накопление государственного бюджета, и развитие малого и среднего бизнеса;
- создание организаций в помощь малому и среднему бизнесу на средства государственного бюджета;
- выделение денежных средств из государственного бюджета в помощь малому и среднему бизнесу;
- освобождение от некоторых налогов с целью повышения эффективности малых и средних предприятий;
- создание льготных налоговых условий для развития инновационных технологий, способствующих повышению эффективности малых и средних предприятий;
- внедрение современных систем налогообложения, например патентной системы.

---

**Литература:** 1. Механизмы налогово-бюджетной поддержки развития реального сектора экономики на примере малого и среднего бизнеса [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://5ecomap.ru/?p=9>. 2. Аскарова Э. Т. Опыт поддержки молодежного предпринимательства в Казахстане / Э. Т. Аскарова // Новые тенденции в экономике и управлении организацией. – Екатеринбург : УрФУ, 2012. – С. 19–21. 3. Венедиктова К. В. Налоговое стимулирование инновационной активности предприятий в системе государственного регулирования / К. В. Венедиктова // Новые тенденции в экономике и управлении организацией. – Екатеринбург : УрФУ, 2012. – С. 54–57. 4. Досымова О. Ж. Зарубежный опыт развития малого предпринимательства / О. Ж. Досымова // Новые тенденции в экономике и управлении. – Екатеринбург : УрФУ, 2012. – С. 100–102. 5. Корчак Т. Патентная система / Т. Корчак // Наши деньги. – 2012. – № 12. – С. 34–36.

---

**Губарева Г. Ю.**

УДК 336.02+338.2

Студент  
Национального университета "Львовская политехника"

---

**Яструбский М. Я.**

Канд. экон. наук, доцент  
Национального университета "Львовская политехника"

## **МЕТОДЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ РАЗРУШЕНИЮ ПРЕДПРИЯТИЙ В ПЕРИОД НЕПЛАТЕЖЕЙ**

*Анотація. Розкрито поняття податково-бюджетної політики та її основні цілі. Визначено чинники, від яких залежить бюджетно-податкова політика. Розглянуто питання кризи неплатежів на конкретному підприємстві. Визначено напрями реформування у сфері бюджетно-податкової політики.*

*Анотация. Розкрито поняття податково-бюджетной политики та її основні цілі. Визначено чинники, від яких залежить бюджетно-податкова політика. Розглянуто питання кризи неплатежів на конкретному підприємстві. Визначено напрями реформування у сфері бюджетно-податкової політики.*

---

© Губарева Г. Ю., Яструбский М. Я., 2013



*Annotation. The concept of fiscal policy and its main objectives are revealed. The factors influencing the fiscal policy are defined. The paper deals with payments crisis at a particular enterprise. The trends of reforming the fiscal policy are outlined.*

*Ключевые слова: налогово-бюджетная политика, внутренний рынок, инновационная деятельность, инвестиции, кризис неплатежей, бюджет, макроэкономические показатели.*

В условиях рыночной экономики важное значение занимает механизм налогово-бюджетной поддержки развития экономики. Вопрос бюджетного регулирования был, есть и будет актуальным на современном этапе развития экономики. Государство с помощью определенных инструментов государственного регулирования для решения основных экономических и социальных вопросов должно привлекать финансовые ресурсы в госбюджет с целью их перераспределения между соответствующими отраслями. Для реализации таких мероприятий ему необходимо отрегулировать государственную бюджетную политику.

Вопрос налогово-бюджетной политики раскрыт в трудах многих отечественных и зарубежных ученых. Этот вопрос в силу своей актуальности обсуждается в широких научных кругах. Существенный вклад в развитие теории налогово-бюджетного регулирования сделали К. Маркс, А. Маршалл, Дж. Кейнс, А. Пигу и И. Шумпетер, У. Петти, Д. Рикардо. К. Маркс впервые подверг основательной критике налогово-бюджетные системы стран Европы. А. Маршалл исследовал инструменты государственного вмешательства в экономику. Неоценимым представляется вклад Дж. Кейнса в формирование дискреционной налоговой политики.

Среди современников данный вопрос изучали Булана О. О., Запатрина И. В., Кудряшов В. П., Войтенко В. В., Захарин С. В., Касич А. О. и др. В частности, Захарин С. В. проанализировал механизм использования бюджетных средств финансирования инвестиционной деятельности в Украине и определил специфику применения инструментов бюджетного стимулирования инвестиционной активности [1]. Запатрина И. В. изучала вопрос усовершенствования системы государственной поддержки промышленных отраслей. Кроме этого, в ее трудах определены принципы, которым должна соответствовать модель реализации "концепции двух бюджетов" в Украине [2].

Проанализировав научную литературу [3; 4], можно сформулировать основные цели бюджетно-налоговой политики, в частности это: формирование и использование финансовых ресурсов; развитие предпринимательства; качество жизни человека, трудоустройство населения; инвестиционная и инновационная политика государства; контроль за использованием бюджетных средств.

Бюджетно-налоговая политика зависит от многих внутренних и внешних факторов. К внутренним факторам можно отнести: структуру и состояние развития экономики страны, формы собственности, уровень благосостояния населения и др. К внешним факторам: экономические взаимоотношения государства с другими странами мира, процессы международной интеграции [5].

Мировой финансовый кризис 2008 – 2010 гг. показал, что для подавляющего количества стран мира, в том числе и для Украины, внутренний рынок сыграл решающую роль в плане поддержки экономической стабильности. Именно поэтому основная задача бюджетно-налоговой политики Украины сводится к стимулированию внутреннего рынка, предоставлению отечественным производителям определенных льгот и субсидий, созданию необходимых условий для привлечения инвестиций. В то же время размер соответствующих субсидий должен быть обоснован.

Для Украины применение механизмов развития внутреннего рынка должно согласоваться с реальными возможностями. Вместе с тем, в условиях наращивания нестабильности глобальной экономики, Украина не должна допустить стратегической ошибки потери внутреннего рынка для отечественного производителя. Накопленные на протяжении длительного периода структурные и финансовые диспропорции внутреннего рынка Украины привели к его уязвимости и зависимости от мировой рыночной конъюнктуры и внешних финансовых ресурсов. Чувствуется отсутствие современной непротиворечивой концепции обеспечения финансовых механизмов развития внутреннего рынка, направленной на разгрузку внутренних и внешних дисбалансов. Внутренний рынок Украины формируется в условиях значительной экспортной ориентации отечественных производителей, что обуславливает высокую открытость национальной экономики [6].

По мнению авторов, государственное регулирование экономики должно быть направлено на решение стратегических вопросов. На данном этапе развития позиция государства в мировом пространстве определяется масштабами инновационной деятельности. Поэтому ее развитие для Украины должно быть приоритетным. Важное значение для такого развития имеет создание благоприятных условий налогообложения.

Постановлением Верховной Рады Украины от 22 мая 2012 года определены основные направления бюджетной политики на 2013 год. Она направлена на повышение жизненного уровня и благосостояния граждан, содействие сбалансированному развитию конкурентоспособной экономики, обеспечение финансовой стабильности государства и осуществление мероприятий по уменьшению уровня "долларизации" экономики, повышение эффективности выполнения программ импортозамещения, развитие производства отечественных товаров, эффективную защиту внутреннего рынка и поддержку экспорта, модернизацию инфраструктуры и базисных секторов экономики, обеспечение экологической безопасности, оптимизацию социальной защиты населения в результате повышения ее уровня и адресности [7].

Основные прогнозные макропоказатели экономического и социального развития Украины на 2013 год представлены в таблице.

**Основные прогнозные макропоказатели экономического  
и социального развития Украины на 2013 год [7]**

Показатели	Значение
ВВП номинальный	1687,8 млрд грн
ВВП реальный, темпы роста	104,5 %
Индекс потребительских цен (декабрь к декабрю предыдущего года)	105,9 %
Индекс цен производителей (декабрь к декабрю предыдущего года)	106,3 %
Фонд оплаты труда наемных тружеников и денежного обеспечения военнослужащих	505,8 млрд грн
Уровень безработицы, определенный по методологии Международной организации труда	7 %

Следует отметить, что усилия государства в плане реформирования современной экономической системы не всегда приводят к желаемым результатам. Потенциал предприятия не может реализоваться в Украине в полной мере по причине неудовлетворительного бизнес-климата. Об этом свидетельствуют результаты исследований двух влиятельных международных организаций – Всемирного банка "Ведения бизнеса-2010" и "Рейтинг глобальной конкурентоспособности" Всемирного экономического форума. Так, по простоте ведения бизнеса Украина занимает 142 место из 183 стран мира. В том числе по показателю эффективности налоговой системы Украина находится в самом конце списка, на 181-м месте [8].

Неблагоприятный бизнес-климат является основным фактором, сдерживающим инвестиции. Кроме этого, кризис значительно сузил внутренние источники для инвестиций, а международные финансовые ресурсы стали практически недоступными.

Нежелание иностранных инвесторов вкладывать свои капиталы в отечественные предприятия связано со следующими причинами:

- нестабильностью экономической и политической ситуации;
- несовершенным и противоречивым законодательством;
- нечеткостью определения прав собственности;
- отсутствием реальных льгот для иностранного капитала;
- непредсказуемостью изменений в налоговой системе.

В практике присуща еще одна неблагоприятная тенденция – кризис неплатежей, который непосредственно связан с негативными последствиями для субъектов хозяйствования. Особо остро эта проблема ощутима теми предприятиями, которые задействованы в выполнении госзаказов и, следовательно, обслуживаются Госказначейством. Для наглядности можно охарактеризовать ситуацию со строительной фирмой ООО "Рембуд", задействованной в выполнении госзаказа по сооружению объекта социально-культурного назначения. В связи с задержкой оплат Госказначейством подрядчик недополучил 1,5 млн грн. Это, в свою очередь, привело к задержке выплат зарплаты, в том числе отчислений ЕСВ в Пенсионный фонд. Если в ситуации с НДС предусмотрен кассовый метод начисления налогового обязательства, то Закон о ЕСВ такого права не предусматривает, а вместо этого налагает штрафные санкции в размере 10 % от суммы задолженности и пени. В результате происходит искусственное втягивание предприятия в долговые обязательства, разрушение финансовой и производственной инфраструктуры.

Необходимость законодательного урегулирования аналогичных несогласованностей столь очевидна, что не требует дополнительной аргументации. Устранение противоречий между Налоговым кодексом и Законом о ЕСВ может служить одним из способов противодействия разрушению субъектов предпринимательства в кризисные периоды неплатежей.

С изложенного можно сделать вывод, что в условиях рыночной нестабильности огромное значение имеет бюджетно-налоговая политика. Для повышения конкурентоспособности государства и роста национальной экономики необходимо внедрение новых механизмов бюджетно-налоговой политики, в частности:

- поддержка внутреннего производителя и предоставление ему определенных льгот и субсидий;
- создание благоприятного инвестиционного климата;
- реформирование системы налогообложения согласно методологии А. Лаффера с целью снижения налогового давления.

Перспективной последующих исследований в этом направлении может быть более детальный анализ методов противодействия разрушению предпринимательской среды в период неплатежей.

**Литература:** 1. Захарін С. В. Бюджетна політика інвестиційної активності [Електронний ресурс] / С. В. Захарін. – Режим доступу : [http://www.ief.org.ua/Arjiv\\_EP/Zajarin108.pdf](http://www.ief.org.ua/Arjiv_EP/Zajarin108.pdf). 2. Запатріна І. В. Бюджет розвитку у контексті забезпечення економічного зростання в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Запатріна. – Режим доступу : [http://www.ief.org.ua/Arjiv\\_EP/Zapatrina307.pdf](http://www.ief.org.ua/Arjiv_EP/Zapatrina307.pdf). 3. Базилінська О. Я. Макроекономіка : навч. посібн. / О. Я. Базилінська. – 2-ге вид., випр. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 442 с. 4. Войтенко В. В. Вплив

податково-бюджетної політики на розвиток інноваційної діяльності в Україні [Електронний ресурс] / Войтенко В. В. – Режим доступу : <http://www.confcontact.com>. 5. Рябушка Л. Б. Бюджетно-податкова політика в системі регулювання економічного розвитку держави / Л. Б. Рябушка, Д. В. Веремчук // Механізм регулювання економіки : зб. наук. пр. – 2008. – № 3. – С. 182–187. 6. Базилюк Я. Світові економічні процеси спонукають Україну розвивати свій внутрішній ринок [Електронний ресурс] / Я. Базилюк. – Режим доступу : <http://www.uspp.org.ua/interview/20.svitovi-ekonomichni-procesi-sponukayut-ukrainu-rozvivati-sviy-vnutrishniy-riнок.htm&print>. 7. Про Основні напрями бюджетної політики на 2013 рік : Постанова Верховної Ради України від 22.05.2012 р. № 4824-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4824-17>. 8. Заможне суспільство, конкурентоспроможна держава, ефективна економіка : Програма економічних реформ на 2010 – 2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://municipal.gov.ua/articles/show/article/54>.

УДК 332.622

**Калтаев А. З.**

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

## **ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ РЫНКА НЕДВИЖИМОСТИ В РОССИИ**

*Аннотация. Рассмотрено современное состояние рынка недвижимости. Проанализированы возможная динамика цен на недвижимость и направление изменения существующих тенденций. Особое внимание уделено инвестиционной привлекательности рынка недвижимости.*

*Анотація. Розглянуто сучасний стан ринку нерухомості. Проаналізовано можливу динаміку цін на нерухомість і напрям зміни існуючих тенденцій. Особливу увагу приділено інвестиційній привабливості ринку нерухомості.*

*Annotation. The paper discusses the state of modern real estate market. The possible dynamics of real estate prices and the direction of changes of current tendencies have been analysed. Special attention is paid to the investment appeal of real estate market.*

*Ключевые слова: рынок недвижимости, макроэкономические проблемы, фундаментальный анализ, национальная фискальная политика, рыночная конъюнктура.*

Согласно философии многих аналитических центров для работы на рынке недвижимости необходимо четко представлять себе перспективы его развития. В связи с этим самым актуальным и острым является вопрос о динамике цен на недвижимость. Многих интересует, будут ли в обозримой перспективе цены на недвижимость расти, и если да, то какими темпами и почему, а если нет, и ожидается падение цен, то насколько сильным оно может быть. Необходимо понять, каковы же перспективы рынка недвижимости в обозримом будущем, и насколько интересным может быть этот рынок с точки зрения инвестиций.

Авторы в статье определяют рынок недвижимости как механизм, посредством которого соединяются интересы и права, устанавливаются цены на недвижимость, который оказывает большое влияние на все стороны жизни и деятельности людей, выполняя ряд общих и специальных функций: ценообразующую, регулирующую, коммерческую, санирования, информационную, посредническую, стимулирующую, инвестиционную, социальную. Функционирование рынка недвижимости осуществляется его субъектами, к которым относятся: продавцы, покупатели, профессиональные участники, государственные органы.

Конец 2012 года не оправдал себя. Конец света не наступил, экономика ведущих стран осталась на должном уровне, одним словом человечество осталось в состоянии напряженности и ожидания непонятно чего. То же самое можно заявить о рынке недвижимости в России, он как был, так и остался на своем уровне. Макроэкономический фон, который в последние годы определяет погоду на рынке недвижимости, в 2012 году к лучшему не изменился. Мировая экономика по-прежнему "больна" и не подает надежд на выздоровление, несмотря на регулярные денежные вливания – в виде новых раундов программы количественного смягчения в США, бесконечных кредитов стоящим на грани банкротства странам Южной Европы и т. д.

Подобное "лечение", разгоняя маховик инфляции, приводит к обесцениванию проблемных долгов западных стран. Но при этом никак не затрагивает устоявшуюся экономическую модель,



которая позволяет "золотому миллиарду" тратить значительно больше средств, чем он реально зарабатывает. Очевидно, что отказа от системы, приведшей к кризису 2008 года, в обозримом будущем ожидать не приходится. Социалистические заветы про экономику, которая "должна быть экономной", "флагманам капитализма" совсем не близки – чтобы убедиться в этом, достаточно посмотреть репортажи из сотрясаемых народными протестами Испании или Греции.

В результате, с одной стороны, инфляция способствует подорожанию реальных активов, в том числе недвижимости, а с другой – системные изъяны экономической модели регулярно провоцируют периоды нестабильности на рынках, не позволяя установиться продолжительному восходящему ценовому тренду. Из-за этого цены на недвижимость в Москве и Подмосковье, как и во многих городах России, ведут себя весьма необычным образом, характерным скорее для биржевых индексов: нет ни длительно роста, ни падения, вектор меняется каждые несколько месяцев [1].

Негативное влияние макроэкономических проблем на рынок недвижимости дополняет и усиливает внутривососсийская специфика. А именно – очень низкий платежеспособный спрос на недвижимость (при огромном неудовлетворенном потенциальном спросе), который продолжает сокращаться в связи с ростом расходов как отдельных домохозяйств, так и компаний – на фоне сокращения доходов. Конечно, одна из причин такого положения дел – вышеописанная макроэкономическая ситуация. Однако национальная фискальная политика также вносит в общее дело свою немалую ложку дегтя.

С 2011 года социальные налоги с фонда заработной платы в России увеличились с 26 до 34 %, а для малого бизнеса – с 14 до 34 %, то есть сразу в 2,5 раза. Потом государство немного "сжалилось" над предпринимателями и опустило планку до 30 %, введя при этом с 2012 года дополнительный 10-процентный пенсионный налог на "большие" зарплаты. "Большие зарплаты" у народа в понимании чиновников – это все, что выше примерно 43 000 руб. в месяц.

Ясно, что с зарплатой в 40 000 руб. купить квартиру в Москве невозможно, даже если взять ипотечный кредит. Основные покупатели столичного рынка недвижимости – это средний класс: предприниматели и высококвалифицированные специалисты с доходами выше 100 000 руб. Повышение налогов на зарплатные фонды привело либо к немедленному сокращению их доходов, либо резко затормозило их рост. Последнее, с учетом разгона инфляции, тоже фактически означает снижение доходов. Также в своем послании парламенту в декабре В. Путин заявил, что идея налога на роскошь, в том числе на элитную недвижимость и дорогие автомобили, должна быть реализована в первой половине 2013 года. По мнению Президента, престижное и демонстративное потребление надо облагать дополнительным финансовым бременем.

По данным Росстата, за январь – август 2012 года реальные (с учетом инфляции) доходы населения в Москве упали на 6,9 % по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, а реальные располагаемые доходы (с учетом инфляции и обязательных платежей) сократились на 9,1 %. Причем в третьем квартале (соответственно к третьему кварталу 2011 года) – на 12,8 %, пишет "Коммерсантъ".

Уровень жизни москвичей снижается не первый год: в 2011 году зарплату в реальном выражении уменьшили на 4 %, а доходы от собственности – на 12 %. Расходы, напротив, растут: доля трат на оплату товаров и услуг увеличилась за два года с 70,7 до 85,6 % [2].

Подобная ситуация приводит к тому, что людям становится все труднее накопить на квартиру. Это опять-таки подтверждается цифрами Росстата. Если в третьем квартале 2010 года москвичи направляли на сбережения (банковские вклады, уменьшение основного долга по кредитам, покупка ценных бумаг или недвижимости) 17,9 % доходов, то в 2012 году – только 6,1 %. Что в общем-то логично: в тесной квартире жить плохо, но можно, а вот без еды, воды и отопления – уже никак. И подобная ситуация характерна не только для столицы. Если рассматривать многие регионы России, то цены на квартиры там, хоть и ниже, но и уровень доходов населения – то же. Вот и получается, что разница между уровнем дохода и стоимостью жилья в пропорциональном отношении напоминает московскую ситуацию. Более того, за несколько последних посткризисных лет стоимость жилья в большинстве регионов страны постепенно возрастает, отыгрывая инфляцию, а вот реальные доходы населения нередко сокращаются. Скорее всего, ипотека будет дорожать и в дальнейшем – никаких признаков снижения стоимости заемных денег для самих банков пока не наблюдается. Наоборот, в целях борьбы с инфляцией ЦБ РФ принимает меры, направленные на ограничение ликвидности. С 14 сентября 2012 года ставка рефинансирования и процентные ставки по операциям Банка России были повышены на 0,25 процентного пункта. Вполне возможно, что в обозримом будущем Центробанк будет вынужден вновь поднять ставки "в связи с ростом цен и инфляционных ожиданий".

Конечно, нельзя исключать, что под влиянием политической необходимости государство спонсирует кратковременное снижение ставок, как это уже бывало, например, перед выборами. Однако искусственно сдерживать фундаментальные экономические тенденции в течение продолжительного времени невозможно. Хотя бы потому, что казна не бездонна [2].

Однако, несмотря на данную ситуацию, граждане России уверенно вкладывают свой капитал в надежные квадратные метры. Законы экономики не работают? Экономика на грани, в мире повсеместное падение ВВП, российский фондовый рынок рухнул, а квартиры подорожали! Такая ситуация была лишь однажды в конце 2008 года. И в данный момент есть предположение, что экономика локально перегрета – безработица на историческом минимуме, бум потребительского и ипотечного кредитования налицо, что с учетом цикличности и новой политики ЦБ должно закончиться охлаждением. Ставки Центрального банка уже растут (7,75 – 8,25 %).

Для каждого инвестора недвижимость как вид вложения хороша тем, что это реальный, осязаемый, в каком-то смысле предмет. Купил недвижимость и забыл. Есть обратная сторона этого актива (недвижимости). В отличие от бизнеса через 5 – 10 лет недвижимость не вырастет в размерах. Какой же тогда доход она может принести?



Газета "Ведомости" в статье "В каких регионах России выгодно покупать квартиры для сдачи в аренду" посчитала, что покупать квартиру для последующей ее сдачи имеет смысл только в трех субъектах РФ – Магадан, Камчатка и Благовещенск. В Москве окупаемость составляет 40 лет. Покупать актив с  $P/E=40$  – это огромные риски по классическому фундаментальному анализу. В других городах этот показатель составляет 15 – 25, но это все равно хуже депозита в банке и намного хуже акций, у которых  $P/E$  в среднем уже ниже 5. Даже долгосрочно такое вложение обречено обернуться крахом и даже скорее не позволит сохранить капитал, что является главным аргументом инвесторов в рынок недвижимости. Кто-то, конечно, задастся вопросом: может аренда – это как бонус, а ставка делается на рост цены на эту недвижимость. То есть не надо смотреть, какая будет отдача актива, а надеяться на рост актива в 2 или в 3 раза. Наверняка ни для кого не секрет, что при сравнительном анализе в России цены просто космические. При этом многие утверждают, что в России очень низкая обеспеченность жильем (составляет 23 кв. метра на человека) и с учетом продолжающейся урбанизации такая ситуация вызывает прирост населения в крупных городах, а спрос все равно будет и цены все равно вырастут пока не построят еще миллиард квадратных метров [3].

Спрос может улетучиться как со стороны "потребителей" из-за ухудшения жизни (сейчас по многим показателям расцвет экономики РФ, что не скажешь по фондовым рынкам), так и со стороны "инвесторов". Если начнет расти безработица, то и арендные ставки упадут и  $P/E$  станет 50. Банки подкладывают себе "свинью", повышая ставки – кредитуемые ими застройщики, увидев спрос последнего года, вновь начали грандиозные проекты и все на заемные деньги. Покупать в долг под 12 – 15 % активы с призрачным потенциалом роста конечно очень рискованно и, как кажется, допустимо только с целью быстрой перепродажи в расчете на последнюю волну роста. Еще одним признаком, свидетельствующим о скором снижении цен, могут стать обычные жизненные наблюдения: появляются повсюду баннеры и растяжки – реклама банков по привлечению вкладов 12 % и чуть выше. Учитывая ставку рефинансирования в 8,25 %, видно, куда банкиры смотрят. На проходных улицах городов стали появляться баннеры "аренда". И между тем, всегда существовала тенденция: при падении цен на недвижимость активизируются люди, которые захотят избавиться от недвижимости (в качестве инвестиций) срочно. При этом цена, по которой объект будет выставляться на продажу, – явно будет ниже рыночной. Во многом, именно еще и это провоцирует падение цен.

Таким образом, по сложившейся рыночной конъюнктуре осуществлять инвестиции в недвижимость не целесообразно. Люди летом-осенью 2012 года вели себя так же, как и в 2008 году. Главный риск 2013 года – проблемы в международной экономике. Логично, что к ухудшению экономической ситуации могут привести и серьезные ошибки в политических решениях. Если нас и ожидает еще одна волна кризиса, то скорее он уже не за горами, и рынок недвижимости, который находится у своих пиковых значений, и нестабильность макроэкономического фона увеличивают вероятность неблагоприятных событий.

*Рецензент*  
*канд. экон. наук, доцент Ревенко Е. В.*

**Литература:** 1. На макроэкономическом фронте без перемен [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.irm.ru/articles/34276.html>. 2. Единая городская служба недвижимости. Прогноз рынка недвижимости на 2013 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.egsnk.ru/news/id757>. 3. Goldman Sachs: приватизация жилья тормозит развитие ипотеки [Электронный ресурс] // Газета ведомости. – Режим доступа : [http://www.vedomosti.ru/finance/news/2087178/goldman\\_sachs\\_privatizaciya\\_zhilya\\_tormozit\\_razvitie\\_ipoteki](http://www.vedomosti.ru/finance/news/2087178/goldman_sachs_privatizaciya_zhilya_tormozit_razvitie_ipoteki).

УДК 336.225.66

**Прокуденкова А. Н.**

Студент  
Федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего профессионального образования  
"Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова"

## **К ВОПРОСУ О ПРЯМОЙ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ЛЬГОТЕ**

*Аннотация. Рассмотрен вопрос налогового стимулирования инвестиций в основные фонды в Российской Федерации. Проанализирован основной способ стимулирования инвестирования – прямая инвестиционная льгота. Выявлена и обоснована необходимость возвращения к прямой инвестиционной льготе. На основе проведенного исследования предлагаются способы регулирования и контроля за использованием прямой инвестиционной льготы.*

© Прокуденкова А. Н., 2013



*Анотація. Розглянуто питання податкового стимулювання інвестицій в основні фонди в Російській Федерації. Проаналізовано основний спосіб стимулювання інвестування – пряму інвестиційну пільгу. Виявлено й обґрунтовано необхідність повернення до прямої інвестиційної пільги. На основі проведеного дослідження запропоновано способи регулювання й контролю використання прямої інвестиційної пільги.*

*Annotation. The issue of tax incentives of investments into fixed assets in the Russian Federation is considered. The main way of investment stimulation – a direct investment privilege – is analysed. The necessity to return to the direct investment privilege is revealed and proved. On the basis of the conducted research the ways of regulation and control of a direct investment privilege usage are offered.*

*Ключевые слова: налоги, льгота, инвестиции, стимулирование, основные фонды.*

На каждом этапе экономического развития любой стране необходимы инвестиции. Они способствуют прогрессивному развитию государства во всех сферах – экономической, социальной и др. Еще в 2000 г. Президент РФ Путин В. В. объявил, что "перед Россией стоит стратегическая задача стремительной модернизации экономики". В условиях нестабильной экономической и финансовой обстановки, уже на протяжении более 10 лет Российская Федерация придерживается данного курса.

Одной из основных задач модернизации экономики является обновление основных фондов, замена морально и физически устаревшего оборудования.

Безусловно, для реализации данной задачи необходимы огромные финансовые вложения. Зачастую государство не может позволить финансирование таких крупных проектов посредством лишь государственных инвестиций. В связи с этим необходимо привлекать инвесторов в лице средних и крупных компаний, ТНК, которые обладают колоссальными финансовыми ресурсами.

В современных условиях развития экономики России вопрос о стимулировании инвестиций в основные фонды стоит крайне остро. По данным Росстата изношенность всех основных фондов в РФ в 2004 г. составляла 43,5 %, а в 2011 г. – она увеличилась до 47,9 %. Однако в отдельных отраслях – сельском хозяйстве, лесном хозяйстве – она достигает предела в 66 %.

Одним из основных способов стимулирования инвестирования является предоставление льготного налогового режима либо иных преференций и освобождений, направленных на привлечение инвестиций.

В настоящее время в налоговой системе РФ отсутствуют прямые налоговые льготы, направленные на стимулирование инвестиций. На различных уровнях уже не раз поднимался вопрос о возвращении прямой инвестиционной льготы. В чем же суть данной льготы и почему в последнее время все чаще высказываются предложения о ее возвращении?

Прямая инвестиционная льгота была установлена Законом "О прибыли" в 1991 г. – с самого начала становления налоговой системы России. Согласно ст. 7 "Льготы по налогу" Закона "О прибыли", "при определении налогооблагаемой прибыли исключается прибыль, направленная на строительство, реконструкцию и обновление основных производственных фондов, освоение новой техники и технологий; однако сумма налоговых льгот не должна уменьшать фактическую сумму налога, исчисленную без учета льгот, более чем на 50 процентов". Таким образом, данная льгота стимулировала инвесторов вкладывать средства в развитие основных фондов и технологий, что способствовало развитию экономики страны в целом [1].

Однако данная льготы была отмена в 2002 г. со вступлением в силу 25 главы Налогового кодекса РФ. Взамен данной льготы была уменьшена ставка по налогу на прибыль сначала до 24 %, а затем до 20 %. Однако снижение ставки по налогу на прибыль не способствует стимулированию инвестора вкладывать деньги на строительство основных фондов и внедрение новых технологий, оно лишь уменьшает налоговое бремя. Действительно, при уменьшении ставки налога у инвестора высвобождаются средства и он может использовать их для инвестиций, однако как показывает статистика высвободившиеся средства используются для любых целей, но не для инвестирования. При данной системе у государства нет гарантии того, что те льготы, которые оно предоставляет инвестору, будут использоваться по назначению.

Отмена указанной льготы имела такое негативное воздействие на экономику, как падение доли прибыли компаний, направляемой на инвестиции. При удельном весе прибыли во всех источниках финансирования инвестиций в основной капитал в 2001 г. в размере 24 % в 2002 г. доля прибыли снизилась до 19,1 %, а в 2003 году – до 17,8 %. Положение начало хотя и медленно, но выправляться, после того как в 2006 году налогоплательщикам вернули часть инвестиционной налоговой льготы по налогу на прибыль в форме так называемой инвестиционной премии [2]. Также сократилась доля инвестиций на развитие активной части основных фондов – в 2011 г. она составила 35,2 % против 37,9 % в 2010 г., по сравнению с 2000 г. она сократилась на 1,4 процентных пункта.

В 2000 г. собственные источники (прибыль и амортизационные отчисления) составляли 47,5 % в источниках финансирования инвестиций в основной капитал, в 2011 г. их доля снизилась до 42,7 % [3].

Важно отметить, что необходимо стимулировать инвестиции именно в нефинансовые активы – основные фонды, объекты интеллектуальной собственности, затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. На данный момент инвестиции в финансовые активы превышают практически в 10 раз инвестиции в нефинансовые активы. Так, в 2011 г. сумма инвестиций в финансовые активы составила 66 634 млн руб., а в нефинансовые – 8 581,5 млн руб.

В связи с вышеуказанным необходимо рассмотреть вопрос о введении прямой льготы для инвесторов, которые вкладываются в строительство, реконструкцию, перевооружение и т. д.

При введении такой льготы необходимо установить жесткий контроль за использованием высвободившихся денежных ресурсов, так как при использовании такой льготы у налогоплательщика появляется соблазн использования льготы как способа минимизации налоговых платежей в бюджет. Вполне возможно, что функции контроля могла бы взять на себя ФНС. Однако контроль за использованием льготы должен быть комплексным – налогоплательщик должен предоставить не только подтверждающие документы, также должны быть указаны реальные результаты использования инвестиций. Например, если производилось строительство нового объекта, то сотрудники ФНС должны иметь доступ на объект. Также следует привлекать сторонних специалистов, которые смогут оценить соответствие первичных документов строительных объектов конечному результату.

Но данная схема также имеет свои недостатки – она рождает почву для коррупции и бюрократии. Введение системы жесткой административной и уголовной ответственности может свести к минимуму вышеуказанную проблему – схемы предоставления прямой инвестиционной льготы.

*Рецензент*  
*старший преподаватель Коновалов М. И.*

**Литература:** 1. О налоге на прибыль предприятий и организаций : Федеральный закон РФ от 27.12.1991 г. № 2116-1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/10102515/#text>. 2. Пансков В. Г. О налоговом стимулировании модернизации российской экономики / В. Г. Пансков // *Налоги и налогообложение*. – 2010. – № 12. – С. 11–18. 3. Социально-экономические показатели Российской Федерации в 1991 – 2011 гг. (приложение к статистическому сборнику "Российский статистический ежегодник. 2012") [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.gks.ru/bgd/regl/b12\\_13\\_p](http://www.gks.ru/bgd/regl/b12_13_p).

УДК 336.225.66:631.115.1(470.620)

**Ефимова Е. А.**

Соискатель, старший преподаватель  
Федерального государственного образовательного бюджетного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Кубанский государственный аграрный университет"

## **НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ РАЗВИТИЯ КРЕСТЬЯНСКО-ФЕРМЕРСКИХ И ЛИЧНЫХ ПОДСОБНЫХ ХОЗЯЙСТВ В КРАСНОДАРСКОМ КРАЕ**

*Аннотация. Рассмотрены основные проблемы развития предпринимательской деятельности в сельской местности Краснодарского края и проанализированы государственные меры поддержки в форме налоговых льгот в отношении крестьянско-фермерских и личных подсобных хозяйств с возможностью применения данного опыта в других субъектах хозяйствования Российской Федерации. Предложены мероприятия по снижению налоговой нагрузки и повышению социальной ответственности крупных фермеров.*

*Анотація. Розглянуто основні проблеми розвитку підприємницької діяльності в сільській місцевості Краснодарського краю та проаналізовано державні заходи підтримки у формі податкових пільг відносно селянсько-фермерських та особистих підсобних господарств з можливістю застосування даного досвіду в інших суб'єктах господарювання Російської Федерації. Запропоновано заходи щодо зниження податкового навантаження та підвищення соціальної відповідальності великих фермерів.*

*Annotation. The paper studies the main problems of development of business activity in rural areas of Krasnodar Kray and analyses the state measures of support in a form of tax privileges concerning peasant farm enterprises and private subsidiary farms with possibility of application of this experience to other business entities of the Russian Federation. Measures to be taken for decreasing tax loading and increasing social responsibility of large farmers are offered.*

*Ключевые слова: сельское население, льгота, крестьянско-фермерское хозяйство, личное подсобное хозяйство, единый сельскохозяйственный налог, налог на доходы физических лиц.*

© Ефимова Е. А., 2013



Классики экономической теории сошлись во мнении, что заработная плата сельского работника должна быть освобождена от всех налогов. Первый русский экономист Посошков Иван Тихонович (1652 – 1726) в своем произведении "Книга о скудости и богатстве" выдвинул идею о введении сниженных податей для крестьян и обложении дворянских земель налогами. Предложения экономиста были покусением на налоговые привилегии дворянства и его "священное право" возлагать на крепостных крестьян новые оброки и увеличивать барщину.

Такую же мысль выразил в своем произведении "Опыт теории налогов" Тургенев Николай Иванович (1789 – 1871): "Благоустроенное государство не должно созидать своего благоденствия на несправедливости, угнетение одного класса граждан другими не может быть залогом благосостояния великого и нравственно доброго народа". Он предлагал отменить налоги с заработной платы, так как она не являлась прибылью и предназначена для воспроизводства рабочего и его семьи [1]. Таким образом, данная идея является актуальной и в настоящее время.

В современных условиях роль малых форм хозяйствования в АПК – личных подсобных хозяйств, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей, занятых в сельскохозяйственном производстве, – в социальном и экономическом развитии села существенно возросла. Они имеют большой потенциал в увеличении производства сельскохозяйственной продукции и самообеспечении продуктами питания, а также являются неотъемлемым элементом крестьянского уклада жизни сельского населения.

В настоящее время личное подсобное хозяйство является основным источником обеспечения сельских жителей не только продовольствием, но и всеми необходимыми средствами существования.

На начало 2012 года в Краснодарском крае 888 тыс. семей вели личное подсобное хозяйство на общей площади 174,5 тыс. гектаров, а 18 тыс. крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей, занятых в сельскохозяйственном производстве, вели свою деятельность на площади 989 тыс. гектаров.

Краснодарский край является аграрным регионом России, в котором сельское население составляет 46 – 47 % от общей численности населения. Необходимо отметить в 2011 и 2012 гг. снижение доли сельского населения при росте общей численности населения в Краснодарском крае, что обусловлено миграцией в город по различным причинам: поиск работы, улучшение жилищных условий, повышение уровня и изменение образа жизни и т. д.

В Краснодарском крае сотни тысяч человек осуществляют свою деятельность в личных подсобных хозяйствах. В основном это люди с низкими доходами вследствие невысокой культуры производства сельскохозяйственной продукции и неотработанной системы сбыта произведенной ими продукции (таблица). Необходимо изменить это положение путем создания условий для эффективной работы и развития личных подсобных хозяйств до уровня товарного производства с дальнейшим переходом их в категорию крестьянских (фермерских) хозяйств и использованием потенциала субъектов малых форм хозяйствования в АПК для обеспечения роста экономики сельских территорий и решения существующих социальных проблем.

Таблица

**Состав располагаемых ресурсов домашних хозяйств различных социально-экономических категорий Краснодарского края в среднем на члена домашнего хозяйства в месяц, руб. [2]**

Показатель	2005 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
<b>Домашние хозяйства, находящиеся в городской местности</b>						
Располагаемые ресурсы, всего	4 933,5	7 923,7	9 000,1	10 986,1	12 457,8	13 403,0
из них:						
валовой доход	4 768,6	7 764,2	8 595,3	10 412,9	12 154,7	13 043,6
денежный доход	4 633,3	7 523,2	8 362,2	10 037,4	11 691,9	12 645,5
стоимость натуральных поступлений продуктов питания	116,8	200,1	195,0	229,8	364,9	320,5
стоимость натуральных поступлений непродовольственных товаров и услуг	18,5	40,9	38,1	145,7	97,9	77,6
сумма привлеченных средств и израсходованных сбережений	164,9	159,5	404,8	573,2	303,1	359,4
<b>Домашние хозяйства, находящиеся в сельской местности</b>						
Располагаемые ресурсы, всего	3 729,2	6 319,9	8 528,6	9 694,0	11 692,8	12 820,7
из них:						
валовой доход	3 603,2	5 926,7	8 317,2	9 196,2	10 803,3	11 955,3
денежный доход	2 985,4	5 262,5	7 632,7	8 474,6	9 954,6	11 091,8
стоимость натуральных поступлений продуктов питания	593,2	622,7	671,9	686,5	807,1	802,2
стоимость натуральных поступлений непродовольственных товаров и услуг	24,6	41,5	12,6	35,1	41,6	61,3
сумма привлеченных средств и израсходованных сбережений	126,0	393,2	211,4	497,8	889,5	865,4



Уровень заработной платы в сельских муниципальных районах Краснодарского края ниже, чем в муниципальных районах, центром которых является городское поселение. Так, среднемесячная номинальная начисленная заработная плата за январь – ноябрь в Брюховецком районе составила 17 430 руб., а в г. Краснодаре – 29 199 руб. Данные таблицы подтверждают, что домашние хозяйства, находящиеся в сельской местности, располагают наименьшими ресурсами по сравнению с домашними хозяйствами, которые находятся в городе.

В настоящее время правовые, экономические и социальные основы создания и деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств установлены Федеральным законом от 11.06.2003 г. № 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве". Фермерское хозяйство осуществляет предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, при этом его глава признается предпринимателем с момента государственной регистрации хозяйства согласно пункту 2 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Уплата крестьянским (фермерским) хозяйством налогов зависит от режима налогообложения, используемого при осуществлении предпринимательской деятельности.

Мерами налогового стимулирования личных подсобных хозяйств, деятельность которых не связана с предпринимательской, является предоставление освобождения от налогообложения доходов, полученных от продажи выращенной в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории Российской Федерации, продукции животноводства (как в живом виде, так и продуктов убоя в сыром или переработанном виде), продукции растениеводства (как в натуральном, так и в переработанном виде). Однако указанные доходы освобождаются от налогообложения при одновременном соблюдении следующих условий:

если общая площадь земельного участка (участков), который (которые) находится (одновременно находятся) на праве собственности и (или) ином праве физических лиц, не превышает 0,5 га. Максимальный размер общей площади земельных участков может быть увеличен законом субъекта Российской Федерации, но не более чем в пять раз;

если ведение налогоплательщиком личного подсобного хозяйства на указанных участках осуществляется без привлечения в соответствии с трудовым законодательством наемных работников.

Для получения данного освобождения следует представить документ, выданный соответствующим органом местного самоуправления, правлением садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого объединения граждан, подтверждающий, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем (принадлежащих) ему или членам его семьи земельном участке (участках), используемом (используемых) для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества, с указанием сведений о размере общей площади земельного участка (участков).

При отсутствии организационных и финансовых мер государственной поддержки развития малых форм хозяйствования в АПК личные подсобные и крестьянские (фермерские) хозяйства не смогут интенсивно развивать сельскохозяйственное производство, наращивать поголовье скота и объемы производимой сельскохозяйственной продукции. Такая ситуация может привести к снижению доходов сельских жителей, что повлияет на социально-экономическое положение сельского населения и повысит уровень безработицы, что в конечном итоге нежелательно отразится на экономике края в целом.

В связи с этим возникла необходимость разработки программно-целевого метода, предусматривающего организационные и финансовые меры, которые позволят продолжить развитие малых форм хозяйствования в АПК как в растениеводстве, так и в животноводстве, и возможность привлечения в установленном порядке средств федерального бюджета. С целью создания условий для развития малого предпринимательства в агропромышленном комплексе Краснодарского края и улучшения материального положения жителей сельской местности, а также повышения занятости и жизненного уровня сельского населения 12 ноября 2012 года утверждена Постановлением главы администрации (губернатора) Краснодарского края № 1343 Ведомственная целевая программа "Развитие малых форм хозяйствования в агропромышленном комплексе Краснодарского края на 2013 – 2015 годы". В данной программе не предусмотрены меры налогового стимулирования развития крестьянско-фермерских и личных подсобных хозяйств, что, по мнению автора, является существенным недостатком политики Краснодарского края в данном направлении.

В качестве стимулирования социальной ответственности крупных фермеров, осуществляющих частичное финансирование социально-культурных объектов в сельских населенных пунктах Краснодарского края, предлагается установить льготы по следующим налогам: транспортный, земельный и налог на имущество физических лиц. Статьей 395 Налогового кодекса установлен перечень категорий налогоплательщиков, освобождаемых от уплаты земельного налога. Такая категория налогоплательщиков, как главы крестьянских фермерских хозяйств, в данный перечень не включена.

Вместе с тем следует иметь в виду, что согласно п. 2 ст. 387 Кодекса [3] при установлении земельного налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой земельным налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.



Учитывая изложенное, для решения вопроса о предоставлении налоговых льгот по уплате земельного налога главам крестьянских фермерских хозяйств следует обращаться в представительный орган муниципального образования, на территории которого располагаются земельные участки.

Научн. рук. Тюпакова Н. Н.

**Литература:** 1. История экономической мысли в России : учебн. пособ. для вузов / Н. О. Воскресенская, А. С. Квасов, Е. А. Козлова и др. ; под ред. проф. А. Н. Марковой. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1996. – 136 с. 2. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю: Краснодарский край в цифрах [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.krsdstat.ru>. 3. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть 2 от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2>.

---

**Глушкова М. А.**

УДК 336.228:330.3

Студент

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

## **НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

*Анотація. Розглянуто заходи податкового стимулювання інноваційної діяльності та існуючі на сьогодні проблеми такого стимулювання. Запропоновано певні методи вирішення проблем податкового стимулювання підприємств, що займаються інноваціями.*

*Анотация. Рассмотрены заходы податкового стимулювання інноваційної діяльності та існуючі на сьогодні проблеми такого стимулювання. Запропоновано певні методи вирішення проблем податкового стимулювання підприємств, що займаються інноваціями.*

*Annotation. The paper examines the measures of innovation tax incentives and the existing problems of tax motivation. Certain methods for solving the problems of tax incentives for enterprises engaged in innovation are proposed.*

*Ключевые слова: инновационное предприятие, налоговое стимулирование, налоговые льготы, налоговые каникулы.*

В обеспечении устойчивого развития экономики основная роль принадлежит инновационной деятельности. Она способна обеспечить постоянное обновление производства, освоение и выпуск новой конкурентоспособной продукции, эффективное проникновение на мировые рынки товаров и услуг.

Одним из важнейших экономических условий "инновационного воспроизводства" является стимулирующая налоговая система. Она направлена на создание благоприятного экономического климата инновационных предприятий [1, с. 274]. Инновационное предприятие – это имущественный комплекс, используемый для осуществления инновационной деятельности, то есть для создания новой или усовершенствования уже имеющейся на рынке продукции, а также вовлечения в экономический оборот результатов интеллектуальной деятельности для удовлетворения общественных потребностей.

До 2008 года государство не уделяло должного внимания развитию инновационного бизнеса, не предоставляло специальный режим "наибольшего налогового благоприятствования". Начиная с конца 2008 – начала 2009 гг., в условиях постоянного увеличения налоговой нагрузки на российский бизнес, государство стало вводить "комплексный налоговый режим поддержки инновационной деятельности", то есть стимулировать деятельность предприятий, занимающихся инновациями [2].

Основными методами налогового стимулирования инновационной деятельности являются налоговые льготы, налоговые каникулы, инвестиционный налоговый кредит, налоговые вычеты и др.

---

© Глушкова М. А., 2013



Прежде всего, к налоговым льготам, предоставляемым инновационным предприятиям, относится снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда данных предприятий. Это заключается в снижении страховых взносов для некоторых видов инновационных предприятий.

К тому же данная льгота предусматривает введение "специального национального режима" для обложения налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) заработной платы высококвалифицированных специалистов, которые были приглашены из-за рубежа. Наряду с этим работодатели освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) в части расходов на обучение своих сотрудников ("инвестиции в человеческий капитал").

Кроме того, к налоговым льготам относится уменьшение налога на прибыль в части затрат, связанных с выполнением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР). К тому же сумму налога можно уменьшить на суммы "лимитированных отчислений на формирование внебюджетных фондов, созданных с целью финансирования таких работ". Кроме того, проведенные НИОКР за счет данных фондов не подлежат обложению НДС.

Следующим примером налоговых льгот являются льготы, связанные с амортизацией. Так, в 2009 году была введена амортизационная премия. Она выплачивается при введении в эксплуатацию энергоэффективного оборудования. В этом же году была введена ускоренная амортизация с коэффициентом 3 для основных средств, которые используются для научно-технической деятельности [2].

Несмотря на то, что государство активно начало стимулировать инновационную деятельность в 2008 – 2009 гг., уже в 2007 году Правительством РФ впервые были предоставлены налоговые каникулы по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) предприятиям, которые занимаются разработкой месторождений на арктическом и дальневосточных шельфах, новых месторождений в Восточной Сибири. Однако действие налоговых каникул ограничено объемом добычи полезных ископаемых – 25 млн тонн и сроком действия лицензии – 10 лет для эксплуатационной лицензии, 15 лет для лицензии на геологоразведку и добычу полезных ископаемых [3].

В 2008 году для ОАО "Лукойл" (ОАО "РИТЭК") были предоставлены налоговые каникулы по НДПИ сроком на 12 лет. По мнению экспертов, экономия от данных каникул уже к 2018 году составит 7,8 млрд долларов [4, с. 5].

С 1 января 2009 года в России действует порядок, в соответствии с которым инновационные предприятия вправе расходы на НИОКР включать в затраты с повышающим коэффициентом 1,5, что уменьшает налогооблагаемую базу. Также устраняется "барьер для долгосрочного венчурного финансирования". До 2009 года при продаже акций российских компаний, занимающихся инновационной деятельностью, инвесторы обязаны были платить налог в размере 13 % от их стоимости. В настоящее время они его не уплачивают при условии, что ценные бумаги находились в собственности налогоплательщика более 5 лет [5].

В 2011 году в налоговое законодательство внесен ряд изменений, касающихся стимулирования инновационной деятельности [6]. Так, например:

в течение трех лет не нужно платить налог на имущество с объектов, которые вновь вводятся в эксплуатацию и обладают высокой энергетической эффективностью либо имеют высокий класс энергетической эффективности (п. 21 ст. 381 НК РФ);

разрешено создавать резерв предстоящих расходов на НИОКР (введена ст. 267.2 НК РФ);

введен перечень расходов на НИОКР (ст. 262 НК РФ) и др. [7].

Несмотря на это, в инновационной сфере РФ существует ряд проблем, которые являются только российскими и вызваны они особенностями национальной правовой и экономической систем:

1. Отсутствие законодательного определения инновации и инновационной деятельности для целей налогообложения на федеральном уровне. Из этого следует "произвол и усмотрительное правоприменение налоговых преференций". Также отсутствие критериев отнесения деятельности к инновационной затрудняет правильный выбор инструментов налогового стимулирования.

2. "Сложность измерения бюджетной и социальной эффективности инноваций, а как следствие, невозможность установления в законодательстве четких ориентиров и критериев". Это не позволяет осуществлять мониторинг изменений деятельности и оценивать эффективность применения налоговых преференций и льгот.

3. Слабая заинтересованность регионов, а также органов местного самоуправления в создании благоприятных условий для инновационных предприятий. Отчасти это связано с ограниченностью полномочий данных субъектов в налоговой сфере.

4. Злоупотребления и создание схем уклонения от уплаты налогов. В данном случае необходимо, чтобы "стимул сопровождался механизмами, препятствующими созданию схем уклонения от уплаты налогов, обеспечивал целевую направленность стимулирующего воздействия".

5. Реализация права на налоговые льготы является наиболее затратной для налогоплательщика. Поэтому многие предприятия, осуществляющие инновационную деятельность, не пользуются льготами и преференциями и др. [8, с. 23–26]

К организационно-управленческим проблемам налогового стимулирования инновационной деятельности относятся следующие:

меры налогового стимулирования вводятся "фрагментарно" и охватывают отдельные сферы инновационной деятельности;

существующих льгот, предоставляемых для налогового стимулирования инновационной деятельности, недостаточно;

неоднозначная трактовка действующих налоговых льгот, что приводит в различной, а зачастую и к неправильной интерпретации условий их применения и др. [9, с. 69].



Исходя из изложенного, существующие проблемы в инновационной сфере можно условно объединить в следующие группы:

постоянные реформы налогового законодательства. Данные реформы, а также пробелы в Налоговом кодексе РФ, препятствуют стабильному налогообложению инновационного бизнеса;

отсутствие единого закона об инновационной деятельности. Это способствует неоднозначной трактовке понятий "инновация", "инновационная деятельность" и др.;

малое количество предоставляемых льгот. Их недостаточно для вовлечения в инновационный бизнес малых и средних предприятий. Основным барьером являются высокие страховые взносы во внебюджетные фонды РФ. К тому же налоговые льготы предоставляются отдельным сферам инновационной деятельности;

отсутствие возможности оценки эффективности предоставления налоговых льгот.

Таким образом, для успешного функционирования инновационного бизнеса необходимо активно стимулировать данный вид деятельности организаций. Прежде всего, необходимо постепенно устранять проблемы, препятствующие развитию сферы инноваций. Для этого необходимо:

1) ввести закон, стимулирующий инновационную деятельность; 2) по возможности устранять пробелы в законодательстве; 3) создать такие условия, чтобы налоговое стимулирование охватывало все сферы инновационной деятельности; 4) снижать страховые взносы во внебюджетные фонды; 5) создать систему мониторинга за эффективностью инноваций.

*Рецензент*

*преподаватель Винникова О. С.*

**Литература:** 1. Гудова О. В. Налоговое стимулирование инновационной деятельности как источник инновационного развития экономики / О. В. Гудова // Вестник Красноярского государственного аграрного университета. – 2007. – № 5. – С. 274–277. 2. Официальный сайт Администрации Владимирской области, Комитета по промышленности и науке. – Режим доступа : [http://www.kppn.avo.ru/index.php?option=com\\_content&view=article&id=170&Itemid=113](http://www.kppn.avo.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=170&Itemid=113). 3. Чурюмова Д. Налоговые каникулы придут теперь и на шельф [Электронный ресурс] / Д. Чурюмова // Финанс. – Режим доступа : <http://www.fnam.ru/analysis/forecasts00865/default.asp>. 4. Еремин А. Лукойл стойко держит удар кризиса / А. Еремин // Финанс. – 2009. – С. 1–22. 5. Васильев Ю. Льготы для инноваторов [Электронный ресурс] / Ю. Васильев // Российская газета. – 2011. – № 796(14). – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2011/04/19/vasiliev.html>. 6. О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 7 июля 2011 г. № 132-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). 7. Закаречкин В. Е. Инновационный бизнес [Электронный ресурс] / В. Е. Закаречкин. – Режим доступа : <http://www.buhgalteria.ru/article/n50189>. 8. Журавлева О. О. Правовые принципы налогообложения организаций, осуществляющих деятельность в инновационной сфере [Текст] / О. О. Журавлева // Журнал российского права. – 2010. – № 5. – С. 23–26. 9. Дельдюгина Е. В. Роль налогообложения в модернизации экономики [Текст] / Е. В. Дельдюгина, М. В. Дельдюгина // Проблемы и перспективы экономики и управления : материалы междунар. заочн. науч. конф. (г. Санкт-Петербург, апрель 2012 г.). – 2012. – С. 68–72.

---

**Петрова Е. А.**

УДК 336.225.3

Студент

Федерального государственного образовательного

бюджетного учреждения высшего профессионального образования

"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И РОССИЙСКИЕ ОСОБЕННОСТИ**

*Аннотация. Рассмотрена история введения консолидированной налоговой отчетности в зарубежных странах, дан обзор основных ограничений при создании консолидированной группы налогоплательщиков в Российской Федерации, проанализированы сильные и слабые стороны нововведения в российское налоговое законодательство.*

---

© Петрова Е. А., 2013

*Анотація. Розглянуто історію введення консолідованої податкової звітності в зарубіжних країнах, дано огляд основних обмежень у процесі створення консолідованої групи платників податків у Російській Федерації, проаналізовано сильні та слабкі сторони нововведення в російське податкове законодавство.*

*Annotation. The article examines the history of the introduction of a consolidated tax reporting in foreign countries, gives an overview of the main restrictions when creating a consolidated group of taxpayers in the Russian Federation, analyzes the strengths and weaknesses of the innovation in the Russian tax legislation.*

*Ключевые слова: налог на прибыль организаций, консолидированная группа налогоплательщиков, налоговая база.*

Режим консолидированной налоговой отчетности имеет достаточно богатую историю. Впервые объединение компаний в единый субъект налогообложения произошло в Австрии (1902 год). Затем последовали США (1917 год), Германия (1920 год), Дания (1936 год), Нидерланды, Испания и другие страны.

Следует отметить, что в Испании и США применение такого механизма налогообложения изначально было принудительным, так как в этих странах действовала прогрессивная шкала налога на прибыль корпораций, и законодатели боролись с дроблением бизнеса. Таким образом, консолидация положительных результатов финансово-хозяйственной деятельности всех предприятий, входящих в группу, приводила к увеличению суммы общих налоговых обязательств [1].

После Второй мировой войны систему консолидированного налогообложения приняли в Великобритании (1967 год) и во Франции (1971 год). В 2002 году данная система была введена в Австралии и Японии. Основной целью введения консолидированной налоговой отчетности как в Австралии, так и в Японии стало создание стимулов для развития интеграционных процессов в экономике.

История развития института консолидированного налогоплательщика показывает, что налоговая политика при работе с группами компаний развивается во взаимодействии со стратегическими решениями правительства той или иной страны в отношении экономической концентрации и объединения предприятий.

В Российской Федерации с 1 января 2012 года 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", который внес в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) новую главу 3.1 "Консолидированная группа налогоплательщиков" (далее – КГН). В соответствии с российским законодательством, консолидированная группа налогоплательщиков – это добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности данных налогоплательщиков [2].

Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков признается участник КГН, на которого в соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков и который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций.

Цель создания консолидированной группы налогоплательщиков – объединение налоговой базы по налогу на прибыль взаимозависимых организаций и переход на централизованную уплату этого налога с учетом доли прибыли каждого участника консолидированной группы. Кроме того, сделки между участниками консолидированной группы не признаются контролируруемыми, а следовательно, участники группы избегают рисков пересчета налоговых обязательств из-за несоответствия применяемых договорных цен рыночному уровню.

К основным ограничениям при создании консолидированной группы налогоплательщиков относятся следующие:

консолидированная группа может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90 процентов (п. 2 ст. 25.2 НК РФ). Обращаясь к зарубежному опыту, можно увидеть, что долевое участие в капитале дочерних предприятий установилось на следующем уровне: Австралия, Япония, Дания – не менее 100 %, Нидерланды и Франция – не менее 95 %, США – не менее 80 %, Австрия и Испания – не менее 75 %, Германия – не менее 50 % [3];

совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДС за предшествующий период (без учета сумм НДС, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза) должна составлять не менее 10 млрд руб. (пп.1 п. 5 ст. 25.2 НК РФ);

суммарный объем выручки (по всем в совокупности организациям) за предшествующий период должен составлять не менее 100 млрд руб. (пп. 2 п. 5 ст. 25.2 НК РФ);

совокупная стоимость активов должна составлять не менее 300 млрд руб. (пп. 3 п. 5 ст. 25.2 НК РФ).



Участниками консолидированной группы налогоплательщиков могут быть только организации, уплачивающие налог на прибыль "по общим правилам". Следовательно, не могут быть участниками консолидированной группы организации:

- применяющие специальные налоговые режимы;
- являющиеся резидентами особых экономических зон;
- имеющие освобождение по уплате налога на прибыль.

Кроме того, банки, страховые организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг, негосударственные пенсионные фонды могут создавать консолидированные группы в рамках своих профессиональных интересов. То есть страховая организация может входить только в ту консолидированную группу, участниками которой являются только страховые организации.

Во всех странах применение системы консолидированной отчетности носит добровольный характер. В России, как и в большинстве стран, действует заявительная система, согласно которой налогоплательщики могут подать заявление на применение режима, а налоговые органы, в случае соответствия налогоплательщиков всем необходимым требованиям, дают им соответствующее разрешение.

Как уже было упомянуто, деятельность консолидированной группы осуществляется на основании положений главы 3.1 НК РФ и договора о создании группы, требования к которому определены статьей 25.3 НК РФ. Группа может создаваться на срок не менее двух лет.

В договоре о создании группы налогоплательщиков на одного из участников возлагается обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль по консолидированной группе. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации – ответственного участника группы. Порядок предоставления договора на регистрацию определен в пункте 6 статьи 25.3 НК РФ.

Анализируя отечественную практику, можно увидеть положительную динамику создания консолидированных групп налогоплательщиков. Если в ноябре 2012 года ФНС России сообщала о создании в Российской Федерации 12 КГН, то с 1 января 2013 их ряды пополнили еще 4 консолидированные группы. Следует отметить, что среди компаний, которые заявили о создании КГН в 2012 году, были "Газпром", "Газпром нефть", "Татнефть", ЛУКОЙЛ, "Сургутнефтегаз". Таким образом, консолидированные группы создают крупные компании в нефтяной, газовой и телекоммуникационной отраслях.

При этом из-за введения института КГН за три квартала 2012 года консолидированный бюджет Российской Федерации недополучил 3 млрд руб. налога на прибыль организаций, и по словам заместителя главы ФНС Д. Егорова, для государства это немного, так как всего от налога на прибыль организаций бюджет получает около 2 трлн руб. Кроме того, он заметил, что положительный результат от введения КГН ощутили в 40 регионах, тогда как лишь 10 – 15 субъектов Российской Федерации потеряли часть бюджетных доходов [4]. Создание КГН рассматривается ФНС России как инструмент поддержки российских налогоплательщиков.

Анализируя нововведения в российское налоговое законодательство, хотелось бы рассмотреть основные достоинства и недостатки консолидированной группы налогоплательщиков.

В первую очередь, в результате применения консолидированной отчетности у налогоплательщиков снижается стимул для применения трансфертного ценообразования, которое представляет собой реализацию товаров или услуг взаимозависимыми лицами по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам. Таким образом, для государства исчезает необходимость сложного контроля за трансфертными ценами.

Кроме того, создаются условия для объединения ряда процедур налогового администрирования и снижения издержек для участников КГН путем переложения основных обязанностей по исчислению и уплате налога на прибыль организаций, уплате пеней и штрафов, а также по представлению в налоговый орган соответствующей налоговой декларации на одно лицо – ответственного участника КГН.

Также создаются благоприятные условия для взаимозависимых организаций, выражающиеся в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников консолидированной группы при исчислении налога на прибыль организаций. Более того, консолидированное налогообложение должно стимулировать развитие интеграционных структур, а также способствовать гармонизации налоговой системы Российской Федерации с налоговыми системами развитых стран. Отмечая недостатки данного режима, можно отметить, что создание консолидированной группы налогоплательщиков будет провоцировать отток налоговых поступлений в бюджеты отдельных субъектов РФ как следствие перемещения налоговой базы.

Еще одним недостатком является то, что предоставление единой декларации по КГН не освобождает участников группы от обязанностей сдачи декларации по налогу на прибыль по доходам, не вошедшими в налоговую базу консолидированной группы.

Слабой стороной консолидированной группы налогоплательщиков в настоящее время является ее "узкий характер". В дальнейшем, учитывая опыт зарубежных стран, можно рассмотреть вопрос о расширении применения налоговой консолидации и на другие налоги. Например, в Великобритании и ряде других стран, кроме налога на прибыль, доступна консолидация по НДС и акцизам. Более того, можно включить в состав потенциальных участников консолидированной группы иностранных зависимых организаций.

Подводя итог, необходимо отметить, что оценка целесообразности введения режима налогообложения групп компаний должна основываться на анализе происходящих в стране экономичес-

ких процессов, учитывать влияние режима на эффективность размещения финансовых ресурсов и на условия распределения прибыли.

Россия пока только набирается опыта применения анализируемого режима, и насколько успешен будет результат, покажет время. Можно предположить, что в случае успешной реализации нововведения, требования к консолидированным группам будут снижены, и возможность уплаты налога на прибыль организаций по суммарным результатам работы будет доступна более широкому кругу налогоплательщиков. Более того, включение в состав консолидированной группы налогоплательщиков иностранных зависимых компаний может позитивно отразиться на инвестиционной привлекательности России и продолжить путь интеграции нашей страны в мировое экономическое сообщество.

*Рецензент  
старший преподаватель Коновалов Е. И.*

**Литература:** 1. Зачупейко И. В. Актуальные вопросы формирования института налоговой консолидации Российской Федерации / И. В. Зачупейко // Информационные и финансовые потоки. – 2010. – № 3. – С. 109–115. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. Ч. 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch1>. 3. Баннова К. А. Особенности налогообложения консолидированных налогоплательщиков в развитых зарубежных странах / К. А. Баннова // Вестник Томского государственного университета. – 2012. – № 2. 4. Агентство экономической информации ПРАЙМ "Четыре новые консолидированные группы налогоплательщиков созданы с начала 2013 г. – ФНС" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.lprime.ru/Ministries\\_agencies/20130125/760742959.html](http://www.lprime.ru/Ministries_agencies/20130125/760742959.html).

УДК 336.225.6

**Короева М. Р.**

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

## **НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ОБРАЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ НАЛОГОВО-БЮДЖЕТНОЙ ПОДДЕРЖКИ ИХ РАЗВИТИЯ**

*Аннотация. Проведен анализ порядка ведения налогового учета государственными и муниципальными учреждениями образования, а также раскрыты привилегии таких учреждений перед иными в исследуемой части. Рассмотрены сравнительный и факторный методы, проведен анализ действующего порядка налогообложения прибыли исследуемых учреждений с учетом особенностей в правовом положении каждого типа государственных и муниципальных учреждений.*

*Анотация. Проведено аналіз порядку ведення податкового обліку державними й муниципальними установами освіти, а також розкрито привілеї таких установ перед іншими в досліджуваній частині. Розглянуто порівняльний та факторний методи, проведено аналіз чинного порядку оподаткування прибутку досліджуваних установ з урахуванням особливостей у правовому становищі кожного типу державних і муниципальних установ.*

*Annotation. The article is dedicated to analysis of the procedure of tax accounting in state and municipal establishments of education, and also to disclosure of privileges of the establishments before other organizations in the investigated part. Comparative and factor methods are discussed in the article. The current order of profit taxation of the investigated establishments taking into account the peculiarities of legal status of each type of state and municipal establishments has been analysed.*

*Ключевые слова: налоговый учет, налог на прибыль организаций, государственные и муниципальные учреждения, учреждения образования.*

© Короева М. Р., 2013



В России образовательное учреждение является юридическим лицом, осуществляющим образовательный процесс, созданным и зарегистрированным в соответствии с действующим законодательством. В большинстве своем образовательные учреждения в Российской Федерации представлены такой группой некоммерческих организаций, как государственные и муниципальные учреждения [1].

Государство стремится поддерживать функционирование учреждений образования, в том числе посредством налогового регулирования, поскольку такие юридические лица оказывают услуги, предоставление которых гражданам страны гарантировано Конституцией Российской Федерации.

Настоящая статья посвящена анализу механизма исчисления налога на прибыль организаций в государственных и муниципальных учреждениях образования, имеющего особенности в силу законодательно установленного правового положения государственных и муниципальных учреждений, а также в силу социального характера отрасли деятельности образовательных учреждений. Выбор исследования проблемы посредством изучения порядка налогообложения прибыли обосновывается тем, что оно позволит рассмотреть и проанализировать основные показатели деятельности образовательных учреждений, раскрывающих финансовый аспект в функционировании на российском рынке таких субъектов экономических отношений. Прибыль, полученная налогоплательщиком, признается объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций и исчисляется как разница между доходами и произведенными расходами [2].

Особенности, относящиеся к деятельности государственных и муниципальных учреждений образования, в значительной степени касаются необлагаемой при исчислении налога на прибыль организаций части доходов. В частности, к таким доходам относятся средства целевого финансирования. Налоговый кодекс Российской Федерации определяет исчерпывающий перечень статей целевого финансирования. В прямой зависимости от типа государственного и муниципального учреждения находится объем целевого финансирования деятельности учреждения, относящегося к не подлежащим налогообложению доходам.

Не учитываются в целях налогообложения доходы в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями образования по решению органов исполнительной власти всех уровней, поскольку имущество, закрепленное за учреждением собственником имущества – учредителем – на праве оперативного управления, не является безвозмездно полученным и не должно подвергаться обложению налогом на прибыль как доход, поскольку право собственности и право свободного распоряжения таким имуществом у учреждения не возникают [3].

Администрирование целевого использования доведенных до казенных учреждений бюджетных ассигнований и предоставленных бюджетным и автономным учреждениям субсидий на выполнение государственного задания и субсидий на иные цели не является функцией налоговых органов. Контроль за целевым использованием этих средств осуществляют администраторы средств, выделяемых из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Помимо средств целевого финансирования налоговое законодательство предусматривает категорию доходов "целевые поступления", которые также не учитываются при налогообложении. Полученные налогооблагаемые доходы учреждения в целях расчета налоговой базы уменьшаются на сумму произведенных расходов.

Не все затраты, отвечающие законодательно установленным условиям, образовательные учреждения, как и иные организации, могут отнести к разряду расходов, учитываемых в целях налогообложения. В связи с этим в статье 270 НК РФ представлен открытый перечень расходов, отнесение которых в уменьшение полученных учреждением доходов в целях налогообложения является неправомерным с точки зрения налогового законодательства.

В этот перечень также включены специфические виды расходов, которые характерны для учреждений образования. Например, расходы казенных учреждений в связи с исполнением государственных (муниципальных) функций, в том числе с оказанием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ), так как эти расходы осуществляются за счет доходов в виде средств целевого финансирования.

Для образовательных учреждений, как правило, неотъемлемой частью их деятельности выступает участие в форме членства в образовательных сообществах, объединениях и других подобных организациях, предполагающее регулярное внесение членских взносов в эти объединения. В целях расчета налоговой базы указанная статья расходов исключена из состава учитываемых при налогообложении прибыли, что также немаловажно для образовательных учреждений, желающих участвовать в том или ином сообществе, например, в ассоциациях высших учебных заведений, ассоциациях ректоров и др. При этом целесообразно включение таких расходов в состав облагаемых для образовательных учреждений в силу неотъемлемости их участия в подобных объединениях в целях повышения качества предоставляемых услуг, а также соответствия российским и международным образовательным стандартам. В общем случае налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов, в том числе для государственных и муниципальных учреждений образования. Однако последние имеют право применять нулевую налоговую ставку по налогу на прибыль организаций при определенных условиях.

Сумма налога на прибыль организаций определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. На этом этапе исчисления суммы налога к уплате образова-





тельные учреждения, перешедшие на "льготную" налоговую ставку 0 процентов, определяют сумму налога как равную нулю. Применение нулевой налоговой ставки не освобождает образовательные учреждения от необходимости ведения налогового учета доходов и расходов.

Помимо ведения образовательной деятельности необходимо соблюдение установленных условий, в частности, 90-процентной доли доходов от оказания образовательных услуг в общей сумме доходов организации и численности работников (не менее 15 человек), а также наличие лицензии на осуществление образовательной деятельности.

Наиболее сложным в соблюдении является условие, касающееся доли доходов от оказания образовательных услуг в общей сумме доходов. Это связано с тем, что сегодня у учреждений высокий уровень самостоятельности и значительный перечень видов деятельности, ведение которых учреждениям разрешено. Поэтому помимо услуг образовательного характера учреждения оказывают достаточно широкий спектр иных услуг. Следовательно, велика вероятность того, что правом применения нулевой налоговой ставки воспользуется не столь значительное количество учреждений.

Прежде чем обратиться в налоговый орган по месту своего нахождения, налогоплательщик должен владеть достоверной информацией о своей деятельности и быть уверенным, что по окончании налогового периода правомерность применения "льготной" налоговой ставки подтвердится.

Кроме того, учреждения, заявившие о применении нулевой налоговой ставки, автор полагает, должны быть готовы к увеличению числа проводимых в их отношении налоговыми органами камеральных проверок. Несмотря на всю привлекательность введенной "льготной" для образовательных учреждений налоговой ставки, не стоит забывать, что это лишь временная норма, действующая с 2011 до 2020 года. Эти мероприятия, в первую очередь, связаны с намерением государства поддержать и повысить уровень образования в России. Также целью выступает потребность в дезориентации существующих направлений деятельности образовательных учреждений, которые в последние годы набирают все большие обороты в части оказания иных услуг, не связанных напрямую с образовательной деятельностью.

Сегодня активно реализуется государственная образовательная политика укрупнения образовательных учреждений, целью которой может быть только повышение качества образования в нашей стране, в том числе создание конкурентоспособных учреждений на международном уровне, сокращение при этом административно-управленческих расходов, а также ориентация учреждений на удовлетворение запросов реального производства.

В настоящее время ярко выступают проблемы, связанные с механизмом реализации политики укрупнения образовательных учреждений, в том числе связанные с ведением налогового учета.

В бюджетном и налоговом законодательстве отсутствуют адекватные механизмы для реализации таких крупномасштабных государственных программ. В статье 50 НК РФ лишь установлены положения по исполнению обязанностей по уплате налогов при реорганизации юридического лица. Однако данная статья только устанавливает обязательства организаций-правопреемников, а конкретные ситуации по их исполнению не разъясняет.

Кроме того, налоговый учет в исследуемых учреждениях, в частности в бюджетных и автономных учреждениях образования, превосходит по сложности учет в коммерческих организациях. Поэтому учреждения остро нуждаются в методических рекомендациях по ведению учета, содержащих единообразные решения по наиболее спорным вопросам в части особенностей учета в условиях реорганизации учреждения.

Проблемы, в первую очередь, связаны с тем, что ликвидируемые организации, как правило, не успевают исполнить свои обязательства по исчислению и уплате налогов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации до снятия их с учета в налоговых органах, поэтому правопреемники согласно вышеупомянутому положению (статья 50 НК РФ) несут в полном объеме ответственность за исполнение обязательств по ликвидированной организации, что, вполне очевидно, влечет ошибки в расчетах налогов и, следовательно, в суммах перечисляемых налоговых платежей. Также помимо обязательств по текущему налоговому периоду правопреемники исполняют обязательства, в случае необходимости, и по уточнению представленной информации в налоговые органы ликвидированными организациями в прошлых налоговых (отчетных) периодах.

*Научн. рук. Карпова Г. Н.*

---

**Литература:** 1. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений : Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://gov.cap.ru/home/11/43/a86.doc>. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2>. 3. Яговкина В. А. Налоговые льготы для государственных и муниципальных учреждений / В. А. Яговкина // Финансовое право. – 2012. – № 1. – С. 36–40.

Аспирант

Тернопольского национального экономического университета

## **ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ ПОДДЕРЖКИ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ**

*Аннотация. Исследованы основные инструменты финансовой поддержки развития реального сектора экономики Украины, определены основные проблемы в сфере налогообложения и пути их преодоления в Украине. Оценена роль текущих и капитальных расходов в обеспечении динамичного развития экономики в стране.*

*Анотація. Досліджено основні інструменти фінансової підтримки розвитку реального сектору економіки України, визначено основні проблеми у сфері оподаткування та шляхи їх подолання в Україні. Оцінено роль поточних і капітальних витрат у забезпеченні динамічного розвитку економіки в країні.*

*Annotation. The basic tools of financial support of the real sector of the Ukrainian economy, the basic problem in the field of taxation and the ways of solving them in Ukraine are examined. The role of current expenses and capital expenditures in ensuring the dynamic development of the economy in the country is assessed.*

*Ключевые слова: налоги, расходы, бюджет развития, налоговые льготы.*

Формирование эффективного реального сектора по производству продукции с большей долей добавленной стоимости в национальной экономике требует комплексного подхода относительно определения основных инструментов государственного регуляторного влияния. Применение механизмов, связанных с бюджетно-налоговым регулированием, обеспечивает решение только основных текущих проблем развития экономики страны. Для достижения более эффективных результатов развития украинской экономики существует необходимость согласования функционирования бюджетно-налогового регулирования по денежно-кредитным регулированиям экономических процессов. Потому что эффективное сочетание и применение инструментов, данных видов регулирования позволяют повысить возможности влияния на реальный сектор экономики Украины. Банковская система и деятельность небанковских кредитных учреждений обеспечивают эффективное использование ограниченных финансовых ресурсов страны, а также являются основой для формирования необходимых инвестиционных ресурсов. Стабильность монетарного рынка страны обеспечивает стабильность в деятельности реального сектора и улучшение динамики воспроизводственных процессов.

Исследованию влияния инструментов финансового регулирования на развитие экономики Украины посвящены работы таких отечественных ученых: А. Амоши, Ю. Бажала, А. Гальчинского, В. Гееца, А. Замаслова, А. Крысоватого, М. Крупки, Ю. Иванова, С. Юрия и др. Однако в связи с изменением экономической ситуации, динамичным развитием экономики и финансово-экономическим кризисом в экономике выбранная тематика не теряет актуальности.

Важную роль в реализации основных функций и задач правительства, а также обеспечении макроэкономической стабилизации и корректировке рыночных механизмов играют экономические методы государственного регулирования экономики. Экономические методы используют с целью создания экономической среды, побуждают субъектов рынка действовать в необходимом для общества направлении и решать задачи социально-экономического развития страны. Система экономических методов включает методы налогово-бюджетного, денежно-кредитного, ценового и валютного регулирования [1].

Налогово-бюджетное регулирование предусматривает использование системы налогообложения и управления расходами с целью установления равновесия на рынке. Так, если необходимо активизировать деловую активность и стимулировать спрос, ставки налогообложения снижают, увеличивают расходы из бюджета, что вызывает рост доходов и оживляет предпринимательскую деятельность и наоборот. Можно выделить следующие основные инструменты налогово-бюджетного механизма активизации экономики, а именно: государственный бюджет и бюджеты всех уровней, система налогов, ставки налогообложения, регрессивные и прогрессивные ставки налогообложения, налоговые преференции; государственные расходы, дотации, субсидии, субвенции, помощи; государственные кредиты и государственные инвестиции; государственные закупки и др.

Налогово-бюджетное регулирование экономики обеспечивает реализацию фискальной политики государства и предусматривает систему правительственных действий по формированию финансовых ресурсов страны и управлению бюджетными расходами в целях обеспечения равно-

весия внутреннего рынка и решению проблем социально-экономического развития. Иными словами, это мероприятия государства в сфере налогообложения и государственных расходов. Среди основных задач налогово-бюджетного регулирования выделяют:

- обеспечение равновесия национального рынка и влияние на состояние народнохозяйственной конъюнктуры;
- перераспределение национального дохода;
- выравнивание доходов и расходов субъектов хозяйствования и бюджетов разных уровней;
- накопления необходимых ресурсов для финансирования социальных программ, создание централизованного фонда денежных ресурсов государства (государственного бюджета) для выполнения его функций.

В системе налогово-бюджетного регулирования экономики можно выделить такие взаимосвязанные и взаимодополняющие направления, как: формирование финансовых ресурсов государства (план доходов государственного бюджета на 2013 год составляет 361,5 млрд грн), управление государственными расходами (плановая расходная часть государственного бюджета в 2013 году составит 410,6 млрд грн), финансирование бюджетного дефицита (планируемый дефицит бюджета в 2013 году будет на уровне 50,4 млрд грн), регулирование межбюджетных отношений; долговые обязательства (более 81 млрд грн бюджетных средств будет потрачено на погашение госдолга) [2].

Европейский банк реконструкции и развития снизил прогноз роста валового внутреннего продукта Украины в 2013 году с 2,5 до 1 %. Это, в свою очередь, означает, что со стороны государства необходима адекватная поддержка развития реального сектора экономики. Хотя по прогнозным показателям украинского правительства рост ВВП страны в 2013 году будет на уровне 3 – 4 %. Однако, по мнению автора, достичь таких показателей в условиях нестабильной финансово-экономической ситуации в Европейском Союзе и США, отсутствия новой программы сотрудничества с МВФ и без отказа от жесткой монетарной политики будет непросто (рисунок).

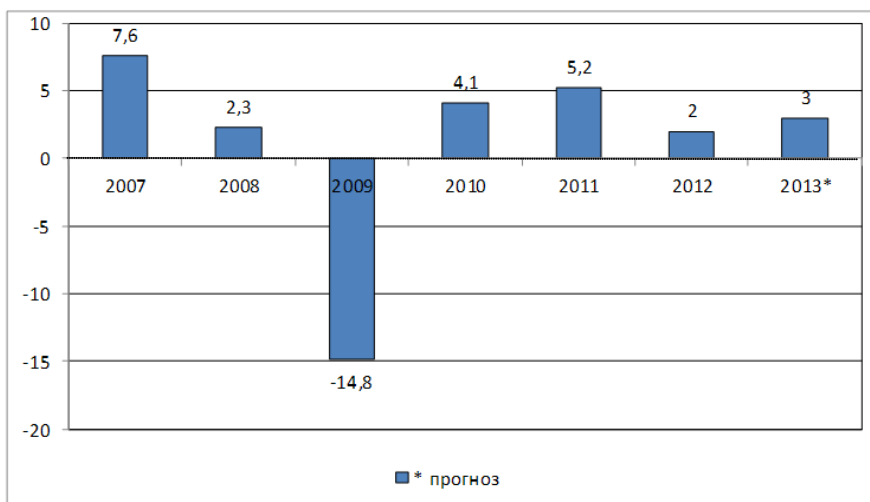


Рис. Динамика ВВП Украины в 2007 – 2013 годах, % [3]

Анализ динамики ВВП свидетельствует о необходимости поддержки реального сектора экономики, ведь отрицательный результат по итогам 2012 года в промышленности зафиксирован впервые с кризисных 2008 – 2009 годов. Тогда объемы производства упали на 5,2 и 21,9 % соответственно. В 2010 году показатель вырос на 11,2 %, а в 2011 году – на 7,6 %.

Бюджетно-налоговые механизмы поддержки предприятий в условиях финансового кризиса должны применяться, прежде всего, для субъектов хозяйствования, которые оказались в трудном финансовом положении. Для недопущения неблагоприятных социальных и экономических последствий, которые могут возникнуть из-за роста безработицы и закрытия значительного количества предприятий, государство может предоставлять таким предприятиям поддержку в значительном объеме, несмотря на нарушение условий конкурентной рыночной среды.

В контексте реализации задач структурной перестройки экономики бюджетно-налоговая политика Украины должна перейти от доминирования фискальных приоритетов в реализации стимулирующего потенциала. Данный потенциал должен быть направлен на решение следующих задач:

- стимулирование инвестиционной активности корпоративного сектора: предоставление предприятиям, которые намерены осуществлять активную инвестиционную политику, государственной поддержки в виде налоговых льгот и преференций при эквивалентной выгоде от их деятельности для государства, которая может проявляться в создании рабочих мест, снижении экологической нагрузки, увеличении бюджетных поступлений и валютной выручки;
- создание благоприятных условий для развития высокотехнологичных производств и экспорта за счет предоставления налоговых льгот и введения специальных налоговых режимов для предприятий;
- стимулирование деловой активности в депрессивных регионах благодаря восстановлению территориальных налоговых льгот и стимулов на основе европейских норм и практик.



Реализация стимулирующего потенциала налоговой системы должна осуществляться благодаря оптимальному сочетанию действия следующих инструментов:

- снижение ставки налога на прибыль, который реинвестируется в модернизацию основных фондов;

- введение ускоренной амортизации;

- снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда, которую несут работодатели.

В условиях достаточно низкой номинальной ставки налога с доходов физических лиц вполне возможно перераспределение налоговой нагрузки в сторону работников;

- предоставление отраслевых и территориальных налоговых льгот на основе критериев, которые делают невозможным массовое использование таких инструментов для минимизации налогообложения или получения конкурентных преимуществ по сравнению с другими участниками рынка;

- упрощение процедуры возмещения НДС, что позволит создать предприятиям благоприятные условия для расширения производства в Украине.

Совершенствование бюджетного регулирования структурных преобразований должно предусматривать обеспечение в среднесрочной перспективе повышение эффективности капитальных расходов бюджета. В первую очередь, это касается национальных инфраструктурных проектов, финансирование которых на сегодня расплывлено между различными фондами. Для этого необходимо:

- провести эффективное распределение расходов государственного бюджета на финансирование текущей деятельности и капитальные расходы;

- обеспечить сбалансированность текущего бюджета, соответствие текущих расходов государства ее постоянным доходам;

- обеспечить направление нерегулярных поступлений бюджета (доходов от приватизации, кредитов и т. д.) в бюджет развития. По бюджету развития применять среднесрочное и долгосрочное планирование;

- ввести механизм детального анализа экономической эффективности и необходимости с точки зрения национальных интересов по проектам, которые будут финансироваться из бюджета развития.

Бюджет развития может существовать в различных формах:

- отдельный фонд в рамках государственного бюджета;

- внебюджетный инвестиционный фонд (Фонд развития, Фонд регионального развития и т. п.);

- Государственный банк реконструкции и развития. Функции данного банка будут заключаться в предоставлении ресурсов коммерческим банкам для финансирования долгосрочных кредитов на модернизацию. Ведь на сегодня предприятия практически лишены возможности привлекать ресурсы на длительный срок.

Итак, каждая из названных организационно-правовых форм имеет свои преимущества и недостатки. Поэтому установление оптимальной модели для Украины требует дальнейшего анализа именно финансовых инструментов активизации реального сектора экономики страны. Это позволит дифференцировать производство, повысить производство продукции с большим показателем добавленной стоимости, увеличить поступления бюджета, повысить конкурентоспособность украинского производителя и вывести экономику страны на интенсивный путь развития.

*Научн. рук. Крысоватый А. И.*

**Литература:** 1. Музиченко А. С. Інвестиційна діяльність в Україні. Проблеми регулювання : навч. посібн. / А. С. Музиченко. – К. : Кондор, 2009. – 406 с. 2. Факти держбюджету 2013 року // Контракти. – 2012. – № 51. – С. 20. 3. Динаміка ВВП у 2007 – 2013 роках // Контракти. – 2013. – № 1–3. – С. 22.

---

**Ткач М. И.**

УДК 338.4:336.225

Студент

Харьковского национального экономического университета

## **НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ**

*Аннотация. Рассмотрены основные методы налогового стимулирования реального сектора экономики как один из методов его поддержания, а также осуществлен анализ влияния налоговых льгот на объем поступлений.*

---

© Ткач М. И., 2013

*Анотація. Розглянуто основні методи податкового стимулювання реального сектору економіки як один із методів його підтримки, а також здійснено аналіз впливу податкових пільг на обсяг надходжень.*

*Annotation. The article reviews the main methods of tax incentives of the real sector of the economy, as a method of its supporting, and analyses the influence of tax relief on income.*

*Ключевые слова: реальный сектор экономики, налоговая льгота, налоговое стимулирование.*

Для определения степени развития страны используются различные макроэкономические показатели. Так, одним из основных является благосостояние населения, которое напрямую связано с удовлетворением физиологических потребностей, представленных в пирамиде Маслоу [1]. Именно реальный сектор [2] экономики занимается обеспечением граждан государства основными физиологическими потребностями. Поэтому для повышения уровня жизни населения необходимо поддерживать и развивать его. На данном этапе развития реальному сектору экономики оказывают особое внимание, ведь он не только обеспечивает физиологические потребности, но и служит средством накопления бюджета. После мирового финансового кризиса, который затронул и Украину, реальный сектор экономики [3] нуждается в поддержке, то есть создании максимально благоприятных условий его функционирования.

Исходя из этого, целью данной статьи является рассмотрение методов налогового стимулирования реального сектора экономики.

Прежде чем начать исследование методом налогового стимулирования, необходимо определить понятие "реальный сектор экономики". Для этого воспользуемся контент-анализом. Мнения авторов по поводу понятия "реальный сектор экономики" представлены в таблице.

Таблица

#### Обобщенная точка зрения на понятие "реальный сектор экономики"

Автор	Определение
О. Абрамов [2, с. 11]	Вся совокупность крупных, средних и малых предприятий, сосредоточенных на определенной территории, деятельность которых ориентирована на производство товаров и оказание услуг
Б. Маскулл [3, с. 57]	Сектор, в котором производятся товары и услуги с помощью комбинированного использования сырья и других факторов производства (рабочей силы, земли, капитала) или с помощью производственного процесса
А. Мешков [4, с. 25]	Экономическая система, обеспечивающая развитие всей системы рынков определенной территории, включающая совокупный потенциал данной территории в материально-вещественном проявлении, и весь комплекс экономических отношений, связанный с деятельностью субъектов рынка
К. Кобилд [5, с. 34]	Сектор, охватывающий деятельность экономики, связанную с совокупным спросом и совокупным предложением, валовым внутренним и национальным продуктом, потреблением, сбережением и накоплением капитала
Н. Шабалин [6, с. 78]	Сектор, непосредственно связанный с материальным производством и получением прибыли, а также с наполнением государственного бюджета

Таким образом, реальный сектор экономики – это сектор, который направлен на производство, получение прибыли и наполнение государственного бюджета путем осуществления хозяйственной деятельности (производство товаров и услуг).

Для поддержки развития реального сектора экономики используется ряд методов: налоговое стимулирование, кредитное стимулирование, протекционистские мероприятия и др. [7].

Налоговый стимул является сложным явлением, представляющим способы воздействия с помощью норм права на налогоплательщика в целях побуждения к правомерным действиям как в области налогообложения, так и в иных сферах жизнедеятельности (экономической, производственной, социальной и т. д.) [8].

В частности, налоговое стимулирование проявляется в предоставлении налоговых льгот, снижении ставки, налоговых соглашениях с другими странами, снятии налогов на реинвестирование и беспошлинный импорт оборудования и/или сырья, а также налоговые кредиты.

Следует упомянуть, что налоговое стимулирование является наиболее эффективным методом поддержки реального сектора экономики. Ведь от налоговой нагрузки на предприятие зависит его прибыльность, инвестиционная привлекательность, которая позволит привлечь средства в этот сектор экономики [4]. При снижении налогового бремени государство может ожидать на опре-



деленную компенсацию в виде расширения налоговой базы за счет уменьшения теневого сектора и повышения эффективности предпринимательской деятельности.

Согласно ст. 30 Налогового кодекса Украины налоговая льгота – это предусмотренное налоговым и таможенным законодательством освобождение налогоплательщика от обязанности относительно начисления и уплаты налога и сбора или уплата им налога и сбора в меньшем размере при наличии оснований, предусмотренных НКУ [7].

Предоставление налоговых льгот является одним из важнейших способов, ведь осуществляя влияние на величину налогов в стране, также можно воздействовать на важнейшие макроэкономические пропорции. К примеру, на распределение дохода на накопления и сбережения. Также с помощью налоговых льгот государство может регулировать соотношение между инвестициями фирм в активную и пассивную части основных фондов, на скорость воспроизводства основного капитала в промышленности страны, стимулирует инвестиции промышленных фирм в приоритетные, с точки зрения государства, направления, влияет на региональное размещение промышленных инвестиций.

В этом случае потери государства от предоставления временных льгот должны компенсироваться многократным увеличением бюджетных поступлений за счет ускоренного развития производства в течение льготного периода [8]. Для эффективного использования налоговых льгот необходимо исследовать, насколько сильна взаимосвязь между ней и объемом поступлений налогов. Существующая зависимость между предоставленным объемом налоговых льгот и объемом поступлений может быть представлена формулой:

$$Y = f(X),$$

где  $X$  – объем предоставленных налоговых льгот по акцизному налогу;

$Y$  – объем поступлений в бюджет по акцизному налогу.

Данная формула предназначена для анализа взаимосвязи между переменными  $X$  и  $Y$ , которые проявляются с помощью коэффициента корреляции. Он может изменяться от -1 до 1. Если значение ближе к 1, то связь сильная, а если к 0 – то связь слабая или отсутствует. Для определения коэффициента корреляции воспользуемся программным обеспечением Microsoft Excel. С помощью надстройки анализ данных производится регрессионный анализ. По его итогам коэффициент корреляции равен 0,2154, то есть взаимосвязь между налоговыми льготами по акцизному налогу и объемом поступлений в бюджет не существенна. И увеличение или уменьшение одного показателя не приведет к изменению другого.

Таким образом, согласно произведенному исследованию налоговое стимулирование является главным методом поддержания реального сектора экономики. При этом предоставление налоговых льгот, как один из его способов, является наиболее частым явлением. В статье также была рассмотрена взаимосвязь налоговых льгот и объемов поступлений на примере акцизного налога, то есть регрессионный анализ. Согласно расчетам коэффициент корреляции равен 0,2154, что значительно меньше 1, следовательно, в соответствии с математическими расчетами связь между факторами незначительная. Такой результат объясняется наличием большой дисперсии, то есть размер налоговых льгот изменяется от 0 до 575,55 млн грн, разброс данных сильно искажает результаты исследования. Рассмотрев ситуации с экономической точки зрения, можно утверждать, что налоговые льготы в любом случае влияют на объем поступлений. Но их не предоставляли в некоторых областях Украины (Волынская, Донецкая, Кировоградская, Луганская области и др.), за счет чего исказились результаты регрессионного анализа. Это связано с тем, что для этих областей не характерно производство подакцизной продукции, поэтому отсутствуют субъекты хозяйствования, которые нуждаются в налоговых льготах. Также в объеме поступлений по акцизному налогу имеет место высокая доля налога, который взимался с иностранных субъектов. Таким образом, нельзя базироваться только на математических расчетах при определении степени влияния налоговых льгот на объем поступлений, необходимо также учитывать существующие экономические законы.

*Рецензент*

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

**Литература:** 1. Maslow A. H. The influence of familiarization on preference / A. H. Maslow // J. exptl. Psychol. – 1937. – 21. – Pp. 162–180. 2. Абрамов О. К. Синтез определения термина "Реальный сектор экономики" / О. К. Абрамов // Реальный сектор. – 2008. – № 2. – С. 11–12. 3. Мешков В. А. Влияние инфраструктуры реального сектора на устойчивое развитие экономики региона : дисс. на соискание научн. степени канд. экон. наук / В. А. Мешков. – Ижевск, 2007. – 200 с. 4. Шабалин А. Н. Инвестиционное проектирование / А. Н. Шабалин. – М. : МФПА, 2004. – 139 с. 5. Терещенко Э. Модель влияния финансово-экономических методов государственного стимулирования на инвестиционную привлекательность предприятий / Э. Терещенко, О. Украинская // Вестник ЖГТУ. – 2011. – № 2(56). – С. 130–132. 6. Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве : дисс. канд. юрид. наук / Н. Н. Лайченкова. – Саратов, 2007. – 190 с. 7. Податковий кодекс України. – Х. : Фактор, 2012. – 528 с. 8. Хобта В. М. Управление инвестициями: механизм, принципы, методы / В. М. Хобта. – Донецк : ИЭП НАН Украины, 1996. – 206 с.

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

## ОСОБЕННОСТИ ЛИЗИНГА КАК ИНСТРУМЕНТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Аннотация. Рассмотрены проблемы определения понятия лизинга и отнесения его к юридической или экономической категории. Предложен оптимальный вариант определения лизинга, учитывающий наиболее важные аспекты лизинговой деятельности. Проведено сравнение лизинговой деятельности и банковских кредитов, выявляющее ряд значимых преимуществ лизинга. Сделан вывод о том, что при должном правовом регулировании и поддержке государства у лизинга существуют большие перспективы развития в Российской Федерации.*

*Анотація. Розглянуто проблеми визначення поняття лізингу та віднесення його до юридичної або економічної категорії. Запропоновано оптимальний варіант визначення лізингу, що враховує найбільш важливі аспекти лізингової діяльності. Проведено порівняння лізингової діяльності та банківських кредитів, що виявляє ряд значущих переваг лізингу. Зроблено висновок про те, що за належного правового регулювання й підтримки держави в лізингу існують великі перспективи розвитку в Російській Федерації.*

*Annotation. This article describes the problems of defining the concept of leasing and assigning it to the juridical and economic category. Based on the analysis of the various definitions of leasing the author offers the best option, taking into account the most important aspects of leasing. The second part compares leasing and bank loans, identifying a number of significant advantages of leasing. The author concludes that with proper legal regulation and state support in leasing there are great prospects for its development in the Russian Federation.*

*Ключевые слова: лизинг, экономическая категория, правовая категория, инвестиционная деятельность, оптимизация налогообложения.*

Понятие "лизинг" в хозяйственной деятельности трактуется достаточно широко. В большинстве случаев под лизингом понимают долгосрочную аренду различного оборудования, транспортных средств и сооружений производственного назначения.

В России лизинг появился относительно недавно, найдя свое отражение в нормативно-правовых актах, регулирующих указанную сферу хозяйственных отношений. Впервые понятие "лизинг" было закреплено в Указе Президента РФ от 17.09.1994 г. № 1929 "О развитии финансового лизинга в инвестиционной деятельности". В указанном правовом акте лизинг определялся как вид предпринимательской деятельности, направленной на инвестирование временно свободных или привлеченных финансовых средств в имущество, передаваемое по договору физическим и юридическим лицам на определенный срок. В настоящее же время лизинговые отношения регулируются Федеральным законом от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)". Под лизинговой деятельностью законодатель понимает "вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг", само же понятие лизинга трактуется как "совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга". Но, несмотря на, казалось бы, абсолютную ясность трактовки, авторы научных работ часто обращают внимание на то, что "любое определение лизинга является ограниченным и не может учесть всех форм его проявления" [1, с. 75–80].

До настоящего момента не существует однозначного мнения по поводу того, стоит ли рассматривать лизинг как одну из форм аренды, или нет. В Гражданском кодексе Российской Федерации договор финансовой аренды (лизинга) относится к институту аренды [2], в то же время о лизинге как таковом речи не ведется, в отличие от определений, содержащихся в Федеральном законе "О финансовой аренде (лизинге)" и приведенных выше. На этот вопрос законодатель не дает однозначного ответа, однако, проведя более детальный анализ лизинга как экономической категории, становится очевидным, что вся совокупность лизинговых отношений гораздо шире отношений по аренде имущества.



Наиболее точным определением лизинга, возможно, стало бы следующее: лизинг – это комплекс имущественных отношений, включающий договор займа, договор купли-продажи и др., складывающихся в связи с передачей имущества во временное пользование и производящихся в форме инвестиционной деятельности.

Следовательно, основу лизинга составляет передача имущества во временное пользование, а отношения по купле-продаже выступают как вспомогательные. Они не только предшествуют собственно передаче имущества в пользование, но в ряде случаев при приобретении имущества в собственность пользователем и после окончания договора лизинга могут завершить весь комплекс отношений лизинга.

В России формирование рынка лизинговых услуг, как отдельной отрасли отношений, началось лишь в 2001 – 2002 годах. Но, несмотря на это, развитие происходило быстрыми темпами. Это объясняется очевидными преимуществами лизинга перед банковскими кредитами. Одним из которых является, к примеру, возможность получения средств на развитие деятельности предприятия, совмещенной с оптимизацией налогообложения в виде ускоренной амортизации. Также сформированный рынок лизинговых услуг позволяет ускоренными темпами развивать стратегически важные отрасли экономики. Кроме того, лизинг, являясь альтернативой кредитованию, усиливает конкуренцию между банками и лизинговыми компаниями, снижая тем самым среднюю ставку процента.

Также согласно п. 1 ст. 11 ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)", предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя. То есть право собственности на предмет договора к лизингополучателю не переходит, а, следовательно, в соответствии со ст. 39 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) такая передача не может признаваться реализацией и согласно ст. 146 НК РФ не является объектом обложения НДС. Кроме того, лизинговые платежи, уплачиваемые лизингополучателем лизингодателю в соответствии с договором, подлежат вычету в случае, если объект основных средств, переданный по договору лизинга, используется лизингополучателем для производства товаров (работ, услуг), обороты по реализации которых подлежат обложению НДС. Лизингополучатель предъявляет к зачету бюджетом НДС в сумме, уплаченной в составе конкретного лизингового платежа вне зависимости от того, на чьем балансе числится приобретенное в лизинг имущество [3].

Важным моментом является и то, что согласно пп. 1 п. 2 ст. 259.3 НК РФ налогоплательщик-лизингополучатель, на балансе которого находится предмет лизинга, вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3. Далее лизингополучатель учитывает суммы начисленной амортизации в составе расходов, связанных с производством и реализацией, уменьшая тем самым налоговую базу по налогу на прибыль организации. Это также в ускоренном порядке уменьшает остаточную стоимость объекта основных средств, что приводит к снижению налогового бремени по налогу на имущество организации. Кроме всего прочего, если условиями лизингового договора предусмотрен учет имущества на балансе лизинговой компании, то в качестве расходов лизингополучателя признаются все лизинговые платежи, которые в полном размере относятся на себестоимость продукции и снижают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Помимо налоговых льгот к преимуществам лизинга для лизингополучателя можно отнести: возможность переоснащения производства новым высокотехнологичным оборудованием без привлечения значительных финансовых ресурсов;

относительная простота при учете;

возможность быстрой смены оборудования;

сохранение права собственности и вытекающих из него налоговых и других обязательств за лизингодателем (в случае если предмет лизинга остается на его балансе);

полученные по договору финансовой аренды основные средства дают возможность уменьшить инвестиционный риск и риски, связанные с моральным износом оборудования;

страховку объекта лизинга может оплачивать лизингодатель, что позволяет включить стоимость страховки в лизинговые выплаты, уменьшив размер одновременно отвлекаемых средств лизингополучателя;

требования, которые предъявляются к потенциальному лизингополучателю, чаще всего не такие жесткие, как те, которые предъявляют банковские комиссии и др.

Безусловно, лизинг нельзя рассматривать как идеальный инструмент инвестиционной деятельности, однако в настоящий момент данная категория отношений представляет собой наиболее оптимальный и рациональный выбор среди прочих форм инвестирования. На взгляд автора, при должном правовом регулировании и поддержке государства у лизинга существуют большие перспективы развития в РФ.

*Рецензент*

*преподаватель Дидух В. В.*

**Литература:** 1. Лелецкий Д. В. Об экономической сущности лизинга / Д. В. Лелецкий. – М., 1998. – С. 75–80. 2. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/gk/ch1>. 3. Письмо Минфина России от 22.11.2004 г. № 03-03-01-04/1/128 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.referent.ru/1/84406/card>.



Студент  
Харьковского национального экономического университета

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОНЯТИЯ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

*Аннотация. Рассмотрены основные подходы отечественных и зарубежных ученых-экономистов к определению такого понятия, как "реальный сектор экономики". Обоснована его роль в становлении основы экономической системы страны.*

*Анотація. Розглянуто основні підходи вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів до визначення такого поняття, як "реальний сектор економіки". Обґрунтовано його роль у становленні основи економічної системи країни.*

*Annotation. The main approaches of domestic and foreign scientists and economists to defining such concept as "real sector of economy" are discussed and its role in establishing the foundations of economic system of a country is proved.*

*Ключевые слова: реальный сектор экономики, ВВП, материальное производство, нематериальное производство, материальные услуги, нематериальные услуги.*

Основным показателем, характеризующим развитие экономики той или другой страны, является уровень благосостояния населения и степень удовлетворения его потребностей. При этом, как известно, первоочередными потребностями являются материальные потребности, такие, как: продукты питания, одежда, жилье, транспорт, средства связи и т. д. Итак, важнейшей задачей любого общества – это обеспечение его членов предметами потребления. В связи с этим высокий уровень благосостояния населения напрямую зависит от эффективности функционирования реального сектора экономики, направленного на достижение материальных потребностей общества.

В настоящее время реальному сектору экономики уделяется особое внимание, поскольку он не просто связан с удовлетворением потребностей населения, но и обеспечивает наполнение бюджета, потому что именно в нем создается большая часть валового внутреннего продукта страны (далее – ВВП). Поэтому важность реального сектора экономики Украины уже не подлежит сомнению, так, усилия правительства страны должны быть направлены на поддержку и создание максимально благоприятных для его функционирования условий.

Исследованию развития реального сектора экономики были посвящены работы таких зарубежных и отечественных ученых, как: Абрамов А. К., Грязнова А. Г., Шабалин А. Н., Маскулл Б. А., Д. Кобилд, Мешков В. А., Райзенберг Б. А. и др. Вместе с тем на сегодняшний день недостаточно внимания уделяется исследованию проблемы формирования реального сектора украинской экономической системы.

Цель статьи состоит в обобщении научных подходов к трактовке понятия "реальный сектор экономики", а также уточнении его структуры на основе разграничения на сферы материального и нематериального производства товаров и услуг.

Понятие "реальный сектор экономики" не является новым. В частности, термин "сектор" в словарных источниках объясняют так: от лат. sector – который рассекает – это отдел учреждения, который имеет какую-то специализацию; какая-то часть, отрасль народного хозяйства" [1]. В самом общем представлении, реальный сектор экономики (далее – РСЕ) предстает как совокупность отраслей экономики, производящих материальные и нематериальные товары и услуги, за исключением операций, относящихся к финансовому сектору экономики. Следует отметить, что этот термин не имеет четкого законодательного определения. Часто используется в политической лексике и публицистике без конкретизации смысла. Начало активного использования относится примерно к 1998 году. Тогда давалась его общая характеристика, исходя из которой он фактически отождествлялся с нефинансовым сектором в традиционном его понимании. Основные подходы к определению этого понятия представлены в таблице.

Как видно из проведенного анализа литературных источников, на сегодняшний день среди ученых отсутствует единая точка зрения относительно определения данного понятия, которая учитывала бы всю его многогранность.

**Определение понятия "реальный сектор экономики" в трудах отечественных и зарубежных ученых-экономистов**

№	Определение	Автор
1	Сектор, непосредственно связанный с материальным производством и получением прибыли, а также с наполнением государственного бюджета	Шабалин А. Н. [2]
2	Сектор, в котором создается валовой внутренний продукт. Включает промышленное производство, состоящее из предприятий добывающей и перерабатывающих отраслей промышленности, сельского хозяйства, сферы предоставления промышленных, бытовых и других услуг	Грязнова А. Г. [3]
3	Вся совокупность больших, средних и малых предприятий, сосредоточенных на определенной территории, деятельность которых ориентирована на производство товаров и оказание услуг	Абрамов О. К. [4]
4	Сектор, в котором производятся товары и услуги с помощью комбинированного использования сырья и других факторов производства (рабочей силы, земли, капитала) или с помощью производственного процесса	Маскулл Б. О. [5]
5	Сектор, который охватывает деятельность экономики, связанную с совокупным спросом и совокупным предложением, валовым внутренним и национальным продуктом, потреблением, сбережением и накоплением капитала	Кобилд К. Д. [6]
6	Экономическая система, обеспечивающая развитие всей системы рынков определенной территории, включая совокупный потенциал данной территории в материально-вещественном проявлении, и весь комплекс экономических отношений, связанных с деятельностью субъектов рынка	Мешков В. А. [7]
7	Отрасли экономики, производящие материально-вещественный продукт, нематериальные формы богатства и услуги, за исключением операций в финансово-кредитной и биржевой сферах, не отнесенных к данному сектору	Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. [8]
8	Отрасли материального производства, торговлю, сферу нематериальных услуг, нефинансовые предприятия, домашние хозяйства, сектор органов государственного управления и государственные учреждения в части предоставления нефинансовых услуг, сферу культуры, науки, образования	Семенов А. Ю. [9]
9	Совокупность отраслей экономики, которые производят материальные и нематериальные товары и услуги, за исключением финансово-кредитных и биржевых операций	Украинская О. А. [10]
10	Совокупность хозяйствующих субъектов, основной деятельностью которых является производство товаров и оказание нефинансовых услуг на рыночной основе	Сергиенко Я. В. [11]

Так, характеризуя сущность понятия реальный сектор экономики, следует отметить тесную его взаимосвязь с отраслями сферы материального производства. Так, большинство ученых [2; 5; 6; 12], отождествляют эти два понятия и не относят к нему услуги, торговлю, науку. Наряду с этой точкой зрения существуют другие, которые, в свою очередь, отождествляют РСЕ с понятием "сфера производства товаров". Однако материальное производство не в полном объеме соответствует термину "реальная экономика", поскольку не включает торгово-посреднические услуги. В большом экономическом словаре "реальный" означает "настоящий, существующий в действительности" [12], а отрасли сферы услуг действительно существуют, поэтому правомерно относить их к реальному сектору. В связи с этим представляется целесообразным оперировать такими понятиями, как "материальное производство" и "нематериальное производство", "материальные услуги" и "нематериальные услуги" [4].

Так, к сфере материального производства относятся отрасли и предприятия, в которых производятся материальные блага: промышленность, сельское и лесное хозяйство, а также отрасли, оказывающие материальные услуги: строительство, гостиничный бизнес, транспорт, связь, торговля и общественное питание, а следовательно образуют важнейшие макроэкономические показатели, такие, как ВВП, национальный доход и т. д.

Нематериальное производство обеспечивает материальное производство научными, информационными и другими нематериальными услугами, такими, как: здравоохранения, образование, наука, культура, искусство, спорт и т. д. Не являются тождественными и понятие "реальная экономика" и "сфера производства товаров", поскольку в реальную экономику включаются как торговля, так и сфера услуг.

Таким образом, реальный сектор экономики – это сектор, который относится к сфере как материального, так и нематериального производства товаров и предоставления услуг, вносит весомый вклад в доходную часть бюджета страны и составляет основу экономической системы большинства государств мира.

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

**Литература:** 1. Сучасний словник іншомовних слів : близько 20 тис. слів і словосполучень [уклад. О. І. Сколенко та ін.]. – К. : Довіра, 2006. – 789 с. 2. Шабалин А. Н. Инвестиционное проектирование / А. Н. Шабалин. – М. : МФПА, 2004. – 139 с. 3. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / [уклад. А. Г. Грязнова та ін.]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 1168 с. 4. Абрамов О. К. Синтез определения термина "реальный сектор экономики" / О. К. Абрамов // Реальный сектор. – 2008. – № 2. – С. 11–12. 5. Mascull B. Business Vocabulary in Use / B. Mascull. – Cambridge University Press, 2010. – 176 p. 6. Cobuild C. Business Vocabulary in Practice / C. Cobuild. – Collins Cobuild, 2011. – 256 p. 7. Мешков В. А. Влияние инфраструктуры реального сектора на устойчивое развитие экономики региона : дисс. на соискание научн. степени канд. экон. наук / В. А. Мешков. – Ижевск, 2007. – 200 с. 8. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 495 с. 9. Семенов А. Ю. Взаємодія банківського і реального секторів економіки України : основні тенденції / А. Ю. Семенов // Финансы, учет, банки. – 2010. – № 181. – С. 182. 10. Украинская О. А. Основные аспекты инвестиционной привлекательности субъектов реального сектора экономики Украины / О. А. Украинская // Економіка і організація управління. – 2011. – № 1(9). – С. 105. 11. Сергиенко Я. В. Финансы и реальный сектор / Я. В. Сергиенко. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 384 с. 12. Коник О. В. Аналіз функціонування суб'єктів реального сектора економіки України / О. В. Коник // Економіка і регіони. – 2010. – № 1(24). – С. 40–41.

УДК 351.77:[330.5:005.332.4]

**Бережная Ю. В.**

Аспирант  
Научно-исследовательского центра  
индустриальных проблем развития  
Национальной академии наук Украины

## **НЕОБХОДИМОСТЬ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ РАЗВИТИЯ СФЕРЫ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ В КОНТЕКСТЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ**

*Аннотация. Обоснованы роль развития сферы здравоохранения в обеспечении конкурентоспособности национальной экономики и необходимость государственной поддержки развития этой сферы.*

*Анотація. Обґрунтовано роль розвитку сфери охорони здоров'я в забезпеченні конкурентоспроможності національної економіки і необхідність державної підтримки розвитку цієї сфери.*

*Annotation. The role of the health care sector in ensuring the competitiveness of the national economy and the need of government support for the development of this sphere are proved.*

*Ключевые слова: государственная поддержка, здравоохранение, медицинский туризм.*

Здравоохранение является одной из важнейших функций современного государства, а обеспечение национальной безопасности в сфере здравоохранения признается одним из приоритетных направлений деятельности государства.

Вопросы реформирования здравоохранения и государственного регулирования системы медицинского обслуживания рассматриваются в работах таких ученых, как Я. Радыш, В. Москаленко,

© Бережная Ю. В., 2013



В. Загородний. Однако не хватает системных научных исследований по регулированию развития здравоохранения в Украине как комплексной сферы национальной экономики, способной обеспечить высокие конкурентные позиции Украины на международном рынке.

Целью статьи является научно-теоретическое обоснование необходимости государственной поддержки развития сферы здравоохранения в контексте повышения конкурентоспособности национальной экономики.

Государственное регулирование должно обеспечивать развитие потенциала сферы здравоохранения в Украине путем содействия эффективному использованию имеющихся ресурсов здравоохранения для достижения максимально возможного уровня удовлетворения общественных потребностей в сфере здравоохранения [1].

Однако государственное регулирование развития сферы здравоохранения в Украине не стоит рассматривать только в рамках повышения эффективности удовлетворения общественных потребностей в сфере здравоохранения. В перспективе с последующим развитием сферы здравоохранения в Украине связаны, в частности, оживление инвестиционно-инновационных процессов в экономике страны, содействие решению проблем эффективной занятости, развитию депрессивных регионов в стране, положительным структурным сдвигам в экономике и т. д.

Так, что касается структурных деформаций, присущих украинской экономике во времена командно-административной системы, то они лишь усилились в последние годы. Сфера услуг остается сегодня в Украине совсем не развитой, хотя в украинской экономике роль этого сектора постоянно растет. Становление "экономики услуг" в нашей стране – это неизбежный процесс, который обусловлен развитием производственных отношений, повышением эффективности материального производства и изменениями в системе общественных потребностей. Развитие сферы услуг может предоставить дополнительный толчок общему развитию украинской экономики [2].

Для Украины стратегической целью отраслевой политики является создание высокотехнологичного, конкурентоспособного, высокоэффективного производственного комплекса, который обеспечит экономическую независимость, национальную безопасность страны, высокий уровень жизни населения, оздоровления экологического состояния и интеграции Украины в систему мирохозяйственных связей на взаимовыгодных условиях [3].

Проанализировав показатели, которые представлены в табл. 1, можно сделать вывод, что в Украине доля валовой добавленной стоимости (ВДС), формирующейся в сфере здравоохранения, в 2010 г. увеличилась на 0,69 % по сравнению с 2005 г.

Таблица 1

**Показатели валовой добавленной стоимости в Украине, млн грн [4]**

Показатели	Годы	
	2005	2010
В целом по экономике, в том числе	396 003	999 973
в сфере здравоохранения	13 965	42 181
Доля ВДС сферы здравоохранения в общем объеме ВДС, %	3,52	4,21

В табл. 2 приведены показатели, которые характеризуют деятельность предприятий сферы услуг в Украине. Можно сделать вывод, что в Украине показатель роста объема реализованных услуг в сфере здравоохранения немного ниже показателя роста общего объема реализованных услуг. Вместе с тем показатель роста объема экспорта услуг в сфере здравоохранения выше показателя роста общего объема экспорта услуг.

Таблица 2

**Показатели деятельности предприятий сферы услуг в Украине [4]**

Показатели	Годы		
	2009	2011	Рост
Объем реализованных услуг (в рыночных ценах, тыс. грн), в том числе	224 583 582,4	308 160 618,6	137 %
услуг в сфере здравоохранения	5 967 323,0	8 057 447,9	135 %
Общий объем экспорта услуг (млн долл. США), в том числе	9 598,3	13 792,2	144 %
услуг в сфере здравоохранения	60 997,0	90 010,7	148 %



Специалисты отмечают, что Украина имеет все шансы преуспеть в развитии въездного медицинского туризма. Медицинские возможности Украины представляют высокий мировой уровень. Высокая квалификация украинских врачей, научно-исследовательские работы в области медицины высоко оцениваются иностранными коллегами [5].

В рейтинге стран, опубликованном в отчете The Economist Intelligence Unit [7], по наличию потенциала для развития медицинского туризма Украина оказалась на 20 месте из 203 исследуемых стран. Для создания рейтинга эксперты использовали требования, которые обычно пациенты ставят при выборе страны для лечения: компетентность врачей и качество послеоперационной помощи; то, насколько легко добираться до страны; знакомство со страной (речь, система здравоохранения); риск для пациента (от рисков в охране здоровья до общих рисков, таких, как терроризм); стоимость (цена за лечение и пребывание). По использованию этих факторов было разработано три отдельных рейтинга. В общем же рейтинге все три показателя были скомбинированы (табл. 3).

Таблица 3

**Рейтинг стран по наличию потенциала  
для развития медицинского туризма [6]**

Общий рейтинг	Страна	Рейтинг системы здравоохранения (наличие врачей и частной охраны здоровья)	Рейтинг условий для развития медицинского туризма как отрасли промышленности	Рейтинг стоимости медицинских процедур
1	Франция	8	1	35
2	Мексика	19	32	4
3	США	2	4	48
4	Тайвань	23	26	13
5	Польша	28	19	21
6	Германия	2	2	53
7	Болгария	41	34	2
8	Швеция	39	6	24
9	Бельгия	12	14	38
10	Южная Корея	9	27	30
11	Греция	11	28	31
12	Голландия	29	5	37
13	Канада	22	11	40
14	Китай	15	31	28
15	Индия	20	43	8
16	Сингапур	34	12	36
17	Венгрия	29	25	29
18	Австралия	14	15	47
19	Австрия	18	10	52
20	Украина	16	46	12

По уровню здравоохранения Украина заняла 16-е место. При этом, вследствие оценки среды, способствующей развитию медицинского туризма, Украина разместилась на 46-й строчке. По ценам на медицинские услуги наша страна оказалась на 12-й строчке.

По мнению ученых, главной задачей государственной политики должна стать поддержка тех производств, которые еще не исчерпали потенциала развития и стараются выпускать продукцию, которая способна занять достойное место на внутреннем и мировом рынках [7].



В этом контексте целесообразно обратить внимание на результаты анализа, проведенного Ковтун Н. В. и Игнатюк А. И. Авторами проанализированы виды экономической деятельности в 2001 – 2009 гг. в Украине по критериям, которые представлены в табл. 4. Такой вид экономической деятельности, как "Здравоохранение и предоставление социальной помощи", разместился в группе со средним уровнем развития. Как отмечают Ковтун Н. В. и Игнатюк Л. И., виды экономической деятельности, которые являются потенциально успешными, не требуют государственной поддержки. Зато такие виды экономической деятельности, которые занимают последние места в рейтинге, нуждаются в государственной поддержке [3].

Таблица 4

**Рейтинговые показатели ВЭД  
"Здравоохранение и предоставление социальной помощи" [3]**

Критерий		Место в рейтинге	
Ресурсный потенциал	Капиталовооруженность	6	15
	Материально-технический потенциал		8
Рост потенциала		13	
Результаты деятельности	Капиталоотдача	9	6
	Фактическая производственная мощность		7
	Рентабельность		12
	Доля оплаты труда в валовой добавленной стоимости (ВДС)		1
	Доля валовой прибыли в ВДС		14
	Производительность труда		15
	Среднемесячная оплата труда		14
Масштаб деятельности	Среднегодовое количество наемных работников	3	

Стоит обратить внимание на то, что "Здравоохранение и предоставление социальной помощи" в рейтинге по критерию капиталовооруженности находится на последнем, 15-м месте, что влияет также на позицию в общем рейтинге. Проблема заключается в низкой финансовой обеспеченности здравоохранения. Разработка мер государственного регулирования развития сферы здравоохранения должна осуществляться, в первую очередь, в направлении поддержки и стимулирования привлечения дополнительных инвестиционных ресурсов, в том числе иностранных.

Таким образом, государственная поддержка развития сферы здравоохранения в Украине, которая связана с реализацией и развитием потенциала сферы здравоохранения, должна способствовать утверждению конкурентных позиций Украины на международном рынке.

*Научн. рук. Иванов Ю. Б.*

**Литература:** 1. Бережна Ю. В. Об'єктивна необхідність державного регулювання розвитку сфери охорони здоров'я в Україні / Ю. В. Бережна // Соціально-економічний розвиток України та її регіонів: проблеми науки та практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 10–11 травня 2012 р. – Х. : ФОП Александрова К. М. ; ВД "ІНЖЕК", 2012. 2. Прушківська Е. В. Методологічні аспекти державного регулювання сфери послуг [Електронний ресурс] / Е. В. Прушківська, Н. С. Венгерська. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2010\\_2/14.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2010_2/14.pdf). 3. Ковтун Н. В. Пріоритетні галузі економіки: підходи до визначення та оцінки для економіки України / Н. В. Ковтун, А. І. Ігнатюк ; Теоретичні та прикладні питання економіки : зб. наук. пр. – Вип. 26. – С. 27–42. 4. Статистичний збірник "Регіони України" 2012 р. Ч. 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>. 5. Медицинский туризм в Украине [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://skycity.info/medicinskij-turizm-v-ukraine/>. 6. Travelling for health The potential for medical tourism A summary of the full report [Electronic resource]. – Access mode : [http://pages.eiu.com/rs/eiu2/images/Travelling\\_for\\_health\\_Executive\\_summasu.pdf](http://pages.eiu.com/rs/eiu2/images/Travelling_for_health_Executive_summasu.pdf). 7. Ігнатюк А. І. Розвиток пріоритетних галузевих ринків в Україні в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / А. І. Ігнатюк. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/tppe/2010\\_21/Zb21\\_15.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/tppe/2010_21/Zb21_15.pdf).

Канд. экон. наук, доцент  
Федерального государственного образовательного бюджетного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Кубанский государственный аграрный университет"

## ОЦЕНКА АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

*Аннотация. Определены приоритетные направления развития амортизационной политики как одного из условий формирования внутренних инвестиционных накоплений хозяйствующих субъектов.*

*Анотація. Визначено пріоритетні напрями розвитку амортизаційної політики як однієї з умов формування внутрішніх інвестиційних нагромаджень суб'єктів господарювання.*

*Annotation. The article formulates the priority directions of developing the depreciation policy as one of the conditions for the formation of internal investment savings of enterprises.*

*Ключевые слова: налог на прибыль организаций, инвестиционные ресурсы, амортизационные группы, срок полезного использования, налоговая реформа, первоначальная стоимость, целевое использование.*

Налоговая система Российской Федерации возникла на рубеже 91 – 92 гг. XX в., когда были разработаны и приняты первые законы по налогообложению, сформировавшие основу только зарождавшегося в то время налогового правового пространства. Действующая в современных условиях налоговая система имеет мало общего с ее первоначальным вариантом и это вполне закономерно и оправдано. За относительно небольшой период времени экономика нашей страны прошла различные этапы своего развития, характеризующиеся кризисными явлениями разной степени, подъемами, спадами, стабилизацией, направленностью на различные целевые установки. Налоговая система при таких обстоятельствах должна была гибко трансформироваться, с одной стороны, подстраиваясь под меняющиеся политические, экономические, финансовые и социальные условия, с другой – действовать в виде превентивного фактора, детерминирующего стратегическое направление развития экономического сектора.

Налоговая реформа, начавшаяся введением в действие первой части Налогового кодекса РФ (НК РФ) в 1999 году, помимо кодификации законодательства предусматривала решение ряда дополнительных задач, к которым относились такие, как: снижение налогового бремени, уменьшение количества налогов, развитие налогового федерализма с учетом обеспечения доходов федерального, региональных и местных бюджетов, совершенствование налогового администрирования. Отчасти в силу того, что поставленные цели были частично реализованы за время проведения налоговой реформы, отчасти в силу объективной неопределенности современной экономической ситуации, характерной для современной глобализированной экономики, в современных условиях на передний план выступили приоритеты иного характера, ориентирующие законодателей на усиление, прежде всего, инвестиционной составляющей фискального пространства как одного из элементов новой модели экономического пространства, реализуемого в условиях преодоления последствий финансово-экономического кризиса.

Основными инструментами, с помощью которых возможно наиболее полно реализовать регулируемую функцию налогов, являются виды налогов, структурирование их основных элементов, таких, как: объект налогообложения, налоговая база, налоговые ставки, налоговые льготы и преференции, а также объем полномочий в области законотворчества, имеющихся у представительных органов регионального и местного уровня в налоговой сфере. Выделение в качестве доминантного направления развития налоговой системы инвестиционного элемента ориентирует законодателей на создание соответствующих подходов к формированию налоговой базы одного из бюджетообразующих налогов – налога на прибыль организаций, в самой структуре которого заложены композиционные возможности увеличения внутренних инвестиционных ресурсов хозяйствующих субъектов. Элементы налоговой базы (доходы и расходы) влияют на ее общую величину, далее – на сумму налога и в итоге – на величину собственных средств, находящихся в распоряжении предприятия.

Существенной статьёй как налоговых расходов, так и бухгалтерских затрат для фондоемких производств являются амортизационные отчисления. Их экономическая природа зависит от сферы образования и определяется механизмом использования. Если в бухгалтерском учете



амортизация – традиционный источник накопления средств для осуществления долгосрочных капитальных вложений, предназначенных для возмещения износа основных фондов, то для целей налогообложения это еще и один из элементов расходов, определяющих размер налога, имеющий характер не только прямого источника инвестиционных ресурсов, а еще и вспомогательного по назначению, но не по важности.

Правовой базой исчисления налога на прибыль является 25 глава НК РФ, порядок расчета амортизации в которой отражен в семи статьях – ст. 256 – 259.3 НК РФ [1]. Условиями и инструментами, с помощью которых предприятие может управлять объемом амортизационных отчислений, адаптируя их к особенностям своей деятельности, является определенная свобода в выборе и изменении метода начисления амортизации, определении срока полезного использования, установлении нормы амортизации, формировании первоначальной стоимости и использовании повышающих коэффициентов. Принадлежность амортизируемого имущества к той или иной амортизационной группе устанавливается на основании Постановления Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" [2]. Сроки полезного использования, установленные в упомянутом Постановлении, практически не учитывают моральный износ оборудования и базируются лишь на учете устаревших с течением времени данных физического износа. В результате несоразмерно длительных сроков полезного использования на балансе предприятий скапливается значительное количество недоамортизированного оборудования, которое не списывается по причине незаконченности сроков начисления амортизации и не продается в силу как физического, так и морального износа.

Вместо радикального пересмотра сроков, который был продекларирован в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации, Правительство ограничивается точечными изменениями, перенося отдельные виды оборудования в группы с более короткими сроками использования [3].

В условиях сегодняшнего законодательства для целей налогообложения возможно использование одного из существующих способов начисления: линейного и нелинейного. Преимуществами первого способа являются:

- простота расчетов, поскольку при неизменности первоначальной стоимости сумма амортизации будет постоянной;

- совпадение величин амортизации с данными бухгалтерского учета, в котором также предусмотрен линейный способ при условии совпадения первоначальной стоимости и выбора одинакового срока полезного использования (СПИ);

- свобода выбора СПИ, определяющаяся интервальной величиной амортизационных групп, максимальный размер которой доходит до 5 лет и более;

- возможность применять этот метод к любому имеющемуся амортизируемому имуществу без ограничения по группам.

К положительным факторам нелинейного метода можно отнести следующие:

- существенные суммы начисленной амортизации в первые годы использования имущества, что отражает взаимосвязь между их величиной и интенсивностью эксплуатации;

- возможность начислять амортизацию не пообъектно, а исходя из суммарного баланса в целом по амортизационным группам, что снижает трудоемкость расчетов;

- несколько более либеральные требования, связанные с окончанием начисления амортизации, позволяющие в случае, если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 000 руб., в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, ликвидировать указанную группу, при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода (п. 12 ст. 259.2 НК РФ);

- право перехода с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации по истечении 5 лет его использования, что дает возможность нивелировать уменьшение начисленных сумм в период, когда отчисления по нелинейному методу становятся ниже, чем по линейному, переместиться в повышенную зону величины амортизации;

- относительно высокие нормы амортизации по сравнению с линейным способом.

Несмотря на более широкие инвестиционные возможности нелинейного метода, он так и остался невостребованным большинством хозяйствующих субъектов. Ускоренное обновление основных средств должно учитывать не только физический, но и моральный износ оборудования, предполагая не решение сиюминутных фискальных задач, а поддержку экономических интересов инвесторов через стимулирование процессов формирования внутренних инвестиционных источников.

Общая налоговая выгода от применения того или иного метода начисления амортизации зависит от множества дополнительных факторов: стоимости имущества, сроков эксплуатации, периодичности обновления внеоборотных активов, диверсификации по группам. Например, если подавляющая часть основных фондов организации относится к седьмой амортизационной группе, то никакого выигрыша по срокам списания этого имущества получить не удастся, так как даже с учетом ускоренного списания до достижения величины суммарного баланса 20 000 руб. этот срок составит 21 год. Поэтому, если организация все же решит использовать нелинейный метод начисления амортизации, она должна быть готова к тому, что высвободившиеся денежные средства придется направить на капитальные вложения именно в начальный период применения данного метода.

Введя новые правила начисления амортизации в виде обновленного нелинейного метода начисления амортизации, законодатели не установили механизм контроля за целевым использованием средств, что представляется важным условием для реализации инвестиционного фактора.





Как и предполагалось, отсутствие аналогичного метода в бухгалтерском учете и наличие запрета на применение диверсифицированного подхода к выбору методов начисления амортизации по вновь установленным правилам значительно сузили количество налогоплательщиков, которые воспользовались возможностью перехода на начисление амортизации нелинейным методом. Между тем следует заметить, что наличие диспозитивных элементов в налоговой системе – это стандартная практика, что подтверждается опытом зарубежных стран.

Амортизационная политика для целей налогообложения требует кардинального пересмотра как со стороны перегруппировки амортизационных групп с учетом адекватной экономической дифференциации, так и со стороны изменения общего подхода к методам начисления амортизации, администрирования целевого использования высвобождаемых средств для решения задачи наращивания инвестиционного потенциала и снижения степени изношенности основных производственных фондов.

---

**Литература:** 1. Налоговый кодекс РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2>. 2. О классификации основных средств, входящих в амортизационные группы : Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111055>. 3. Основные направления налоговой политики на 2011 год и на плановый период – 2012 и 2013 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=105756>.

УДК 658.5

---

**Виноградова Е. Ю.**

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

## **НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ЭФФЕКТИВНАЯ ПОМОЩЬ В РАЗВИТИИ НАУКОЕМКИХ ОТРАСЛЕЙ**

*Аннотация. Представлена характеристика наукоемкой отрасли и обоснованы ее место и роль в экономическом развитии. Выявлена проблема необходимости финансирования и льготирования данной отрасли в связи с дальнейшим структурным сдвигом экономики в пользу инновационных и наукоемких отраслей для инновационного развития экономики страны.*

*Анотація. Подано характеристику наукоємкої галузі й обґрунтовано її місце та роль в економічному розвитку. Виявлено проблему необхідності фінансування та пільгування даної галузі у зв'язку з подальшим структурним зрушенням економіки на користь інноваційних та наукоємких галузей для інноваційного розвитку економіки країни.*

*Annotation. This paper introduces the characteristics of high-tech industry and justifies its place and role in economic development. The problem of the need for funding and privileging the given industry is identified in connection with the further structural shift of the economy in favor of innovation and knowledge-based industries for innovative economic development of the country.*

*Ключевые слова: наукоемкие отрасли, инновация, экономика, производительность труда.*

Существенные экономические изменения в Российской Федерации выражают необходимость развития и преобразования методологии налогообложения и планирования крупномасштабными научно-техническими программами управления технико-экономическими системами и проектами в новых условиях хозяйствования. Основное развитие современных наукоемких отраслей выражает жесткие требования к управленческим решениям и качественно-долгосрочному прогнозу как для экономики страны, так и для отдельных предприятий в целом.

Повышение производительности труда и использование невосполнимых природных ресурсов, понижение уровня потребления – это факторы, способствующие и обеспечивающие повышение жизненного уровня за счет разработки и распространения наукоемких технологий, которые в силу их значимости актуальны для постепенного развития экономики и общества.

---

© Виноградова Е. Ю., 2013



В развитии современной экономики ведущее положение занимают наукоемкие отрасли, они определяют спрос на достижения техники и науки, в них материализуются основные части разработок и научных исследований. Экономический и научно-технический потенциал страны в значительной степени характеризует масштабы высокотехнологического и наукоемкого сектора, являясь определяющим фактором развития ее экономики, одним из главных источников пополнения бюджетных средств для ведущих мировых государств, что, в свою очередь, дает возможность изменить и подстроить новые налоговые доходы.

"Наукоемкие отрасли характеризуются массовым использованием передовых технологий, причем они разрабатываются и применяются на всех уровнях материальной структуры хозяйства, включая и добывающие отрасли. Но для устойчивого развития большей части наукоемких отраслей дополнительно требуется существенно увеличить и поддерживать на высоком уровне расходы на НИОКР" [1]. Это стало основанием для введения в научный оборот понятия "наукоемкое производство".

"Наукоемкое производство – промышленное производство, в котором выпуск продукции связан с необходимостью проведения большого объема теоретических расчетов, научных изысканий и экспериментов. Обычно наукоемким считается производство, у которого на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы приходится не менее 60 % всех затрат, связанных с подготовкой и выпуском продукции. Это самолето- и судостроение, создание ракетно-космических систем, производство радиоэлектронной аппаратуры, аппаратных и программных средств вычислительной техники, ядерных реакторов, уникальных приборов для научных исследований и т. п. Основная часть затрат приходится на разработку оптимальной конструкции изделий, создание новых материалов, разработку новых схем, обеспечение требуемой надежности, экологической чистоты и безопасности обслуживания" [2].

В научной литературе большинство ученых все чаще относят к общим затратам, продажам или объемам производства затраты на НИОКР. Но к наукоемким отраслям приписывают критерий, в 2 раза превышающий мировой критерий реального сектора экономики, и по различным данным он составляет 4 %, а в некоторых случаях и 8 %, в зависимости от степени технологической интенсивности отрасли.

Стоит отметить, что для достижения нового экономического роста и способствования структурному сдвигу экономики в пользу наукоемких отраслей, необходимо стимулирование научной деятельности, что уже признано в российском налоговом законодательстве. Но данные меры способны повлиять лишь на некоторый сектор инновационных компаний, и важнейшей задачей является налоговое стимулирование всех организаций, занятых в наукоемкой сфере.

Безусловно, при реализации предлагаемых законопроектов в "Основных направлениях бюджетной политики на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов" совокупные затраты на их реализацию будут велики, что повлечет выпадение доходов федерального, регионального и местных бюджетов. Но эффект от реализации данных законопроектов, даже в краткосрочной перспективе, в полной мере компенсирует выпадающие доходы бюджетной системы за счет роста научных исследований, объемов инновационной деятельности и соответствующих поступлений в бюджет. В долгосрочной перспективе реализация указанных законопроектов должна привести к структурному сдвигу в экономике в пользу инновационных и наукоемких отраслей. И затраты, конечно, окупятся сполна. Государственное стимулирование и поддержание наукоемкой отрасли экономики, в первую очередь, должны выражаться в создании новых действенных механизмов, способствующих укреплению инвестиционного климата, а также в поддержании и стимулировании инновационного развития экономики страны.

Государственная политика по стимулированию наукоемких отраслей проявляется и в налоговом законодательстве. Один из действенных способов – налоговые преимущества, способствующие развитию организаций. Так, Президент Российской Федерации в своем бюджетном послании определил основные направления налоговой политики и обратил внимание на возможность оптимизации налогообложения. В первую очередь, действия нацелены на стимулирование развития наукоемкой деятельности предприятий, и предполагается, что в будущем государственная политика в области налогообложения будет направлена на внедрение, использование и развитие инноваций, увеличение производства и спроса на новые товары, работы и услуги. Данные налоговые поддержки и стимулирования действуют следующим образом: для действенного осуществления деятельности предприятия необходимы не занятые, свободные ресурсы, они могут быть высвобождены при снижении налоговой нагрузки. Предоставляются налоговые льготы предприятиям для побуждения их к увеличению расходов на опытно-конструкторские и научно-исследовательские работы. Например, можно установить льготы для: организаций, осуществляющих новаторскую деятельность; организаций, осуществляющих инновационную деятельность вместе с образовательными организациями (или с их сотрудничеством); организаций, занимающихся инновационной деятельностью в перспективных областях науки.

Налоговые льготы среди мер финансовой поддержки могут быть одними из наиболее эффективных мер по стимулированию инновационного развития. Предприятия будут получать льготы на условии отнесения их к определенным требованиям государственной политики в области инноваций, а, например, субсидии и дотации, как другие способы поддержки предприятий, предоставляемые организациям до выполнения поставленных задач, будут лишь предоплатой при неопределенных и неизвестных еще результатах новаторской деятельности. Вместе с тем льготная, или оптимизированная, политика в области налогообложения не потребует дополнительных затрат на сам процесс выделения и проверки бюджетных средств при последующей проверке их целевого использования.

С учетом вышесказанного видно, что для улучшения развития наукоемких отраслей первоочередной задачей становится преобразование налоговой системы в части упрощения нормативной базы, установление однозначных правил расчетов налогов, разработка инвестиционных налоговых льгот, а также выявление проблемных зон налогового администрирования в части основных налогов.

Научн. рук. Ордынская Е. В.

**Литература:** 1. Демин С. С. Методология управления инновационной модернизацией высокотехнологичных и наукоемких отраслей экономики России / С. С. Демин. – СПб., 2012. – С. 40. 2. Энциклопедия "Техника". – М. : Росмэн, 2009. – С. 1845.

УДК 336.225

**Павлова Н. В.**

Студент  
Харьковского национального экономического университета

## **НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ И ПОДДЕРЖКА ИННОВАЦИОННО-ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ**

*Аннотация. Проанализированы особенности инновационно-инвестиционной деятельности малого бизнеса, а также предложены налоговые инструменты поддержки и стимулирования инвестиционной деятельности малого предпринимательства Украины.*

*Анотація. Проаналізовано особливості інноваційно-інвестиційної діяльності малого бізнесу, а також запропоновано податкові інструменти підтримки та стимулювання інвестиційної діяльності малого підприємництва України.*

*Annotation. The features of innovative-investment activity of small business are analyzed in the article, and also the tax instruments of support and stimulation of investment activity of small enterprises of Ukraine are offered.*

*Ключевые слова: инновация, субъект малого предпринимательства, единый взнос на общеобязательное государственное социальное страхование, налоговое регулирование.*

Поддержка и стимулирование развития малого бизнеса принадлежат к приоритетам налоговой политики большинства стран, которые развиваются, и стран с развитой экономикой. Малое предпринимательство является необходимым и неотъемлемым элементом любой хозяйственной системы.

К преимуществам малого предпринимательства относят:  
позитивное влияние на формирование конкурентной среды;  
обеспечение эффективной занятости и самозанятости населения;  
оперативность реагирования на смену конъюнктуры рынка;  
высокую эффективность с точки зрения расходов;  
обеспечение формирования среднего класса [1].

Согласно ст. 3 Закона Украины "О развитии и государственной поддержке малого и среднего предпринимательства в Украине" целью государственной политики в сфере развития малого и среднего предпринимательства в Украине является стимулирование инвестиционной и инновационной активности субъектов малого и среднего предпринимательства [2].

Поэтому целесообразно уделить отдельное внимание поддержке именно инновационно-инвестиционной деятельности малого бизнеса.

Одним из мероприятий государственной поддержки данного сектора экономики является налоговая поддержка инновационно активных предприятий. Согласно ст. 55 Хозяйственного кодекса Украины к субъектам малого предпринимательства относятся юридические лица – субъекты хозяйствования, годовой доход которых от любой деятельности не превышает сумму, эквивалентную 10 миллионам евро, определенную по среднегодовому курсу Национального банка Украины. Упрощенная же система налогообложения применяется для юридических лиц, объем дохода ко-



торых в течение календарного года не превышает 20 млн гривен [3], поэтому не все субъекты малого предпринимательства могут воспользоваться преимуществами данной системы. Потому целесообразным является предоставление льгот и преференций для предприятий на общей системе налогообложения, учитывая значительную налоговую нагрузку (налоговые обязательства из налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование (ЕСВ)).

Чтобы определить потребности предпринимательства для успешной разработки и внедрения инновационных продуктов целесообразно проанализировать специфику инновационной деятельности. Согласно Закону Украины "Об инновационной деятельности": инновационная деятельность – деятельность, которая направлена на использование и коммерциализацию результатов научных исследований и разработок и предопределяет выпуск на рынок новых конкурентоспособных товаров и услуг [4].

Учитывая данное определение, главным заданием инновационной деятельности является достижение максимальной эффективности научных исследований, поэтому научно-техническое обеспечение инноваций является определяющим в достижении успеха конечным инновационным продуктом, потому инвестирование в этот вид работ является приоритетным и требует внимания со стороны государства. За последние 6 лет объем расходов, которые направлялись на финансирование научно-технических работ, имеет тенденцию к возрастанию, но часть участия предприятий имеет обратную тенденцию (рис. 1) [5], что связано, в первую очередь, с необходимостью высвобождения собственных средств и трудовых ресурсов. Обычно малые и средние предприятия не имеют возможности полностью выполнять эти требования в силу ограниченности вышеуказанных ресурсов и высокого уровня рисковости инновационно-инвестиционной деятельности. Поэтому приоритетным на правлением стимулирования инновационно-инвестиционной активности является разработка мероприятий по смягчению основных групп факторов инновационно-инвестиционных рисков.

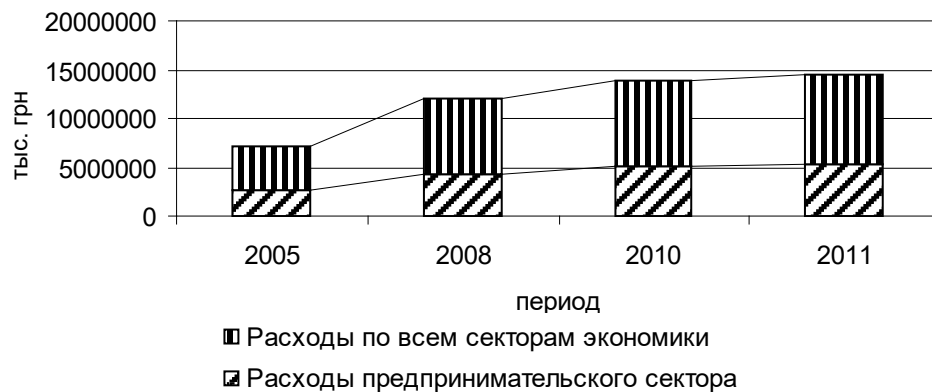


Рис. 1. Структура внутренних текущих расходов на научные и научно-технические работы, выполненные собственными силами научных организаций по секторам экономики

Неспособность надлежащего финансирования научно-технических работ прежде всего связана с материалоемкостью данного процесса, на что указывает место расходов в отрасли именно технических наук (рис. 2). В 2011 году материальные расходы увеличились на 3,7 %, капитальные расходы – на 19,7 %, в том числе расходы на приобретение оборудования – на 60,7 % [6].

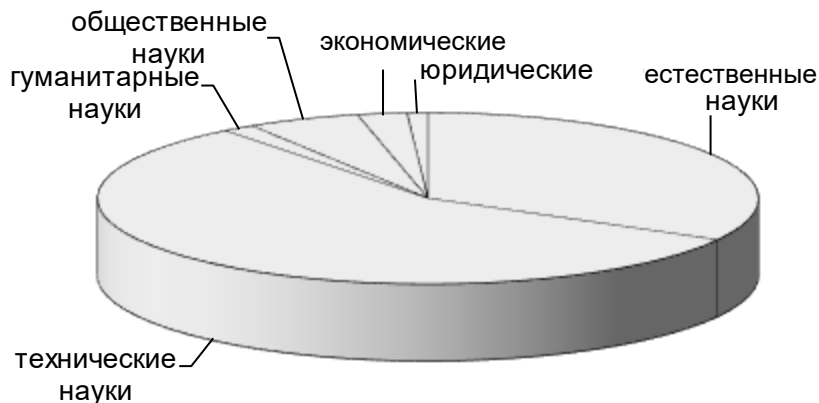


Рис. 2. Внутренние текущие расходы на научные и научно-технические работы по видам работ и отраслям наук

Поэтому ввиду недостаточности финансирования, с одной стороны, и высокой части расходов на оборудование в структуре расходов для инновационного проекта – с другой, предприятие нуждается в привлечении средств извне или сокращении расходов. Сокращение расходов возможно, в частности, за счет снижения ставки налога на добавленную стоимость с продажи оборудования, которое будет использовано в инновационном проекте. Данный инструмент позволит сократить расходы, а высвобожденные средства направить на развитие проекта.

Научное обеспечение инновационного процесса предусматривает предоставление высококвалифицированной помощи научных деятелей. На протяжении 2005 – 2011 лет численность работников научно-технической деятельности сократилась (рис. 3) [5]. Данная тенденция указывает на необходимость стимулирования квалификационных работников, главной мотивацией которых является заработная плата. Среднемесячная заработная плата исполнителей исследований составляла 2 713 грн в 2011 г. Учитывая основную ставку налога с доходов физических лиц (15 %) [3] и ЕСВ (3,6 %) [6], научный деятель из 2 713 грн получает только 2 223 грн, поэтому целесообразным является освобождение от уплаты ЕСВ ради уменьшения налоговой нагрузки.

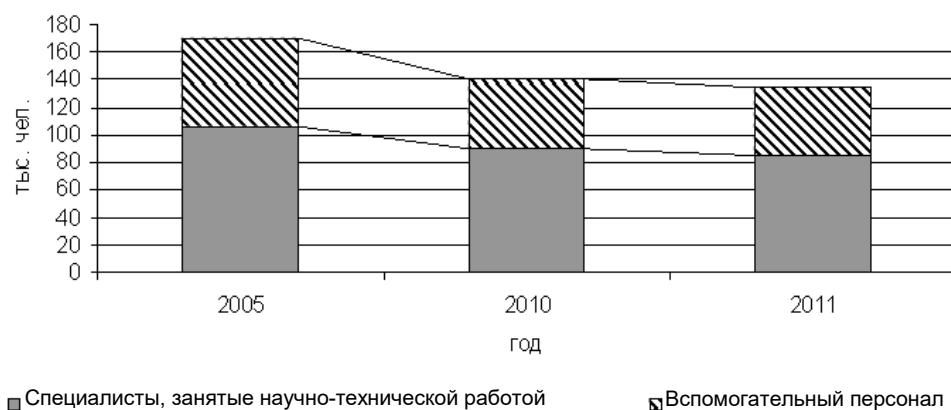


Рис. 3. Численность работников научно-технической деятельности

Корректировка порядка начисления ЕСВ является также актуальной для предприятия, потому что ставка по данному взносу составляет 36,76 % [6] от фонда оплаты труда и занимает значительную часть в расходах на оплату труда, поэтому для поддержки финансового положения предприятия необходимо снизить ставку данного взноса до размера минимальной ставки 33,2 %, это позволит сократить расходы.

Негативной стороной данного мероприятия является сокращение поступлений в Пенсионный фонд Украины, что можно компенсировать путем повышения данной ставки в случае осуществления операций по продаже инновационного продукта нерезиденту в том налоговом периоде, когда были признаны доходы от продажи. Данный инструмент позволит сократить экспорт инновационных продуктов и создать высокую конкурентоспособность на международном рынке.

Стимулирование сотрудничества малого и большого бизнеса в инновационной деятельности является также важным инструментом развития инновационно-инвестиционной деятельности. Необходимость развития кооперационных связей субъектов предпринимательской деятельности обусловлена изменениями, которые происходят в производстве на современном этапе.

Стимулирование сотрудничества субъектов хозяйствования возможно реализовать за счет льготного налогообложения операций по предоставлению оборудования в аренду, которое предусматривало бы включение в доходы арендодателя 50 % от суммы оплаты аренды, данный налоговый механизм будет способствовать эффективному взаимовыгодному сотрудничеству больших предприятий с малыми, и положительно отразится на инновационной деятельности за счет использования высокотехнологического оборудования.

Еще одним инструментом стимулирования инвестиционно-инновационных проектов является предоставление налоговых каникул. Но данный инструмент поддержки может быть рискованным для государства, учитывая возможность использования данной льготы как способа уклонения от уплаты налога. Целесообразным является воспользоваться опытом в налоговой политике Франции, которая предусматривает предоставление налоговых каникул для предприятий, которые уже долго функционируют на рынке малых инновационно активных предприятий [1]. Этот инструмент позволит инвестировать высвобожденные средства в инновационный проект и будет стимулировать развитие инновационной деятельности.

Специфика инновационной деятельности нуждается в значительных финансовых вложениях и определяется значительными экономическими рисками, что сдерживает предпринимателей заниматься данным видом деятельности, потому государство путем проведения налоговых регулирующих мероприятий (рис. 4) предоставит возможность сократить расходы и наладить сотрудничество с большими предприятиями, что повысит конкурентоспособность Украины на международном рынке и улучшит состояние экономики за счет высокотехнологических средств производства.



Рис. 4. Налоговая поддержка и стимулирование предприятий инновационно-инвестиционной деятельности

К сожалению, налоговое законодательство Украины еще не стимулирует и не поддерживает инновационно-инвестиционную деятельность на должном уровне. Об этом свидетельствует небольшое количество налоговых инструментов, которые преимущественно направлены на сферу услуг. Поэтому внедрение мероприятий налогового стимулирования является целесообразным и будет способствовать активизации инновационно-инвестиционной деятельности малого предпринимательства.

Рецензент

докт. экон. наук, профессор Иванов Ю. Б.

**Литература:** 1. Иванов Ю. Б. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посібн. / Ю. Б. Иванов, І. А. Майбуров. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2010. – 492 с. 2. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України від 22.03.2012 р. № 4618-VI [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Податковий кодекс України від 28.04.2012 р. № 2755-17, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. Про інноваційну діяльність : Закон України від 04.07.2002 р. № 40-IV [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Статистична інформація Державної служби статистики України [Електронний ресурс] / Державна служба статистики. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 6. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 8. Иванов Ю. Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / Ю. Б. Иванов. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 448 с.

**Мармилова Е. Н.**

УДК 336.027

Аспирант

Учреждения образования "Белорусский государственный экономический университет"

## НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Аннотация. Рассмотрены основные методы налогового стимулирования инновационной деятельности в зарубежных странах, а также опыт налогового стимулирования инновационной деятельности в Республике Беларусь. Обоснована необходимость дальнейшего совершенствования законодательства в данной сфере.*

© Мармилова Е. Н., 2013

*Анотація. Розглянуто основні методи податкового стимулювання інноваційної діяльності в зарубіжних країнах, а також досвід податкового стимулювання інноваційної діяльності в Республіці Білорусь. Обґрунтовано необхідність подальшого вдосконалення законодавства в даній сфері.*

*Annotation. This article describes the basic methods of innovation tax incentives in foreign countries as well as the experience of innovation tax incentives in the Republic of Belarus. The paper justifies the necessity of further improvement of the legislation in this field.*

*Ключевые слова: налоговые льготы, налоговое стимулирование, инновации, налоговый кредит, налоговые каникулы.*

Приоритетным направлением преобразования белорусской экономики есть придание ей инновационного качества, основным условием которого является вовлечение предприятий реального сектора в реализацию ключевых направлений инновационного развития. Роль государства заключается в достижении баланса между интересами бизнеса и общенациональными приоритетами, который невозможен без использования налоговых механизмов стимулирования инновационной деятельности.

Разработка механизма налогового стимулирования предполагает решение следующих задач: выявление и обоснование основных направлений налогового стимулирования инновационной деятельности в национальной экономике;

разработка основных элементов механизма налогового стимулирования инновационной деятельности;

выделение форм налогового стимулирования инновационной деятельности;

разработка методики оценки эффективности налогового стимулирования инновационной деятельности;

разработка системы показателей для выбора и обоснования формы налогового стимулирования инновационной деятельности.

Основными инструментами механизма налогового стимулирования в современных налоговых системах являются:

исследовательский и инвестиционный налоговый кредит;

уменьшение налоговых ставок;

перенос убытков на будущее;

налоговые льготы (скидки) при осуществлении капитальных вложений;

налоговые каникулы;

льготный режим налогообложения при выплате дивидендов;

льготный режим налогообложения доходов от прироста стоимости капитала при долгосрочных инвестициях;

прямые налоговые вычеты (скидки) по определенным видам затрат компаний из налогооблагаемой прибыли;

снижение либо отсутствие пошлин;

применение специальных режимов амортизации основных средств.

Применение той или иной налоговой льготы определяется многими национальными факторами: особенностями налогообложения прибыли корпораций, отраслевой структурой и долей высокотехнологичных секторов в этой структуре, инновационным уровнем и инновационной политикой страны, административными издержками, количеством налоговых злоупотреблений и др.

Можно отметить тенденцию нарастания предпочтений использования налогового исследовательского кредита (НИК) в развитых странах. Основной его целью является повышение общего уровня расходов на НИОКР. Кроме того, НИК стимулирует экспорт и, следовательно, увеличение высокооплачиваемых рабочих мест. Налоговый исследовательский кредит позволяет фирмам вычитать из суммы налога на прибыль часть затрат на инновационную деятельность, определяемую процентной ставкой налогового кредита. Используется две формы НИК: приростная и полнообъемная.

Налоговый кредит в приростной форме наиболее выгоден компаниям на тех стадиях проектов, когда идет прирост расходов на НИОКР. Если же расходы на НИОКР значительны, но стабильны, компания лишается этой льготы. Кроме того, она сложнее в вычислении и оформлении как для предпринимателей, так и для государства. Эту форму следует использовать для стимулирования начинающих компаний, малого и среднего бизнеса.

Полнообъемный налоговый кредит проще и дешевле в оформлении. Он используется в основном крупными компаниями с большим объемом расходов на НИОКР. При этом государство лишается части своих доходов, так как его используют и те компании, которые в любом случае осуществляли бы НИОКР.

Наибольшее распространение получила полнообъемная и смешанная формы (прибавление к полнообъемному налоговому кредиту приростного НИК).

Действенным инструментом инноваций является также инвестиционный налоговый кредит. Он призван стимулировать объемы инвестиции компании в целом, служит важным стимулом и для инноваций, поскольку эффективно снижает стоимость инвестирования в новое более качественное оборудование.



Во многих странах для доходов в виде дивидендов, полученных по акциям инновационных организаций, предоставляется более льготный режим налогообложения, предусматривающий существенное снижение налоговой ставки по сравнению со стандартной либо освобождение от налогообложения. Данный режим способствует аккумулированию денежных средств инвесторами и их размещению на более длительный срок.

Следует отметить, что некоторые из вышеперечисленных мер налогового стимулирования применяются в Республике Беларусь. Так, с 2012 года были введены механизмы переноса убытков на будущее и амортизационная премия. Данные меры позволяют сократить отток денежных средств в виде налога на прибыль, более равномерно распределить налоговую нагрузку во времени. При этом мерой компенсаторного характера явилась отмена льготы по капитальным вложениям, которая была достаточно существенной для организаций, внедряющих инновации и требующих замены производственных мощностей.

В качестве стимула инновационной деятельности с 2012 года предусмотрена льгота в виде освобождения от налогообложения прибыли, которая получена непосредственно от реализации инновационной продукции собственного производства. Перечень такой продукции определен Советом министров, и прибыль от реализации льготируется в полном объеме.

Льгота по налогу на прибыль также предусмотрена при реализации высокотехнологичных товаров, прибыль при этом освобождается от налогообложения, если выручка от реализации такой продукции в общем объеме выручки составляет 50 %. Если объем выручки меньше, то применяется пониженная ставка 10 %.

Правом на использование указанных льгот организация может воспользоваться только при условии отнесения товаров к группе инновационных и высокотехнологичных при вынесении соответствующего решения Государственным комитетом по науке и технологиям Республики Беларусь. Таким образом, организациям для получения права на использование данной льготы нужно пройти сложную бюрократическую процедуру. При этом в настоящее время в законодательстве не дается исчерпывающего определения инновационной продукции, в связи с чем организации при производстве такой продукции ориентируются на указания Национального статистического комитета Республики Беларусь по заполнению формы государственной статистической отчетности 1-нт (инновация) "Отчет об инновационной деятельности организации".

Следует также отметить, что удельный вес высокотехнологичной и инновационной продукции невысок в общем объеме выпускаемой продукции, и правом на использование данных льгот может воспользоваться лишь ограниченное число предприятий (удельный вес отгруженной инновационной продукции предприятиями промышленности за январь – август составил 12,6 %) [1].

С 2011 года от налогообложения налогом на прибыль освобождаются дивиденды, начисленные венчурным организациям, Белорусскому инновационному фонду инновационными организациями. Однако есть существенное ограничение применения данной льготы: доля выручки инновационной организации от реализации высокотехнологичных товаров (работ, услуг), исчисляемой нарастающим итогом с начала года, должна составлять не менее 50 % в общем объеме выручки такой инновационной организации. Данное ограничение значительно сокращает возможности использования льготы.

Также существует ряд точечных льгот для производителей протезно-ортопедических изделий, легковых автомобилей и автокомпонентов, резидентов ПВТ, организаций – изготовителей средств реабилитации и обслуживания инвалидов – и др.

Вместе с тем в Республике Беларусь не используется практика применения исследовательского и инвестиционного налогового кредита, освобождение от налога на прибыль на срок окупаемости инновационных проектов, режим свободной амортизации основных средств, связанных с НИОКР, повышенных ставок амортизационной премии для оборудования, предназначенного для производства инновационной продукции.

Таким образом, несмотря на предпринятые меры по совершенствованию налогового регулирования, налоговые льготы еще не носят достаточный стимулирующий характер. Необходима дальнейшая модернизация налоговых льгот для придания им более универсального характера, охвата налоговым стимулированием всех стадий инновационного процесса, особенно стадий исследований и разработок и начала инновационной деятельности, нуждается в совершенствовании и сам механизм предоставления налоговых льгот.

Накопленный за рубежом опыт представляет непосредственный интерес для совершенствования белорусского законодательства в сфере налогового стимулирования. Вместе с тем при выборе налоговых инструментов стимулирования инновационной деятельности необходимо учитывать их соответствие общей налоговой системе страны, уровню доходности организаций и расходов на НИОКР.

*Научн. рук. Киреева Е. Ф.*

**Литература:** 1. Социально-экономическое положение Республики Беларусь в январе 2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/main1.php>.



Аспирант  
Федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего профессионального образования  
"Саратовский государственный социально-экономический университет"

## РОССИЙСКИЕ ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ВЕНЧУРНОГО БИЗНЕСА

*Аннотация. Исследованы вопросы налогового стимулирования венчурного бизнеса в условиях современного налогового законодательства России. Рассмотрены приоритеты налоговой политики в инновационной сфере и система налоговых стимулов. Выделены группы налоговых льгот для инновационной деятельности. Исследован зарубежный и российский опыт налогового стимулирования инвесторов к вложениям капитала в малые инновационные предприятия. Представлены рекомендации по совершенствованию в России системы налоговых стимулов для венчурного бизнеса.*

*Анотація. Досліджено питання податкового стимулювання венчурного бізнесу в умовах сучасного податкового законодавства Росії. Розглянуто пріоритети податкової політики в інноваційній сфері й систему податкових стимулів. Виділено групи податкових пільг для інноваційної діяльності. Досліджено зарубіжний і російський досвід податкового стимулювання інвесторів до вкладень капіталу в малі інноваційні підприємства. Подано рекомендації щодо вдосконалення в Росії системи податкових стимулів для венчурного бізнесу.*

*Annotation. The article focuses on tax incentives of venture business in today's tax laws of Russia. The priorities of fiscal policy in the sphere of innovation and a system of tax incentives are considered. Tax incentives for innovation are grouped. Russian and foreign experience of tax incentives of investors to invest in small innovative companies is studied. The recommendations to improve the system of tax incentives for venture business in Russia are provided.*

*Ключевые слова: налоги, венчурное финансирование, налоговое регулирование, инновации, налоговые льготы.*

Венчурный бизнес – рискованный научно-технический или технологический бизнес – является производным от науки, фундаментальной и прикладной, и появился на свет как требование экономического развития в качестве недостающего звена между наукой и производством. Венчурный бизнес ориентирован на практическое использование технических и технологических новинок, результатов научных достижений, еще не опробованных на практике. В 2012 г. в России действуют 22 региональных венчурных фонда общим объемом в 9,2 млрд руб., в их портфеле – 72 компании; общая сумма одобренных инвестиций приближается к 4 млрд рублей. За последние два года рост их объема составил 27 %, а рост количества портфельных компаний – 50 %. Для сравнения: еще к середине 1990-х гг. в США рынок венчурных капиталов в управлении достиг 35 млрд долл.

Развитие венчурного бизнеса всегда связано с использованием нововведений. В условиях современной конкуренции инновации играют ключевую роль в продвижении предприятий. Венчурная индустрия – относительно новый сектор экономики для России, и его механизмы недостаточно отработаны.

Основными целями налоговой политики России на среднесрочную перспективу продолжают оставаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности [1]. Налоговое стимулирование научно-технической и внедренческой деятельности компаний признается одним из главных условий формирования эффективной инновационной среды.

В последние годы возросло количество стран, осуществляющих налоговое стимулирование инноваций. Так, в 2008 г. 21 страна, которая является членом OECD, предоставляла налоговые льготы предприятиям, внедряющим инновации (по сравнению с 18 странами в 2004 г. и 12 – в 1995 г.). Основные меры налогового стимулирования за рубежом следующие: налоговое стимулирование в связи с проведением НИОКР (Китай, Индия, Финляндия, Ирландия, США); налоговые каникулы (Китай, Индия, Израиль); стимулы для венчурного капитала (Китай, Малайзия, Сингапур); налоговые льготы по операциям с объектами интеллектуальной собственности (Ирландия); косвенное налогообложение (Япония, Китай, Индия).

Система налоговых льгот и преференций, предусмотренных для компаний, занимающихся инновационной деятельностью в России, включает в себя две группы: 1) применяющиеся ко всем



налогоплательщикам, осуществляющим инновационную деятельность; 2) специально предусмотренные в отношении компаний, являющихся резидентами технико-внедренческих особых экономических зон (технопарков).

Основными налогами, в рамках которых следует внедрять стимулирующие механизмы, являются, как правило, налоги, несущие наибольшую налоговую нагрузку на предприятиях, реализующих инновационные проекты, а именно: НДС, налог на прибыль организаций, региональный налог на имущество организаций. На стимулирование инноваций и инвестиций в целом направлены не более 10 льгот по налогам, что вряд ли соответствует провозглашаемой ориентации государственной политики России на модернизацию и инновации.

По итогам 2010 г. налоговые льготы, направленные на стимулирование инновационной деятельности, суммарно составили 12,2 млрд руб. (таблица) [1].

Таблица

#### Налоговые льготы России в сфере инноваций

Вид налоговой льготы	Сумма, млрд руб.
Освобождение от НДС операций по реализации исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности	8,2
Освобождение от НДС операций по выполнению организациями НИОКР	3,5
Вычет расходов из базы налога на прибыль организаций с повышающим коэффициентом 1,5	0,5

Налоговые льготы в отношении инновационной деятельности широко распространены в отношении налога на прибыль организаций. Каждый вложенный государством рубль за счет уменьшения платежей по налогу на прибыль позволяет вложить в инвестиции в основной капитал дополнительные 4 рубля средств инвесторов [2].

Одна из категорий стимулирующих мер касается начисления амортизации в налоговом учете. В результате использования данных льгот предприятие сможет перенести стоимость основного средства в расходы в 3 раза быстрее. Автор считает необходимым повысить значимость и упорядочить механизм ускоренной амортизации. Поскольку ускоренная амортизация влечет за собой снижение налога на прибыль (порой существенное), необходимо узаконить и положение, согласно которому высвободившаяся в процессе применения ускоренного порядка прибыль должна в обязательном порядке направляться на приобретение наукоемкого оборудования, внедрение новых технологий и т. п. или на погашение кредитов банка, выданных на эти цели, с учетом процентов, то есть на инвестиционную деятельность. В случае нецелевого использования прибыли налоговые органы должны требовать восстановления сумм недоплаченного налога на прибыль.

Инновациям свойственны высокая скорость смены идей, частое обновление ресурсов и оборудования. Поэтому исследования и нововведения – это всегда масштабные платежи, вложения, инвестиции, так называемые расходы на НИОКР. Для инновационных компаний особенно актуально, что расходы на изобретательства и экспериментальные разработки, не зависимо от результата, в полной мере разрешается учитывать в качестве затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Есть особые виды НИОКР, затраты по которым разрешено не только включать в расчет налога на прибыль, но и увеличивать их при этом в 1,5 раза. Правомочность применения повышающего коэффициента по окончании налогового периода важно подтвердить. Для этого к декларации по налогу на прибыль прикладывается научный или технический отчет по каждому проекту. Причем с 2012 г. расходы на НИОКР признаются в налоговом учете одновременно.

В рамках НДС в России не подлежат обложению НДС операции по выполнению организациями НИОКР, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав НИОКР включаются следующие виды деятельности: разработка конструкции инженерного объекта или технической системы; разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги); создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Для активизации венчурного финансирования инновационной деятельности в России целесообразно рассмотреть вопрос о введении льготных ставок НДС применительно к реализации наиболее значимых видов инновационной продукции: отечественного высокотехнологичного оборудования (навигационной аппаратуры, электронно-вычислительной техники, средств связи нового поколения, лазеров), наноматериалов и изделий из них (перечень указанной продукции должен быть установлен Правительством РФ). Так, в Китае общий НДС – 18 %, а для компаний в секторе информационных технологий всего 6 % [3].

Действенным инструментом налогового стимулирования венчурного бизнеса являются налоговые каникулы, под которыми понимается установленный законом срок, в течение которого та

или иная группа предприятий или фирм освобождается от уплаты того или иного налога. Налоговые каникулы – одна из самых распространенных форм стимулирования в ряде стран, таких, как: Индия, Китай, Малайзия, Ирландия, Израиль и др. Наиболее совершенной моделью применения этого инструмента является израильская, в ней предусмотрено 100-процентное возмещение государством расходов на НИОКР, а также полное освобождение из налогооблагаемой базы расходов, связанных с обновлением производства и внедрением инновационных технологий, то есть направленность именно на внедрение инновационных разработок и технологическую модернизацию [4]. Тем не менее, в РФ существуют не менее благоприятные условия для создания собственных масштабных наукоемких проектов.

Примером российской практики использования налоговых каникул выступает решение о создании глобального по масштабам и по значению льготного налогового режима для экономических субъектов, осуществляющих свою деятельность в инновационном центре Сколково. В рамках данного режима предусмотрены налоговые каникулы по налогу на прибыль, по земельному и имущественному налогу сроком на 10 лет. Это беспрецедентный случай для инновационных организаций в России. Также механизм налоговых каникул используется в отношении резидентов особых экономических зон (ОЭЗ) России. Для компаний инновационной сферы в целях разработки и внедрения продуктов научной деятельности, а также стимулирования инновационного процесса предназначены технико-внедренческие особые экономические зоны (ТВОЭЗ): в Зеленограде, Дубне, Санкт-Петербурге и Томске.

В отношении резидентов российских технико-внедренческих особых экономических зон используются специальные налоговые льготы: налоговые каникулы; пониженная ставка налога на прибыль организаций; пониженные ставки по транспортному налогу и страховым взносам; режим свободной таможенной зоны; гарантии от неблагоприятного изменения законодательства.

Таким образом, российская налоговая система имеет большое количество инструментов, направленных на поддержку инноваций и активности предприятий в данной области. Роль налоговых льгот заключается в поддержании спроса на инновационную продукцию и привлечении инвестиций в новые технологии. Создание системы налоговых стимулов является чрезвычайно важным для развития венчурного инвестирования в России.

*Научн. рук. Ермакова Е. А.*

**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. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : монография / под ред. И. Майбурова, Ю. Иванова, А. Крысоватого. – К. : Кондор, 2011. – С. 204. 3. Шевченко И. В. Система факторов экономического роста российской экономики / И. В. Шевченко, Е. Н. Александрова // Финансы и кредит. – 2005. – № 12. – С. 8. 4. Лукин А. Е. Налоговое стимулирование инновационной деятельности: опыт зарубежных стран / А. Е. Лукин // Экономические проблемы инновационного развития : научная монография / под ред. К. А. Хубиева. – М. : Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2009. – С. 37–41.

УДК 336.22:330.322

**Ткачик Ф. П.**

Преподаватель  
Тернопольского национального экономического университета

## **НАЛОГОВЫЕ ИМПУЛЬСЫ ПОВЫШЕНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ**

*Аннотация. Освещены современные тенденции улучшения уровня инвестиционной привлекательности экономики Украины с учетом основных инструментов налоговой политики в направлении стимулирования инвестиционно-инновационной активности хозяйствующих субъектов.*

© Ткачик Ф. П., 2013



*Анотація. Висвітлено сучасні тенденції поліпшення рівня інвестиційної привабливості економіки України з урахуванням основних інструментів податкової політики в напрямі стимулювання інвестиційно-інноваційної активності суб'єктів господарювання.*

*Annotation. This study highlights the current trends to improve the level of investment attractiveness of the Ukrainian economy in terms of major instruments of fiscal policy in the direction of stimulating investment and innovation activity of economic entities.*

*Ключевые слова: инвестиции, инвестиционная привлекательность, налоговая политика, налоговое стимулирование.*

Развитие мировых экономических отношений зависит от уровня инвестиционной привлекательности субъектов хозяйствования, видов деятельности, муниципальных образований и стран, поскольку процессы вложения капитала активизируются с учетом наличия более выгодных условий, альтернатив и предложений для его обогащения. Процесс накопления капитала является выгодным не только для инвесторов, но и для общества, так как создаются новые рабочие места, модернизируются объекты хозяйственной деятельности, повышается общий уровень конкурентоспособности страны. Главным фактором интенсификации процессов общеэкономического роста выступает повышение уровня инвестиционной привлекательности экономической системы государства, однако в современных условиях хозяйствования важно использовать комплексные подходы в направлении стимулирования инвестиционной активности, в частности налоговый инструментарий.

Мировая практика свидетельствует о периодических публикациях рейтингов и рангов по уровню инвестиционной привлекательности предприятий, отраслей, регионов и стран в целях ориентации потенциальных инвесторов. Отечественный прагматизм в формировании рейтинга инвестиционной привлекательности через влияние негативных факторов вызывает риск неправдоподобной информации об инвестиционных условиях, что существенно влияет на снижение активности стратегических инвесторов привлекать средства в экономику Украины. Возникает необходимость в использовании достижений в области исследования инвестиционной привлекательности Украины, проводимых Европейской бизнес-ассоциацией, которая разработала уникальный для Украины проект по оценке инвестиционной привлекательности страны. Согласно указанной методике, индекс инвестиционной привлекательности рассчитывается как среднее арифметическое оценок пяти аспектов инвестиционного климата. Респонденты (руководители компаний – членов ассоциации, которые представляют крупнейших иностранных и отечественных инвесторов) отвечали на вопросы, выбирая один из предложенных ответов. После чего ответы были проанализированы и оценены согласно пятибалльной системы [1].

Во втором квартале 2012 года индекс инвестиционной привлекательности Украины оставался на низком уровне – 2,19 балла из пяти возможных, что на 1,2 балла меньше, чем в I полугодии 2011 года (рисунок).

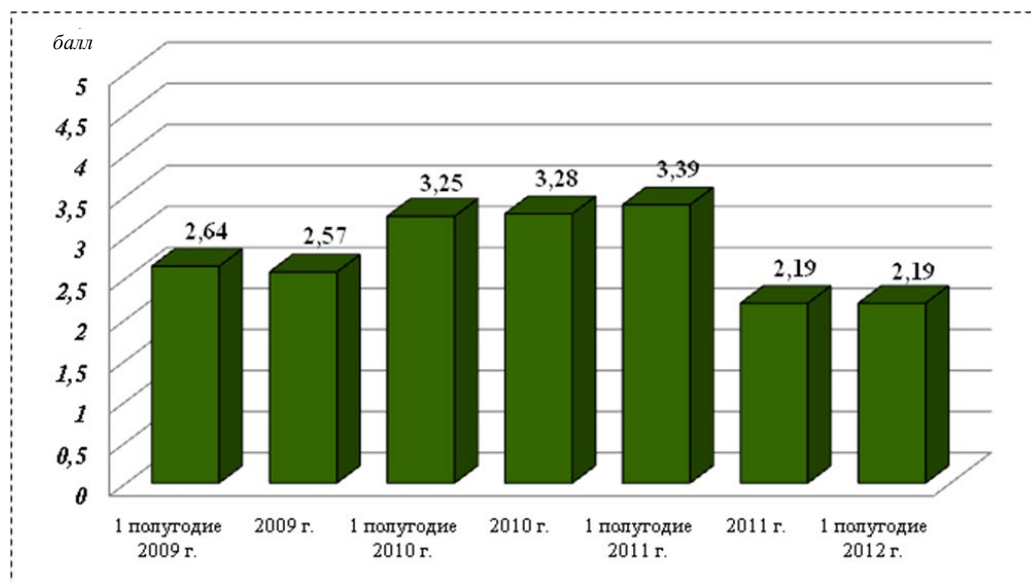


Рис. Уровень инвестиционной привлекательности Украины [1]

Следует согласиться с мнением респондентов опроса (115 топ-менеджеров членских компаний ассоциации), что основными причинами стабильно низкого уровня инвестиционной привлекательности Украины является усиление давления на бизнес со стороны властных структур, "фаворитизм", сложное администрирование налогов и коррупционные явления.

Тем не менее, среди положительных тенденций можно отметить: строительство инфраструктурных объектов, связанное с чемпионатом Евро-2012, повышение репутации страны на миро-

вой арене, определенное улучшение таможенных процедур в контексте принятия нового Таможенного кодекса и т. д.

Общеизвестно, что инвестиции выступают одним из основных источников экономического развития, поэтому активизация процесса иностранного инвестирования требует применения инновационных подходов, в том числе в направлении налогового регулирования. С учетом современных тенденций развития экономики Украины можно констатировать об актуальности налоговой политики как эффективного средства макроэкономического влияния на инвестиционное развитие территориальных общин. Она имеет широкий спектр действия, поскольку, с одной стороны, внедряя умеренную налоговую нагрузку, государство оставляет в распоряжении субъектов хозяйствования часть финансовых ресурсов, которые могут быть использованы как инвестиции в форме капитальных вложений в основной капитал для расширения собственного производства и создания дополнительных рабочих мест, а также инновационного развития, с другой – налоги носят фискальный характер и призваны наполнять бюджет для финансирования приоритетных социально важных направлений развития национальной экономики.

Налоговые импульсы в направлении улучшения инвестиционной привлекательности проявляются преимущественно через использование фискальных механизмов государства, направленных на улучшение условий инвестирования, в частности на благоустройство объемов, качества и направлений инвестирования субъектов хозяйствования всех форм собственности, достижение равновесия между спросом и предложением на инвестиционном рынке государства и региона. Такое равновесие может достигаться путем стимулирования инвестиций, сдерживания инвестиционной активности и стабилизации потоков инвестиционных средств [2].

Инвестиционная деятельность как объект налогового регулирования имеет особые черты, обуславливающие закономерности использования инструментов налоговой политики:

1) инвестиционная деятельность представляет собой сложный длительный процесс, поэтому средства ее налоговой поддержки не могут ограничиваться инструментами разового характера. Например, освобождение от налогообложения дохода в виде инвестиций касается только момента получения инвестиций и не решает проблему создания стимулирующих условий для дальнейшей реализации инвестиционного проекта реципиентом, что требует использования дополнительных инструментов налоговой политики, срок применения которых сопоставим со сроком окупаемости инвестиций;

2) динамика основных показателей реализации инвестиционного проекта свидетельствует о необходимости изменения интенсивности государственной налоговой поддержки на разных этапах жизненного цикла инвестиций. Наибольшая интенсивность применения налоговых льгот целесообразна на этапе внедрения, когда инвестиции еще не дают отдачи. По мере увеличения дохода от реализации инвестиционного проекта финансовые показатели деятельности предприятия-реципиента улучшаются, что позволяет уменьшить количество применяемых инструментов налогового регулирования и снизить уровень их интенсивности [3];

3) наибольшие резервы налогового регулирования содержатся в налогообложении прибыли предприятий и платы за землю, но в случае стимулирования привлечения прямых иностранных инвестиций особое значение приобретают инструменты налогового стимулирования, встроенные в конструкцию НДС и пошлины. Исходя из этого, налоговая поддержка инвестиций должна носить системный характер, что характерно для специальных налоговых режимов инвестиционной деятельности, которые могут применяться для субъектов специальных экономических зон и территорий приоритетного развития;

4) ограниченность финансовых ресурсов государства не позволяет применять налоговые преференции в любых формах инвестиций. Поэтому инструменты налогового стимулирования должны быть сосредоточены на тех инвестициях, которые являются приоритетными с позиций национальной экономики. Вместе с тем практика подтверждает ошибочность установления приоритетов по отраслевому признаку. Поэтому целесообразным критерием для предоставления налоговых льгот является инновационный характер инвестиций;

5) наряду с первичным инвестированием важное значение имеет создание поощрительных условий для реинвестирования прибыли, полученной от инвестиционной деятельности. Поэтому налоговая поддержка инвестиций должна включать в себя комплекс мер по налоговому регулированию корпоративных отношений [4].

Стоит отметить, что налоговые импульсы в направлении повышения уровня инвестиционной привлекательности зависят от вариации субъектов и объектов налогообложения, налоговой базы, налоговой ставки, источника уплаты налога, налогового периода и т. п. Важнейшим элементом этого перечня является налоговая ставка, снижение, повышение или дифференциация которой для различных видов деятельности, предприятий или территориальных единиц влияет на условия инвестирования [5]. Кроме того, современные методы налогового регулирования инвестиционной привлекательности делятся на пассивные и активные. Снижение ставок налогообложения относится к пассивным методам. Формально возникает ситуация, когда государство по собственной инициативе позволяет субъектам хозяйствования оставлять себе большую часть полученных доходов. Такие действия связаны с целью улучшения инвестиционного климата в ближайшей перспективе, однако в этом аспекте существует проблема, поскольку не известно, что налогоплательщики используют сэкономленные средства на инвестиционные проекты. В лучшем случае лишь треть таких дополнительных доходов будет сосредоточено на финансово-экономическом развитии предприятия, а остальные уйдут в теневую сферу. Лауреат Нобелевской премии по экономике 2001 года Джозеф Стиглиц в этом контексте высказался так: "Простое сни-



жение налогов предназначено не для стимулирования экономики, а для передачи денег тем, у кого их и так много" [6]. На основе этого можно утверждать, что само по себе уменьшение налоговых ставок и сомнительная практика льгот, которые имеют место в Украине, не являются гарантиями экономического роста определенного региона. Для реального стимулирования инвестиционной деятельности необходимо провести более значительные реформы и использовать наработанный мировой опыт. Например, сформировать законодательно основы использования инвестиционного налогового кредита. Поскольку многие развитые страны мира, в частности Китай, США, Япония, Ирландия, Чехия, благодаря внедрению инвестиционного налогового кредита наряду с механизмами ускоренной амортизации обеспечили стабильную модель инновационного развития экономики, что, в свою очередь, положительно влияет на уровень жизни в этих странах. Экономическая выгода государства от введения такой льготы заключается в стимулировании инвестиционных вложений в приоритетные направления развития. Перспективы использования инвестиционного налогового кредита в Украине связаны со стимулированием инновационного развития экономики и повышением социально-экономического развития государства.

Таким образом, основной задачей инвестиционной политики в направлении улучшения инвестиционной привлекательности следует также считать создание условий для формирования нового воспроизводственного механизма, в рамках которого рыночная конкуренция, предпринимательская активность и заинтересованность способствуют естественному освоению инвестиций и инноваций в сфере производства и потребления, а государство с помощью всех своих инструментов, в первую очередь за счет налоговых, обеспечит все необходимые условия.

---

**Литература:** 1. Индекс інвестиційної привабливості [Електронний ресурс] / За даними дослідження Європейської бізнес-асоціації. – Режим доступу : <http://indices.eba.com.ua/ua/ii/invest.html>. 2. Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України : монографія / під ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : Вектор, 2012. – 356 с. 3. Иванов Ю. Б. Методика оцінки ефекту від упрощення податкових пільг з податку на прибуток підприємств / Ю. Б. Иванов, Г. В. Комарова // Економіка розвитку. – 2008. – № 3 (47). – С. 79–84. 4. Корецький О. М. Податкова політика як один із важелів інвестиційної діяльності держави / О. М. Корецький // Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія "Управління". – 2011. – Вип. 3. – С. 265–270. 5. Герчаківський С. Д. Податкові аспекти державного регулювання інвестиційної діяльності в регіоні / С. Д. Герчаківський, Ф. П. Ткачик // Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку : зб. наук. пр. – К. : ДКС Центр, 2011. – 238 с. 6. Joseph E. Stiglitz. The Perils of 2012. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.project-syndicate.org/commentary/stiglitz147/English>.

---

**Дидух В. В.**

УДК 351.82:334.012.64

Преподаватель  
Харьковского национального экономического университета

## РЕГУЛИРОВАНИЕ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В СИСТЕМЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ

*Анотація. Розглянуто проблеми нормативного регулювання інноваційної діяльності малих підприємств в Україні та запропоновано напрями їх вирішення.*

*Annotation. The problems of regulating the innovation of small enterprises were considered and directions of solving them were proposed.*

*Ключевые слова: малое предприятие, инновационная деятельность, государственное регулирование, нормативно-правовое регулирование.*

Основной угрозой для эффективной реализации мер государственного регулирования инновационной деятельности малых предприятий является нестабильное законодательство. Прак-

---

© Дидух В. В., 2013

тика показала, что указанное обстоятельство было определяющей причиной неудач и провалов в осуществлении мероприятий инновационной политики.

В этом контексте определение проблемных вопросов, которые характерны для развития отечественного законодательства, имеет важную роль для формирования действенной инновационной политики государства, поскольку без установления и последующего решения проблем невозможно эффективное развитие любой сферы, в том числе и инновационной.

Проблемы законодательства по вопросам инновационного развития являются непосредственным сдерживающим фактором расширения масштабов указанной сферы деятельности. Эти проблемы являются частным случаем общего неудовлетворительного состояния нормативно-правовой базы функционирования экономики Украины, а потому требуют своего решения в рамках реформирования отечественного законодательства в целом.

Нормативно-правовая база инновационной деятельности, как и отечественное законодательство, является достаточно противоречивой, кроме того, не в полной мере соответствует принципам экономики, основанной на знаниях [1, с. 158].

В контексте рассмотрения законодательного обеспечения важно отметить, что большинство исследователей инновационных процессов сходятся во мнении, что в Украине система государственного регулирования инновационной деятельности в целом остается неэффективной, нестабильной и неотработанной [2, с. 80]. В частности, А. Юркевич в работе [3] обращает внимание на то обстоятельство, что характер государственного регулирования и поддержки не отвечает реалиям и, следовательно, не позволяет реализовать целевые установки государственной инновационной политики.

Ряд ученых акцентируют внимание на том, что отечественная государственная инновационная политика недостаточно ориентирована на стимулирование функционирования и инновационного развития малых предприятий, роль которых в инновационном процессе постоянно увеличивается. Анализ статистических данных, а также исследовательских работ ученых этой области показал, что в последнее время наблюдается определенная динамика роста количества малых предприятий, занимающихся инновационной или научно-исследовательской деятельностью. Однако, как отмечает О. Мазур, в Украине до сих пор не сформирована система их поддержки со стороны государства [4, с. 39]. Н. Пашута указывает на то обстоятельство, что в Украине сектор малого инновационного предпринимательства находится на этапе зарождения, поэтому необходимой является всесторонняя и своевременная поддержка со стороны государства [5, с. 53].

Следует отметить, что в Украине инновационная деятельность малых предприятий как таковая до настоящего времени не была объектом применения государством мер регулирующего и поддерживающего характера. В отечественном законодательстве даже не существовало определения данного направления регулирования. Это обстоятельство свидетельствует о том, что увеличение масштабов инновационной деятельности в секторе малого предпринимательства не рассматривалось государством как перспективный инструмент повышения отечественной конкурентной позиции.

Однако в последнее время произошли определенные позитивные изменения в сфере государственного регулирования инновационной деятельности малых предприятий. В частности, принята Программа развития инвестиционной и инновационной деятельности в Украине [6], которая среди проблем инновационной деятельности устанавливает недостаточную государственную поддержку внедрения инноваций для обеспечения развития малого и среднего предпринимательства. Это является значительным сдвигом в решении вопроса интенсификации развития указанного сектора украинской экономики, поскольку осознание проблемы является первым шагом на пути ее преодоления. Кроме того, на первом этапе выполнения Программы (2011 – 2012 гг.) запланировано привлечение инвестиций с целью развития малого и среднего предпринимательства, образования малых инновационных предприятий.

Однако помимо положительных моментов следует указать на недостатки этого нормативного документа, главным среди которых является отсутствие установленных исполнителей данной Программы, что делает невозможным применение санкций в случае невыполнения прописанных в ней мероприятий. Кроме того, в Программе не прописаны сроки выполнения поставленных целей, что может задержать их выполнение. Критерии отбора инвестиционных и инновационных проектов для оказания государственной помощи являются слишком обобщенными и размытыми, что увеличивает возможности для необоснованного ее использования и соответствующего неэффективного расходования средств.

Таким образом, рассматриваемая Программа в случае отсутствия подкрепления ее соответствующими подзаконными актами, которые будут устанавливать механизм действия ее положений, не приведет к ощутимым сдвигам в инновационной сфере.

Другим нормативно-правовым актом, принятым относительно недавно, является Постановление Кабинета Министров Украины "Об образовании Государственного инновационного небанковского финансово-кредитного учреждения "Фонд поддержки малого инновационного бизнеса" [7].

Во-первых, принятие указанного документа будет способствовать в определенной мере решению проблемы развития инновационной инфраструктуры в Украине. Во-вторых, важным преимуществом нормативно-правового акта является его беспрецедентность. К настоящему времени в законодательстве Украины отсутствовали законы или подзаконные акты, которые устанавливали порядок финансовой поддержки именно малых инновационных предприятий. В-третьих, его положительной чертой является то, что он достаточно полно определяет инструменты кредитной поддержки инновационной деятельности малых предприятий.



Однако, как и в предыдущем случае, указанные инструменты будут эффективно действовать только в случае установления подробной процедуры их применения и использования.

Особого внимания заслуживает Закон Украины "О развитии и государственной поддержке малого и среднего предпринимательства в Украине" [8], основным преимуществом которого является то, что в нем одним из направлений деятельности малого предпринимательства определяется разработка инноваций и наука.

В ст. 20 Закона [8] установлены основные пути государственной поддержки этих субъектов, которыми являются:

- 1) предоставление финансовой поддержки для создания объектов инфраструктуры развития малого и среднего предпринимательства в сфере инноваций, науки и промышленного производства, в том числе бизнес-инкубаторов, инновационных бизнес-инкубаторов, научно-технологических центров, центров трансферта технологий;
- 2) содействие развитию венчурного предпринимательства;
- 3) создание системы экономических стимулов для развития экономики на основе технологических инноваций;
- 4) передача научной продукции, созданной за счет бюджетных средств, для ее внедрения в производство;
- 5) создание условий для привлечения субъектов малого и среднего предпринимательства к заключению договоров субподряда в области инноваций и промышленного производства;
- 6) стимулирование привлечения иностранных инвестиций и развития взаимовыгодного международного инновационного сотрудничества;
- 7) создание условий для распространения кооперации между субъектами малого и среднего предпринимательства и крупными предприятиями.

Теоретически рассмотренные направления должны положительно повлиять на интенсивность развития малых предприятий в сфере инноваций, однако на практике их прогрессивное действие может свести к нулю отсутствие детально проработанного механизма применения данных направлений государственной поддержки. Поэтому важным условием достижения определенных в Законе [8] целей является разработка такого механизма и его нормативное закрепление в соответствующих законодательных или подзаконных актах.

Значительным плюсом Закона [8] также является то, что в нем определяются способы увеличения финансовых ресурсов малых предприятий в виде кредитных средств. В частности, предусматривается частичная компенсация процентных ставок по кредитам, предоставляемым на реализацию проектов субъектов малого и среднего предпринимательства, предоставление гарантии и поручительства по кредитам субъектов малого и среднего предпринимательства, предоставление займов на приобретение и внедрение новых технологий.

Однако, аналогично вышесказанному, необходимым требованием является внедрение четко определенного механизма применения данных мероприятий. Для успеха их реализации и стимулирования кредитования малого предпринимательства нужно определить условия, субъектов, направления кредитования, размер процентных ставок и частичной их компенсации и т. д.

Таким образом, положения нормативно-правовых актов, касающиеся определения перечня и механизма действия инструментов государственного регулирования инновационной деятельности малых предприятий в частности, на практике реализуются не в полной мере. Кроме того, отсутствует ряд нормативно-правовых актов, без которых успешная реализация предложенных мер государственной поддержки будет усложненной. Поэтому предложенные изменения в законодательной базе регулирования инновационных процессов, в том числе в секторе малого предпринимательства, будут способствовать решению существующих проблем и улучшению состояния инновационной деятельности малых предприятий.

---

**Литература:** 1. Груба Г. І. Розвиток інноваційної діяльності в Україні: теорія, методологія, стратегія державної політики : монографія / Г. І. Груба. – К. : ТОВ "ДКС центр", 2009. – 364 с. 2. Дацій О. І. Інноваційна модель розвитку економіки України в умовах глобалізації : монографія / О. І. Дацій, М. В. Гаман, Н. В. Дацій. – Донецьк : Юго-Восток, 2010. – 370 с. 3. Юркевич О. М. Удосконалення методів непрямого фінансового стимулювання інноваційної діяльності підприємств / О. М. Юркевич // Проблеми науки. – 2005. – № 7. – С. 13–19. 4. Мазур О. Є. Інноваційне підприємництво в структурі малого бізнесу в Україні / О. Є. Мазур // Економіка України. – 2005. – № 3. – С. 36–42. 5. Пашута М. Мале підприємництво та інновації як чинники економічного зростання / М. Пашута // Економіст. – 2004. – № 1. – С. 50–55. 6. Про затвердження Програми розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності в Україні [Текст] : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 389 // Урядовий кур'єр від 05.05.2011 р. – 2011. – № 80. 7. Про утворення Державної інноваційної небанківської фінансово-кредитної установи "Фонд підтримки малого інноваційного бізнесу" [Текст] : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2011 р. № 1396 // Офіційний вісник України від 30.01.2012 р. – 2012. – № 6. – С. 39. – Ст. 215. 8. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні [Текст] : Закон України від 22.03.2012 р. № 4618-VI // Голос України від 18.04.2012 р. – 2012. – № 70.



# Секция 4

## "Налоговые риски: оценка и управление"

УДК 336.22:330.131.7

Архипюк Р. С.

Студент  
Киевского экономического института менеджмента "ЭКОМЕН"

### О СУЩНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ

*Аннотация. Обоснована теоретическая сущность управления налоговыми рисками, рассмотрены подходы ученых к толкованию этапов управления рисками.*

*Анотація. Обґрунтовано теоретичну сутність управління податковими ризиками, розглянуто підходи вчених до тлумачення етапів управління ризиками.*

*Annotation. The theoretical essence of tax risks management is proved, the approaches of scientists to interpreting the phases of risk management are discussed.*

*Ключевые слова: налоговый риск, управление рисками.*

В условиях экономической нестабильности для предприятий, характерным признаком которой является высокий уровень неопределенности внешней среды, функционирование всегда связано с наличием значительного количества рисков. На сегодня очевидно, что управление в сфере налогообложения и принятие решений проводится в условиях неопределенности и нестабильности внешних факторов и обусловленных ими рисков. Риск является составляющим элементом налоговой деятельности, как любой управленческой деятельности, зависит от влияния большого количества факторов, которые трудно предусмотреть во всей полноте и с необходимой точностью. В этих условиях перед руководителями и предпринимателями стоит проблема обеспечения их экономической безопасности, стабильной и прибыльной производственной хозяйственной деятельности. Основной проблемой налоговой безопасности предприятия является оценка налоговых рисков и налоговой нагрузки путем использования специальных методов и инструментария по оценке их влияния на экономическую безопасность и эффективность деятельности предприятия. Экономические риски предпринимательской деятельности являются предметом исследования многих ученых. Исследованием природы налоговых рисков занимались многие ученые, а именно Витлинский В. В., Горобинская И. В., Н. Десятнюк, Донец Л. И., Ивченко И. Ю., Старостина А. А., Шегда А. В. Целью данной работы является уточнение сущности управления налоговыми рисками.

Налоговый риск – это вероятность нарушения налогового законодательства субъектами хозяйствования, вследствие чего возможны потери бюджета [1].

Под налоговым риском также следует понимать вероятность возникновения потенциальной угрозы для налогоплательщика понести финансовые потери или недополучить прибыль за неуплату налогов, совершение налоговых правонарушений. К основным видам налоговых рисков относят [2]:

риск неуплаты налогов, который приводит к негативным последствиям для налогоплательщика в виде штрафов, пени, неустоек;

риск налогового контроля, который приводит к возникновению санкций и потерь из-за невыполнения налогоплательщиками законодательных налоговых актов;

риск усиления налоговой нагрузки, дифференцированный по видам хозяйственной деятельности и налогам в зависимости от налоговых ставок, льгот, объема создаваемой добавленной стоимости;

риск налоговой минимизации, предполагающий вероятность понести финансовые потери, связанные с действиями налогоплательщика по минимизации налоговых платежей;

риск уголовного преследования налогового характера, что приводит либо к существенным финансовым потерям налогоплательщика, либо к лишению свободы налогоплательщика за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных статьями Уголовного кодекса Украины.

Автор предлагает, исходя из перечисленного, рассмотреть подробнее управление налоговыми рисками как одну из основных предпосылок эффективной деятельности налоговых органов по их минимизации. Распространенные подходы к толкованию стадий управления рисками представлены в таблице.

Подходы ученых к толкованию этапов управления рисками

Автор	Стадии управления рисками
Шегда А. В. [3]	1. Идентификация источников рисков. 2. Выбор показателей и методов оценки рисков. 3. Выбор методов управления рисками. 4. Применение выбранных методов управления рисками
Старостина А. А. [4]	1. Установка контекста рисков: стратегические и организационные цели компании. 2. Анализ (выявление и оценка) рисков. 3. Ранжирование и отбор рисков. 4. Влияние на риски (выбор методов и стратегии)
Ивченко И. Ю. [5]	1. Анализ рисков. 2. Влияние на риски. 3. Выбор приемов снижения степени риска. 4. Контроль (оценка результатов)
Витлинский В. В. [6]	1. Информационно-аналитический. 2. Идентификация рисков. 3. Комплексный анализ рисков (качественный и количественный). 4. Снижение степени рисков. 5. Контроль возможной или имеющейся ситуации. 6. Реализация программы действий в случае возникновения риска. 7. Анализ, выводы и предложения на перспективу

Исходя из стадий управления рисками, следует определить этапы управления рисками. Управление налоговыми рисками является процессом, который реализуется по следующим этапам.

Первый этап – выявление (идентификация или распознавание) налоговых рисков. На этом этапе исследуют факторы рисков на предприятии, идентифицируют и классифицируют возможные виды этих рисков, то есть качественно анализируют риски. Распознать риски можно с использованием методов индукции и дедукции; методов анализа; положительного или отрицательного рискового разграничения; методов, основанных на признаках появления риска; прогнозирования риска [7].

Второй этап – оценка, то есть количественное (числовое) определение уровня влияния отдельных видов налоговых рисков с помощью математических методов. Основными из них являются статистические методы, методы экспертных оценок, моделирования, аналогий и анализа затрат.

Третий этап – выбор методов воздействия на налоговые риски (принятие, снижение или избегание).

Четвертый этап – регулирование негативного влияния налоговых рисков предприятия с помощью выбранных методов (реализация стратегии и тактики управления налоговыми рисками). Как подчеркивает Донец Л. И. [8], для правильного выбора методов управления рисками предприятия необходима разработка стратегии и тактики управления рисками.

Стратегия управления рисками предприятия – это минимизация налоговой нагрузки на предприятие и снижение негативных воздействий рисков, которые при этом возникают.

Тактика управления рисками предприятия – это конкретные методы и приемы, применяемые в определенных хозяйственных условиях, для достижения поставленной цели минимизации и оптимизации налоговых платежей предприятия и снижения влияния рисков, которые при этом возникают. Задачей тактики управления на предприятии является выбор оптимальных управленческих решений по применению приемлемых методов и приемов управления рисками.

Пятый этап – оценка результатов управления налоговыми рисками на предприятии. Исходя из всего сказанного, следует отметить, что управление налоговыми рисками сводится к трем основным моментам, а именно:

1. Выявление риска. Для того чтобы минимизировать риск, нужно сперва определить начальные стадии его создания, чтобы понять, что послужило причиной его возникновения и какими методами его можно устранить.

2. Оценка риска, которая необходима для анализа уровня воздействия риска на деятельность предприятия. При эффективной оценке риска можно минимизировать его влияние или определить пути его ликвидации.

3. Регулирование и контроль над риском, которые дают возможность регулировать интенсивность влияния риска на деятельность предприятия и контролировать его негативные последствия при непосредственном влиянии на предприятие.

Итак, подводя итог, следует отметить, что сущность управления налоговыми рисками сводится к упорядоченной системе шагов. Для четкого управления налоговыми рисками нужно: выявить вероятность риска, оценить его значимость для деятельности, влияние на риск для нейтрализации и регулирования риска и его последствий. А для этого нужна упорядоченная система этапов для работы с рисками разных видов. Таким образом, наиболее эффективным способом повышения экономической безопасности предприятия является построение эффективной системы управления налоговыми рисками на предприятии. Как показывает практика, такой подход обеспечивает значительное и устойчивое сокращение налоговых потерь на долгосрочную перспективу и требует слаженной работы команды юристов, бухгалтеров и финансистов для единой цели.

Таким образом, управление налоговыми рисками – это совокупность методов, способов, приемов и мер экономического и организационного характеров, направленных на исследование и изучение различных видов налоговых рисков на предприятии, а также регулирование и снижение их негативных воздействий на деятельность предприятия.

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

**Литература:** 1. Лепа Н. Н. Классификационная структура налогового поведения предприятий и варианты их налогового реагирования / Н. Н. Лепа // Науковий вісник ЧДДЕУ. – 2009. – № 3. – С. 43–52. 2. Вітлінський В. В. Ризикологія в економіці та підприємстві : монографія / В. В. Вітлінський, Г. І. Великоіваненко. – К. : КНЕУ, 2004. – 480 с. 3. Шегда А. В. Ризики в підприємстві: оцінювання та управління : навч. посібн. / А. В. Шегда, М. В. Голованенко ; за ред. А. В. Шегди. – К. : Знання, 2008. – 271 с. 4. Старостіна А. О. Ризик-менеджмент: теорія та практика : навч. посібн. / А. О. Старостіна, В. А. Кравченко. – К. : ІВЦ "Вид-во "Політехніка", 2004. – 200 с. 5. Горобінська І. В. Аналіз податкового навантаження та його вплив на динаміку ділової активності / І. В. Горобінська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 10. – С. 26–32. 6. Вітлінський В. В. Ризикологія в економіці та підприємстві : монографія / В. В. Вітлінський, Г. І. Великоіваненко. – К. : КНЕУ, 2004. – 480 с. 7. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : монографія / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с. 8. Донець Л. І. Економічні ризики та методи їх вимірювання : навч. посібн. / Л. І. Донець. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.

УДК 336.025

**Буркина Л. В.**

Канд. экон. наук, старший преподаватель  
Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения  
высшего профессионального образования "Российский торгово-экономический университет"

## **МЕТОДЫ ЭФФЕКТИВНОГО НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ**

*Аннотация. Рассмотрены вопросы налоговой оптимизации и организации налогового планирования на предприятии. В качестве примера приведены методы и оценочные критерии налоговой оптимизации. Рассмотрены риски налогового планирования.*

*Анотація. Розглянуто питання податкової оптимізації та організації податкового планування на підприємстві. У якості прикладу наведено методи та оцінні критерії податкової оптимізації. Розглянуто ризики податкового планування.*

*Annotation. The paper considers the issues of tax optimization and organization of tax planning at an enterprise. As an example the methods and the evaluation criteria of tax optimization are given. The risks of tax planning are addressed.*

*Ключевые слова: налоговая оптимизация, налоговое планирование.*

Необходимость налогового планирования изначально определена современным налоговым законодательством, предусматривающим различные налоговые режимы в зависимости от статуса налогоплательщика, направлений и результатов его финансово-хозяйственной деятельности, места регистрации и организационной структуры налогоплательщика. Кроме того, налоговое планирование обусловлено заинтересованностью государства в предоставлении налоговых льгот в целях стимулирования какой-либо сферы производства, категории налогоплательщиков, регулирования социально-экономического развития. Налоговое планирование представляет собой одну из важнейших составных частей финансового планирования (управления финансами) организации. Сущность его заключается в том, что каждый налогоплательщик имеет право использовать допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств. В условиях жесткой фискальной политики Российского государства на фоне продолжающегося экономического кризиса и сокращения материального производства налоговое планирование позволяет предприятию выжить.

Эффективность налогового планирования всегда следует соотносить с затратами на его проведение. Следует также соотносить цели налогового планирования со стратегическими (коммерческими) приоритетами организации.

Логика построения деятельности по налоговому планированию на предприятии включает [1]:

- анализ хозяйственной деятельности;
- вычленение основных налоговых проблем;
- разработку и планирование налоговых схем;
- подготовку и реализацию налоговых схем;
- отражение результатов в отчетности и ожидание реакции контрольных органов.

На малых предприятиях, где, кроме рабочих, есть только руководитель (директор) и бухгалтер, ни о какой специальной службе речи идти не может, а функции налогового планирования они должны взять на себя. На средних предприятиях, где как структурные подразделения уже организованы бухгалтерия и финансовый отдел, обязанности по выполнению таких функций целесообразно возложить на одного из работников этого отдела или сформировать группу налогового планирования. Что касается крупных предпринимательских структур, то в их организационной структуре следует формировать специальные отделы налогового планирования.

Каждый из участников оптимизации налоговых платежей выполняет четко определенные функции. Руководитель предприятия принимает решение относительно целесообразности определенной деятельности или схемы, дает юристу и бухгалтеру распоряжения относительно фактических условий реализации и ожидаемых результатов налоговой оптимизации. Юрист анализирует правовые аспекты соглашения и его соответствие законодательству, согласовывает особенности реализации соглашения с контрагентами. Бухгалтер осуществляет расчеты финансовых параметров, порядок их отражения в бухгалтерском учете и налоговой отчетности, расчет налогов, которые следует уплатить. Специалист по налоговому планированию оценивает всю информацию, которая поступила от руководителя, юриста и бухгалтера, и дает заключение относительно возможности и целесообразности реализации такой схемы (рисунок).

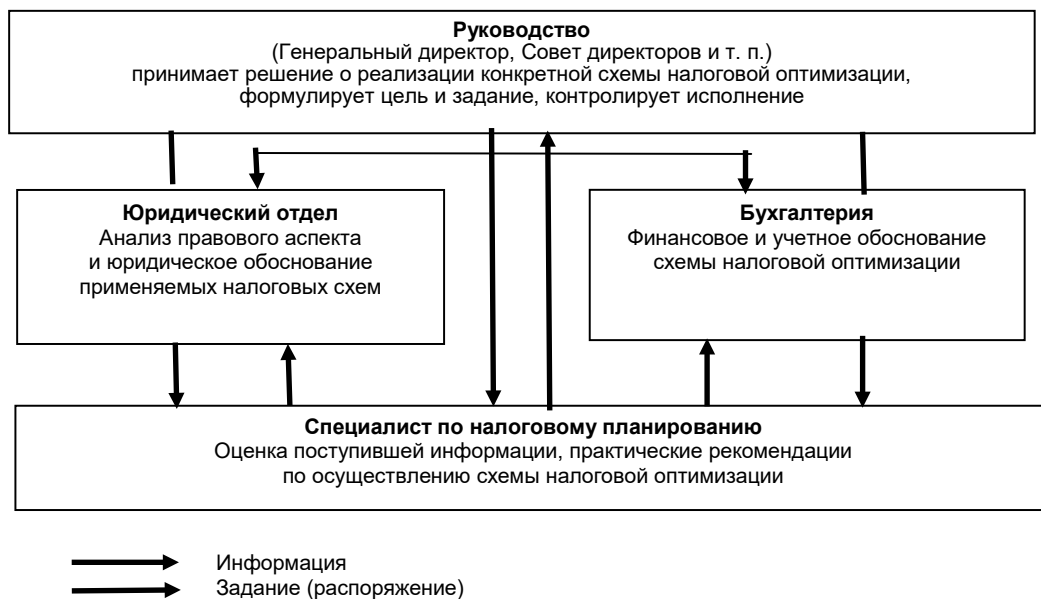


Рис. Организация налогового планирования на предприятии

Методы качественной налоговой оптимизации:

1. При осуществлении налоговой оптимизации необходимо тщательное оформление всех первичных учетных документов. Данные бухгалтерского и налогового учета должны совпадать с данными в заключенных договорах (соглашениях) с контрагентами о цене товара (работ, услуг), сроках поставки, сроках оплаты и т. п.

2. Необходимо экономически обосновать целесообразность тех или иных действий по налоговой оптимизации. Налогоплательщик должен доказать, что в динамике его экономической деятельности та или иная операция была необходима и оправдана, а также должна быть основана на разумности и соразмерности затрат.

3. При построении любой схемы оптимизации требуется комплексный подход, с использованием нормативных и законодательных норм не только с учетом особенностей налогового законодательства, но и со смежными с налоговым отраслями права (гражданским, банковским, бухгалтерским и т. д.).



4. При выборе той или иной схемы оптимизации необходимо проанализировать все существенные аспекты операции, влияние способа оптимизации на всю совокупность налогов (налог на прибыль, НДС, платежи во внебюджетные фонды и т. д.).

5. При выборе способа налоговой оптимизации необходимо соблюдать принцип разумной конфиденциальности. Существует возможность при привлечении широкого круга лиц утечки излишней информации в государственные органы, а также использование данного способа оптимизации конкурирующими фирмами и раскрытие коммерческой тайны.

6. Разрабатывая схему оптимизации, использовать только допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения налоговых обязательств в целях хозяйственной деятельности, оставаясь при этом добросовестным налогоплательщиком в глазах проверяющих органов.

Следует рассмотреть оценочные критерии оптимизационного решения.

Для оценки качества оптимизационных решений и наличия налогового эффекта можно использовать следующие критерии:

соответствие решения требованиям налогового, гражданского или иного законодательства;

соответствие решения требованиям налоговых органов;

наличие судебных прецедентов в пользу налогоплательщиков, применивших аналогичные или сходные решения;

наличие подтверждений применения решения в бизнес-практике;

соответствие решения требованиям экономической целесообразности и его совместимость с бизнес-процессами и обычаями делового оборота;

создание или сохранение источника для уплаты налогов в случае их доначисления;

наличие возможности для быстрого развертывания соответствующей налоговой схемы;

наличие возможности для быстрого прекращения соответствующей налоговой схемы;

положительная оценка схемы собственником;

положительная оценка схемы персоналом.

Для оценки налогового эффекта можно использовать следующую формулу [2]:

$$НБ = НН/ОРП \cdot 100 \%,$$

где НБ – налоговое бремя;

НН – налоги, начисленные за отчетный период;

ОРП – объем реализованной продукции (товаров, услуг).

По расчетам специалистов при уровне НБ/ВНП, равном:

10 – 15 %, достаточно четкое ведение бухгалтерского учета, внутреннего документооборота, разовые консультации внешнего налогового консультанта, потребность в налоговом планировании минимальна;

20 – 40 %, необходимы регулярные мероприятия по планированию общей системы финансового управления и контроля, возможно абонентское обслуживание в специализированной консалтинговой компании;

45 – 60 %, требуется стратегическое планирование деятельности по всем внутренним и внешним направлениям хозяйственной деятельности предприятия, наличие специально подготовленного персонала организации и взаимодействие всех служб с организацией и контролем со стороны члена руководства (Совета директоров и т. п.). Становится необходимым разработка специальной программы развития, обязательный налоговый анализ и экспертиза любых организационных, юридических или финансовых мероприятий и инноваций налоговыми консультантами;

более 60 %, необходимо провести реорганизацию предприятия с целью перепрофилирования и (или) смены экономической деятельности.

Налоговое планирование связано с определенными предпринимательскими рисками. Налоговые органы не поощряют действий налогоплательщиков, преследующих снижение налоговой нагрузки, даже если такие действия формально не противоречат законодательству. И это вполне понятно, поскольку цель государственного бюджета состоит в максимальном увеличении налоговых поступлений.

Острота обозначенной проблемы определяется также тем, что в действующем законодательстве не всегда можно найти четкие критерии, позволяющие в конкретной ситуации разграничить правомерную минимизацию налогообложения и незаконное уклонение от уплаты налогов. Противоречива и судебная практика, относящая одни и те же действия налогоплательщиков в одних случаях к правомерной деятельности, а в других – к разряду правонарушений.

Отсутствие законодательно установленных пределов налоговой минимизации влечет целый ряд негативных последствий.

Отсутствие четких критериев законной налоговой минимизации является фактором, сдерживающим деловую активность хозяйствующих субъектов.

В условиях неопределенности правовой основы минимизации налоговых платежей утрачивается доверие хозяйствующих субъектов к государственным органам, снижается авторитет государственной власти в глазах налогоплательщиков.



С точки зрения макроэкономических процессов отсутствие пределов законной налоговой минимизации значительно снижает инвестиционную привлекательность российской экономики.

В то же время грамотное применение положений действующего законодательства, использование всех возможных льгот, прав и гарантий позволяет значительно снизить риски налогового планирования до минимального уровня. В результате достигаемый с помощью налогового планирования положительный результат оправдывает возможные налоговые риски.

Хотелось бы подчеркнуть, что ни один из методов сам по себе не приносит успеха в налоговом планировании. Лишь грамотно поставленная учетная работа, с учетом всех особенностей деятельности предприятия, позволяет достичь намеченного результата.

---

**Литература:** 1. Барулин С. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики [Электронный ресурс] / С. В. Барулин, А. В. Маркушин // Финансы. – 2010. – № 2. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/comm/5393>. 2. Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова. – М. : Юрайт, 2011. – 639 с.

---

**Замятина О. С.**

УДК 336.221

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

---

**Тюпакова Н. Н.**

Докт. экон. наук, профессор  
Федерального государственного образовательного бюджетного  
учреждения высшего профессионального образования  
"Кубанский государственный аграрный университет"

## **ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА КАК РЫНОЧНОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ**

*Аннотация. Рассмотрено понятие корпоративного налогового менеджмента, его составляющие и роль в оптимизации налоговых обязательств хозяйственного субъекта.*

*Анотація. Розглянуто поняття корпоративного податкового менеджменту, його складові та роль в оптимізації податкових зобов'язань суб'єкта господарювання.*

*Annotation. The article discusses the concept of corporate tax management, its components and the role in optimization of tax obligations of an economic entity.*

*Ключевые слова: корпоративный налоговый менеджмент, налоговое планирование, налоговые платежи, оптимизация, минимизация.*

Налоговый менеджмент выполняет специфическую функцию в системе управления хозяйствующего субъекта и является одной из подсистем корпоративного менеджмента.

Организация корпоративного налогового менеджмента в широком смысле – это совокупность организационных форм и методов налогового планирования, налоговой оптимизации и налогового самоконтроля; в узком – это подготовка и создание условий для оптимизации налоговых потоков.

По мнению Барулина С. В., корпоративный налоговый менеджмент – это система управления налоговыми потоками коммерческой организации путем использования научно обоснованных

рыночных форм и методов и принятия управленческих решений в области налоговых доходов и налоговых расходов на микроуровне [1, с. 104].

Евстегнеев Е. Н. определяет корпоративный налоговый менеджмент как составную часть управления финансами хозяйствующего субъекта, как выработку и оценку управленческих решений исходя из целевых установок организации и учета величины возможных налоговых последствий [2, с. 111].

Управление налогообложением (корпоративный налоговый менеджмент) как вид специфической деятельности на уровне хозяйствующего субъекта (организации, индивидуального предпринимателя) возникло первоначально в хозяйственной среде, и лишь впоследствии появились попытки его теоретического обобщения и развития в качестве научно-практического направления. В настоящее время, в условиях рыночных отношений, корпоративный налоговый менеджмент все больше входит в практику хозяйственной жизни России, это объясняется рядом обстоятельств:

1. Молодость отечественной налоговой практики отражается на деятельности российских судов, которые в спорных ситуациях принимают решения на основе анализа законодательства и конкретных норм узкого действия, в то время как зарубежные чаще анализируют сущность отношений, операций, бизнеса в целом.

2. Эта область знаний чрезвычайно изменчива, что связано с изменчивостью налогового законодательства.

3. Сложившиеся налоговые реалии (двусмысленность и противоречивость правовых норм) не способствуют стабильности предпринимательской деятельности, в то же время создают большое поле деятельности для налогового менеджмента.

4. Парадоксы российской деловой культуры обуславливают противоречивость отечественного налогового менеджмента: с одной стороны, целью бизнеса является прибыль, с другой – в отечественной практике предпринимаются немалые усилия для минимизации прибыли с целью минимизации налоговых издержек.

5. Налоговый менеджмент должен исходить из тесной взаимосвязи налогов и учитывать их сбалансированность: уменьшение одних налогов зачастую приводит к увеличению других, и наоборот, уменьшение НДС способствует увеличению налогооблагаемой базы по прибыли.

6. Официальная российская статистика не отличается достоверностью в силу высокого удельного веса теневых операций, в ней не отражаемых.

Корпоративный налоговый менеджмент как звено целостной системы налогового менеджмента имеет функциональные элементы со своими особенностями среди них:

организация процесса управления налоговыми потоками на уровне хозяйствующего субъекта;

- корпоративное налоговое планирование;
- корпоративное налоговое регулирование;
- корпоративный налоговый контроль (самоконтроль).

Структура налогового менеджмента представлена на рисунке.

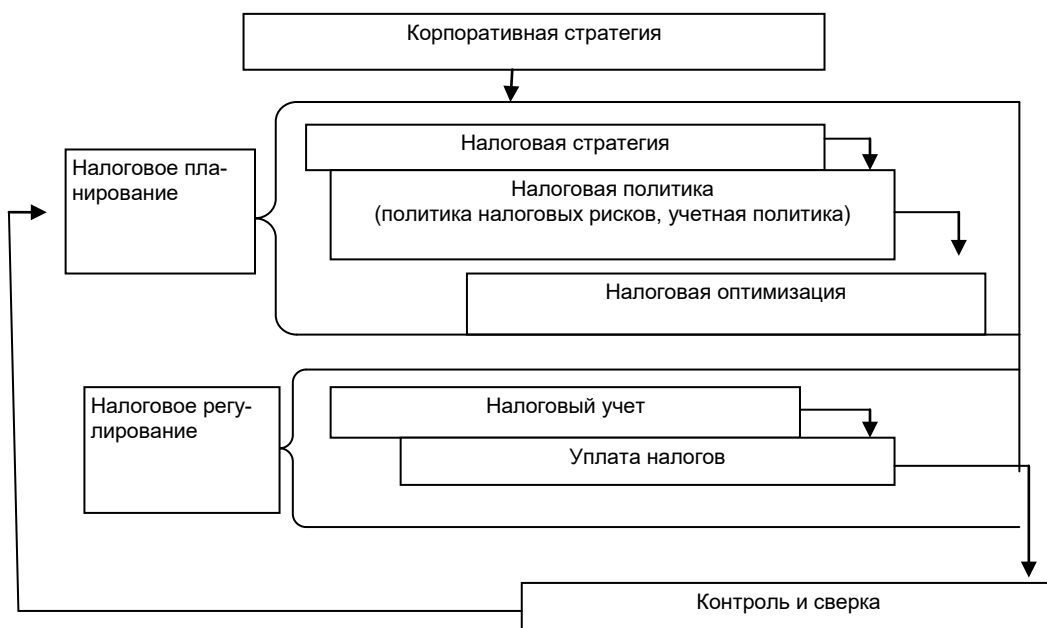


Рис. Структура налогового менеджмента [3]



Процессы планирования и регулирования очень тесно взаимосвязаны, переплетены, и, рассматривая процессы налогового менеджмента в организации, их довольно сложно разграничить. Поэтому основные методические направления налогового планирования и регулирования рассматриваются в совокупности как единое целое, как налоговая оптимизация, то есть оптимизация корпоративных налоговых расходов и налогооблагаемой прибыли путем налогового бюджетирования и других форм и методов.

Организация и реализация по элементам полноценного корпоративного налогового менеджмента создают возможность решения субъектами хозяйствования ряда проблем, которые не всегда удается решить в рамках других типов управления и видов менеджмента:

получить дополнительный инструментарий для использования текущих и будущих благоприятных налоговых, финансовых и иных условий;

более полно учесть изменения внешней среды; стимулировать участников налогового менеджмента с учетом результатов принятых управленческих решений, создать предпосылки для повышения классности и квалификации менеджеров;

обеспечить более рациональное распределение и использование различных видов ресурсов хозяйствующего субъекта;

повысить при минимальных затратах финансовую устойчивость и стоимость организации.

Рагозин В. А. одним из первых в России, кто практически стал заниматься вопросами налогового планирования на корпоративном уровне. Под налоговым планированием им понимается такое формирование хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета и финансовых результатов, которое при прочих равных условиях ведет к наименьшим размерам выплат налогов и других аналогичных платежей [4, с. 411].

Таким образом, по мнению авторов, на уровне организации налоговый менеджмент реально представлен двумя основными методами: корпоративным налоговым планированием и корпоративным налоговым контролем.

Авторы согласны с тем, как считает Дуканич Л. В.: корпоративный налоговый контроль – систематическая, конструктивная деятельность налогового менеджера и специальной группы работников организации под его руководством, направленная на организацию надежного налогового учета на предприятии, контроля за правильностью расчетов налогов, а также превентивное (до проверки налоговых органов) выявление и устранение налоговых ошибок [4, с. 443].

Шувалов Е. Б. и Грачева Е. А. утверждают, что налоговое планирование – это способ минимизации налогового бремени, включающий разработку сложных и вполне легитимных систем, позволяющих существенно снизить налоговую нагрузку на экономический субъект, не нарушая норм действующего в государстве законодательства и международного права. При этом они также обращают внимание на целесообразность налоговой оптимизации, учета налоговых обязательств партнеров и контрагентов и фискальной политики государства, которая разрабатывается исходя из общей государственной социально-экономической стратегии [5, с. 24].

Авторы согласны с Вылковой Е. С., что минимизация и оптимизация налогообложения не одно и то же. Если налоговая минимизация – это максимальное снижение всех налогов, то налоговая оптимизация – это процесс, связанный с достижением определенных пропорций всех аспектов деятельности хозяйствующего субъекта в целом, осуществляемых им сделок и проектов.

Вылкова Е. С. предлагает рассматривать налоговое планирование как более широкое понятие и планирование налогов как понятие более узкое.

Налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта – это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования.

Планирование налогов – это планирование на минимальном для конкретного хозяйствующего субъекта уровне сумм отдельных налогов [5, с. 26].

Обобщая, авторы считают, что корпоративный налоговый менеджмент – это система финансовых отношений, возникающих по поводу организации и движения денежного потока от субъектов налогообложения в бюджеты разных уровней, являющаяся законным средством уменьшения налогового бремени налогоплательщика.

Налоговое планирование как метод корпоративного налогового менеджмента включает в себя законные действия налогоплательщика, направленные на минимизацию налоговых платежей. Налогоплательщик, управляя налоговыми платежами своей организации, стремится их минимизировать для дальнейшего развития, что способствует расширению налоговой базы в будущем, сочетая тем самым интересы государства.

---

**Литература:** 1. Барулин С. В. Налоговый менеджмент : учебн. пособ. / С. В. Барулин. – М. : Омега-Л, 2007. – 272 с. 2. Евстигнеев Е. Н. Основы налогового планирования : учебн. пособ. / Е. Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2004. – 288 с. 3. Исаева А. Ю. Структура налогового менеджмента [Электронный ресурс]



/ А. Ю. Исаева // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 9. – Режим доступа : <http://auditfin.com/fin/2009-6/Isaeva/Isaeva%20.pdf>. 4. Дуканич Л. В. Налоги и налоговый менеджмент в России : учебн. пособ. / Л. В. Дуканич. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 605 с. 5. Вылкова Е. С. Налоговое планирование : учебник / Е. С. Вылкова. – М. : Изд. "Юрайт", 2011. – 639 с.

УДК 336.221.225

**Портнова Г. В.**

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

## **РАБОТА БЕЗ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ТРУДОВОГО ДОГОВОРА: НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ НАНИМАТЕЛЯ И НАНИМАЕМОГО**

*Аннотация. Рассмотрены налоговые последствия найма фрилансеров, возникающие у нанимаемого и нанимателя, исходя из формы заключенного между ними договора и наличия или отсутствия у фрилансера статуса индивидуального предпринимателя.*

*Анотація. Розглянуто податкові наслідки наймання фрилансерів, що виникають в обох сторін договору, виходячи з форми укладеної між ними угоди та наявності чи відсутності у фрилансера статусу індивідуального підприємця.*

*Annotation. The article describes the tax consequences of hiring freelancers, faced by an employed and an employer, depending on the form of the contract concluded between them and a freelancer's status of individual entrepreneur.*

*Ключевые слова: фриланс, найм фрилансера, налоги, налоговые последствия, договор, Интернет, услуги, трудовые отношения.*

Разовый найм работников становится в России все популярнее. При этом трудовой договор между сторонами не заключается, что соответствующим образом отражается на налоговых обязанностях нанимателя и нанимаемого.

Людей, специализирующихся на разовом оказании услуг, сегодня называют фрилансерами. Под фрилансом понимают работу без заключения долговременных договоров с работодателем. Это внештатная, свободная, наемная работа по отдельным заказам, но вместе с тем для самого фрилансера – это систематическая работа. Фриланс распространен среди дизайнеров, программистов, оптимизаторов, копирайтеров, переводчиков, участников партнерских программ, инженеров-проектировщиков и людей других видов творческих профессий, услуги которых можно предоставлять удаленно, например через сеть Интернет. Сегодня в Интернете существует множество специализированных сайтов, призванных помочь взаимодействию фрилансеров и работодателей.

Защитить как заказчика, так и самого фрилансера может правильно составленный и заключенный договор, в котором устанавливаются положения, касающиеся сроков и размера оплаты, а также определяются требования к работе. Самыми распространенными видами договоров, подходящих для письменной фиксации отношений между заказчиком и фрилансером, являются:

1) публичная оферта как предложение, адресованное неопределенному кругу лиц, в котором описаны вид работ (услуг), цена, сроки с указанием в вашем профиле на сайте информации, содержащей все существенные условия договора, что делает ваше предложение публичной офертой, и лицо, откликнувшееся на ваше предложение, вправе требовать выполнения работ или предоставления услуг на ваших условиях;

2) договор возмездного оказания услуг, при заключении которого допустимо отсутствие о вещественного результата деятельности исполнителя, поскольку при оказании услуг важен не только сам результат, но и процесс как таковой. Также следует учитывать следующий факт: даже при качественном оказании услуг, в отличие от договора подряда, результат не всегда может быть достигнут по ряду возникших причин, не зависящих от исполнителя. Для данного договора необходимо максимально точно описать конечный результат, который предполагает получить заказчик. В противном случае процесс и результат предоставления услуг могут оказаться отличными от тех,



на которые стороны рассчитывали изначально. Классическими примерами заключения данного договора являются: юридические, бухгалтерские, консультационные, информационные и другие услуги;

3) договор подряда, по которому одна сторона обязуется выполнить определенную работу по заданию другой стороны и представить результаты работы в срок, установленный договором, а другая сторона обязуется принять работу и оплатить ее. Согласно ГК РФ, основным условием для договора подряда является наличие о вещественного результата (предмета договора). По договору подряда права на предмет договора переходят к заказчику после выполнения всех условий договора. В данном виде договоров обязательно указываются предмет договора, цена и сроки выполнения работ [1];

4) договор авторского заказа, по которому автор обязуется создать произведение, соответствующее условиям договора, и передать его заказчику, который, в свою очередь, обязуется его оплатить. Такой договор заключается, когда произведения еще нет. В договоре лучше подробно прописать все характеристики будущего произведения, так, как будто оно уже написано, но находится на стадии доработки и редакции. Следует помнить, что аванс вычитается из основной суммы вознаграждения и является возвратным.

У каждого участника фриланса возникают свои налоговые последствия. Для фрилансера, например, возникает необходимость легализовать свою деятельность, если она носит систематический характер, осуществляется на свой риск и ее целью является получение прибыли. В таком случае он, по действующему законодательству, обязан зарегистрироваться либо в качестве индивидуального предпринимателя (ИП), либо в качестве юридического лица (фирмы). По общему правилу при осуществлении выплат физическому лицу по гражданско-правовому договору юридическое лицо – заказчик – является налоговым агентом, который обязан удержать НДФЛ.

Если же гражданско-правовой договор заключен с ИП, то это ИП самостоятельно уплачивает НДФЛ (пп. 1 п. 1 и п. 2 ст. 227 НК РФ). Заказчику ИП-исполнитель (подрядчик) представляет свидетельство о постановке на налоговый учет в качестве ИП. При этом следует учитывать, входит ли в состав деятельности такого лица, зарегистрированного в качестве ИП, вид услуг (работ), оказываемых по договору. Если характер работ отличается от вида деятельности ИП, есть риск возникновения споров с налоговыми органами в части неисполнения функций налогового агента [2].

Также НДФЛ с суммы вознаграждения не удерживается, если гражданско-правовой договор заключен с исполнителем, который выполнил работы (оказал услуги) за пределами России, не является налоговым резидентом РФ. Выплаты данным лицам не являются доходами, облагаемыми НДФЛ (пп. 9 п. 3 ст. 208 и п. 2 ст. 209 НК РФ, письмо Минфина России от 11.08.2009 г. № 03-04-06-01/206) [3].

Физическому лицу – налоговому резиденту РФ, выполняющему работы (оказывающему услуги) в рамках гражданско-правового договора, может быть предоставлен налоговый вычет. Вычет может быть предоставлен юридическим лицом – заказчиком, являющимся налоговым агентом, на основании заявления физического лица. Кроме того, на выплаты по гражданско-правовым договорам начисляются страховые взносы на обязательное медицинское и пенсионное страхование (ст. 7 Закона № 212-ФЗ). При этом страховые взносы в ФСС РФ на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством на данные выплаты не начисляются (п. 2 ч. 3 ст. 9 Закона № 212-ФЗ). Страховыми взносами нужно облагать выплаты только по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по договорам авторского заказа (ч. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ) [4].

Наниматель фрилансера рискует, прежде всего, тем, что налоговые органы в последующем переqualифицируют найм фрилансера в трудовые отношения со всеми вытекающими последствиями (штрафами и пр.). При заключении данных договоров во избежание рисков его переqualификации в трудовые отношения следует учесть, что:

как правило, контролеры обращают внимание на то, с какой периодичностью заключаются такие договора. Если он составляется из раза в раз, то это может явиться причиной переqualификации [5];

должен быть указан четкий срок начала и окончания работ (услуг);

большое значение имеет предмет договора. А именно: если договор заключен не на выполнение определенной услуги (например, составить бухгалтерскую отчетность, написать доклад, подготовить отчет и т. п.), а на исполнение функций (вести бухгалтерский учет, выполнять обязанности пресс-секретаря, оформлять аналитические отчеты и т. д.), то это чревато переqualификацией.

Непрозрачность налоговых последствий для участников разового трудового найма (фриланса) и низкий уровень подконтрольности фриланса надзорным органам порождает умышленные и неумышленные злоупотребления в этой сфере. Нормативно-правовая база фриланса еще достаточно расплывчата, тем самым у одной группы участников возникает желание и возможность воспользоваться этим, а у другой – является ограничительным фактором для занятия такого рода деятельностью.

*Рецензент*

*старший преподаватель Коновалов М. И.*

**Литература:** 1. Гражданский кодекс РФ № 51-ФЗ от 30.11.1994 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/gkrf2>. 2. Налоговый кодекс РФ № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. [Электронный ре-

сурс]. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3\\_3.html#p5705](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_3.html#p5705). 3. Гражданско-правовые договоры с работниками. Как платить налоги? [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://legalru.ru/document.php?id=31352>. 4. О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования : Федеральный закон № 212-ФЗ от 24 июля 2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131677>. 5. Оплата работы фрилансеров: как правильно оформить налоги и вычеты [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.buhgalteria.ru/article/n64562>.

УДК 336.22:330.131.7(045)

**Варнавский А. В.**

Канд. экон. наук, доцент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ГОСУДАРСТВА И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: ПОЛЯРНОСТЬ И РАВНОПРАВНОСТЬ**

*Аннотация. Исследуются такие базовые понятия, как причины возникновения налоговых рисков, субъекты и объект налоговых рисков, событие и последствие. Раскрываются специфические черты налоговых рисков: полярность и равноправность, на основе чего автором делается вывод о невозможности разделения понятий "государственные налоговые риски" и "налоговые риски налогоплательщика".*

*Анотація. Досліджуються такі базові поняття, як причини виникнення податкових ризиків, суб'єкти та об'єкт податкових ризиків, подія і наслідок. Розкриваються специфічні риси податкових ризиків: полярність і рівноправність, на основі чого автором робиться висновок про неможливість розділення понять "державні податкові ризики" і "податкові ризики платника податків".*

*Annotation. The article is devoted to such basic concepts as the reasons of tax risks occurrence, actors and an object of tax risks, event and consequence. The specific features of tax risks, namely the polarity and equal rights are revealed, and on this basis the author makes the conclusion about the impossibility to differentiate the concepts of "state tax risks" and "tax risks of the taxpayer".*

*Ключевые слова: налоговая ловушка, налоговая неопределенность, субъекты налоговых рисков, объект налоговых рисков, дуализм налоговых рисков, государственные налоговые риски, налоговые риски налогоплательщика.*

Порядок и условия налогообложения должны быть всегда установлены однозначно. И налогоплательщик, и налоговые органы, представляющие интересы государства, должны точно понимать, как именно необходимо действовать в каждой конкретной ситуации и какие именно налоговые последствия вытекают из их действий. Именно по этой причине некоторые ученые считают, что в процессе налогообложения не могут возникать никакие риски, ибо не должна существовать никакая неопределенность. Ключевое слово здесь "должны", но на практика эта ситуация слабо осуществима во всеобъемлющем масштабе. Хотя в теории именно так и должны строиться отношения, возникающие в процессе налогообложения. Избежать неопределенности возможно, только если налогоплательщик и налоговые органы заключили конкретное соглашение по конкретному вопросу, например о трансфертных ценах [1]. Во всех остальных случаях неопределенность (условно назовем ее "налоговая неопределенность") будет существовать.

Налоговая неопределенность связана с недостаточностью информации о порядке налогообложения и налоговых последствиях. Природа налоговой неопределенности формируется под воздействием двух факторов:

- комплексности налоговых отношений;
- разнонаправленности интересов участвующих сторон (так называемая "налоговая ловушка").



Комплексность возникает в связи с объединением в одну систему разнородных по содержанию общественных отношений. Как следствие, границы применения правовых норм размываются, правила игры становятся более неопределенными, появляется многогранность, стремящаяся к бесконечности. Данная ситуация усугубляется стремлением к универсальности. То есть порядок налогообложения формируется исходя из того, что одновременно надо предусмотреть все возможные варианты при их бесконечном количестве. С математической точки зрения подобная задача достаточно абсурдна.

Если рассматривать налогообложение с точки зрения институциональной экономики, то, к сожалению, можно констатировать наличие так называемой "институциональной ловушки" – крайне низкой эффективности взаимодействия сторон, участвующих в налоговых отношениях. "Налоговая ловушка" заключается в сложившейся под воздействием существующей системы ценностей и традиций разнонаправленности мотиваций. Фактически преобладает неформальный подход, когда стороны руководствуются нормой поведения, которая гораздо менее эффективна по сравнению с неконфронтационной нормой, но при этом для обеих сторон отсутствуют стимулы для ее изменения. "Налоговая ловушка" – устойчивое противодействие (как общественная норма поведения) субъектов налоговых отношений, которое препятствует нормальному существованию и развитию налоговой системы.

Стремление сократить свои налоговые обязательства для налогоплательщика естественно и оно будет существовать практически в любой налоговой системе. Это не означает, что налогоплательщики permanently являются недобросовестными, это лишь обозначает вектор их стремлений.

В то же время налоговые органы единственной целью своего существования считают максимизацию налоговых поступлений. Причем, к сожалению, максимизацию в текущий момент. Этот факт также не означает, что налоговые органы желают лишь "отнять" у налогоплательщика побольше, но четко выражает направление вектора стремлений.

Схематично разнонаправленность интересов сторон, участвующих в налоговых отношениях ("налоговую ловушку"), можно изобразить в виде "вектора стремлений", который по сути своей отражает перетягивание каната.

Разнонаправленность мотиваций приводит к разнонаправленности налоговых рисков. То есть, если налогоплательщик теряет, то бюджет приобретает, и наоборот. В той или иной интерпретации риск, как термин, включает в себя понятия "событие" и "последствие" или их сочетание. Последствия вытекают из событий. Одно и то же событие в один и тот же момент времени не может иметь и положительный, и отрицательный результат для единственного субъекта. Очевидно, что разнонаправленные последствия могут возникнуть лишь из нескольких событий. Эти события обладают полярностью. Событие, которое способно принести кому-либо ущерб, убыток, – отрицательное. Событие, способное принести пользу или прибыль, – положительное. Одно и то же действие может приводить к возникновению событий обеих полярностей. Это как раз случай игры на бирже, который чаще всего приводят в пример "спекулятивные риски", или игру в орлянку. Но в любом случае, это, по меньшей мере, два события, которые приводят к двум полярным последствиям. Вероятность возникновения разнонаправленных последствий никак не может привести к их одновременному наступлению для единственного субъекта, для двух различных субъектов – может, для одного – никогда. Одно и то же событие может быть положительным для налогового органа и отрицательным для налогоплательщика, и наоборот. И однозначно оно не может быть одновременно положительным (или одновременно отрицательным) для обеих сторон. Этот "феномен", хотя здесь и нет ничего необычного, и является обоснованием полярности налоговых рисков.

Объектом налогового риска как для государства, так и для налогоплательщика являются налоговые платежи. Разница, вытекающая из полярности налоговых рисков, заключается лишь в направлении этих налоговых платежей: если они стремятся к увеличению, то это риски налогоплательщика, если сокращаются – государственные.

Фактически налоговые риски возникают и у налогоплательщика, и у налоговых органов, которые представляют интересы государства, но это обязательно прямо противоположные риски.

Основой существования налоговых рисков является понятие субъекта. Именно по причине наличия двух противопоставленных субъектов и существует такая отличительная черта налогового риска, как полярность. Причиной риска являются действия субъекта, основанные на его выборе. Классическим примером является игра в орлянку: игрок делает выбор, какой стороной упадет монета, и тем самым принимает на себя риск. В налоговых отношениях все несколько сложнее, и самое главное – риск необходимо рассматривать с точки зрения двух субъектов.

Со стороны налогоплательщика существует два внутренних варианта создания рисков ситуации (риск начал существовать): налогоплательщик принимает управленческое решение и налогоплательщик отражает (документирует) это решение. И в том, и в другом случае налогоплательщик делает выбор.

Есть еще одна ситуация, при которой у налогоплательщика может возникнуть налоговый риск, – условно можно назвать ее "внешней причиной". Автором определено, что риск начинает существовать, когда субъект риска делает выбор, который и является причиной этого риска. Однако субъектов у нас два, и, в случае когда полярный субъект (налоговый орган) делает выбор, с одной стороны, возникает риск для самого налогового органа, а, с другой стороны, этот выбор приводит к возникновению риска у налогоплательщика. Допустить, что налоговые органы являются "пассивными" субъектами налогового риска и не совершают самостоятельно никаких действий, то есть не осуществляют выбора, вряд ли возможно.

Отсюда абсолютно простой вывод: налоговые органы осуществляют выбор, который одновременно является и "внутренней причиной" риска для самого налогового органа, и "внешней

причиной" риска для налогоплательщика, и наоборот, выбор налогоплательщика является "внешней причиной" риска для налогового органа и "внутренней причиной" риска для налогоплательщика.

Однако, по аналогии с налогоплательщиками, у налоговых органов также существует два уровня возникновения налогового риска: на уровне законодательной работы (законодательная) и на уровне администрирования (административная). Таким образом, получается причинная матрица налоговых рисков, в которой одна и та же причина, в зависимости от того, к какому субъекту она относится, попадает как в группу внутренних, так и в группу внешних причин (таблица).

Таблица

**Причинная матрица налоговых рисков**

Вид причины	Налогоплательщик	Налоговый орган
Стратегическая	Внутренняя причина	Внешняя причина
Документационная	Внутренняя причина	Внешняя причина
Законодательная	Внешняя причина	Внутренняя причина
Административная	Внешняя причина	Внутренняя причина

Фактически, если происходит увеличение налоговых платежей, то налогоплательщик теряет, а бюджет находит, и наоборот. То есть одно и то же событие приводит к двум противоположным результатам, то есть полярности.

Кто же во взаимодействии "налогоплательщик – государство" ведущий, а кто – ведомый? Позиции могут быть разными, но в отношении налоговых рисков ни одна из сторон не получает господства над другой и состязательное начало не теряет своего значения никогда. Следует вспомнить, что причина налогового риска – налоговая неопределенность, а возникает конкретный налоговый риск вследствие конкретного действия одной из сторон. То есть до тех пор пока налогоплательщик не совершит какой-либо операции и не отразит ее у себя в отчетности, налоговый риск не возникнет ни у него, ни у государства. С другой стороны, действия налогового органа являются внешними причинами возникновения налоговых рисков налогоплательщика. Налицо равноправие с точки зрения одинаковой возможности "генерации" налогового риска сторон. Равноправие, равенство, паритетность – основа существования налогового риска, ибо невозможно отделить налоговый риск государства от налогового риска налогоплательщика: у них одна основа, но полярные последствия.

Полярность несводимости друг к другу и равноправия налоговых рисков позволяет сделать вывод о дуализме данного явления. Исходя из этого дальнейшие исследования, в первую очередь, должны быть направлены на объединение понятий "государственные налоговые риски" и "налоговые риски налогоплательщика", ибо они неотделимы друг от друга и проявляются исключительно через взаимосвязь. Существующая в настоящий момент тенденция к разделению этих двух понятий является малообоснованной, приводит лишь к ухудшению ситуации и не позволяет сформировать полноценный аппарат управления и методологическую базу.

**Литература:** 1. Налоговый кодекс Российской Федерации № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3\\_4.html#p6648](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_4.html#p6648).

УДК 336.36.1/5

**Тихонова А. В.**

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

## **К ВОПРОСУ ОБ ОЦЕНКЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИЙ**

*Аннотация. Рассмотрены основные проблемы оценки налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектах, приведен расчет по различным методикам, а также предложены меры по оптимизации налогообложения в исследуемой организации.*

© Тихонова А. В., 2013



*Анотація. Розглянуто основні проблеми оцінки податкового навантаження на суб'єктів господарювання, наведено розрахунок за різними методиками, а також запропоновано заходи щодо оптимізації оподаткування в організації, що досліджується.*

*Annotation. The article highlights the main problems in assessing the tax burden of economic entities, calculations are made by different methods, and measures on optimizing taxation in the investigated organization are proposed.*

**Ключевые слова:** налоговая нагрузка, амортизация, налог на прибыль организаций.

Проблема оценки налоговой нагрузки организаций является актуальной в связи с тем, что от ее успешного решения зависит адекватность государственных мер воздействия на экономическую активность хозяйствующих субъектов. Для целей настоящей статьи под термином "налоговая нагрузка организаций" следует понимать обобщенную количественную и качественную характеристику влияния обязательных платежей, мобилизуемых при помощи налоговых методов в бюджетную систему Российской Федерации, на экономический потенциал организаций.

В настоящее время отсутствует единое мнение в отношении методики расчета налоговой нагрузки на микроуровне, хотя на макро- и мезоуровнях такие методики имеются. В официальных источниках приводятся данные об относительном показателе налоговой нагрузки на макроуровне как доле налоговых доходов в ВВП [1]. Существует утвержденная Постановлением Правительства РФ Методика расчета величины совокупной налоговой нагрузки при реализации инвестиционного проекта [2]. На мезоуровне в отраслевом разрезе данные о величине налоговой нагрузки приведены в приложении к приказу ФНС России [3].

В табл. 1 обобщены преимущества и недостатки имеющихся методик определения налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектов.

Следует попытаться сравнить налоговую нагрузку на организацию, рассчитанную по разным методикам, апробировав их на примере сельскохозяйственной компании ООО "Азеевское" Ермишинского района Рязанской области. По своим размерам ООО "Азеевское" является средним предприятием, в динамике есть тенденция к уменьшению численности работников, за 5 лет она сократилась на 24 % (в том числе занятых в сельском хозяйстве – на 21 %). Одновременно с этим выросло поголовье животных на выращивании и откорме, а также увеличилась посевная площадь культур, что привело к росту нагрузки на одного сотрудника. ООО "Азеевское" специализируется на продукции животноводства – 83,52 %. Продукция растениеводства составляет только 16,48 % денежной выручки, в среднем за пять лет. В животноводстве большую часть занимает молоко – 60,24 % и молочные продукты – 9,53 % выручки в среднем за четыре года. В растениеводстве преобладают зерновые культуры – 13,01 %, а прочие культуры в структуре выручки составляют лишь 3,48 %. Хозяйство финансово устойчиво. Имеется рост по многим показателям финансовой устойчивости, этот рост в динамике свидетельствует об увеличении финансовой независимости.

Проанализировав полученные данные, можно сделать вывод, что налоговая нагрузка на предприятие находится на среднем уровне. Это означает, что система налогового планирования на предприятии работает в принципе эффективно. Налоговая нагрузка на ООО "Азеевское" больше, чем представленная в Приказе [3]. Это объясняется тем, что ООО "Азеевское", в отличие от большинства предприятий сельского хозяйства, является прибыльным и своевременно уплачивает налоговые платежи.

Таблица 1

**Основные методики определения налоговой нагрузки организации**

Автор методики	Суть методики	Преимущества	Недостатки
1	2	3	4
Минфин России	$НН = (НП / (В + ВД)) \times 100 \%$ , где НН – налоговая нагрузка на предприятие; НП – общая сумма всех уплаченных налогов; В – выручка от реализации продукции (работ, услуг); ВД – внереализационные доходы	Применяется для расчета налоговой нагрузки органами	Не позволяет определить влияние изменения структуры налогов, характеризует только налоговую нагрузку (работ или услуг)

1	2	3	4
Литвин М. И.	<p>В сумму налоговых платежей включаются все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом НДС:</p> $НН = (SUM (НП + ВП) / SUM ИС) \times 100 \%,$ <p>где SUM (НП + ВП) – сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды; SUM ИС – сумма источника средств для уплаты налогов. Общим показателем для всех налогов является добавленная стоимость (ДС):</p> $ДС = ОТ + НП + ВП + П + А =$ $= В - МЗ$	Позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции	В состав налогов включен НДС, хотя организация выступает в роли налогового агента
Медведев А. Н.	Отношение суммы всех налогов к прибыли	Показатель дает возможность анализировать воздействие прямых налогов на финансовое состояние предприятия	Не учитывается влияние косвенных налогов. НДС и акцизы не принимаются к рассмотрению как налоги, не влияющие на прибыль
Кирова Е. А.	<p>Налоговая нагрузка: абсолютная и относительная. Абсолютная налоговая нагрузка рассчитывается как:</p> $АНН = НП + ВП + НДС,$ <p>где АНН – абсолютная налоговая нагрузка; НП – налоговые платежи, уплаченные организацией, кроме НДС; ВП – уплаченные платежи во внебюджетные фонды; НДС – недоимка по платежам. Относительная налоговая нагрузка определяется как:</p> $ОНН = (АНН / ВСС) \times 100 \%,$ <p>где ВСС – вновь созданная стоимость.</p> $ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР$ <p>или</p> $ВСС = ОТ + НП + ВП + П,$ <p>где В – выручка от реализации продукции, работ или услуг (с НДС); МЗ – материальные затраты; А – амортизация; ВД – внереализационные доходы; ВР – внереализационные расходы (без налоговых платежей); ОТ – оплата труда; П – прибыль организации</p>	На величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги, в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые организацией. При этом объективность расчета не зависит ни от отраслевой специфики, ни от размера компании	Отсутствует возможность качественно прогнозировать изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот

Налоговая нагрузка на ООО "Азеевское" имеет тенденцию к сокращению (табл. 2). С одной стороны, это означает, что система налогового планирования на предприятии работает эффективно, в то же время можно утверждать, что методика не является достаточно эффективной для прогнозирования, так как не учитывает изменений ставок и льгот: в настоящее время сокращение показателя налоговой нагрузки обусловлено резким ростом прибыли, с которой общество не платит налог.

Таблица 2

## Расчет налоговой нагрузки ООО "Азеевское", тыс. руб.

Показатели	По методике Минфина				По методике Кировой Е. А.			По методике Литвина М. И.	По методике Медведева А. Н.
	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2010 г.	2011 г.	2011 г. к 2010 г., %	2010 г.	2010 г.
Налоги, уплаченные предприятием	4 265	6 743	3 342	7 018	5 094	9 379	184	7 018	2 367
Уплаченные платежи во внебюджетные фонды	–	–	–	–	4 265	4 625	108	4 265	4 265
Недоимка по платежам	–	–	–	–	804	720	90	–	–
Абсолютная налоговая нагрузка	–	–	–	–	10 163	14 724	145	11 283	6 632
Выручка от продажи товаров	42 846	48 330	38 197	45 174	–	–	–	–	–
Прочие доходы	8 078	12 818	8 189	4 607	–	–	–	–	–
Оплата труда	–	–	–	–	13 002	15 126	116	13 002	–
Прибыль	–	–	–	–	4 502	12 791	284	4 502	4 502
Амортизация	–	–	–	–	–	–	–	35 413	–
Вновь созданная стоимость	–	–	–	–	28 787	41 921	146	64 200	–
Налоговая нагрузка на расчетную прибыль, %	8,38	11,03	7,20	14,10	37,83	35,12	93	17,57	147,3
Налоговая нагрузка на сельское хозяйство (по данным ФНС), % [3]	8,7	8,0	7,4	4,2	–	–	–	–	–

Существенная разница в полученных значениях налоговой нагрузки объясняется, в первую очередь, базой соотношения налоговых платежей. По Литвину М. И., она значительно шире, включает оплату труда, амортизацию, платежи в бюджет и внебюджетные фонды, а методика Медведева А. Н. соотносит влияние налогов только с прибылью (табл. 2). По мнению автора, методика Медведева А. Н. узка, так как не учитывает влияния налога на добавленную стоимость и акцизов, которые составляют весомую долю в структуре налоговых платежей многих организаций. Наиболее приемлемой для внутренних целей компании является методика Кировой Е. А., так как она соотносит налоговые платежи с источником их происхождения.

По мнению автора, налоговую нагрузку стоит рассчитывать, в первую очередь, по методике, предлагаемой Минфином, так как ее используют в своих расчетах налоговые органы, а уже затем в целях, например, внутреннего аудита использовать другие методики. Наиболее адекватной является методика Кировой Е. А.

*Научн. рук. Пинская М. Р.*

**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. Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала реализации резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины : Постановление Правительства РФ № 391 от 23.06.2006 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://law7.ru/base55/part6/d55ru6867.htm>. 3. О внесении изменений в Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333 "Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок" : Приказ ФНС РФ от 22.09.2010 г. № ММВ-7-2/461 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=105111;fld=134;dst=100006;rnd=0.17174280549188592>.



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

## **ИДЕНТИФИКАЦИЯ РИСКОВ ПРИ УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ**

*Аннотация. Рассмотрены налоговые риски, возникающие у налогоплательщиков – организаций, имеющих те или иные основные средства, которые не используются в деятельности, направленной на получение дохода.*

*Анотація. Розглянуто податкові ризики, що виникають у платників податків – організацій, які мають ті чи інші основні засоби, що не використовуються в діяльності, спрямованій на отримання доходу.*

*Annotation. Tax risks faced by taxpayers – the organizations with fixed assets which are not used in the activity directed on achieving the income – are considered.*

*Ключевые слова: налог на прибыль, налог на имущество, бухгалтерская отчетность, налоговые риски.*

В практической деятельности крупных производственных предприятий нередко встречаются случаи, когда имеются те или иные основные средства, не используемые в деятельности.

В таких случаях у налогоплательщика возникают риски, а именно:

риск исключения из состава расходов принятых для целей налогообложения расходов в виде амортизации, начисленной по данному объекту;

риск существенного искажения бухгалтерской отчетности;

риск доначисления налоговых обязательств по налогу на имущество;

риск применения штрафных санкции к налогоплательщику.

Можно рассмотреть пример, когда основное средство не используется в деятельности.

На балансе Общества числится объект основных средств "Установка по выпуску порошка "Молния", который введен в эксплуатацию 31.08.2009 г. В 2011 г. по данному объекту для целей бухгалтерского учета начислена амортизация в размере 2 473 100,16 руб., а для целей налогового учета начислена амортизация в размере 1 731 170,16 руб.

В ходе визуального осмотра и по полученным разъяснениям данный объект использовался только в 2009 г. для производства пробной партии продукции, при этом в 2011 г. он не использовался.

Также Обществом в бухгалтерском учете на счете 08.03 "Строительство объектов основных средств" накоплены капитальные затраты по объекту "Отделение грохочения" на общую сумму 8 118 390,53 руб., в том числе за период 2011 г. на сумму 3 340 051, 85 руб. Указанные затраты начали накапливаться с 2009 г.

Данные затраты связаны с доработкой объекта "Установка по выпуску порошка "Молния" и в будущем будут списаны на увеличение стоимости данного объекта. Относительно ситуации необходимо отметить следующие моменты.

1. В целях налогообложения по налогу на имущество и бухгалтерской отчетности, как следует из п. 23 ПБУ 6/01, в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.



В соответствии с п. 26 ПБУ 6/01, восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции [1].

Согласно п. 70 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений [2]. Следовательно, при реконструкции или модернизации, период проведения которой превышает 12 месяцев, начисление амортизации приостанавливается.

Как было указано, Обществом произведены капитальные затраты по объекту "Отделение грохочения", которые начали накапливаться с 2009 г., и были связаны с модернизацией (доработкой) объекта "Установка по выпуску порошка "Молния" и будут списаны на удорожание данного объекта, соответственно можно утверждать, что данный объект основных средств находится в процессе модернизации уже более 12 месяцев.

Так как основное средство фактически в 2011 г. не использовалось, и Обществом производились капитальные затраты по данному объекту, то правомерность начисления амортизации в бухгалтерском учете за 2011 г. в размере 2 473 100,16 руб. по данному объекту может вызвать сомнения у контролирующих органов и привести к доначислению суммы налога на имущество за 2011 г. А если в 2010 г. ситуация с данным объектом была аналогичной 2011 году, то может быть доначислен налог на имущество и за 2010 г.

В сложившейся ситуации Обществу необходимо восстановить ранее начисленную амортизацию по данному объекту (с момента перевода его на восстановление, продолжительность которого превышает 12 месяцев) и, следовательно, внести изменения по строке "Основные средства" и строке "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в бухгалтерском балансе, и подать уточненную декларацию по налогу на имущество за 2011 г., а при необходимости и за 2010 год.

Также необходимо отметить, что, согласно ст. 15.11 КоАП РФ, грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей. Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета понимается:

искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов;

искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов [3].

2. В целях налогообложения налога на прибыль в сложившейся ситуации налоговые органы могут исключить сумму начисленной амортизации по данному объекту из состава расходов, учитываемых в целях налогообложения, и доначислить налог на прибыль за период, в котором основное средство не использовалось, а находилось на реконструкции (модернизации) более 12 месяцев.

В соответствии со ст. 252 НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Как следует из п. 1 ст. 256 НК РФ, амортизируемым имуществом признается имущество, которое используется для извлечения дохода.

Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ одной из причин исключения основных средств из состава амортизируемого имущества является нахождение его по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

В соответствии с ч. 2 ст. 257 НК РФ к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции [4].

Следовательно, в случае если "Установка по выпуску порошка "Молния" фактически не использовалась и находилась на реконструкции или модернизации продолжительностью более 12 месяцев, начисление амортизации по данному объекту должно быть приостановлено.

Аналогичная позиция изложена в Письмах Минфина России от 31.03.2011 г. № 03-03-06/1/187, от 21.04.2006 г. № 03-03-04/1/367, от 06.05.2005 г. № 03-03-01-04/1/236, согласно которым амортизация, начисленная по амортизируемому имуществу, не используемому налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода, не уменьшает полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, у Общества существует риск исключения из состава расходов по налогу на прибыль за 2011 г. суммы амортизации в размере 1 731 170,16 руб. А если в 2010 г. ситуация с данным объектом была аналогичной 2011 году, то может быть доначислен налог на прибыль и за 2010 г.

В заключение необходимо отметить, что при внесении исправлений в бухгалтерском учете необходимо руководствоваться ПБУ 22/2010. А в налоговом учете при исправлении ошибок и, как следствие, подаче уточненной декларации по соответствующему налогу необходимо руководствоваться ст. 81 НК РФ.

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

**Литература:** 1. Приказ Минфина РФ ПБУ 6/01 "Учет основных средств" № 26н от 30.03.2001 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cko-info.ru/revaluationfund5>. 2. Приказ Минфина РФ "Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств" № 91н от 13.12.2003 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/12133295>. 3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/popular/koap/13\\_16.html#p5213](http://www.consultant.ru/popular/koap/13_16.html#p5213). 4. Налоговый кодекс Российской Федерации № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3\\_4.html#p6648](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_4.html#p6648).

УДК 336.025

**Ониева Л. Г.**

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

## ПОЛИТИКА РЕФОРМИРОВАНИЯ ИНСТИТУТА КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

*Аннотация. Проанализированы условия создания консолидированных групп налогоплательщиков. Предложены пути реформирования налоговой политики для их функционирования. Исследованы статистические данные об убыточных предприятиях Волгоградской области.*

*Анотація. Проаналізовано умови створення консолідованих груп платників податків. Запропоновано шляхи реформування податкової політики для їх функціонування. Досліджено статистичні дані щодо збиткових підприємств Волгоградської області.*

*Annotation. The conditions of creating the consolidated groups of taxpayers are analysed. The ways of reforming the tax policy for their functioning are offered. Statistical data on the unprofitable enterprises of Volgograd region are investigated.*

*Ключевые слова: консолидированные группы, налоги, политика.*

В современной России становятся все более актуальными процессы создания консолидированных групп налогоплательщиков (далее – КГН). Можно выделить несколько причин, по которым система консолидированного налогообложения представляет особый интерес для России.

С точки зрения государства, введение системы консолидированного налогообложения в ряде случаев позволяет снять необходимость осуществления контроля за применением трансфертных цен между взаимозависимыми организациями, что существенно упрощает осуществление налогового контроля за деятельностью группы, сокращает количество налогоплательщиков и контролируемых сделок.

Налогоплательщикам, формирующим консолидированную группу, такая система позволяет:

1) стимулировать развитие интегрированных структур, что способствует конкурентоспособности взаимосвязанных производителей на внутреннем и на международном рынках;



2) перемещать доходы между членами данной группы: если одна компания из группы компаний получает убыток, то другая, имеющая прибыль, может делать "вклад" в убыточную и при этом получает право сократить свою налоговую базу на величину данного "вклада", в результате чего все прибыли и убытки группы компаний компенсируются.

Используя данный вывод, а также на основании анализа состояния убыточных предприятий Волгоградской области, представленного на рис. 1, можно сделать вывод о возможности перевода части данных предприятий из разряда убыточных в консолидированные группы за счет привлечения крупного бизнеса к управлению данными организациями путем приобретения преобладающей доли участия в уставном капитале или контрольного пакета акций [1].

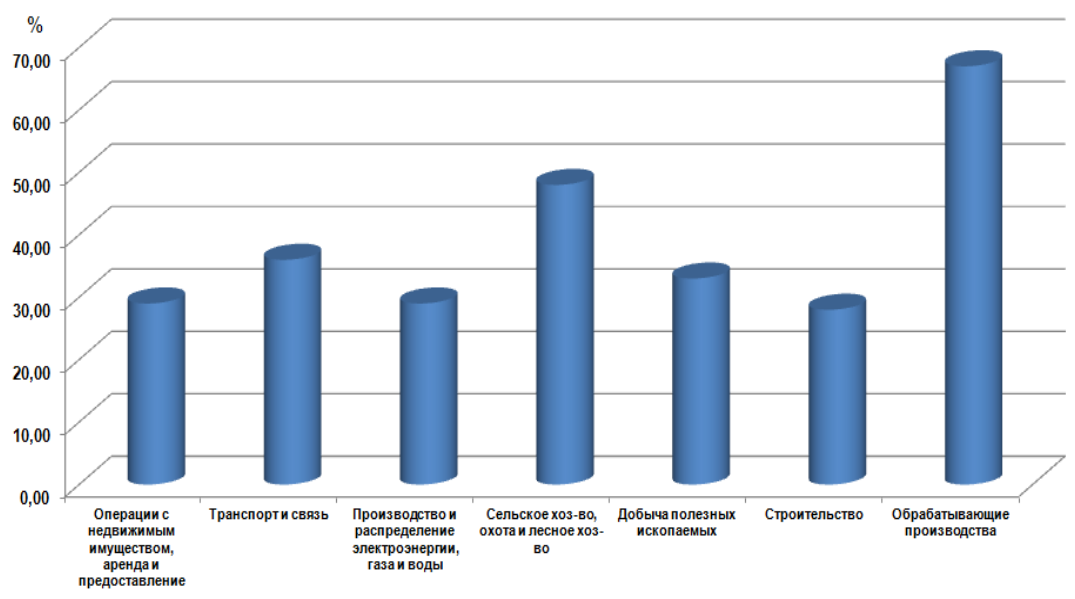


Рис. 1. Удельный вес убыточных предприятий в Волгоградской области в 2012 году

В Волгоградской области доля убыточных организаций остается довольно высокой, за 2012 г. она составила 32,3 %, в то время как в среднем по России этот показатель составил 29,7 %.

В настоящее время Федеральная налоговая служба зарегистрировала 11 КГН, в которые вошли 200 организаций.

Консолидированные группы создали в основном крупные холдинги нефтегазовой и металлургической отраслей, на долю которых приходится 30 % суммы налога на прибыль, поступающего в бюджет (ОАО "Газпром", ОАО "Нефтяная компания "Роснефть", ОАО "Лукойл", ОАО "Сургутнефтегаз", ОАО "Татнефть", ОАО "Новолипецкий металлургический комбинат" и др.) [2].

Сегодня, в соответствии со ст. 25.2 НК РФ, для создания КГН предусмотрен ряд условий:

1. Головная организация должна непосредственно или косвенно участвовать в уставном капитале каждой организации группы, и доля такого участия должна составлять не менее 90 % (порядок определения долей участия изложен в ст. 105.2 НК РФ).

2. Совокупная сумма основных налогов всех участников предполагаемой группы (НДС, акцизы, налог на прибыль, НДСПИ), уплаченная в предыдущем году, должна быть не менее 10 млрд руб. Чтобы подтвердить свое соответствие данному условию, участникам группы необходимо будет предоставить платежные поручения (копии), решения о зачете и т. п.

3. Совокупная стоимость активов группы на 31 декабря предыдущего года должна быть не менее 300 млрд руб.

4. Совокупный объем выручки по данным бухгалтерской отчетности за предыдущий календарный год должен составлять не менее 100 млрд рублей.

5. Каждый участник группы не должен находиться ни в процессе реорганизации, ни в процессе банкротства. В подтверждение данного условия также можно предоставить выписки из ЕГРЮЛ и т. п. [3].

Механизм регистрации договора о создании КГН схематично можно представить следующим образом (рис. 2).

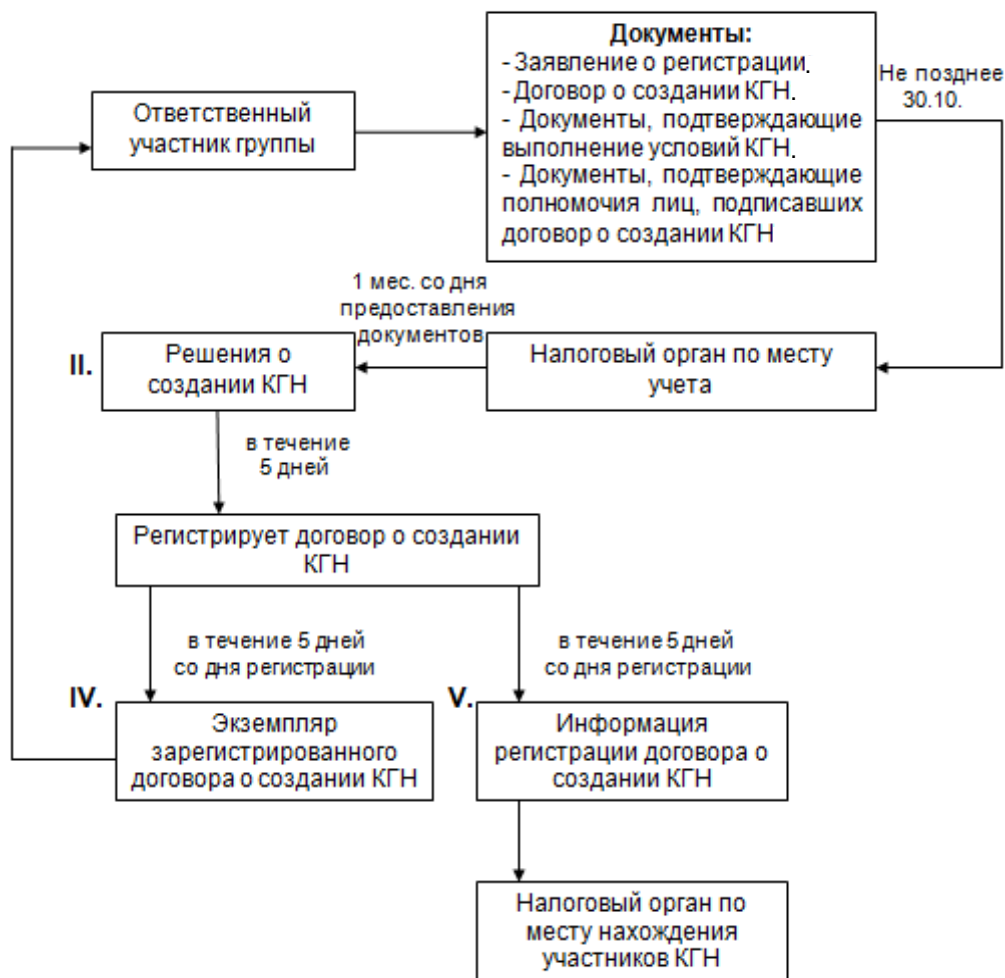


Рис. 2. Механизм регистрации договора о создании КГН  
(рисунок составлен автором)

Несмотря на то что введение консолидированных групп призвано создать удобства как для налогоплательщиков, так и для государства, оно не лишено и недостатков:

1. Норма участия основного общества в его дочерних обществах, как прямого, так и косвенного, в размере 90 % значительно ограничивает круг возможных участников КГН.

В США данный предел доли прямого или косвенного участия головной компании в дочерней составляет не менее 80 %. В Великобритании и Испании уровень участия должен быть не менее 75 %, в Германии не менее 50 %. Исключением являются законодательные нормы Франции с планкой в 95 %.

В данных странах в связи с представленными показателями количество участников КГН велико, что, в свою очередь, ведет, с одной стороны, к уменьшению поступлений сумм налога на прибыль организаций в бюджет, с другой – к реинвестированию средств, сэкономленных за счет налоговой консолидации, что положительно отражается на экономике холдинговых компаний [4].

2. Участники консолидированной группы не освобождаются от обязанности подавать налоговые декларации. Таким образом, получается, что, помимо подачи декларации самими участниками, это делает и ответственный участник. Следовательно, не только не происходит снижения издержек на налоговое администрирование у консолидированной группы, а наоборот, они возрастают.

3. В ст. 89 НК РФ указано, что во избежание повторных проверок по налогу на прибыль проверка будет проводиться по всей консолидированной группе одновременно. Однако непонятно, какой именно территориальный налоговый орган будет проводить выездную проверку, ведь члены группы могут находиться в юрисдикции различных налоговых органов. Для этого необходимо обеспечить доступ служащих на территорию нескольких налогоплательщиков одновременно либо создавать отдельный налоговый орган для проведения контрольных мероприятий в консолидированных группах.



Налоговая политика в области реформирования института КГН, по мнению автора, должна включать следующие моменты:

1. Учитывая опыт зарубежных стран, в России необходимо снизить порог участия головной компании в дочерней организации до 70 – 75 % с целью достижения перспектив в применении механизма КГН.

2. Следует рассмотреть вопрос о расширении применения налоговой консолидации на некоторые другие налоги. Например, в Великобритании консолидация применяется в отношении налога на прибыль, налога на доходы с капитала, государственной пошлины, а также НДС; в Германии и Норвегии – налога на прибыль и НДС; на Кипре – налога на прибыль, государственной пошлины и НДС. Введение консолидации налогообложения может быть нацелено на приращение тенденции дробления бизнеса [5].

3. Необходимо упростить процедуру по сдаче отчетности.

*Рецензент*

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

**Литература:** 1. Смирнов Д. М. Формирование механизма консолидированного налогоплательщика как фактор повышения конкурентоспособности региональной экономики [Электронный ресурс] / Д. М. Смирнов. – Режим доступа : <http://economy-lib.com/formirovanie-mehanizma-konsolidirovannogo-nalogoplatelshchika-kak-faktor-povysheniya-konkurentosposobnosti-regionalnoy-eko>. 2. Кондрашова Н. Бухгалтерский учет операций по КГН: теория и практика / Н. Б. Кондрашова // Налоговый вестник. – 2012. – № 9. – С. 48–53. 3. Лермонтов Ю. М. О создании консолидированных групп налогоплательщиков / Ю. М. Лермонтов // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – С. 77–80. 4. Церенов Б. В. О некоторых положениях законопроекта о консолидированной группе налогоплательщиков / Б. В. Церенов // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 7. – С. 37–39. 5. Смирнов Д. М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России / Д. М. Смирнов // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 33–39.

---

**Романовская Ю. А.**

УДК 330.131:336.226

Канд. экон. наук, доцент

Восточноукраинского национального университета им. Владимира Даля

---

**Сафин А. Р.**

Студент

Восточноукраинского национального университета им. Владимира Даля

## **УПРАВЛЕНИЕ РИСКАМИ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Аннотация. Рассмотрены перспективные направления управления рисками налогового регулирования в качестве поиска оптимальных вариантов осуществления предпринимательской деятельности.*

*Анотація. Розглянуто перспективні напрями управління ризиками податкового регулювання в якості пошуку оптимальних варіантів здійснення підприємницької діяльності.*

*Annotation. Prospective trends of tax risk management regulation as a search for the best options for doing business are discussed.*

*Ключевые слова: налоги, налоговое регулирование, риски, управление налоговыми рисками, предпринимательская деятельность.*

---

© Романовская Ю. А., Сафин А. Р., 2013

ISO

"Управління розвитком", №7(147)2013



Налоговое регулирование осуществляется во всех странах с рыночной экономикой. Это необходимое условие укрепления и процветания предпринимательской деятельности, которая развивается путем преодоления противоречий между государством и налогоплательщиками – физическими и юридическими лицами. Но конечные цели государства и хозяйствующих субъектов (предприятий) совпадают.

Проблемам совершенствования налогового регулирования посвящены работы таких ученых: Грушко В. И., Ефименко Т. И., Жарко Р. П. [1, с. 89; 2, с. 12; 3, с. 7] и др. Особенности управления налоговым риском исследовали такие специалисты, как Калинеску Т. В., Десятнюк О. М., Загородний А. Г., Федисин Н. И. [4, с. 32; 5, с. 44; 6, с. 127]. По причинам отсутствия определения влияния рисков на налоговое регулирование предпринимательской деятельности и возникла необходимость в исследовании этой темы.

В современных условиях регулирующее воздействие налогов (регулирующая функция налогов) в обществе и экономике имеет многогранный характер. Налоговое регулирование является одним из элементов налогового механизма [2, с. 8]. Суть его заключается в том, что любое вмешательство в ход воспроизводственных процессов должно быть экономически целесообразным и обоснованным [2, с. 10].

Сегодня очевидно, что налоговое регулирование предпринимательской деятельности проводится в условиях неопределенности, конфликтности, действия дестабилизирующих факторов и обусловленных ими рисков. Риск является составным элементом налоговой деятельности [5, с. 45], как и любая управленческая деятельность, он зависит от влияния большого количества факторов и действий контрагентов, которые трудно предусмотреть во всей полноте и с необходимой точностью. Поэтому определение научных основ по управлению рисками в сфере налогового регулирования является важной теоретической базой развития отечественной налоговой системы.

В процессе управления рисками с целью установления вероятности появления негативных последствий в будущем для предпринимательской деятельности необходимо использовать такие принципы управления рисками [6, с. 129]:

1) принцип максимизации, который предполагает стремление к широкому анализу возможных причин и факторов возникновения рисков;

2) принцип минимизации, означающий, что управленцы стараются свести к минимуму, во-первых, спектр возможных рисков, а, во-вторых, минимизировать степень влияния рисков на свою деятельность;

3) принцип адекватности реакции, сводящийся к тому, что необходимо адекватно и быстро реагировать на изменения, которые могут привести к возникновению риска;

4) принцип принятия, предполагающий, что управленцы (предприниматели) могут принять на себя только обоснованный риск.

В процессе управления рисками налогового регулирования предпринимательской деятельности необходимо придерживаться общих принципов управления рисками.

Следовательно, управление рисками налогового регулирования является важным элементом отечественной налоговой системы, направленным на обеспечение ее устойчивого развития. Его цель – минимизация и противодействие налоговым рискам в государстве. Дальнейшие работы будут посвящены исследованиям в области мониторинга рисков налоговой работы и анализу факторов дестабилизации организации налогообложения.

---

**Литература:** 1. Грушко В. І. Інструменти податкового регулювання інвестиційної активності [Текст] / В. І. Грушко, Л. О. Кошембар // *Фінанси України*. – 2008. – № 2. – С. 89–97. 2. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності [Текст] : автореф. дис ... канд. екон. наук / Р. П. Жарко. – К., 2011. – 24 с. 3. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку [Текст] : автореф. дис ... д-ра екон. наук / Т. І. Єфименко. – К., 2003. – 37 с. 4. Загородній А. Г. Управління ризиками податкового планування суб'єктів господарювання / А. Г. Загородній, Н. І. Федисин // *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. – 2010. – № 20. – С. 127–136. 5. Калінеску Т. В. Моніторинг податкових ризиків : навч. посібн. / Т. В. Калінеску, Ю. А. Романовська, В. С. Альошкін. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 240 с. 6. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : монографія / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с.



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

## **КОМПЛЕКСНЫЙ ПОДХОД К РЕАЛИЗАЦИИ СТРАТЕГИИ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ**

*Аннотация. Рассмотрен подход к построению комплексной системы управления налоговыми рисками и соблюдения налогового законодательства путем интеграции методологии, ее технической реализации и организационных аспектов внедрения.*

*Анотація. Розглянуто підхід до побудови комплексної системи управління податковими ризиками та дотримання податкового законодавства шляхом інтеграції методології, її технічної реалізації та організаційних аспектів впровадження.*

*Annotation. The article considers an approach to developing a comprehensive tax risk management system and tax compliance by integrating methodology, its technical implementation, and organizational aspects.*

*Ключевые слова: налоговые риски, налоговый менеджмент, налоговая аналитика, автоматизация налогового учета, налоговая стратегия, соблюдение налогового законодательства.*

Очевидным является тот факт, что любая компания обязана соблюдать налоговое законодательство.

И во многом успех в этом деле и, как следствие, репутация компании зависят от управления налоговыми рисками. Иными словами, компания до тех пор может развиваться и быть конкурентоспособной, пока эти риски не реализовались и не стали уже негативными последствиями.

Разработка эффективного подхода к построению прозрачного управления налоговыми рисками имеет большое значение как для самих предприятий, так и для органов государственной власти. В отношениях с органами власти большую роль играет прозрачность учета, которая обеспечивается автоматизированными системами управления, планирования и контроля за исполнением налогового законодательства.

На предприятиях существует значимый фактор возникновения налоговых рисков – это нерациональность учетных процессов и разобщенность работы всей системы налогового менеджмента.

Как показывает практика, для решения таких задач применяются простые методы, недостаточные для устранения проблем, возможно, потому, что все нежелательные явления являются следствием комплекса недостатков в управлении налоговыми обязательствами, таких, как недостаточная или некачественная автоматизация, неполные и нерелевантные данные для принятия управленческих решений, низкая квалификация или нехватка персонала, неэффективная организация налогового департамента, отсутствие мотивации и др.

Поэтому для эффективного управления налоговыми рисками и устранения налоговой неэффективности необходим системный подход к построению системы соблюдения налогового законодательства предприятиями. Такая система должна позволять осуществлять "активное" управление налоговыми рисками, а также выявлять и устранять источники налоговой неэффективности.

Актуальность задачи эффективного управления налоговыми рисками подтверждается результатами исследования вопросов управления налоговыми рисками, проведенного компанией "Эрнст энд Янг" в 2011 году. Исследование охватывало 541 представителя высшего руководства компаний из 18 стран, в чью компетенцию входят вопросы налогообложения [1].





Из результатов исследования видно, что большинство российских компаний определяют налоговый риск исключительно как риск предъявления налоговых претензий и налоговых доначислений. В то же время крупные международные компании включают в это понятие также риск неэффективности налоговой функции предприятия и считают, что внутренние факторы являются определяющими при возникновении налогового риска, что является, по мнению автора, более системным и перспективным подходом к ведению бизнеса.

Ставшие уже неотъемлемой частью для крупнейших западных компаний, такие области ответственности налоговой функции, как автоматизированные модели управления налоговыми рисками, системы сводных налоговых аналитик, контроль над эффективной ставкой налогообложения, налоговое бюджетирование и бухгалтерский учет налоговых обязательств по международным стандартам, сегодня лишь начинают появляться в повестке дня налоговых менеджеров российских компаний.

Перед предприятиями появляется задача превратить налоговую функцию в инструмент эффективного управления. Это достигается сочетанием методологического аспекта в налоговой части, программно-технической реализации и организационного аспекта (менеджерского).

Дезагрегируя эти составляющие, можно сказать, что для повышения эффективности налоговой функции и, соответственно, реализации качественного управления рисками требуются следующие элементы:

налоговая стратегия и ключевые показатели эффективности реализации налоговой стратегии;

унификация методологии ведения налогового учета и оптимизация бизнес-процессов, в том числе автоматизация учета;

система контроля и оценки налоговых рисков;

система налогового прогнозирования;

информационно-аналитическая система контроля и анализа выполнения требований налогового законодательства;

организационная структура внутренней налоговой службы компании.

В совокупности эти элементы, при их должном внедрении, выведут предприятие на новый технологический уровень управления своими рисками.

В более широком понимании такую систему можно назвать налоговым менеджментом. Гришин А. В. дает следующее определение: "Налоговый менеджмент – это основанная на законе деятельность по управлению, планированию, контролю и оптимизации обязательств, вытекающих из законодательства о налогах и сборах и законов о страховых взносах, связанных с работниками компании" [2].

В программно-техническом аспекте реализации управления налоговыми рисками, помимо качественной автоматизации учета, необходима информационно-аналитическая система контроля и анализа соблюдения налогового законодательства.

Целью такой системы является обеспечение получения в режиме реального времени полной и достоверной информации о структуре налоговой базы, данных о состоянии выполнения налоговых обязательств и других сведений, которые необходимы для принятия управленческих решений.

Инструментом, с помощью которого можно реализовать такую стратегию качественного и системного налогового менеджмента, является налоговая аналитика.

Налоговая аналитика – это совокупность методик и инструментов, основанных на организационно-технических и программно-аппаратных возможностях обработки информации, использование которых направлено на поиск, аккумулирование, обработку и представление (визуализацию) информации о выполнении законодательства о налогах и сборах.

Налоговая аналитика позволяет налоговым менеджерам, принимающим решения на основе фактических данных, получать нужные сведения в необходимое время и моделировать исход различных вариантов действий, отслеживать результаты принятия тех или иных решений в сфере соблюдения налогового законодательства.

Это актуально и потому, что на данный момент важнейшую роль в уменьшении рисков играют уже не только методологические консультации по ведению учета, а и та информация, которая ранее просто не была доступна в силу отсутствия инструментов агрегации оперативных данных из информационных систем.

Работа с данными возможна при помощи следующих инструментов аналитики:

представления в информативных отчетах структуры налоговой базы, данных о налоговых обязательствах, платежах, о наличии переплаты или недоимки и др.;

централизованного хранения документов (скан-копий), актов сверок, переписок, данных по проверкам, судебных решений и материалов и др.;

анализа необходимой информации, например, величины суммарной налоговой нагрузки на группу, размера платежей в региональный и федеральный бюджеты, объема текущей задолженности по уплате/переплате налогов, значения эффективной налоговой ставки НДС и пр.;



прогнозирования налоговой нагрузки на будущие периоды, моделирования влияния изменений в законодательстве на бизнес, построения единой налоговой модели;

загрузки и преобразования необходимой информации в ходе работы над процессами соблюдения налогового законодательства.

Следует отметить, что степень разработки вопроса комплексного подхода к управлению налоговыми рисками, основанного в том числе на интеграции методологического, организационного, программно-технического аспектов, не позволяет эффективно, полно и качественно решать задачи управления налоговыми обязательствами.

Соблюдение налогового законодательства и управление налоговыми рисками значительно влияют как на объем чистой прибыли, так и на денежные потоки компаний. Поэтому эффективное управление налоговыми рисками и системный подход к налоговой функции предприятия могут стать одними из существенных источников повышения эффективности бизнеса, которая так необходима сегодня российским компаниям.

Перспективы исследования заключаются в решении таких задач, как:

определение методологических аспектов построения системы эффективного управления налоговыми рисками;

разработка оптимального подхода к автоматизации налоговых процессов организаций;

изучение взаимосвязей в учетной политике по налогообложению и интеграция их в информационные системы;

анализ нужных предприятию отчетов в разрезе признаков и показателей на различных этапах бизнес-процессов по налоговому учету;

изучение и адаптация мирового опыта по автоматизации предприятий, в особенности налогового учета, под российскую практику;

разработка унифицированного подхода к построению системы налогового менеджмента, в особенности в части организационной структуры и мотивации сотрудников.

Перспективность исследуемого направления состоит в разработке комплексного подхода к организации налогового менеджмента на предприятиях. А именно в разработке методологических и технических положений внедрения информационных систем учета, администрирования, систем налоговых аналитик, способствующих эффективному процессу соблюдения налогового законодательства, достижению прозрачности налогового учета, отчетности и снижению налоговых рисков крупных российских предприятий.

*Научн. рук. Павлова Л. П.*

---

**Литература:** 1. Гришин А. В. Организационно-методические аспекты налогового менеджмента в холдинговой компании [Электронный ресурс] / А. В. Гришин. – Режим доступа : <http://consulting.lc.ru/articles-view.jsp?id=308>. 2. Родионов И. Управление налоговыми рисками в условиях финансового кризиса. Исследование Ernst & Young [Электронный ресурс] / И. Родионов, Ф. Кудрявцев. – Режим доступа : <http://fd.ru/reader.htm?id=36218>.

# Содержание

## Секция 2

### “Проблемы противодействия уклонению от налогообложения”

<b>Андрущенко В. В.</b> Проблемы и направления совершенствования организации и осуществления налоговых проверок .....	3
<b>Гажа Е. В.</b> Выплата заработной платы: проблемы тенизации.....	5
<b>Гайдерова Н. А.</b> Борьба с treaty-shopping как с одной из форм злоупотребления налоговыми соглашениями .....	8
<b>Евсейчикова Н. Н.</b> Серые зарплаты: проблемы и пути их решения в Республике Беларусь через подоходное налогообложение.....	10
<b>Петухова Н. В.</b> Борьба с уклонением от налогообложения при помощи офшорных территорий как элемент системы противодействия отмыванию денежных средств, полученных преступным путем.....	13
<b>Калинина А. А.</b> Возмещение государству материального ущерба, причиненного уклонением от уплаты налогов.....	15
<b>Ксенда В. М.</b> Причины уклонения от налогообложения и методы противодействия: теория вопроса .....	17
<b>Марченко С. Н., Носова О. В.</b> Развитие направлений по борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями.....	20
<b>Кузьмина М. И.</b> Контрольная работа налоговых органов: методика оценки и анализ эффективности.....	22
<b>Тишина Т. Ю.</b> Анализ основных направлений реформирования налогового контроля в Российской Федерации.....	24
<b>Яковлева Д. С.</b> Административное (досудебное) разрешение споров с налоговыми органами.....	26

<b>Романовская Ю. А., Круссер А. С. Проблемы предотвращения уклонения от налога на недвижимость .....</b>	<b>28</b>
<b>Походенко А. А. Законные и незаконные способы оптимизации налога на прибыль организаций .....</b>	<b>30</b>
<b>Самарина Э. С. Совершенствование налогового контроля трансфертного ценообразования в области нематериальных активов как приоритетного направления налоговой политики Российской Федерации в условиях мирового процесса глобализации .....</b>	<b>33</b>
<b>Ужва М. В. Зарубежный опыт противодействия уходу от налогообложения в рамках международных налоговых соглашений .....</b>	<b>35</b>
<b>Довгаль Е. А. Причины возникновения теневой экономики и направления детенизации.....</b>	<b>37</b>
<b>Надточий Е. В. Современные инструменты противодействия уклонению от налогообложения.....</b>	<b>40</b>
<b>Олехнович Е. Н. Расследование налоговых преступлений: проблемы в сроках.....</b>	<b>43</b>
<b>Курбанова Э. М. Налоговые преступления физических лиц.....</b>	<b>46</b>

### **Секция 3**

#### **“Механизмы налогово-бюджетной поддержки развития реального сектора экономики”**

<b>Аганова И. Г., Зозуля Е. К. Трансфертное ценообразование и его значение в практике налогообложения нефтедобычи.....</b>	<b>49</b>
<b>Вяткина А. А., Майбуров И. А. Сравнительный анализ режимов вмененного налогообложения в России.....</b>	<b>51</b>
<b>Пичугина М. Ю., Зозуля В. В. Влияние налоговых льгот на развитие малого бизнеса в России .....</b>	<b>54</b>
<b>Бакланова А. М. Налоговые методы регулирования экономики региона: теоретические и исторические аспекты.....</b>	<b>57</b>
<b>Баянова Д. В. Налоговое стимулирование полюсов роста в России.....</b>	<b>59</b>

<b>Терехова В. В., Загвоздина В. Н.</b> Налоговые рычаги активизации инновационных и инвестиционных процессов в России.....	61
<b>Рябова Т. Г., Безруких Ю. А.</b> Условия применения компаниями различных режимов налогообложения.....	63
<b>Белосвет А. В.</b> Молокопродуктовый подкомплекс АПК: особенности построения и налогово-бюджетной поддержки.....	65
<b>Журавлева И. А., Быченкова А. В.</b> Акцизная политика в России в 2012 – 2015 гг. на табачную продукцию: реалии, перспективы и последствия.....	67
<b>Сорокалетов Д. А., Бочарова О. Ф.</b> Особенности государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей через систему налогообложения.....	70
<b>Польнская П. С., Зозуля К. В.</b> Налогообложение нефтегазодобывающего комплекса России: проблемы и перспективы.....	73
<b>Коттоева Х. Б., Юлгушева Л. Ш.</b> Налоговые льготы как один из методов стимулирования инновационного развития.....	75
<b>Ахметшин Е. Р., Степанова Н. Р.</b> Механизмы налогово-бюджетной поддержки развития реального сектора экономики на примере малого и среднего бизнеса в России.....	78
<b>Губарева Г. Ю., Яструбский М. Я.</b> Методы противодействия разрушению предприятий в период неплатежей.....	80
<b>Калтаев А. Э.</b> Перспективы развития рынка недвижимости в России.....	83
<b>Прокуденкова А. Н.</b> К вопросу о прямой инвестиционной льготе.....	85
<b>Ефимова Е. А.</b> Налоговое стимулирование развития крестьянско-фермерских и личных подсобных хозяйств в Краснодарском крае.....	87
<b>Глушкова М. А.</b> Налоговое стимулирование инновационной деятельности: проблемы и пути совершенствования.....	90



<b>Петрова Е. А.</b> Консолидированные группы налогоплательщиков: зарубежный опыт и российские особенности.....	92
<b>Короева М. Р.</b> Налог на прибыль организаций в государственных и муниципальных учреждениях образования в условиях налогово-бюджетной поддержки их развития.....	95
<b>Дмитрий В. И.</b> Характеристика основных финансовых инструментов поддержки реального сектора экономики Украины.....	98
<b>Ткач М. И.</b> Налоговое стимулирование реального сектора экономики .....	100
<b>Лаптев А. Ю.</b> Особенности лизинга как инструмента инвестиционной деятельности.....	103
<b>Гриценко В. Ю.</b> Теоретические основы понятия реального сектора экономики .....	105
<b>Бережная Ю. В.</b> Необходимость государственной поддержки развития сферы здравоохранения в контексте обеспечения конкурентоспособности национальной экономики.....	107
<b>Мамонова И. В.</b> Оценка амортизационной политики для целей налогообложения в современных условиях.....	111
<b>Виноградова Е. Ю.</b> Налоговые льготы как эффективная помощь в развитии наукоемких отраслей.....	113
<b>Павлова Н. В.</b> Налоговое стимулирование и поддержка инновационно-инвестиционной деятельности малого предпринимательства Украины.....	115
<b>Мармилова Е. Н.</b> Налоговые инструменты стимулирования инновационной деятельности.....	118
<b>Ларионов Н. А.</b> Российские особенности налогового регулирования венчурного бизнеса.....	121
<b>Ткачик Ф. П.</b> Налоговые импульсы повышения инвестиционной привлекательности экономики Украины.....	123
<b>Дидух В. В.</b> Регулирование инновационной деятельности малых предприятий в системе законодательства Украины .....	126



## Секция 4

### “Налоговые риски: оценка и управление”

<b>Архипюк Р. С.</b> О сущности управления налоговыми рисками.....	129
<b>Буркина Л. В.</b> Методы эффективного налогового планирования на предприятии .....	131
<b>Замятина О. С., Тюпакова Н. Н.</b> Экономическое содержание налогового менеджмента как рыночной системы управления.....	134
<b>Портнова Г. В.</b> Работа без заключения трудового договора: налоговые последствия для нанимателя и нанимаемого .....	137
<b>Варнавский А. В.</b> Налоговые риски государства и налогоплательщика: полярность и равноправность.....	139
<b>Тихонова А. В.</b> К вопросу об оценке налоговой нагрузки организаций.....	141
<b>Кочетков В. А.</b> Идентификация рисков при учете основных средств и их отражение в бухгалтерском и налоговом учете.....	145
<b>Ониева Л. Г.</b> Политика реформирования института консолидированных групп налогоплательщиков.....	147
<b>Романовская Ю. А., Сафин А. Р.</b> Управление рисками налогового регулирования предпринимательской деятельности .....	150
<b>Бельцова Е. В.</b> Комплексный подход к реализации стратегии эффективного управления налоговыми рисками.....	152