

НАЛОГИ и ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ РЕЦЕНЗИРУЕМЫЙ ЖУРНАЛ

№ 1(29)/2016

январь–март

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор) (Свидетельство от 21 января 2013 года ПИ № ФС77-52472)

УЧРЕДИТЕЛЬ:

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России
(Интернет-сайт <http://www.nalogprof.ru>)

ИЗДАТЕЛЬ:

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России

РЕДАКЦИЯ:

Мурашов С. Б. – главный редактор,
Крюкова О. В. – зам. главного редактора,
Зайцева Е. С. – верстка,
Витвицкая М.А. – менеджер.

Присланные рукописи рецензируются. Перепечатка, включение информации, содержащейся в материалах, опубликованных в журнале «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ», во всевозможные базы данных для дальнейшего их коммерческого использования, размещение таких материалов в любых СМИ и Интернете допускаются только с письменного разрешения редакции.

Ответственность за достоверность сведений в рекламных объявлениях несут рекламодатели. Редакция оставляет за собой право художественной доработки оригинал-макетов рекламных объявлений.

© Журнал «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ», 2016 г.

Адрес редакции:

197342, Санкт-Петербург,
ул. Торжковская 10, каб. 104.
Тел. (812) 492-9-492
Факс: (812) 492-94-96
(редакция, отдел рекламы).
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Цена свободная.

Дата выхода в свет: 25.04.2016

Подписано в печать: 30.03.2016

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Отпечатано в Северо-Западном институте повышения квалификации ФНС России
197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская 10
Заказ № 47

Журнал включен в систему Российского индекса научного цитирования (РИНЦ):

<http://www.elibrary.ru>

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Власова Виктория Михайловна

Зав. кафедрой экономики и финансов Санкт-Петербургского государственного университета аэрокосмического приборостроения, профессор, д-р экон. наук

Ерофеева Вера Арсентьевна

Профессор Санкт-Петербургского государственного экономического университета, д-р экон. наук

Колесник Наталья Федоровна

Профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита национального исследовательского Мордовского государственного университета имени Н. П. Огарева, д-р экон. наук

Лаврентьева Елена Александровна

Зав. кафедрой налогообложения и бухгалтерского учета Государственного университета морского и речного флота имени адмирала С. О. Макарова, профессор, д-р экон. наук

Маняева Вера Александровна

Профессор кафедры бухгалтерского учета и экономического анализа Самарского государственного экономического университета, д-р экон. наук

Мурашов Сергей Борисович

Ректор Северо-Западного института повышения квалификации ФНС России, канд. экон. наук, д-р социол. наук

Николаенко Елена Викторовна

Начальник Межрегиональной инспекции ФНС России по Крымскому федеральному округу, государственный советник РФ 2 класса, канд. экон. наук.

Патров Виктор Владимирович

Профессор Санкт-Петербургского государственного университета, член Методологического совета по бухгалтерскому учету при Минфине России, д-р экон. наук

Шаляев Сергей Николаевич

Заместитель руководителя Управления ФНС России по Республике Мордовия, советник государственной гражданской службы РФ 1 класса, канд. экон. наук

Шепенко Роман Алексеевич

Профессор кафедры административного и финансового права МГИМО (У) МИД России, профессор, д-р юрид. наук

ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ НА ЖУРНАЛ «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ»:

– во всех почтовых отделениях
Российской Федерации
(подписной индекс – 70778)

– в редакции с любого месяца
тел./факс: (812) 492-94-96
(отдел подписки)

16+

TAXES AND FINANCES

PEER-REVIEWED RESEARCH AND PRACTICE JOURNAL

№ 1(29)/2016

January-March

The journal is registered by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology and Mass Media (Registration Certificate ПИ No. ФC77-52472 21.01.2013)

FOUNDER:

NW FTS of Russia Training Institute
(web-site: <http://www.nalogprof.ru>)

PUBLISHER:

NW FTS of Russia Training Institute

EDITORS:

Murashov S. B. – Editor in Chief,
Kryukova O. V. – Deputy Editor in Chief,
Zaytseva E. S. – layout designer,
Vitvitskaya M. A. – manager.

All sent manuscripts are reviewed. Reprint and inclusions of information containing in materials published in TAXES and FINANCES journal to any databases for further commercial using and placing of these materials in any mass-media and Internet are admitted only after editorial written permission.

Responsibility for the advertisement content is born by advertising providers. The editorial board reserves the right to artistic adaptation of advertising layout originals.

© TAXES and FINANCES Journal, 2016

Postal Address:

10 Torzhkovskaya str, Office 104
197342 Saint Petersburg, Russia
Tel: (812) 492-9-492
Fax: (812) 492-94-96
(editorial board, advertising department)
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Open price.

Date of Publishing: 25.04.2016
Passed for printing: 30.03.2016
Offset Printing. Circulation 1 000 copies
Printed in NW FTS
of Russia Training Institute
10 Torzhkovskaya str, 197342 Saint Petersburg
Order № 47

Journal is included in the Russian Science Citation Index (RSCI):

<http://www.elibrary.ru>

EDITORIAL BOARD:

Vlasova Viktoriya Mikhailovna

Head of Economics and Finance Department of Saint Petersburg State University of Aerospace Instrumentation, professor, Ph. D. in Economics.

Erofeeva Vera Arsenyevna

Professor of Saint Petersburg State University of Economics, Ph.D. in Economics

Kolesnik Natalia Fedorovna

Professor at the Department of Cost accounting analysis and audit of Ogarev Mordovia State University, Ph.D. in Economics

Lavrentyeva Elena Aleksandrovna

Head of Accounting and Taxation Department of Admiral Makarov State University of Maritime and Inland Shipping, Professor, Ph.D. in Economics

Maniaeva Vera Aleksandrovna

Professor of Accounting and Economic Analysis Department Samara State University of Economics, Ph.D. in Economics

Murashov Sergei Borisovich

Head of Federal State Institution of Advanced finance Professional Training «North-West Federal Tax Service Training Institute», Saint Petersburg, Candidate of Economics, Ph.D. in Sociology

Nikolaenko Elena Viktorovna

Head of Interdistrict inspection of FTS for the Crimean Federal District, 2nd category counselor of the Russian Federation, Ph.D. in Economics

Patrov Viktor Vladimirovich

Professor of Saint Petersburg State University, Member of Ministry of Finance of Russia Methodological council on accounting, Ph.D. in Economics

Shaliaev Sergei Nikolaevich

Deputy head of Federal Tax Service for the Republic of Mordovia, 1st category counselor of State Civil Service of RF, Ph. D. in Economics.

Shepenko Roman Alexeevich

Professor of the Moscow State Institute for International Relations (U) of RF MFA Administrative and Finance law department, professor, Doctor of legal sciences

SUBSCRIPTION TO A TAXES AND FINANCES JOURNAL:

– in all post offices of the Russian Federation
(subscription number – 70778)

– in editorial office starting at any month
Tel/Fax: (812) 492-94-96
(subscription department)

16+

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Анализ особенностей формирования налоговой задолженности в период экономических кризисов	9
---	----------

Попова Галина Львовна,

доцент кафедры «Экономический анализ и качество»

Тамбовского государственного технического университета,

канд. экон. наук

***Аннотация.** Задачей исследования стал анализ динамики формирования задолженности по налогам и сборам, тенденций исследуемых показателей, ранжирование регионов ЦФО в период с 2006 по 2015 гг. Сделаны выводы о тенденции сокращения объемов задолженности по налогам и сборам, о различной тенденции формирования задолженности в периоды кризисов и о влиянии на формирование анализируемого показателя, протекающих в 2015 году региональных структурных сдвигов в экономике.*

***Ключевые слова:** задолженность, налоги, регион, Центральный федеральный округ, анализ, кризис, ранжирование.*

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Сущность налогового прогнозирования и планирования как важного элемента налогового менеджмента	18
---	-----------

Орлова Валентина Александровна,

профессор, профессор кафедры банковского дела

ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики

и торговли имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк

д-р. экон. наук

Мелентьева Оксана Владимировна,

старший преподаватель кафедры банковского дела

ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики

и торговли имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк

***Аннотация.** В работе обобщены подходы к толкованию сущности государственного и корпоративного налогового прогнозирования и планирования, предложены основные принципы налогового планирования, внесены предложения по разработке компромиссных методов планирования увеличения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней с учетом интересов государства и оптимальной налоговой нагрузки на субъекты.*

***Ключевые слова:** государственное налоговое планирование, налоговое прогнозирование, корпоративное налоговое планирование, принципы налогового планирования, налоговый менеджмент.*

СОДЕРЖАНИЕ

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Налоговый контроль в формирующейся единой системе государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации	23
--	----

Лапин Андрей Викторович,
старший научный сотрудник
Финансового университета при Правительстве
Российской Федерации, г. Москва,
канд. юрид. наук

Аннотация. Предметом статьи являются актуальные проблемы правового регулирования контрольно-надзорной функции органов исполнительной власти на примере налогового контроля. На основе анализа эффективности контрольно-надзорной деятельности ФНС России за период с 2011 по 2014 гг. и действующего законодательства в области налогового контроля сделан вывод о необходимости создания единой унифицированной системы контрольно-надзорной деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления. Автор статьи поддерживает проект Федерального закона «Об основах государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации», разработанный Минэкономразвития России, концептуальной идеей которого является создание правовой основы для формирования единой системы государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации. Новизна статьи заключается в разработке предложений по правовому регулированию налогового контроля.

Ключевые слова: налоговый контроль, Федеральная налоговая служба, органы исполнительной власти, функции, контрольно-надзорная деятельность, административные регламенты, систематизация, унификация способов контрольно-надзорной деятельности, результативность, эффективность.

ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Налоговые меры государственной поддержки экономического роста в сельском хозяйстве	29
---	----

Пинская Миляуша Рашитовна,
директор Центра налоговой политики
и налогового администрирования ИФЭИ
Финансового университета при Правительстве
Российской Федерации, г. Москва,
д-р экон. наук

Аннотация. В статье выявляются недостатки действующего механизма налогового стимулирования экономического роста в сельском хозяйстве. Предлагается усилить направленность налоговых льгот на стимулирование инвестиций в аграрный сектор экономики за счет усовершенствования специального налогового режима в виде единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения и общего режима налогообложения.

Ключевые слова: экономический рост, инвестиции, единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, налоговая льгота, бюджетная субсидия, импортозамещение.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

Налоговая политика в нефтяной отрасли России:

от налоговых маневров к реформе налогообложения отрасли 36

Горбунова Елена Николаевна,
доцент кафедры конституционного,
административного и муниципального права
Югорского государственного университета,
канд. юрид. наук

Аннотация. Актуальность статьи обусловлена важностью роли нефтяного сектора в экономике России, его значительным влиянием на социально-экономическое развитие страны. Налогообложение добычи нефти в нашей стране было и остается предметом особой дискуссии. Законодательство в этой части меняется практически ежегодно. В связи с чем в статье обобщены основные направления налоговой политики по совершенствованию действующего законодательства в области налогообложения нефтяного сектора экономики России.

Цель статьи – проанализировать основные направления налоговой политики в нефтяной отрасли России. В статье раскрывается содержание параметров налогового маневра в нефтяной отрасли и налога на добавленный доход. Автор считает, что для получения эффективного результата требуется системная работа в отношении реформы налогообложения нефтяной отрасли, поэтапный переход от налогового маневра к налогообложению добавленного дохода нефтяных компаний.

Ключевые слова: нефтяная отрасль, налоговая политика, налогообложение, налог на финансовый результат (НФР).

Налоговые льготы как эффективный инструмент поддержки АПК в рамках ВТО 42

Тихонова Анна Витальевна,
младший научный сотрудник
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации,
ассистент кафедры статистики и эконометрики РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева

Аннотация. В статье рассмотрена система государственной финансовой поддержки агропромышленного комплекса. Автором проанализирован российский и зарубежный опыт налогового стимулирования АПК. В результате анализа определено, что аграрная налоговая политика России бессистемна, не учитывает всех особенностей сельскохозяйственного производства, а несовершенство налогового законодательства значительно усложняет процедуру применения фискальных стимулов. Даны рекомендации по повышению эффективности налоговых льгот, частично базирующиеся на передовом мировом опыте государственной финансовой поддержки АПК.

Ключевые слова: агропромышленный комплекс, государственная финансовая поддержка, ВТО, налоговые льготы.

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Analysis of specific features of tax liabilities formation during the period of economic crisis 9

Popova Galina Lvovna,

Assistant Professor of the department «Economic analysis and quality»

of the Tambov State Technical University,

Candidate of Economic Science

Abstract. *The aim of the study was to analyze the dynamics of the formation of tax and fee liabilities, trends of the parameters being studied, ranking of regions in the Central Federal District from 2006 to 2015. The conclusions are made about the trends of reduction of tax and fee liabilities, the various trends of formation of the liabilities in times of crisis and the impact on the formation of the indicator being analyzed by regional structural shifts in the economy occurring in 2015.*

Key words: *liabilities, taxes, region, Central Federal District, analysis, crisis, ranking.*

TAX ADMINISTRATION

The essence of tax forecasting and planning as an important element of tax management 18

Orlova Valentina Alexandrovna,

professor, professor of the department of banking business

of the State Organization of Higher Professional Education

«Tugan-Baranovsky National University of Economics and Trade of Donetsk», Donetsk

Doctor of Economic Science

Melentieva Oksana Vladimirovna,

senior professor of the department of banking business

of the State Organization of Higher Professional Education «Tugan-Baranovsky

National University of Economics and Trade of Donetsk», Donetsk

Abstract. *The thesis summarizes the approaches to the interpretation of the essence of state and corporate tax planning and forecasting, the basic principles of tax planning are proposed, the proposals are made for development of compromise planning methods to increase tax revenues to budgets of all levels taking into account the interests of the state and the optimal tax burden on the subjects.*

Key words: *state tax planning, tax forecasting, corporate tax planning, principles of tax planning, tax management.*

CONTENTS

TAX CONTROL

Tax control in the emerging unified system of state and municipal control (supervision) in the Russian Federation 23

Lapin Andrey Viktorovitch,

senior research assistant

of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

Candidate of Legal Science

Abstract. *The subject of the article are actual problems of legal regulation of control and supervisory function of the executive power by the example of tax control. Based on the analysis of the effectiveness of control and supervisory activities the Federal Tax Service of Russia for the period from 2011 to 2014. and existing legislation in the field of tax audit, the conclusion was made on the need to create a single unified system of control and supervisory activity of public authorities and local governments.*

The author of the article supports the draft of the Federal Law «On the basis of state and municipal control (supervision) in the Russian Federation» developed by the Ministry of Economic Development of Russia, the conceptual idea of which is to create a legal basis for formation of the single system of state and municipal control (supervision) in the Russian Federation.

The novelty of the article is to develop proposals for legal regulation of tax control.

Key words: *tax control, Federal Tax Service, executive power authorities, functions, control and supervisory activities, administrative regulations, systematization, unification of methods of control and supervisory activities, good results, effectiveness.*

PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

Tax measures of state support for economic growth in agriculture 29

Pinskaya Milyausha Rashitovna,

director of the Center of tax policy

and tax administration MIEF

of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,

Doctor of Economic Science

Abstract. *The article identifies the shortcomings of the current mechanism of tax stimulation of economic growth in agriculture. It is proposed to strengthen the focus of tax incentives to encourage investments in the agricultural sector of the economy by improving the special tax regime as a single agricultural tax, simplified tax system and common tax regime.*

Key words: *economic growth, investments, single agricultural tax, simplified tax system, tax benefit, budgetary subsidy, import substitution.*

CONTENTS

PROPOSALS. CONCEPTS. PROSPECTS

Tax policy in the Russian oil industry: from tax maneuvers to taxation reform of the industry 36

Gorbunova Elena Nikolaevna,
Associate Professor of the department of constitutional,
administrative and municipal law
of the Yugra State University,
Candidate of Legal Science

Abstract. *The relevance of the article is due to the importance of the role of the oil sector in the Russian economy, its significant impact on the socio-economic development of the country. Taxation of oil production in our country has been and still remains the subject of a specific debate. The legislation in this part changes almost every year. In this connection, the article summarizes the main directions of tax policy for improvement of the existing legislation on taxation of the oil sector of the Russian economy. The purpose of the article is to analyze the main directions of tax policy in the Russian oil industry. The article reveals the contents of the parameters of tax maneuver in the oil sector and the tax on the added income. The author believes that in order to obtain effective results it is required a systematic work with regard to the taxation reform of the oil industry, a gradual transition from the tax maneuver to the taxation of added income of oil companies.*

Key words: *oil industry, tax policy, taxation, tax on financial result (TFR).*

Tax benefits as an effective tool of support of the agro-industrial complex in the World Trade Organization 42

Tikhonova Anna Vitalyevna,
Junior research assistant
of the Financial University under the Government of the Russian Federation
assistant of the department of statistics and econometrics of the
Russian State Agrarian University - Moscow Timiryazev Agricultural Academy

Abstract. *The article describes the system of state financial support for the agro-industrial complex. The author analyzed Russian and foreign experience of tax incentives of the agro-industrial complex. The analysis determined that agricultural tax policy of Russia is haphazard, does not consider all features of agricultural production, and imperfection of tax legislation significantly complicates the procedure of application of tax incentives. The recommendations are given to improve the effectiveness of tax incentives, partially based on the best world experience of state financial support for agro-industrial complex.*

Key words: *agro-industrial complex, state financial support, World Trade Organization, tax incentives.*

© 2016 г.

Г. Л. Попова

АНАЛИЗ ОСОБЕННОСТЕЙ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В ПЕРИОД ЭКОНОМИЧЕСКИХ КРИЗИСОВ

Попова Галина Львовна – доцент кафедры «Экономический анализ и качество» Тамбовского государственного технического университета, канд. экон. наук.

(E-mail: galina2011.popova@yandex.ru)

В существующей системе налоговых поступлений в консолидированный региональный бюджет уже давно сложилась негативная практика, предполагающая отклонение суммы начисленных от суммы уплаченных налогов. Следовательно, возникает такое явление, как налоговая задолженность. Для повышения эффективности взыскания задолженности по налогам (сборам), а также пеням, и совершенствованию работы налоговых органов действует приказ ФНС России от 03.10.2012 № ММВ-7-8/662 (ред. от 14.07.2015) «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации», зарегистрированный в Минюсте России 18 декабря 2012 г. № 26179¹.

Одной из основных задач налоговых органов является контроль полноты и своевременности уплаты налоговых платежей в бюджет. Особую актуальность эта задача приобретает на современном этапе развития российского общества. Следовательно, такое явление, как налоговая задолженность и эффективность мер, направленных на ее сокращение, требует детального изучения.

По оценкам налоговой службы эффективность мер, направленных на взыскание налогов в 2015 году составила 70,4 %. Объем поступлений от применения этих мер возрос на 165 млрд руб. по сравнению с 2014 годом. В 2016 году ФНС России планирует повысить эффективность взыскания задолженности до 75 %². Налоговые органы ведут совместно с судебными приставами работу с налогоплательщиками, у которых образовалась налоговая задолженность. Результатом их деятельности на территории Тамбовской области за второй квартал 2015 года стало проведение 19 рейдовых мероприятий по аресту имущества и было взыскано 3,5 млн руб³. Заместитель руководителя ФНС России Д. Ю. Григоренко в 2016 году определяет следующие основные направления работы с задолжниками:

- применение к процедурам взыскания риск-ориентированного подхода;
- оценка плановой налоговой проверки как начало работы с потенциальной задолженностью;
- регулярное проведение мониторинга задолженности по видам экономической деятельности;
- разработка новых подходов взаимодействия с ФССП России;

¹ ФНС России URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/4039613. (дата обращения 19.03.16).

² ФНС России URL: https://www.nalog.ru/rn28/news/activities_fts/5972839/18.03.2016. (дата обращения 19.03.16).

³ Меры принудительного взыскания задолженности приносят свои результаты 21.07.2015. URL: https://www.nalog.ru/rn68/apply_fts/5654747/ (дата обращения 19.03.16).

- проведение мониторинга налогоплательщиков с задолженностью (свыше 300 млн рублей – на уровне центрального аппарата, от 50 до 300 млн рублей – на уровне управлений);
- изменение механизма предоставления отсрочки/рассрочки⁴.

Таким образом, вопросы источников формирования налоговой задолженности и эффективности ее взыскания находятся под пристальным вниманием налоговых органов. Вокруг этих проблем также ведется широкая полемика и в научных кругах. Среди исследователей, посвятивших своих труды данной научной сфере, можно выделить следующих: Б.Х. Алиев⁵, Т.А. Аушев⁶, Т.Д. Ванько⁷, Е.А. Васюта⁸, Н.В. Грохотова⁹, С.В. Дашибылова¹⁰, Н.М. Денисова¹¹, А.А. Казимагомедов, Г.И. Кошелева, В.М. Ксенда¹², П.М. Курбанова, А.С. Окунь, З.К. Рашидова, М.М. Сулейманов¹³, Н.С. Трусова¹⁴, Н.В. Федюкова¹⁵.

Выделяется целый комплекс причин, оказывающих влияние на формирование налоговой задолженности. По источникам формирования их возникновения можно распределить между четырьмя уровнями экономики (рис. 1).

⁴ ФНС России реализует новую концепцию работы с задолженностью. 14.03.2016. URL: <https://www.nalog.ru/rn68/news/seminar/5968398/> (дата обращения 16.03.16).

⁵ Алиев Б.Х., Казимагомедов А.А., Курбанова П.М. Методические аспекты классификации налогоплательщиков для целей администрирования налоговой задолженности // *Фундаментальные исследования*. 2015. № 2-16. С. 3554-3558.

⁶ Аушев Т.А. Налоговая задолженность: возможности ее сокращения [Текст] / Т.А. Аушев. – Ставрополь: Изд-во СГУ, 2004.

⁷ Ванько Т.Д. Анализ состояния задолженности по налогам и сборам Брянской области // Высшее образование в условиях реализации инновационных проектов общественного развития Материалы всероссийской научно-практической конференции. Филиал ОАНО ВО «МПСУ» в городе Рославле Смоленской области. 2015. С. 30-36.

⁸ Окунь А.С., Васюта Е.А. Налоговая задолженность как угроза финансовой безопасности государства: методологический аспект // *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. 2016. № 1 (334). С. 98-115.

⁹ Грохотова Н.В. Проблемы взыскания налоговой задолженности и пути их решения // *Труды Братского государственного университета*. Серия: Экономика и управление. 2015. Т. 1. С. 95-101.

¹⁰ Дашибылова С.В. Задолженность по налогам и сборам: показатели и их характеристика (на примере Сибирского Федерального округа) // *Baikal Research Journal*. 2015. Т. 6. № 2. С. 5.

¹¹ Денисова Н.М. Принудительные меры взыскания налогов // *Социогуманитарный вестник*. 2015. № 1 (14). С. 88-92.

¹² Ксенда В.М. Оценка качества налогового администрирования и анализ результативности контрольной работы налоговых органов // *Фундаментальные исследования*. 2015. № 11-7. С. 1440-1444.

¹³ Сулейманов М.М., Рашидова З.К. Анализ практики администрирования налоговой задолженности // В сборнике: *Актуальные вопросы экономики и управления Материалы III Международной научной конференции*. Москва, 2015. С. 135-138.

¹⁴ Кошелева Г.И., Трусова Н.С. Актуальные проблемы взыскания налоговой задолженности (на примере Курской области) // *Экономика и менеджмент инновационных технологий*. 2015. № 2 (41). С. 25-29.

¹⁵ Федюкова Н.В. Система урегулирования налоговой задолженности как подсистема налогового администрирования: теоретический аспект // *Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита*. Материалы Международной научно-практической конференции. под научной редакцией Е.М. Сорокиной. Иркутск, 2015. С. 283-291.

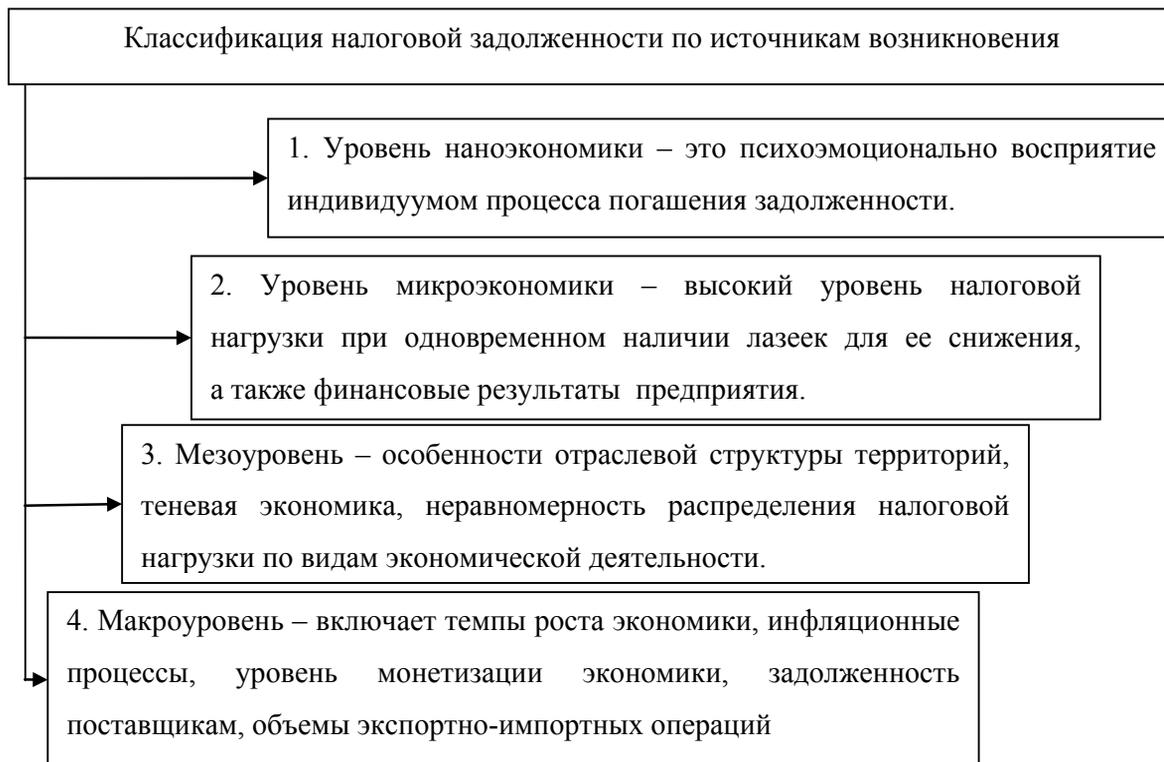


Рис. 1. Классификация налоговой задолженности по источникам возникновения¹⁶

В качестве объекта исследования формирования задолженности по налогам и сборам был выбран Центральный федеральный округ (ЦФО) за период с 2006 года по 2015 год. За эти годы в ЦФО наблюдалось сокращение анализируемого показателя в текущих ценах на 5,0 трлн. руб. или на 1,43 %. В сопоставимых ценах 2015 года сокращение объемов задолженности составило 441,9 трлн. руб. или 55,90 % (рис. 2).

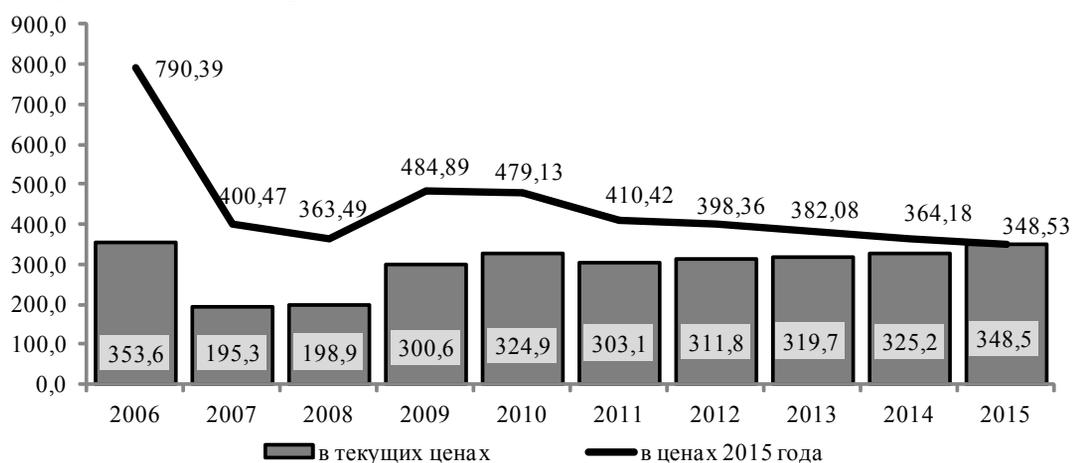


Рис. 2. Динамика задолженности ЦФО по налогам и сборам в бюджетную систему РФ, трлн руб.¹⁷

При анализе динамики задолженности обращает на себя внимание факт ее значительного сокращения в 2007-2008 гг. В 2007 году уровень анализируемого показателя сократился по сравнению с 2006 годом в текущих ценах на 158,3 трлн руб. или на 44,77 %, а в сопоставимых ценах 2015 года – на 389,9 трлн руб. или на 49,33 %. На резкое снижение задолженности в 2007 году

¹⁶ Попова Г.Л. Факторы формирования задолженности по налогам и сборам, пени и налоговым санкциям: анализ и оценка // Г.Л. Попова // Финансовая аналитика: проблемы и решения, - 2015 - 09(243) - март – С. 36 - 48.

¹⁷ Федеральная налоговая служба (ФНС) URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения 25.03.2016).

оказала влияние благоприятная экономическая ситуация, которая способствовала существенному росту экономики в тот период. В 2009 году наблюдался резкий рост задолженности в ФНС по сравнению с предыдущим годом на 101,7 трлн руб. или на 51,14 % в текущих ценах. В сопоставимых ценах разрыв оказался еще более существенным и составил 121,4 трлн руб. или на 33,40 %. Увеличение задолженности следует связывать с негативным влиянием мирового финансового кризиса на экономику регионов и на экономические трудности, которые испытывал региональный бизнес в тот период.

В текущих ценах в 2010-2015 гг. наблюдалось незначительное повышение задолженности в ФНС РФ по сравнению с 2009 годом. Таким образом, величина задолженности в 2015 году превышала уровень 2009 года на 48,0 трлн руб. или на 15,96 %. Но анализ динамики в сопоставимых ценах 2015 года указывает на наличие положительной тенденции, выраженной в постепенном сокращении анализируемого показателя по сравнению с уровнем 2009 года. За этот период значение показателя сократилось по сравнению с 2009 годом на 136,4 трлн руб. или на 28,12 % (в ценах 2015 года). Формирование этой положительной тенденции можно связать с ростом эффективности деятельности налоговых органов ориентированной на сокращение налоговой задолженности¹⁸.

Следует отметить, что общие тенденции формирования налоговой задолженности на территории ЦФО отличаются от среднероссийских тенденций. Согласно данным ФНС России за период с 2006 года по 2015 год в РФ наблюдался рост задолженности по налогам и сборам, пени и налоговым санкциям на 69,9 трлн руб. или на 9,23 % (в текущих ценах), а в сопоставимых ценах 2015 года – сокращение на 5,0 трлн руб. или на 1,43 %. Таким образом, ситуация в ЦФО является более благополучной, чем в среднем по РФ.

В 2006 году величина удельного веса задолженности в ФНС к объему налоговых поступлений на территории ЦФО превышала средний по РФ уровень на 8,39 %, а к 2015 году превышение сократилось до 2,79 %. Таким образом, за период с 2006 года по 2015 год наблюдалось сокращение разрыва между анализируемым показателем ЦФО и РФ (рис. 3).

За 2006-2015 гг. доля задолженности в ФНС в составе налоговых поступлений сократилась в РФ на 7,92 % или в 2,31 раза, в то время, как на территории ЦФО этот показатель сократился более стремительно, а именно на 13,53 % или в 2,53 раза.

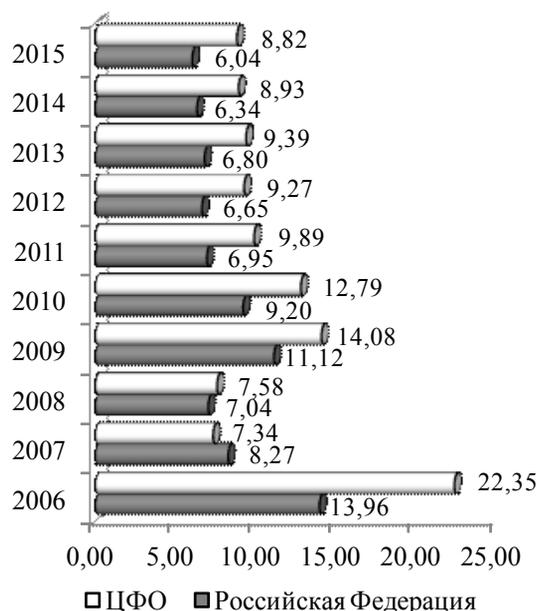


Рис. 3. Соотношение задолженности по налогам и сборам к объему налоговых поступлений, %

¹⁸ Ксенда В.М. Оценка качества налогового администрирования и анализ результативности контрольной работы налоговых органов // Фундаментальные исследования. 2015. № 11-7. С. 1440-1444.

После резкого снижения в 2007-2008 гг. удельного веса задолженности в объеме налоговых поступлений, в последующем 2009 г. наблюдался значительный рост, который составил в среднем по РФ – 4,09 %, а по ЦФО – 6,50 %. Столь резкое изменение динамики поведения анализируемого показателя следует связывать с последствиями влияния мирового финансового кризиса на экономику страны и ее отдельных регионов. Более резкий рост удельного веса задолженности в ЦФО по сравнению со средним уровнем по РФ следует связывать с особенностями отраслевой структуры экономики. В исследованиях Лавровского Б.Л., Мурзова И.А. и Мишиной А.С. в качестве одной из причин, приведших к формированию совокупной задолженности СФО в 2007-2009 гг. (около 25 %), стало негативное влияние подвида экономической деятельности «Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели», который оказался в тот период в сложном экономическом положении¹⁹.

Аналогичного мнения придерживаются и исследователи С.В. Дашибилова²⁰, Г.П. Комарова и Т.П. Сизова²¹. Авторы отмечают, что в условиях экономического кризиса 2009 года наиболее благополучными стали регионы, на территории которых были расположены экспортно-ориентированные отрасли, связанные с нефте- и газодобычей, топливной промышленностью, черной и цветной металлургией. Трудности в своем экономическом развитии испытывали регионы, отраслевая специализация которых была связана с развитием сельского хозяйства, машиностроения, легкой и химической промышленности²².

Кризис 2014-2015 гг. имеет сходство с кризисом 2009 года, так как он также протекает в условиях снижения мировых цен на нефть, инфляционных процессов, существуют проблемы с формированием доходной части бюджета. Однако, он имеет и существенные отличия, в частности, протекает в условиях:

- санкций, ориентированных на сдерживание развития российской экономики, а также ответных санкций;
- необходимости значительных финансовых расходов в инфраструктуру республики Крым;
- резкого сокращения доходов населения за 2015 год²³, что повлияло на сокращение объемов розничной торговли и другие факторы.

Эти особенности двух кризисов оказали влияние на развитие регионов. Существенное влияние на социально-экономические процессы, сопутствующие кризисным явлениям, нашли свое отражение и на развитии регионального бизнеса в ЦФО. Степень влияния этих процессов на организации была дифференцированной и зависимой от сложившейся отраслевой структуры региона. Эти тенденции нашли свое отражение и на формировании доли задолженности по налогам и сборам в объеме налоговых поступлений в консолидированный бюджет территорий. Данный показатель можно рассматривать как косвенную характеристику сложившихся финансово-экономических условий развития бизнеса в регионе. Результаты ранжирования выявили значительную дифференциацию регионов по анализируемому показателю. В 2008 г.

¹⁹ Лавровский Б.Л. и др. Налоговая задолженность: уроки кризиса (на примере регионов Сибирского федерального округа) [Текст] / Б.Л. Лавровский, И.А. Мурзов, А.С. Мишина // Пространственная экономика. 2012. - №1 С. 135-146.

²⁰ Дашибилова С.В. Задолженность по налогам и сборам: показатели и их характеристика (на примере Сибирского Федерального округа) // Baikal Research Journal. 2015. Т. 6. № 2. С. 5.

²¹ Комарова Г. П. Организация работы с недоимкой по налогам в налоговых органах / Г. П. Комарова, Т. П. Сизова // Налоговая система: современное состояние и перспективы развития : материалы Международ. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 22–23 апр. 2010 г. / под науч. ред. В. И. Самарухи. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. – С. 83–95.

²² Комарова Г. П. Организация работы с недоимкой по налогам в налоговых органах / Г. П. Комарова, Т. П. Сизова // Налоговая система: современное состояние и перспективы развития : материалы Международ. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 22–23 апр. 2010 г. / под науч. ред. В. И. Самарухи. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. – С. 83–95.

²³ Голодец: в России обозначается очень резкое падение доходов населения URL: <http://ria.ru/economy/20160323/1395303130.html> (дата обращения 25.03.2016).

средний уровень анализируемого показателя ЦФО более чем на 5,2 % превышал уровень 2014-2015 годов. Разрыв между регионами по доли задолженности по налогам и сборам в объеме налоговых поступлений в консолидированный бюджет территорий оказался значительным и составлял в 2009 году 21,74 %, в 2014 году - 24,01%, а в 2015 году - 18,90 % (рис. 4). Одной из причин сокращения размаха вариации между регионами, могли стать процессы, связанные с изменениями тенденций развития территориального бизнеса в зависимости от видов экономической деятельности организаций. В частности, эти процессы нашли свое отражение и на изменении в 2015 году структуры экспорта. По мнению экспертов, в объемах товаров на экспорт увеличилась доля продуктов питания. По ряду категорий рост составил по сравнению с 2014 годом свыше 2000 % (огурцы и корнишоны, капуста, репа, свекла и прочие). Столь высокие проценты объясняются низкими объемами продаж в прошлом году. Среди непродовольственных товаров наблюдался рост объемов реализации пробки и изделий из нее, трикотажных полотен, дубильных и красильных экстрактов. Прирост объемов продаж составил 82 %, 27,2 % и 27,1 %, соответственно²⁴.

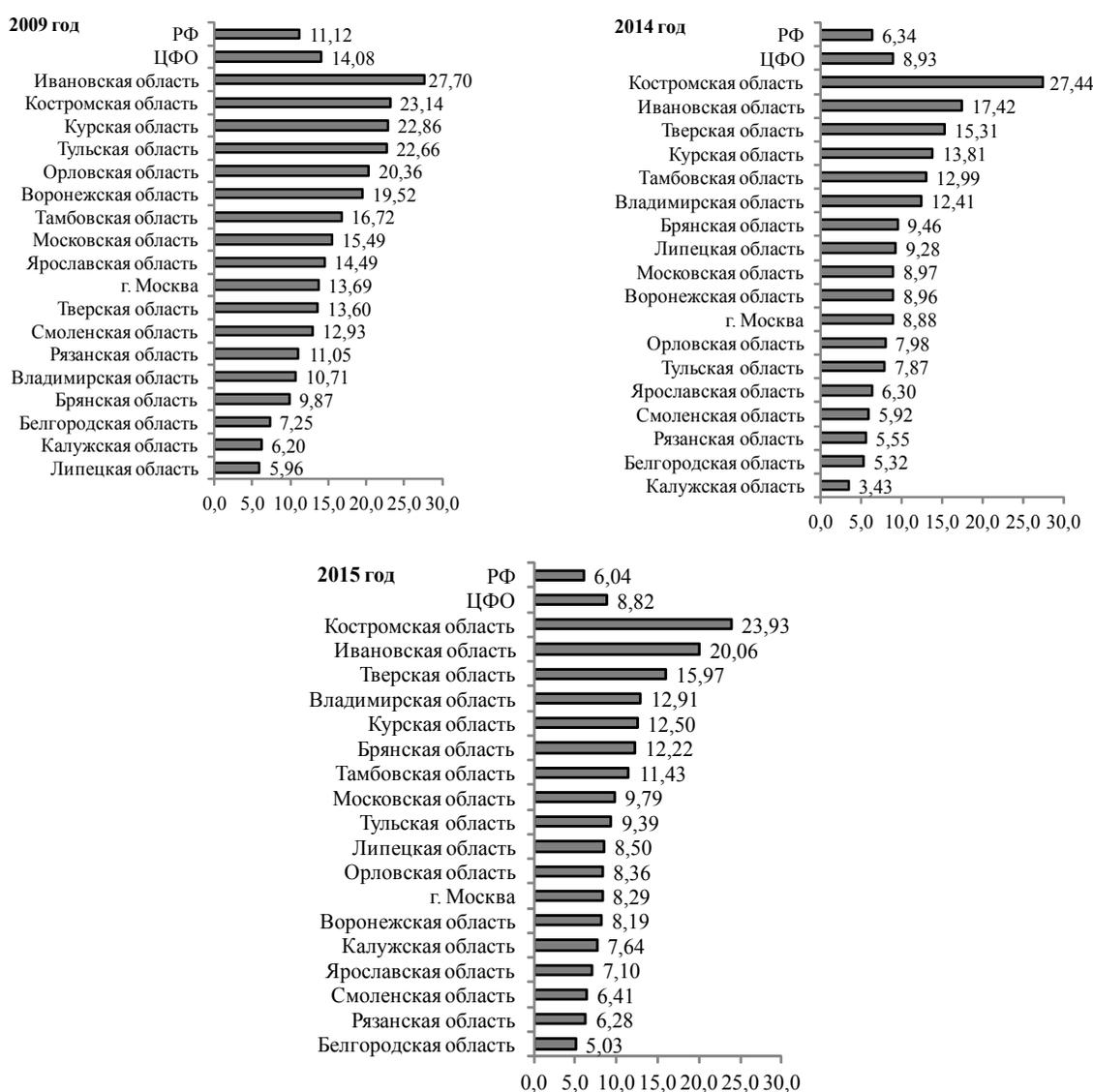


Рис. 4. Ранжирование регионов ЦФО по величине соотношения задолженности по налогам и сборам к объему налоговых поступлений, %

²⁴ Трегубова Е. Импортозамещение работает? // Аргументы и факты. 21.02.2016. URL: <http://www.aif.ru>.

Если провести анализ состава регионов, имеющих максимальный уровень задолженности по налогам и сборам по отношению к объему налоговых поступлений в 2009, 2014-2015 годах, то можно выявить наличие смены позиций рейтинга регионов по результатам ранжирования. В 2009 году к отстающим регионам были отнесены Ивановская, Костромская, Курская, Тульская и Орловская области, а в 2015 году – Костромская, Ивановская, Тверская, Владимирская и Курская области.

Минимальный уровень анализируемого показателя в 2009 году имели следующие регионы ЦФО: Владимирская, Брянская, Белгородская, Калужская и Липецкая области. В 2015 году в состав лидирующих регионов вошли: Калужская, Ярославская, Смоленская, Рязанская и Белгородская области. Эти годы характеризуются значительными перестановками регионов. Например, стремительное перемещение Владимирского региона из категории лидирующих (в 2009 году) в категорию отстающих (в 2015 году) или смена занимаемого первого места Калужской областью в 2014 году на пятое место в 2015 году, а также другие менее существенные замены регионов. Все эти факты подтверждают, что за последние 6 лет в ЦФО протекают процессы, которые стимулируют активизацию структурных сдвигов в экономике. Правда, скорости этих структурных сдвигов являются невысокими.

По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

1. За период с 2006 по 2015 год наблюдалось сокращение задолженности по налогам и сборам в расчете на налоговые поступления в консолидированный бюджет региона. На формирование сложившейся тенденции оказало влияние повышение качества налогового администрирования.

2. Были выявлены различия в объемах задолженности в периоды кризисов: 2009 год и 2014-2015 года. Если в первом случае наблюдалось резкое увеличение объемов задолженности по платежам в ФНС, то в период 2014-2015 гг. всплеска задолженности не было зафиксировано.

3. На территории регионов протекают структурные сдвиги, которые выражаются в активизации развития более рентабельных видов деятельности при одновременном постепенном сокращении менее прибыльных. Эти процессы напрямую связаны со специализацией территорий, сокращением объемов налоговой задолженности.

Библиографический список

1. Алиев Б.Х., Казимагомедов А.А., Курбанова П.М. Методические аспекты классификации налогоплательщиков для целей администрирования налоговой задолженности // *Фундаментальные исследования*. 2015. № 2-16. С. 3554-3558.
2. Аушев Т.А. Налоговая задолженность: возможности ее сокращения [Текст]/ Т.А. Аушев. – Ставрополь: Изд-во СГУ, 2004.
3. Ванько Т.Д. Анализ состояния задолженности по налогам и сборам Брянской области // *Высшее образование в условиях реализации инновационных проектов общественного развития* Материалы всероссийской научно-практической конференции. Филиал ОАНО ВО «МПСУ» в городе Рославле Смоленской области. 2015. С. 30-36.
4. Голодец: в России обозначается очень резкое падение доходов населения URL: <http://ria.ru/economy/20160323/1395303130.html> (дата обращения 25.03.2016).
5. Грохотова Н.В. Проблемы взыскания налоговой задолженности и пути их решения // *Труды Братского государственного университета*. Серия: Экономика и управление. 2015. Т. 1. С. 95-101.
6. Дашибылова С.В. Задолженность по налогам и сборам: показатели и их характеристика (на примере Сибирского Федерального округа) // *Baikal Research Journal*. 2015. Т. 6. № 2. С. 5.
7. Денисова Н.М. Принудительные меры взыскания налогов // *Социогуманитарный вестник*. 2015. № 1 (14). С. 88-92.
8. Закон прост! Правовая консультационная служба URL: <http://www.zakonprost.ru/content/base/7913> (дата обращения 19.03.2016).
9. Комарова Г. П. Организация работы с недоимкой по налогам в налоговых органах / Г. П. Комарова, Т. П. Сизова // *Налоговая система: современное состояние и перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 22–23 апр. 2010 г. / под науч. ред. В. И. Самарухи. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. — С. 83–95.*
10. Кошелева Г.И., Трусова Н.С. Актуальные проблемы взыскания налоговой задолженности (на примере Курской области) // *Экономика и менеджмент инновационных технологий*. 2015. № 2 (41). С. 25-29.
11. Ксенда В.М. Оценка качества налогового администрирования и анализ результативности контрольной работы налоговых органов // *Фундаментальные исследования*. 2015. № 11-7. С. 1440-1444.
12. Лавровский Б.Л. и др. Налоговая задолженность: уроки кризиса (на примере регионов Сибирского федерального округа) [Текст] / Б.Л. Лавровский, И.А. Мурзов, А.С. Мишина // *Пространственная экономика*. 2012. - №1 С. 135-146.
13. Окунь А.С., Васюта Е.А. Налоговая задолженность как угроза финансовой безопасности государства: методологический аспект // *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. 2016. № 1 (334). С. 98-115.
14. Попова Г.Л. Факторы формирования задолженности по налогам и сборам, пени и налоговым санкциям: анализ и оценка // Г.Л. Попова // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*, - 2015 - 09(243) - март – С. 36 - 48

15. Сулейманов М.М., Рашидова З.К. Анализ практики администрирования налоговой задолженности // В сборнике: Актуальные вопросы экономики и управления. Материалы III Международной научной конференции. Москва, 2015. С. 135-138.
16. Трегубова Е. Импортозамещение работает? // Аргументы и факты. 21.02.2016. URL: <http://www.aif.ru> (дата обращения 25.03.2016).
17. Федюкова Н.В. Система урегулирования налоговой задолженности как подсистема налогового администрирования: теоретический аспект // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Материалы Международной научно-практической конференции. Под научной редакцией Е.М. Сорокиной. Иркутск, 2015. С. 283-291.
18. ФНС России реализует новую концепцию работы с задолженностью. 14.03.2016. URL: <https://www.nalog.ru/rn68/news/seminar/5968398/> (дата обращения 16.03.16).

© 2016 г.

В. А. Орлова
О. В. Мелентьева

СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОГО ПРОГНОЗИРОВАНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ КАК ВАЖНОГО ЭЛЕМЕНТА НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Орлова Валентина Александровна – профессор, профессор кафедры банковского дела, ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк, д-р экон. наук.

(E-mail: oks.m2010@yandex.ru)

Мелентьева Оксана Владимировна – старший преподаватель кафедры банковского дела ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк.

(E-mail: oks.m2010@yandex.ru)

В современных условиях для развития стабильной экономики любому государству необходимо располагать эффективной налоговой системой, направленной с одной стороны, на покрытие государственных расходов, а с другой – на стимулирование деловой активности субъектов хозяйственной деятельности – налогоплательщиков корпоративного сектора экономики. При этом, как свидетельствует эволюция налогообложения, налоги в той или иной мере всегда являлись неотъемлемой частью, важным элементом налогового менеджмента.

Исследование сущности налогового прогнозирования и планирования вызвано необходимостью решения сложных задач по выводу Украины из кризисных условий, которые характеризуются политической и экономической нестабильностью, экономической блокадой Донбасса и военными действиями на территории региона, располагавшего мощным налоговым потенциалом.

В современной сверхсложной ситуации возросло внимание ученых и практиков к проблемам налогового прогнозирования и планирования. Это подтверждают научные разработки с соответствующей проблематикой отечественных и зарубежных ученых: В. Гейца, В. Вишневого, Ю. Иванова, А. Крисоватого, А. Кириенко, И. Майбурова, Д. Черника, Т. Юткиной и др. В их трудах фундаментально обоснованы различные аспекты системы налогового планирования и прогнозирования как важной функции государственного налогового менеджмента.

Однако, в настоящее время ученые не пришли к единому мнению в определении сущности налогового прогнозирования и планирования как процессов, происходящих на государственном и корпоративном уровне.

Целью статьи является исследование сущности налогового прогнозирования и планирования как важного элемента налогового менеджмента.

В современной теории налогового менеджмента налоговое планирование и налоговое прогнозирование рассматривается как единый процесс, в рамках которого на основе непрерывного контроля и мониторинга происходящих изменений происходит оценка перспектив изменения налоговой базы, корректировка текущих управленческих решений, формирование комплекса мер, необходимых для реализации позитивных и блокирования негативных стратегических перспектив.

На уровне государства основной задачей налогового планирования и прогнозирования является экономическое обоснование качественных и количественных параметров бюджетных заданий и стратегических программ социально-экономического развития страны. Налоговое планирование является важнейшим элементом процесса управления налогообложением на предприятии, так как от качества его осуществления напрямую зависит финансовое положение предприятия, как в текущем периоде, так и в отдаленной перспективе.

Практика подтверждает, что налоговое планирование представляет собой не одноразовое событие, а непрерывный процесс, связанный с систематической постановкой целей и подготовкой необходимых для их достижения мероприятий. Корпоративное налоговое планирование, то есть планирование на уровне предприятия, предполагает определение целевых установок: общие стратегические и тактические цели предприятия, а так же налоговую доктрину государства, утверждаемую высшим законодательным органом страны. В настоящее время ученые не пришли к единому мнению о сущности налогового планирования в целом и, в том числе, государственного и корпоративного. Поэтому целесообразно рассматривать определение сущности государственного налогового планирования во взаимосвязи с определением сущности корпоративного налогового планирования. В современной отечественной и зарубежной экономической литературе делаются попытки классифицировать системы налогового планирования в зависимости от вида систем налогового законодательства в той или другой стране, использования или неиспользования методов минимизации налогов.

Исходя из двух систем налогового права (англосаксонской и романо-германской) различают две системы налогового планирования.

В англосаксонской системе под налоговым планированием понимают такую организацию деятельности предприятия в сфере налогообложения, которая обеспечивает минимизацию налоговых обязательств на определенный период без нарушения действующего законодательства.

В романо-германской системе налоговое планирование состоит в выборе различных вариантов осуществления деятельности предприятия и размещения его активов с целью достижения минимально возможного уровня налоговых обязательств.

В любом государстве для поддержания стабильной экономики и дальнейшего ее развития необходимо иметь эффективную, законодательно утвержденную налоговую систему, направленную, с одной стороны, на покрытие государственных расходов, а с другой - на стимулирование деловой активности субъектов хозяйственной деятельности. Эти задачи входят в сферу государственного налогового планирования, поскольку налоги являются основным источником формирования доходной части бюджета любого государства, за счет которого финансируются расходы на функционирование социальной, экономической, оборонной и других сфер деятельности.

Анализ научных исследований отечественных и зарубежных ученых относительно определения и содержания государственного налогового планирования свидетельствует о том, что довольно широкое распространение получили два подхода¹.

По мнению российского ученого И. Майбурова, государственное налоговое планирование представляет собой оценку перспектив увеличения налоговой базы и поступлений налогов и сборов в бюджетную систему (федеральный, региональный и местный бюджеты), осуществляемую на базе прогноза социально-экономического развития РФ, её субъектов и муниципалитетов, с одновременной выработкой решений и разработкой мер, обеспечивающих достижение этих перспектив².

Согласно англо-русского банковского энциклопедического словаря под термином «налоговое планирование» на корпоративном уровне подразумевается минимизация налогового бремени через финансовое планирование, включая инвестиции с отсрочкой уплаты налогов, покупку не облагаемых налогами ценных бумаг и использование различных налоговых убежищ³.

¹ Налоги и налогообложение: Учебник /Под ред.М.В. Романовского, О.В. Врублевский. СПб.: Питер, 2006. С. 308.

² Налоги и налогообложение: Учебник /Под ред. И.А. Майбурова. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

³ Федоров Б.Г. Англо - русский банковский энциклопедический словарь Лимбус Пресс, 1995. С. 263.

Учитывая то, что разнообразные подходы к определению сущности налогового планирования показывают лишь его различные аспекты, представляется возможным выделить два подхода к определению понятия корпоративного налогового планирования.

Согласно первому подходу налогоплательщик – юридическое или физическое лицо (СПД) противопоставляется фискальным интересам государства⁴.

Второй подход к определению корпоративного налогового планирования более конструктивен. Ведь согласно второму подходу, налоговое планирование представляет собой совокупность законных, целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех предоставляемых законодательством льгот и освобождений в целях максимальной минимизации налоговых обязательств. По мнению ученых, в основе корпоративного налогового планирования лежат: максимально полное и правильное использование налогоплательщиком всех предусмотренных действующим законодательством льгот и других благоприятных положений налогового законодательства⁵. Следовательно, корпоративное налоговое планирование представляет собой особую форму реализации норм налогового права и их использование налогоплательщиком налогов в своих интересах. При этом особого внимания заслуживает волевой аспект налогового планирования, то есть право оптимального выбора налогоплательщика.

Во многих странах, в том числе и в России и в Украине, на практике различают три вида корпоративного налогового планирования: классическое налоговое планирование; оптимизационное налоговое планирование; противозаконное налоговое планирование⁶.

Классическое налоговое планирование является важнейшей частью финансово-экономической деятельности предприятия, направленной на корректное выполнение налоговых обязательств перед государством, своевременную и полную уплату налогов и сборов. Классическое налоговое планирование заключается в формировании финансовых средств для уплаты налогов и привязке конкретных налоговых платежей к установленным налоговым законодательством срокам уплаты налогов в бюджеты всех уровней.

Оптимизационное налоговое планирование – это деятельность в рамках закона, позволяющая получить минимальное отношение налоговых расходов налогоплательщика к его доходам. В процессе оптимизационного налогового планирования налогоплательщик использует все достоинства и недостатки существующего налогового и таможенного законодательства, в том числе его противоречивость. Оптимизационное налоговое планирование предполагает качественно иной подход к организации всей деятельности предприятия и ведения бизнеса.

К обычным критериям построения бизнеса, таким как получение текущей прибыли и повышение стоимости активов, необходимо добавить и постоянно учитывать критерий минимизации налогов. Предприятие должно анализировать налоговые проблемы и пути их решения непосредственно с начала планирования хозяйственной деятельности, а не после разработки организационно-финансовой схемы своего бизнеса и ее реализации. Разработка и осуществление налоговых планов предприятий способствует пониманию ситуации на рынке и на предприятии и является основой для принятия эффективных управленческих стратегических решений.

Противозаконное налоговое планирование – это деятельность, при которой налогоплательщик применяет противозаконные методы в целях уменьшения налоговых платежей. С точки зрения прямой финансовой выгоды это бывает довольно прибыльно, однако порождает вероятность весьма неблагоприятных финансовых последствий для налогоплательщика. Особенно при осуществлении экспортно-импортных операций нарушения налогового и таможенного законодательства носят хорошо организованный и системный характер. Все нарушения законодательства налогоплательщиками налогов способствовали формированию и активному развитию теневого, неподконтрольного государству, сектора экономики, объем которого оценивается по разным источникам от 25 до 50 % ВВП⁷.

⁴ Евстегнев Е.Н. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: Инфра-М. 2001. С. 78.

⁵ Жестков В.С. Правовые основы налогового планирования (на примере групп. предприятий): Учеб. пособие М.: Академический правовой ун-т, 2002. С. 7.

⁶ Тихонов Д.Н., Липкин Л.Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. С. 77-78.

⁷ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА – М., 2002. С. 244-245.

Органы государственной власти, несомненно, обладают информацией о налоговых проблемах, связанных с теневой экономикой. Реакция органов исполнительной и законодательной власти проявляется в двух формах:

1. Прямое противодействие, связанное с использованием запретов определенных видов деятельности, ужесточением финансовых санкций к плательщикам налогов и привлечением к уголовной ответственности, созданием специальных органов по борьбе с такого рода правонарушениями.

2. Комплексное исследование и изучение проблем уклонения от уплаты налогов с целью выработки соответствующей государственной политики в сфере налогообложения.

Первое направление соответствует решению текущих практических задач, второе – решению задач стратегических. Следует обратить внимание, что второе направление развивается достаточно слабо, например, в Украине до сих пор не сформирована долговременная налоговая доктрина, чем можно объяснить непоследовательность действий в ходе реформирования налоговой системы, несмотря на то, что принят и действует Налоговый кодекс Украины. В практике налогового администрирования также допускается непоследовательность и метание из одной крайности в другую, что негативно сказывается на полноте начисления налогов и уплаты налоговых обязательств в бюджеты всех уровней.

В специальной литературе отмечается, что в целом налоговое планирование основывается, как правило, на следующих базовых принципах: законности – соблюдение требований действующего законодательства при осуществлении налогового планирования; комплексности – комплексное использование законодательства при налоговом планировании; разумности (реальности, эффективности) – любые действия налогоплательщика должны иметь не только юридическое, но и экономическое обоснование; презумпции невиновности налогоплательщика; научности и обоснованности. Считаем, что главным принципом налогового планирования является принцип законности, поскольку именно он позволяет разграничить понятия «налоговое планирование» и «уклонение от уплаты налогов».

Государственное налоговое планирование является частью общей системы планирования, базируется на общенаучных и общеэкономических принципах, которые подробно представлены в работах И. Бабленковой, В. Бочарова, М. Бухалкова, Л. Владимировой, Ю. Иванова. Основные принципы налогового планирования представлены на рис. 1.



Рис. 1. Основные принципы налогового планирования

Согласно рис. 1 из пяти специальных принципов важнейшим является принцип согласования интересов налогоплательщиков и государства.

Кроме того, следует учитывать, что для увеличения налоговых поступлений в бюджет лишь за счет роста налогового бремени существуют естественные ограничения. Так наличие оптимального значения налоговой нагрузки вызывает целесообразность разработки компромиссных методов, которые учитывали бы и интересы государства, и интересы налогоплательщиков. Следовательно, в государственном налоговом планировании следует учитывать как качество предоставляемых государственных услуг, так и потребность в них.

Таким образом:

1. Движущей силой налогового планирования является стремление государства не допустить сокращения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней и достичь максимального уровня налоговых поступлений.

2. Налоговое планирование осуществляется в двух сферах:

– общегосударственное налоговое планирование, основной задачей которого является регламентация налогообложения и контроль фискальных органов за полнотой уплаты налогов и налоговых платежей

– корпоративное налоговое планирование, основной задачей которого является уплата субъектами бизнеса налогов и других платежей в бюджеты всех уровней, а также минимизация налогов.

3. Компромисс в реализации задач государственного и корпоративного налогового планирования возможен при условии: оптимизации уровня и структуры налоговой нагрузки; состава и структуры налогов; поддержания высокого уровня собираемости налогов; эффективности налогового контроля.

4. Государственное и корпоративное прогнозирование и планирование являются разными уровнями планирования, но между ними существует органическая связь и общая стратегия: создание устойчивого экономического базиса страны в целом и субъекта бизнеса в частности.

Перспективой дальнейших исследований в данном направлении является: исследование теоретических основ формирования налогового потенциала регионов как перспективного направления совершенствования налогового планирования и прогнозирования.

Библиографический список

1. Налоги и налогообложение: Учебник /Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2006. С. 308.
2. Налоги и налогообложение: Учебник /Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
3. Федоров Б.Г. Англо-русский банковский энциклопедический словарь Лимбус Пресс, 1995. С. 263.
4. Евстегнев Е.Н. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: Инфра-М. 2001. С. 78.
5. Жестков В.С. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учеб. пособие М.: Академический правовой ун-т, 2002. С. 7.
6. Тихонов Д.Н., Липкин Л.Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. С. 77-78.
7. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА – М., 2002. С. 244-245.

© 2016 г.

А. В. Лапин

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В ФОРМИРУЮЩЕЙСЯ ЕДИНОЙ СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО И МУНИЦИПАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ (НАДЗОРА) В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Лапин Андрей Викторович – старший научный сотрудник Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, канд. юрид. наук.

(E-mail: LapinAndrey@inbox.ru)

В научной литературе налоговый контроль характеризуется как «самостоятельная функция (форма) управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта органом государственного управления с целью оценить обоснованность и эффективность принятых управленческих решений, выявить степень их реализации, наличие отклонений от действующих правовых норм и неблагоприятных ситуаций, по которым целесообразно своевременно принять правовое решение или проинформировать компетентные органы, способные принять меры к улучшению положения дел»¹. Законодательно определение налогового контроля дано в статье 82 Налогового кодекса РФ: «Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом»². Налоговый контроль осуществляют органы ФНС России. Главной целью налогового контроля является воспрепятствование уходу от уплаты налогов, обеспечение своевременного поступления в бюджетную систему налоговых платежей в полном объеме.

Характеризуя в целом эффективность контрольно-надзорной деятельности ФНС России, следует отметить значительные изменения в последние годы в организации налогового контроля и совершенствование системы налогового администрирования. Из более чем 8,7 млн подконтрольных объектов, состоящих на учете в ФНС России, лишь 2-3 процента в год охвачены проверками. Такие показатели не следует рассматривать как негативные, наоборот, их следует признать более эффективными³. Большая часть проверок налоговых органов проводится в форме документарных (камеральных) проверок, проводимых без взаимодействия с хозяйствующими субъектами. Выездные проверки планируются по результатам проведенного анализа риска причинения вреда в связи с нарушениями конкретными хозяйствующими субъектами налогового законодательства.

¹ См.: Административная юрисдикция налоговых органов: учебник / под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. 346 с.

² См.: Налоговый кодекс (часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 15.02.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.03.2016) // СЗ РФ, 03.08.1998, №31, ст. 3824.

³ См.: подробнее, напр., Мишустин М.В. Совершенствование инструментов налогового администрирования по обеспечению стабильных доходов государственного бюджета // Экономика, налоги, право. 2014. № 4. С. 4-8.

Так, по официальным статистическим данным, размещенным на сайте ФНС России, и данным аналитических докладов «Контрольно-надзорная деятельность в Российской Федерации» и «Основные тенденции и итоги контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации в 2011-2014 гг. (количественная оценка)» численность сотрудников ФНС России значительно сократилась – в 2,55 раза или на 60,85 %. Если в 2011 году 56 062 сотрудника ФНС России осуществляли контрольно-надзорные функции, то в 2014 всего лишь 21 946 человек⁴. При этом, объем финансовых средств, выделенных ФНС России на выполнение контрольно-надзорных функций в 2011 году составил 13 133,1 млн руб. (примерно 33 процента от суммы средств, выделенных иным федеральным органам исполнительной власти), а в 2014 году соответственно – 9 649,7 млн руб. или 14 процентов. В 2014 году на одного сотрудника ФНС России приходилось 12,3 проверки⁵, а доля выявленных правонарушений возросла и составила 88,2 % от общего числа проверок⁶. При этом возрастает результативность проверок. Так, в 2013 году ФНС России – 76,3 % случаях возбуждены дела об административных правонарушениях, по итогам которых в 93,3 % наложены административные наказания⁷.

Для наглядности анализа эффективности контрольно-надзорной деятельности ФНС России приведем статистику показателей в динамике с 2011 по 2014 гг.

Таблица 1

Динамика отдельных характеристик контрольно-надзорной деятельности ФНС России

№ п/п	Характеристика контрольно-надзорной деятельности ФНС России	2011	2012	2013	2014	2014 в сравнении с 2011, %
1	Количество проверок, тыс.	361,7	289,2	237,0	218,2	- 40
2	Доля хозяйствующих субъектов, в отношении которых были проведены проверки, % общего числа хозяйствующих субъектов	3,5	3,1	2,3	2,3	- 34,3
3	Сокращение количества проверок	361682	289171	237022	218200	- 39,6
4	Снижение численности штатных должностей, уполномоченных на осуществление налогового контроля	56062	24660	22287	21946	в 2,5 раза
5	Количество проверок в расчете на 1 сотрудника			13,2	12,3	

⁴ См.: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/activities_fts/#t1; Контрольно-надзорная деятельность в Российской Федерации: Аналитический доклад – 2013. – М.: МАКС Пресс, 2014. – 2-е изд., доп. – 320 с. С. 259, 262; Основные тенденции и итоги контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации в 2011-2014 гг. (количественная оценка) /С.М. Плаксин, С.В. Семенов, Е.В. Климовская; Нац. исслед.ун-т «Высшая школа экономики». - М.: Изд.дом ВШЭ, 2015.- 69 с.

⁵ См.: Основные тенденции и итоги контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации в 2011-2014 гг. (количественная оценка) /С.М. Плаксин, С.В. Семенов, Е.В. Климовская; Нац. исслед.ун-т «Высшая школа экономики». - М.: Изд.дом ВШЭ, 2015. С. 32.

⁶ Основные тенденции и итоги контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации в 2011-2014 гг. (количественная оценка). С.47.

⁷ См.: Контрольно-надзорная деятельность в Российской Федерации: Аналитический доклад – 2013. – М.: МАКС Пресс, 2014. – 2-е изд., доп. – 320 с.. С. 284, 285.

6	Объем финансовых средств, выделяемых ФНС на выполнение контрольно-надзорных функций, млн руб.	13133,1	8966,7	9502,5	9649,7	- 26,5
7	Отношение суммы взысканных административных штрафов к общей сумме наложенных штрафов		0,8	0,8	0,8	
8	Доля правонарушений, выявленных по итогам проведения внеплановых проверок, % общего числа правонарушений, выявленных по итогам проверок	6,2	2,1	1,9	2,5	в 2,5 раза
9	Доля заявлений ФНС России, направленных в органы прокуратуры, о согласовании проведения внеплановых выездных проверок, в согласовании которых было отказано, % общего числа направленных в органы прокуратуры заявлений	27,0	32,3	23,1	56,0	в 2 раза
10	Количество проверок, результаты которых признаны недействительными				1447	Менее 1 % от общего количества проверок
11	Доля хозяйствующих субъектов, в ходе проведения проверок которых органами ФНС России выявлены правонарушения, % от общего числа проведенных проверок	67,2	62,1	80,8	88,2	+ 25
12	Среднее количество правонарушений, выявляемых у одного хозяйствующего субъекта, у которого в ходе проверок выявлены правонарушения	1,2	1,2	1,2	1,2	
13	Доля выявленных при проведении проверок нарушений, связанных с неисполнением предписаний, % общего числа выявленных правонарушений	0,2	0,3	0,2	0,2	

14	Доля проверок, по результатам которых материалы о выявленных нарушениях переданы в уполномоченные органы для возбуждения уголовных дел, % общего количества проверок, в результате которых выявлены нарушения обязательных требований	2,3	4,0	3,4	2,9	
----	---	-----	-----	-----	-----	--

По статистическим данным доля отклоненных от согласования с органами прокуратуры заявлений ФНС России о проведении внеплановых проверок за последние три года существенно возросла (примерно в 2 раза). По мнению экспертов Высшей школы экономики «это свидетельствует о серьезных недостатках в обосновании, определении предмета и порядка назначения внеплановых проверок по фактам грубых нарушений обязательных требований, пресечение которых требует особого внимания и оперативности со стороны контролирующих органов»⁸. В настоящее время постановлением Правительства Российской Федерации от 05.04.2010 № 215 (ред. от 28.10.2015) «Об утверждении Правил подготовки докладов об осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора)» в разделе «Анализ и оценка эффективности государственного контроля (надзора), муниципального контроля» утверждены двадцать показателей эффективности государственного контроля (надзора), муниципального контроля, рассчитанные на основании сведений об осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля, утвержденных Росстатом России⁹. Большинство этих показателей (14 из 20) представлены в таблице 1 настоящей статьи. ФНС России имеет также специфический показатель эффективности контрольно-надзорной деятельности – показатель конечного эффекта - «доначисление налогов».

Основные формы осуществления налогового контроля определены в главе 14 Налогового кодекса Российской Федерации. В самостоятельном разделе V.2, который содержит две главы НК РФ (14.7 и 14.8), закреплена такая форма налогового контроля как налоговый мониторинг.

Формами проведения налогового контроля должностными лицами налоговых органов являются: учет налогоплательщиков; налоговые проверки (камеральная и выездная); контроль налоговых поступлений (оперативный налоговый контроль).

Приемы и способы, используемые при реализации той или иной формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств, представляют собой методы налогового контроля.

К методам налогового контроля относят: проверку данных учета и отчетности; истребование документов; осмотр (обследование) территорий и помещений; выемку документов и предметов; инвентаризацию; проведение экспертизы; опрос свидетелей; получение объяснений налогоплательщиков¹⁰.

⁸ См.: Основные тенденции и итоги контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации в 2011-2014 гг. (количественная оценка) /С.М. Плаксин, С.В. Семенов, Е.В. Климовская; Нац. исслед.ун-т «Высшая школа экономики». - М.: Изд.дом ВШЭ, 2015. С.43.

⁹ См.: Постановление Правительства РФ от 05.04.2010 N 215 (ред. от 28.10.2015) «Об утверждении Правил подготовки докладов об осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора)» // СЗ РФ, 12.04.2010, № 15, ст. 1807.

¹⁰ См.: Административная юрисдикция налоговых органов: учебник / под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. 346 с.

Характеризуя систему законодательства в области государственного и муниципального контроля (надзора) в целом, следует отметить базовый Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 28.11.2015) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»¹¹. При этом отдельные виды контроля (надзора) регламентируются примерно 100 отраслевыми федеральными законами. Ярким примером отраслевого законодательства в области государственного контроля является Налоговый кодекс РФ, в котором содержатся нормы, регулирующие проведение налогового контроля.

Помимо законов, имеется обширная база подзаконных нормативных правовых актов, изданных как в развитие федеральных законов (напр., постановления Правительства РФ, утверждающие положение об осуществлении отдельных видов контроля, либо закрепляющие особенности того или иного вида контроля). При этом ключевыми процессуальными (процедурными) документами, устанавливающими порядок проведения контроля, являются административные регламенты исполнения контрольно-надзорных функций, которые издаются в форме ведомственных приказов. К примеру, ведомственными нормативными актами регламентируется государственная функция по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей¹², за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами¹³ и др.

Таким образом, законодательное регулирование контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации в различной степени нормативно регламентировано, отсутствует единый концептуальный подход к регулированию всей системы государственного и муниципального контроля.

Минэкономразвития России подготовлен проект Федерального закона «Об основах государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации», концептуальной идеей которого является создание правовой основы для формирования единой системы государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации¹⁴. В ст. 11 законопроекта обозначен предмет государственного контроля (надзора) – соблюдение гражданами и организациями обязательных требований к осуществлению предпринимательской деятельности. Глава 4 законопроекта закрепляет формы и мероприятия государственного и муниципального контроля (надзора). Так, в качестве форм в законопроекте представлены:

- проверка (выездная, документарная, плановая, внеплановая, повторная); рейдовый осмотр; наблюдение; мониторинг; контрольная закупка;
- в качестве мероприятий: осмотр; досмотр; опрос; получение объяснений (допрос); инвентаризация; экспертиза; отбор проб (образцов) продукции; истребование документов (информации); изъятие (выемка) документов и предметов; иные действия.

¹¹ См.: Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 28.11.2015) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.01.2016) // СЗ РФ, , 29.12.2008, № 52 (ч. 1), ст. 6249.

¹² См.: Приказ Минфина РФ от 17.10.2011 N 133н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 16.01.2012 N 22906) // «Российская газета», N 26, 08.02.2012.

¹³ См.: Приказ Минфина РФ от 04.10.2011 N 123н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.01.2012 N 22978) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», N 19, 07.05.2012 16.04.2012 (прил. 2 к Регламенту не приводится).

¹⁴ См.: Проект Федерального закона «Об основах государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации» (подготовлен Минэкономразвития России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 25.08.2015) // СПС КонсультантПлюс.

По сути законопроект представляет собой нормативный правовой акт, выполняющий роль системообразующего (базового) акта в системе государственного и муниципального контроля (надзора). В нем предложена унификация видов, форм, методов контроля (надзора), определение прав, обязанностей и ответственности, введение обязательности раскрытия информации о результатах проверок, расширение гарантий прав подконтрольных субъектов и т.д.

Законопроект разграничивает контрольную, надзорную и разрешительную деятельность органов власти; основывается на единых принципах государственного и муниципального контроля вне зависимости от специфики отраслей и видов деятельности подконтрольных органов; устанавливает основные полномочия контрольно-надзорных органов и механизмы межведомственного взаимодействия; определяет общую последовательность контрольных процедур; создает единое методологическое и информационное обеспечение контрольно-надзорной деятельности; обеспечивает координацию проведения контрольно-надзорных мероприятий и соответствующую оценку их результатов. При этом контрольно-надзорная деятельность будет основана на риск-ориентированной модели.

ФНС России в настоящее время в процессе налогового администрирования применяет современные инструменты риск-анализа. Так, при проведении налогового контроля предварительно осуществляется «мониторинг и предпроверочный анализ финансово-экономической деятельности путем применения автоматизированных инструментов риск-анализа и контроля деятельности налогоплательщиков»¹⁵. По утверждению руководителя ФНС России Михаила Владимировича Мишустина «Разработанные ФНС России автоматизированные системы позволяют в кратчайшие сроки, определив зону риска на макроуровне, «просеять» всех налогоплательщиков и спуститься до микроуровня – конкретного предприятия для детального анализа его деятельности»¹⁶. В частности для НДС, как наиболее существенного бюджетобразующего налога, который примерно на треть формирует федеральный бюджет, ФНС России разработала автоматизированную систему управления рисками при налоговом контроле за возмещением НДС - АСК «НДС». АСК «НДС» позволяет разделить налогоплательщиков на группы по степени риска. В отношении «рисковых» налогоплательщиков проводится углубленная проверка, а в отношении «безрисковых» налогоплательщиков – минимальные контрольные мероприятия. Система АСК «НДС» способствует повышению эффективности проводимых проверок. По данным ФНС России, при использовании АСК «НДС» в I квартале 2014 г. при снижении на 12,4 % сумм НДС, заявленных к возмещению (без учета возмещения по крупнейшим налогоплательщикам), сумма отказов в возмещении неправомерно заявленного НДС с учетом рассмотрения в судах выросла на 28 %¹⁷.

Аналогичные риск-ориентированные модели государственного контроля уже применяются и в других областях контрольно-надзорной деятельности.

Анализируемый законопроект позволит систематизировать и унифицировать применяемые инструменты риск-анализа в отраслевом законодательстве.

В приложении к законопроекту перечислены все виды государственного и муниципального контроля (надзора), которые будут им регулироваться: на федеральном уровне 156 видов контроля (включая налоговый контроль), на региональном – 44, на муниципальном – 14.

На наш взгляд, предлагаемая законопроектом унификация контрольно-надзорной деятельности органов исполнительной власти будет способствовать дальнейшему повышению эффективности и результативности отраслевого государственного контроля, включая налоговый контроль. По-нашему мнению, при этом необходимо будет изъять из отраслевого законодательства нормы, регулирующие контрольно-надзорную деятельность. В нашем случае – из Налогового кодекса РФ необходимо изъять нормы, регулирующие общественные отношения в области налогового контроля.

¹⁵ Мишустин М.В. Совершенствование инструментов налогового администрирования по обеспечению стабильных доходов государственного бюджета // Экономика, налоги, право. 2014. № 4. С. 5.

¹⁶ Там же.

¹⁷ Там же.

© 2016 г.

М. Р. Пинская

НАЛОГОВЫЕ МЕРЫ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ¹

Пинская Миляуша Рашитовна – директор Центра налоговой политики и налогового администрирования ИФЭИ Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, д-р. экон. наук.

(E-mail: mpinskaya@yandex.ru)

В условиях современной геополитической и экономической ситуации не вызывает сомнений, что драйвером экономического роста должны стать инвестиции в производственную сферу: в промышленность и в сельское хозяйство.

По мнению зам. директора Центрального экономико-математического института РАН, д.э.н., профессора, члена-корреспондента РАН Г.Б. Клейнера, под развитием понимается необратимый направленный процесс, сопровождаемый качественным изменением состояния объекта, при этом экономический рост обратим, а развитие – нет². Стало быть, для экономического роста страны в целом необходимо постоянно создавать институциональные условия для сохранения достигнутого уровня и обеспечения источников финансирования экстенсивного и интенсивного роста.

Государство выделяет значительные суммы на финансовую поддержку развития аграрного сектора экономики: в рамках реализации Государственных программ развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008–2012 гг. и на 2013–2020 гг. ежегодно из федерального бюджета предоставляется субсидий в размере около 200 млрд руб. (0,3 % ВВП).

Несмотря на то, что бюджетные субсидии являются основным источником финансовой помощи, отрасль испытывает недофинансирование из-за ограничений, связанных с вступлением России в ВТО, а также из-за недостатков механизма предоставления субсидий. С одной стороны, по требованиям ВТО, прямые субсидии подлежат ограничению в целях предотвращения недобросовестной конкуренции. С другой стороны, по экспертным оценкам, для достижения уровня рентабельности в 25 %, минимально необходимого для расширенного воспроизводства³, в 2012 году из федерального бюджета необходимо было выделить в 2 раза больше субсидий⁴.

¹ Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет гранта Российского гуманитарного научного фонда на выполнение в 2015г. совместного проекта научных исследований № 15-22-01004 на тему: «Совершенствование налоговых и бюджетных инструментов государственной финансовой поддержки агропромышленного комплекса в целях обеспечения экономической и продовольственной безопасности», номер государственной регистрации: № 1150411070105.

² Мезоэкономика переходного периода. Рынки, отрасли, предприятия / Под ред. Г.Б. Клейнера. М.: Наука, 2001.

³ См. Решение Комитета по аграрным вопросам № 38 от 22.11.2013.

⁴ Тихонова А.В. Значение налоговых льгот и государственных субсидий для стимулирования агропромышленного комплекса России // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2015. № 7 (241). С. 52-60.

С учетом сложной ситуации с бюджетом увеличения объема бюджетных субсидий в необходимом и достаточном размере ожидать не приходится. В связи с этим следует искать иные резервы увеличения государственной финансовой поддержки экономического роста в сельском хозяйстве, не зависящие от правил ВТО.

К таким источникам относятся, в первую очередь, налоговые стимулирующие механизмы. Преимуществом налоговых льгот является, во-первых, возможность реализации справедливого подхода к выбору субъектов государственной поддержки: ст. 57 Налогового кодекса устанавливает запрет на применение индивидуальных налоговых льгот. Из-за действия принципа налоговой нейтральности, согласно которому налоги не должны вести к нарушению конкуренции внутри страны, по правилам ВТО налоговые расходы бюджета в связи с предоставлением налоговых льгот не рассматриваются в качестве субсидий. Во-вторых, налоговые стимулы способны обеспечить условия для интенсивного экономического роста, поскольку предоставление налоговых льгот напрямую связано с фактом создания добавленной стоимости или получения прибыли. В то время как, бюджетные субсидии способны обеспечить условия лишь для экстенсивного экономического роста, поскольку они предполагают применение затратного подхода.

Проведенный нами анализ налоговых инструментов государственной поддержки сельского хозяйства позволил выявить следующие существенные недостатки налоговой системы Российской Федерации:

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельхозналог – ЕСХН) не позволяет обеспечить условия для роста эффективности сельскохозяйственного производства и производительных капиталовложений. Основное преимущество специального налогового режима в виде снижения налоговой нагрузки для отрасли с высокой трудоемкостью производства и неустойчивой рентабельностью, декларируемое первоначально при введении ЕСХН, фактически не было предоставлено. Об этом свидетельствует, во-первых, уменьшение числа налогоплательщиков-организаций на 17,6 % (с 34056 в 2007 г. до 28055 в 2013г.), хотя сельскохозяйственные организации уплачивают 88 % налогов в сельском хозяйстве. Из-за высокой доли продукции домашних хозяйств (82 % валовой добавленной стоимости), которые практически не платят никаких налогов, сельское хозяйство по сравнению с другими видами деятельности является низкотоварной отраслью⁵. По расчетам экономистов⁶, предприятия, находящиеся на общей системе налогообложения, являются более приспособленными к ведению бизнеса: уровень налоговой нагрузки сопоставим по своему значению с уровнем нагрузки при применении специального (льготного) налогового режима (15,88 % против 13,14 % соответственно). Причина, в первую очередь, заключается в закрытом перечне расходов, которые можно вычесть из доходов при формировании налоговой базы. Ниже мы отдельно остановимся на этой проблеме чуть более подробнее, поскольку она касается и упрощенной системы налогообложения.

Во-вторых, происходит увеличение цены реализации и снижение конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции вследствие невозможности получения вычетов по налогу на добавленную стоимость (НДС). Относимая на издержки сумма НДС ведет к искусственному завышению себестоимости сельскохозяйственной продукции, а при дальнейшей реализации готовой продукции конечному потребителю происходит ее удорожание вследствие того, что списанные на себестоимость суммы НДС облагаются тем же налогом у других участников

⁵ Зинченко А.П. Анализ производства и доходов сельского хозяйства региона в системе национального счетоводства / А.П. Зинченко, Н.Ю. Трутнева. - М.: Изд-во РГАУ-МСХА, 2012.

⁶ Тихонова А.В. Налоговое регулирование аграрного сектора: оценка и проблематика / А.В. Тихонова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2014. № 6 (98). С. 25-34.

технологического цикла⁷. В результате, декларируемое достоинство перехода на ЕСХН в виде снижения налоговой нагрузки за счет отмены НДС превратилось в его недостаток: большинство организаций на ЕСХН, не являющихся налогоплательщиками НДС, вынуждены реализовывать продукцию либо непосредственно конечному потребителю, либо контрагенту, также применяющему льготную ставку НДС.

В-третьих, несмотря на снижение количества подлежащих уплате налогов в рамках специального налогового режима ожидаемого существенного снижения уровня налоговой нагрузки за счет отмены НДС, налога на имущество, низких страховых взносов не произошло.

В-четвертых, у налогоплательщиков ЕСХН возникают налоговые риски, обусловленные необходимостью применения кассового метода учета доходов и расходов и особого порядка признания расходов на приобретение основных средств, что требует ведения двойного учета. Материальные расходы списываются сразу же после оплаты, а расходы на оплату труда – после расчетов с работниками. Фактически незавершенное производство в налоговом учете отсутствует, но его расчет требуется в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

В-пятых, во избежание утери права на применение ЕСХН налогоплательщики должны контролировать уровень выручки от реализации продукции. Если всё-таки законодательно установленный минимальный порог в размере 70 % не достигнут, они должны восстановить НДС, рассчитать налог на прибыль организаций, страховые взносы (по новым тарифам), налог на имущество, и начислить пени. Возврат на общую систему налогообложения предполагает также следующее увеличение налоговых обязательств: неоплаченные доходы по отгрузке в период применения ЕСХН учитываются в базе по налогу на прибыль; неоплаченные расходы в период применения ЕСХН учитываются как уменьшение базы по налогу на прибыль; остаточная стоимость не полностью списанных в период применения ЕСХН основных средств и нематериальных активов восстанавливается при переходе на общий режим; НДС, уплаченный на ЕСХН, при переходе на общий режим к вычету принять нельзя. Не все расходы (по сравнению с общим режимом) возможно придать в уменьшение налоговой базы, перечень признаваемых расходов закрытый, к тому же многие расходы налогоплательщики учитывают некорректно в силу инерции применения 0 % ставки налога на прибыль организаций. В случае продажи (передачи) основных средств в течение трех лет, необходимо доплатить ЕСХН и пени, то есть расходы на приобретение амортизируемого имущества будут восстановлены. Критерий в виде доли выручки от реализации сельскохозяйственной продукции в размере 70 % от общей величины выручки не позволяет также диверсифицировать деятельность организаций, поэтому крупные сельскохозяйственные организации, деятельность которых не характеризуется строгой специализацией, практически не применяют данный специальный налоговый режим.

В-шестых, существуют специфические проблемы применения ЕСХН отдельными категориями налогоплательщиков, например, вновь созданными организациями, которые планируют осуществление сельскохозяйственного производства, но не начали его до окончания налогового периода, в связи с чем не получили доход, или потеряли рынки сбыта из-за того, что их прежние контрагенты (крупные перерабатывающие производства и торговые сети) заинтересованы в возмещении НДС. Проблемы возникают также при получении дохода от реализации продукции первичной переработки, отдельные этапы которой осуществляются сторонними организациями. Из-за отсутствия льгот в отношении переработчиков давальческого сырья налогоплательщики, применяющие специальный налоговый режим, вынуждены тщательно планировать условия производственного процесса, а значительное количество перерабатывающих компаний лишены возможности применять льготный налоговый режим.

⁷ Тюпакова Н.Н. Актуальные проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость / Н.Н. Тюпакова // Налоги и финансовое право. 2010. № 6.

Наконец, в-седьмых, и, это, на наш взгляд, самое главное: специальный налоговый режим в виде ЕСХН делает экономически неоправданным привлечение крупных инвестиционных ресурсов на развитие отрасли, поскольку не обеспечивает возмещение НДС, возможное при нулевой ставке налога на прибыль организаций.

2. Налоговая система Российской Федерации предусматривает также применение в сельском хозяйстве льготного налогового режима в виде упрощенной системы налогообложения (УСН). По аналогии с организациями, применяющими ЕСХН, УСН дает право на освобождение от уплаты основных налогов: налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, НДС. При этом страховые взносы уплачиваются так же, как и при ЕСХН и общем режиме налогообложения: 27,1 % для сельскохозяйственных товаропроизводителей и 30,2 % для остальных субъектов АПК. Отмеченные выше проблемы, связанные с неуплатой НДС налогоплательщиками ЕСХН, в полной мере относятся и к применяющим УСН. Помимо этого, имеются трудности с возможностью списания расходов.

Как известно, Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает закрытый перечень расходов, уменьшающих налоговую базу, если налогоплательщик выбрал в качестве объекта налогообложения нетто-доход (доходы за вычетом расходов, связанных с их получением). В результате те расходы, которые не попали в перечень, не учитываются для целей налогообложения. Данное обстоятельство невыгодно отличает УСН от общей системы налогообложения, при которой налогоплательщику для уменьшения налоговой базы достаточно обосновать соответствие понесенных расходов требованиям статьи 252 Налогового кодекса (экономическая обоснованность и документальное подтверждение расходов). Не случайно УСН с объектом налогообложения в виде нетто-дохода пользуется у предпринимателей меньшей популярностью, по сравнению с УСН с объектом налогообложения в виде доходов. К сожалению, в статистической налоговой отчетности отсутствуют данные о расходах, не принимаемых во внимание для расчета налоговой базы по налогу, взимаемому в связи с применением УСН. Как уже отмечалось выше, с этой же проблемой сталкиваются и налогоплательщики ЕСХН.

3. Общая система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не применяющих ЕСХН и УСН, предусматривает налоговые льготы для деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции. В частности, в их отношении применяется нулевая ставка по налогу на прибыль организаций. Кроме того, для субъектов агропромышленного комплекса действуют: льготная ставка НДС на сельскохозяйственную продукцию и продукты питания, льготная ставка земельного налога, непризнание объектом налогообложения транспортным налогом специализированной сельскохозяйственной техники. При выполнении определенных условий могут предоставляться отсрочка (рассрочка) по уплате налогов сроком до одного года и инвестиционный налоговый кредит. Ряд исследователей выделяет следующие виды налоговых преференций для сельскохозяйственных товаропроизводителей: косвенное субсидирование в виде отнесения к расходам организации затрат на приобретение прав на земельные участки для целей налогообложения прибыли, освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость ряда операций; стимулирование эффективного землепользования и использования имущества сельскохозяйственного назначения; сокращение административной нагрузки, связанной с исчислением и уплатой основных налогов⁸.

⁸ Пьянова М.В. Налоговое стимулирование инвестиций в аграрный сектор в условиях импортозамещения сельскохозяйственной продукции / М.В. Пьянова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2015. № 14 (299). С. 18-19.

Указанные выше недостатки не позволяют создать условия для экономического роста в сельском хозяйстве, так необходимого на современном этапе развития экономики. Действующие направления налогового стимулирования носят разрозненный характер, не нацелены на стимулирование экономического роста за счет государственного регулирования процесса принятия инвестиционных решений.

В мировой практике упор делается не на снижение налоговых ставок, а на установление вычетов из налоговой базы, упрощение налогового администрирования, введение прогрессивной шкалы налогообложения доходов. В частности, в США и во Франции аграрии вправе уменьшать налоговую базу на сумму страховых взносов. В ФРГ для налогоплательщиков с низким уровнем дохода предусмотрены льготы по документообороту и расчету коллективного налога. Данные меры направлены, в первую очередь, на проведение социально-ориентированной политики.

В целях усиления инвестиционной направленности налоговых льгот целесообразно усилить государственный контроль за целевым использованием высвобождаемых у налогоплательщиков средств при получении ими обоснованной налоговой выгоды при применении налоговых льгот.

Теоретически допускается, что сэкономленные за счет предоставления пониженных ставок налога на прибыль организаций и НДС, экономии на упрощении налоговой отчетности средства налогоплательщиков должны быть направлены на расширение и развитие производства. Однако для того, чтобы данную идею реализовать на практике, должно быть обременение льгот, носящих инвестиционный характер, дополнительными условиями, дающими возможность государственного контроля за целевым использованием средств на инвестирование в реальное производство, а не вторичные сделки в финансовый сектор экономики.

Представляется, что гораздо больший стимулирующий эффект может дать не нулевая ставка налога на прибыль организаций, а возможность снижения налоговой базы на сумму капиталовложений в сферу материального производства. Следует согласиться с мнением, что получение инвестиционной льготы по налогу на прибыль организаций должно быть обременено дополнительными условиями: установление срока и порядка инвестирования, наличие инвестиционного договора, а также документов, подтверждающих факт инвестирования⁹. Инструменты налогового стимулирования приносят эффект в тех случаях, когда соблюдаются принципы адресности и целевого назначения предоставляемых налоговых льгот¹⁰.

В налоговую систему Российской Федерации необходимо ввести ряд формальных и неформальных норм, правил применения инструментов государственной поддержки инвестиций в реальный сектор экономики. Необходимые для этого ценностные установки субъектов агропромышленного комплекса не возникнут сами по себе. Государству следует обеспечить административные механизмы поддержки заимствования хозяйствующими субъектами прогрессивных технологий производства и обработки, позволяющие выпускать конкурентоспособную сельскохозяйственную продукцию. С учетом того, что заимствование импортной техники является высокочрезмерным мероприятием, решением проблемы может стать коллективное использование сельскохозяйственной техники в рамках машинно-тракторных станций. Справедливости ради стоит отметить, что тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных

⁹ Тихонова А.В. Направления модернизации системы налогового стимулирования АПК России / А.В. Тихонова // Вестник Университета (Государственный университет управления). 2015. № 2. С. 63.

¹⁰ Вишневская Н.Г. Основные инструменты налогового стимулирования инновационной деятельности // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 1. С. 74.

товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции, не являются объектом налогообложения транспортным налогом¹¹. Однако эффективной мерой, направленной на проведение реконструкции и обновления технологий, могло бы стать предоставление права на вычет из налоговой базы расходов на реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, с коэффициентом, равным 2.

Следующее направление поиска резервов экономического роста видится нам в гармонизации специальных налоговых режимов (в виде ЕСХН и УСН) и НДС. Представляется, что налогоплательщикам при переходе на спецрежим следует предоставить возможность заявлять о признании себя плательщиком НДС, о чем указывать в уведомлении о переходе. Для сельскохозяйственных товаропроизводителей должна быть установлена льготная налоговая ставка в размере 10 %. При этом смена статуса налогоплательщика НДС должна быть запрещена в период применения специального налогового режима. Несмотря на то, что установление льготной ставки НДС поставит налогоплательщиков в более выгодные конкурентные условия и нарушит принцип налоговой нейтральности, предлагаемая мера позволит высвободить средства налогоплательщика («налоговое субсидирование» за счет разницы в ставках входящего и исходящего НДС), что особенно актуально с учетом недостаточных объемов бюджетных субсидий. По нашим расчетам, экономический эффект от совмещения льготного налогового режима в виде ЕСХН и НДС мог бы составить не менее 33-35 млрд руб¹².

Таким образом, из всего вышеизложенного можно сделать вывод о том, что при поиске источников экономического роста в сельском хозяйстве следует сконцентрировать внимание на налоговых инструментах, которые, в отличие от бюджетных субсидий, в силу своей природы позволяют обеспечить условия для интенсивного роста. Государство через налоговое регулирование должно контролировать целевой характер использования высвобождаемых средств налогоплательщиков для решения задачи инвестирования в сферу материального производства.

¹¹ П. 5 ст. 358 главы 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса Российской Федерации. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹² Пинская М.Р., Тихонова А.В. Гармонизация НДС и единого сельскохозяйственного налога // Белорусский экономический журнал. 2015. № 3. С. 72-78.

Библиографический список

1. Вишневская Н.Г. Основные инструменты налогового стимулирования инновационной деятельности // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 1. С. 72-83.
2. Зинченко А.П. Анализ производства и доходов сельского хозяйства региона в системе национального счетоводства / А.П. Зинченко, Н.Ю. Трутнева. - М.: Изд-во РГАУ-МСХА, 2012.
3. Мезоэкономика переходного периода. Рынки, отрасли, предприятия / Под ред. Г.Б. Клейнера. М.: Наука, 2001.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Пьянова М.В. Налоговое стимулирование инвестиций в аграрный сектор в условиях импортозамещения сельскохозяйственной продукции / М.В. Пьянова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2015. № 14 (299). С. 15-21.
6. Тихонова А.В. Значение налоговых льгот и государственных субсидий для стимулирования агропромышленного комплекса России // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2015. № 7 (241). С. 52-60.
7. Тихонова А.В. Направления модернизации системы налогового стимулирования АПК России / А.В. Тихонова // Вестник Университета (Государственный университет управления). 2015. № 2. С. 57-64.
8. Тихонова А.В. Налоговое регулирование аграрного сектора: оценка и проблематика / А.В. Тихонова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2014. № 6 (98). С. 25-34.
9. Тюпакова Н.Н. Актуальные проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость / Н.Н. Тюпакова // Налоги и финансовое право. 2010. № 6.
10. Пинская М.Р., Тихонова А.В. Гармонизация НДС и единого сельскохозяйственного налога // Белорусский экономический журнал. 2015. № 3. С. 72-78.

© 2016 г.

Е. Н. Горбунова

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В НЕФТЯНОЙ ОТРАСЛИ РОССИИ: ОТ НАЛОГОВЫХ МАНЕВРОВ К РЕФОРМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОТРАСЛИ

Горбунова Елена Николаевна – доцент кафедры конституционного, административного и муниципального права Югорского государственного университета, канд. юрид. наук.

(E-mail: GorbunovaEN@mail.ru)

Согласно основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов (далее – Основные направления налоговой политики)¹ налоговая политика Российской Федерации должна отвечать современным глобальным вызовам, среди которых, прежде всего, санкции, введенные против России, и низкие цены на нефть. Последние несколько лет в России проводится реформа налогообложения в нефтяной сфере. В разные периоды времени декларировались различные цели этой реформы, она имеет множество составных частей, стратегических и тактических задач, однако ее основной среднесрочный вектор – это снижение ставок экспортной пошлины на нефть, их постепенное выравнивание со ставками экспортной пошлины на темные и, в некоторой степени, светлые нефтепродукты, а также повышение ставок налога на добычу полезных ископаемых. Реализация именно этого вектора реформы в законах, принятых в 2013–2014 годах, получила название налогового маневра.

При этом важно отметить, что законодательные изменения, принятые в 2014 году, – это уже четвертый нефтяной налоговый маневр в истории налогообложения нефтяного сектора. Первые изменения были осуществлены в период 1995–1996 годов, когда экономическая ситуация в стране сильно отличалась от текущей. В то время было принято решение отказаться от экспортных пошлин, но при этом выпадающие доходы бюджета были частично компенсированы ростом акцизов на нефть. В середине 1999 года было решено вернуться к взиманию экспортных таможенных пошлин, причем такие пошлины были также введены и в отношении нефтепродуктов.

В период с 1999 года по 2011 год экспортные пошлины на нефть и нефтепродукты двигались разно направленно – иногда они выравнивались, иногда принимались решения об их дифференциации. При этом для некоторых нефтепродуктов ставки экспортных пошлин оказывались либо выше, либо ниже ставок пошлин на нефть. Основной целью политики экспортных пошлин на нефтепродукты была максимальная загрузка перерабатывающих мощностей и создание стимулов для экспорта не нефти, а продуктов ее переработки. При этом предполагалось, что нефтепереработка создает добавленную стоимость, однако на практике это происходит только при значительной доле выпуска светлых нефтепродуктов и близости к рынкам сбыта.

¹ Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://www.minfin.ru> по состоянию на 01.03.2016. СПС КонсультантПлюс. Документ опубликован не был.

В России же большинство нефтеперерабатывающих мощностей удалены от рынков, поэтому при значительном объеме экспорта нефтепродуктов стоимость в основном не создается. Однако созданная в течение 2000-х годов система экспортных пошлин привела к тому, что российская нефтепереработка вне зависимости от ее глубины получала значительную субсидию за счет федерального бюджета, которая образовывалась за счет разницы в ставках экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты.

Таким образом, создавались стимулы к наращиванию первичной переработки нефти как наименее затратному способу получения такой субсидии. В результате, глубина переработки за период действия такой системы пошлин практически не менялась, а экспорт нефтепродуктов существенно увеличился. С ростом цен на нефть регулирующая роль пошлин, характер их влияния на добычу, переработку и потребителей стали весьма заметными. Именно с конца 2000-х годов начались активные реформы системы пошлин и НДС на нефть.

В 2011 году было принято решение о переходе на систему ставок экспортной пошлины «60-66-90», которая предусматривала введение ставки пошлины на темные нефтепродукты, равную ставке пошлины на нефть с 2015 года.

В 2013 году был предпринят очередной шаг в направлении реформы – снижение ставок пошлины на нефть на период 2014-2016 годов и одновременное увеличение ставок НДС на нефть. Тем временем, уже в начале 2014 года стало очевидно, что комплексную модернизацию отрасли, по итогам которой выравнивание пошлин на темные нефтепродукты и нефть привело бы к уменьшению масштабов неэффективной нефтепереработки, к началу 2016 года завершить не удастся. В этих условиях, рост пошлины на темные нефтепродукты привел бы к неминуемому сокращению объемов переработки нефти на не модернизированных заводах, а это, в свою очередь, грозило локальными дефицитами нефтепродуктов и ростом цен на них.

«Налоговый маневр» 2014 года состоял в снижении предельной ставки экспортной пошлины на нефть с 59 % в 2014 году до 30 % в 2017 году при одновременном увеличении базовой ставки НДС на нефть с 493 рублей за тонну в 2014 году до 919 рублей в 2017 году. Также были увеличены ставки экспортных пошлин на нефтепродукты и снижены ставки акцизов на моторные топлива.

Принятые в 2014 году решения о реформе налогового и таможенно-тарифного регулирования в нефтяной отрасли («налоговый маневр») не только увеличивают период повышения пошлины на темные нефтепродукты (выравнивание ставок теперь предстоит с 2017 года), но и приводят к уменьшению размера выпадающих доходов от этого шага: в соответствии с бюджетным прогнозом, составленным до падения цен на нефть, «цена маневра» для бюджета, то есть в том числе и цена отказа от 100-процентной пошлины на мазут, оценивалась Министерством финансов России в размере около 140 млрд рублей в 2015 году². Предполагалось, что остаток (а это около 200 млрд рублей) будет распределен между потребителями нефти и нефтепродуктов в России и странах Евразийского экономического союза за счет роста цен на них, а нефтяная отрасль даже получит дополнительные доходы в виде роста доходности от добычи нефти и отсрочку, необходимую для завершения модернизации НПЗ.

Предварительный анализ последствий реализации «налогового маневра» сделанный по итогам 2015 года, показывает, что хотя такие последствия несколько отличаются от тех ожиданий, которые формировались в условиях иного уровня цен на нефть и курсов иностранных валют к рублю, проведение маневра не привело к негативным последствиям для секторов нефтедобычи и нефтепереработки и не повлекло за собой дополнительных бюджетных потерь. Более того, принятые решения в условиях падения цен и роста курса иностранных валют к рублю позволили сдержать рост цен на моторное топливо в начале года.

² Трунин И.В. Доклад директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ о налоге на финансовый результат: льготы вместо стимулов к развитию от 13.03.2015. URL:http://www.minfin.ru/ru/press-center/?id_4=33117 (дата обращения 22.02.2016 г.).

Напомним, что действующая система налогообложения в нефтяной отрасли основывается на совокупности экспортной пошлины и НДС. Оба этих налога исчисляются от выручки, определяемой на основании цены нефти, и, соответственно, не учитывают затраты, связанные с разработкой и добычей сырья. Вместе с тем перемещение добычи углеводородного сырья в новые регионы, увеличение сложности месторождений и растущая степень выработанности действующих месторождений приводит к дифференциации затрат по разработке разных месторождений, снижению рентабельности инвестиционных проектов и, соответственно, – к необходимости принятия все новых льгот. Как следствие этого процесса мы наблюдаем все возрастающую сложность налогового законодательства: собственно говоря, большинство изменений законодательства последних лет сводились к установлению новых и дифференциации имеющихся льгот, понижающих коэффициентов, специальных ставок и т.д. Очевидным выходом из этой постоянно раскручивающейся спирали налоговых льгот является переход к универсальному рентному налогу, в условиях которого уровень налоговой нагрузки напрямую зависел бы от рентабельности конкретного проекта по добыче сырья. В мировой практике такие налоги, как правило, называются налогами на дополнительный доход или налогами на финансовый результат³.

Еще в 2014 году премьер-министр Дмитрий Медведев поручил провести налоговый эксперимент – заменить НДС на сборы, которые бы учитывали расходы компаний. После этого Министерство энергетики РФ разработало законопроект, в котором помимо налога на финансовый результат фигурировал налог на добавленный доход⁴.

1 января 2015 года вступили в силу изменения законодательства, предусматривающие реализацию налогового манёвра в нефтяной отрасли. Параметры «налогового манёвра» определялись в условиях мировой цены на нефть 100 долларов за баррель и курса доллара США 38 рублей.

Снижение мировых цен на нефть, начавшееся в IV квартале 2014 года, создаёт более благоприятные условия для нефтедобывающей и нефтеперерабатывающей отрасли по сравнению с ранее действовавшей системой налогообложения.

Вместе с тем фактические доходы бюджетной системы России от добычи нефти за январь – май 2015 года в результате снижения цены на нефть ниже доходов, рассчитанных в условиях цены на нефть 100 долларов за баррель, на 25,6 % (679 млрд рублей)⁵.

Если бы «налоговый манёвр» не был реализован с 1 января 2015 года, указанное снижение увеличилось бы на 20–60 млрд рублей в зависимости от выбранного сценария налогообложения нефтяной отрасли⁶.

Таким образом, анализ реализации с 1 января 2015 года «налогового манёвра» показывает, что, несмотря на существующие в секторе проблемы с рефинансированием валютных займов и финансированием долгосрочных инвестиционных проектов, сокращения финансовых ресурсов в нефтяной отрасли не происходит, а наоборот, имеет место их увеличение.

Исходя из соображения экономической и бюджетной эффективности, новую систему налогообложения добычи нефти надо внедрять на базе налога на добавленный доход и преимущественно для новых месторождений, то есть тех участков недр, разработка которых либо была

³ Трунин И.В. Доклад директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ о налоге на финансовый результат: льготы вместо стимулов к развитию от 13.03.2015. URL:http://www.minfin.ru/ru/press-center/?id_4=33117 (дата обращения 22.02.2016 г.).

⁴ Дармин А. Налог на финансовый результат: пора делать выбор. 26.05.2015. URL:<http://www.transport-nefti.com/blog/4911> (дата обращения 22.02.2016).

⁵ Официальный сайт Правительства РФ. О реализации «налогового манёвра» в нефтяной отрасли. 20.06.2015. URL: <http://government.ru/info/19405/> (дата обращения 01.03.2016).

⁶ Там же.

начата незадолго до, либо уже после внедрения нового налога. При разработке всех остальных месторождений, затраты на которые уже были понесены в старых налоговых условиях, следует сохранить в среднесрочной перспективе действующую налоговую систему со всеми ее многочисленными льготами и освобождениями, которые применяются и в настоящее время. В долгосрочной перспективе, после отработки налога на добавленный доход на новых месторождениях, возможно, нужно подумать о его более широком внедрении в области.

Вместе с тем, Президент Российской Федерации В.В. Путин на встрече с руководителями нефтедобывающих компаний, состоявшейся 1 марта 2016 года, еще раз обсудил перспективы развития российской нефтяной отрасли. Как подчеркнул Президент Российской Федерации В.В. Путин перспективы развития нефтяной отрасли в РФ, в том числе, зависят от вопросов, связанных с ситуацией на мировом рынке нефти, возможной заморозкой добычи нефти в случае достижения таких договоренностей, налогообложением отрасли.

Вместе с тем, для получения эффективного результата требуется системная работа в отношении реформы налогообложения нефтяной отрасли, поэтапный переход от «налогового маневра» к налогообложению добавленного дохода нефтяных компаний.

Важнейшим направлением совершенствования налоговой системы в нефтяной отрасли является разработка подходов, позволяющих снизить темпы падения добычи нефти, экономически стимулировать работы по малодебитному фонду и вводу бездействующих скважин.

Наиболее совершенной формой налогообложения добычи нефти является налогообложение определяемого тем или иным образом дополнительного (чистого) дохода. Поскольку все горно-геологические и географические характеристики месторождения в конечном счете отражаются в получаемом при его разработке доходе, такой подход обеспечивает автоматическую дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от конкретных условий добычи нефти. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход, но и затраты на добычу нефти на конкретном месторождении. В результате не возникает экономических препятствий для разработки нефтяных месторождений, характеризующихся повышенными капитальными, эксплуатационными, транспортными затратами. Такой подход может быть реализован в разных формах, например на основе применения налога на дополнительный доход от добычи углеводородов (далее – НДД), ресурсно-рентного налога или дополнительного налога на прибыль.

Применение НДД на новых месторождениях имеет ряд преимуществ по сравнению с НДПИ, оно обеспечивает автоматическое приведение налоговой нагрузки в соответствие с условиями разработки конкретных месторождений. В отличие от налога на добычу, НДД основан на показателях дополнительного дохода и Р-фактора, объективно отражающих реальную экономическую эффективность разработки конкретного месторождения. Тем самым непосредственно учитываются горно-геологические и географические условия добычи углеводородов. НДД учитывает изменение горно-геологических условий добычи в процессе эксплуатации месторождения, то есть его истощение. В случае высокоэффективных проектов применение НДД обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства; одновременно создаются условия для реализации низкоэффективных проектов. НДД стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается вплоть до полной окупаемости капитальных затрат, а последующее налогообложение соответствует показателям доходности.

Введение налога на дополнительный доход позволяет обеспечить дифференциацию налоговой нагрузки и создать необходимые условия для освоения новых нефтяных месторождений с повышенными производственными затратами. Вместе с тем переход к такому налогообложению требует создания определенных условий, прежде всего решения проблемы определения и применения

для целей исчисления налогов рыночных цен на нефть и организации учета и контроля доходов и затрат при добыче нефти в разрезе месторождений (лицензионных участков).

Налогообложение дополнительного дохода является более сложной формой налогообложения, однако с точки зрения интересов долгосрочного развития такое усложнение налоговой системы представляется оправданным⁷.

Также эффективное применение НДС предполагает использование для целей налогообложения внутрироссийских биржевых цен на нефть, в противном случае применение налога на дополнительный доход неэффективно, так как это может привести к искусственному занижению цен налогоплательщиками, а также образованию трансфертных цен. Учитывая, что биржевая торговля углеводородными ресурсами только развивается в России, применение налогов на дополнительный доход и финансовый результат возможно после совершенствования регуляторной политики государства⁸.

Таким образом, целесообразно введение НДС для новых месторождений. При этом под новыми месторождениями следует понимать все месторождения, разработка и добыча нефти на которых будут начаты после принятия закона о НДС. Поскольку на большую часть неосвоенных месторождений лицензии уже выданы, не следует ограничивать применение НДС только месторождениями, лицензии на разработку которых будут выданы после введения закона в действие. Налоговые обязательства по уплате НДС по каждому лицензионному участку должны определяться отдельно.

Кроме того, применение НДС будет стимулировать инвестиции за счет фактического освобождения инвесторов от налога вплоть до полного возмещения капитальных затрат. В то же время снижение общих налоговых поступлений от нефтяного сектора будет незначительным, так как удельный вес новых месторождений в общей добыче нефти в России достаточно мал.

Таким образом, в текущих реалиях ключевой задачей государства является стимулирующая политика, которая будет способствовать повышению качества нефтяного сектора и сделает его влияние на экономику максимально эффективным и продуктивным.

⁷ Бобылев Ю.Н. Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики. М.: Ин-т Гайдара, 2010. 200 с.

⁸ Панчева В.С. Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в России. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Государственный университет управления, Москва, 2015.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая// Собрание законодательства РФ. 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. (в ред. от 08.06.2015).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая// Собрание законодательства РФ. 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 г. (в ред. от 29.06.2015.).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая. Проект. Внесен правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 31 января 1998 г. Принят Государственной Думой Федерального Собрания РФ в первом чтении 16 апреля 1998 г.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: Проект. Внесен правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 30 апреля 1997 г. Федеральный закон «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов»: Проект. Внесен депутатами Государственной Думы С. Доном, С. Орловой, Л. Маркеловым и др., 1998.
5. Официальный сайт Правительства РФ. О реализации «налогового манёвра» в нефтяной отрасли. 20.06.2015. URL:<http://government.ru/info/19405/> (дата обращения 01.03.2016).
6. Бобылев Ю.Н. Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики. М.: Ин-т Гайдара, 2010. 200 с.
7. Дармин А. Налог на финансовый результат: пора делать выбор. 26.05.2015. URL:<http://www.transport-nefti.com/blog/4911> (дата обращения 22.02.2016).
8. Панчева В.С. Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в России. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Государственный университет управления, Москва, 2015.
9. Трунин И.В. Доклад директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ о налоге на финансовый результат: льготы вместо стимулов к развитию от 13.03.2015. URL: http://www.minfin.ru/ru/press-center/?id_4=33117 (дата обращения 22.02.2016 г.).

© 2016 г.

А. В. Тихонова

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ ПОДДЕРЖКИ АПК В РАМКАХ ВТО¹

Тихонова Анна Витальевна – младший научный сотрудник Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, ассистент кафедры статистики и эконометрики РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева.

(E-mail: AVTihonova@fa.ru)

Агропромышленный комплекс является одним из важнейших секторов экономики, относящихся к базовым, жизнеобеспечивающим: «производство пищевых средств является самым первым условием жизни непосредственного производителя и всякого производства вообще»². Именно поэтому агропромышленному комплексу отводится важная роль во всех странах мира, включая даже те, в которых собственное производство сельхозпродукции обходится дороже, чем импорт. К примеру, в Японии из-за неустрашимых природных и трудноразрешимых экономических причин производство продовольствия дороже, чем в США, как минимум в 2-3 раза, а по большинству продуктов – в 4-5 раз. Вместе с тем, на государственном уровне ставится задача преодоления зависимости от поставок продовольствия из ее главного стратегического партнера и союзника – США, а доля государственной финансовой помощи в цене продукции составляет около 70 %³.

Одним из центральных вопросов экономической аграрной политики любой страны является членство в ВТО, так как оно приводит к глубоким изменениям в экономике АПК, связанным со структурой и характером мер государственной финансовой поддержки. Имеется большое количество научных работ, в которых рассматриваются финансовые последствия от вступления в ВТО и необходимость ограничения прямой поддержки, направленной на компенсацию понесенных затрат (Н. Станканелли⁴; А.В. Петриков⁵). Значительное количество исследований посвящено вопросам налогообложения аграрного сектора экономики в зарубежных странах (Р. Парше, С.В. Нэм, Б. Рэйчл⁶; Джордан Ф. Сатер, Кристиан А. Восслер⁷), а также в российской

¹ Статья подготовлена при финансовой поддержке РГНФ (грант № 15-22-01004).

² Маркс К. «Капитал: критика политической экономии. Т. III» / К. Маркс. – М.: Эксмо, 2011. 1200 с.

³ Аналитическая записка (Бюллетень Счетной Палаты) «Необходимость государственной поддержки сельскохозяйственного производства и повышения эффективности использования бюджетных средств в агропромышленном комплексе России» / Официальный сайт «Бюджетная система Российской Федерации». URL: http://www.budgetrf.ru/Publications/Schpalata/2001/bulletin/schpa_l6422001bull6-1.htm (дата обращения: 03.10.2015).

⁴ Stancanelli N. (2009), “The Historical Context of the Green Box”, In *Agricultural Subsidies in the WTO Green Box: Ensuring Coherence with Sustainable Development Goals*. Eds. Meléndez-Ortiz, R., Bellmann, C., and Hepburn, J. Cambridge University Press, UK.

⁵ Петриков А.В. Повысить адаптацию аграрного сектора России к условиям ВТО // *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*, 2012, № 6. С. 6-8.

⁶ Parsche R., Nam C. W., Reichl B. et al., *Internationaler Vergleich der Systeme der Besteuerung der Land- and Forstwirtschaft (International comparison of the systems of taxation of agriculture and forestry)*, Ifo Institute for Economic Research, Munich 2001.

⁷ Jordan F. Suter and Christian A. Vossler Towards an Understanding of the Performance of Ambient Tax Mechanisms in the Field: Evidence from Upstate New York Dairy Farmers // *Am. J. Agr. Econ.* – 2014 – № 96 (1). – p. 92-107 doi:10.1093/ajae/aat066.

научной среде (Н.Н. Тюпакова⁸; М.А. Шадрина⁹; М.В. Пьянова¹⁰; Г.А. Гончаренко¹¹). Однако должного анализа эффективности мероприятий налоговой поддержки АПК и роли налоговых льгот в условиях ВТО не проводится.

Традиционно современная система государственной финансовой поддержки АПК представляет собой сочетание пяти экономических элементов:

1. Бюджетные стимулы; представленные системой бюджетных субсидий, которая исторически являлась и продолжает оставаться главной формой государственной поддержки аграриев практически во всех странах мира.

2. Кредитные стимулы; представленные банковской системой льготного кредитования, институтом сельскохозяйственной кредитной кооперации и сельскими финансовыми учреждениями нового типа, а также лизингом в сфере агропромышленного комплекса.

3. Ценовые стимулы в форме государственных закупок, осуществляемых с целью увеличения предложения сельскохозяйственной продукции посредством стимулирования спроса.

4. Внешнеторговые стимулы; представленные системой установленных таможенных тарифов;

5. Налоговые стимулы; представленные налоговыми льготами и специальными режимами налогообложения.

В данной работе мы сфокусировали внимание на налоговых инструментах государственной финансовой поддержки АПК.

Во-первых, наша позиция обосновывается наибольшей целесообразностью применения налоговых льгот в рыночных условиях с учетом требований Всемирной торговой организации. Институты кредитования, как показала отечественная практика, недостаточно развиты, и по своей сути стимулирование кредитов представляет собой субсидирование процентной ставки сельскохозяйственным товаропроизводителям. В структуре расходов они являются преобладающими: к примеру, по данным Национального доклада эта статья расходов в России составила в 2014 году 46 %¹². Высокая закредитованность сельскохозяйственных товаропроизводителей ставит под сомнение эффективность использования таких инструментов. Применение ценовых стимулов ограничено требованиями рынка и свободной конкуренции¹³. Уход от плановой экономики позволил выделить лишь отдельные направления использования цен в качестве стимулирующего рычага, в основном все они связаны с государственными закупками продукции (инструмент искусственного воздействия на рыночный спрос и предложение). Стимулирующее воздействие внешнеторговых инструментов весьма затруднительно в практическом применении. Основными обязательствами стран-членов ВТО наряду с сокращением совокупной внутренней поддержки АПК являются также сокращение объема экспортных субсидий и снижение импортных тарифов. В связи с чем пространственная и субъектная «география волатильности» внешнеторговых инструментов весьма ограничена.

⁸ Тюпакова Н.Н. Методологические аспекты совершенствования механизма исчисления НДС // Финансы, 2010, № 6. С. 39 – 43.

⁹ Шадрина М.А., Мизюрева В.В. Новое в налогообложении сельхозтоваропроизводителей // Бухучет в сельском хозяйстве, 2013, № 2. С. 51-57.

¹⁰ Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение, 2009, № 8. С. 62-64.

¹¹ Гончаренко Г.А. Эффективность специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей // Вестник Алтайского государственного аграрного университета, 2010, № 8 (70). С. 111-115.

¹² Тихонова А.В. Налоговое регулирование аграрного сектора: оценка и проблематика // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права), 2014, № 6 (98). С. 25-34.

¹³ Пинская М.Р. Налоговые инструменты институционализации импортозамещения в сельском хозяйстве // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал, 2015, № 5 (27). С. 72-79.

Во-вторых, актуальность рассмотрения налоговых стимулов подтверждается также наличием ряда проблемных «точек» в практике их применения, поиском возможных путей решения, направленных на повышение эффективности производственной деятельности субъектов агропромышленного кодекса.

Вступление России во Всемирную торговую организацию повлекло за собой определенные последствия, связанные с изменением государственной финансовой поддержки сельского хозяйства. В частности, такие изменения были связаны с ограничениями на объемы предоставляемых субсидий, вводимыми Соглашением по сельскому хозяйству (далее – Соглашение). Документ вводит в практику государственного аграрного финансирования термин «агрегированный показатель поддержки (АПП)», определяемый как годовой объем поддержки, предназначенной для производителей какого-либо сельскохозяйственного продукта, или поддержки, не связанной с конкретным продуктом и предназначенной для сельскохозяйственных производителей в целом, за исключением видов государственной поддержки, изымаемых из обязательств по сокращению. В рамках конкретного государства сумма АПП представляет собой «общий агрегированный показатель поддержки («общий АПП», то есть предельно разрешенную сумму прямых видов государственной поддержки, направляемую на финансирования сельского хозяйства.

В соответствии с требованиями ВТО, а также принадлежностью к АПП все меры государственной поддержки делятся на три корзины: «желтую», «голубую» и «зеленую». Первые – воздействуют непосредственно на рынок, так как оказывают влияние на формирование цен, по своей сути представляют компенсацию понесенных затрат производителями и потому подлежат ограничению. Меры «голубой» корзины – ограничительные, они направлены на уменьшение объемов сельскохозяйственной продукции в случае ее перепроизводства и отсутствия рынков сбыта¹⁴. И, наконец, меры «зеленой» корзины представляют собой финансовую поддержку, воздействующую на рыночную конкуренцию опосредованно. Однако они еще недостаточно широко применяются на практике (особенно в развивающихся странах и странах с переходной экономикой): подавляющий объем субсидий является прямым, а отдельные их виды, не подлежащие ограничению, фактически таковыми не являются. Вместе с тем, в приложении 3 к Соглашению отмечено, что сельскохозяйственные налоги или сборы, выплачиваемые производителями, вычитаются из сумм АПП.

Таким образом, широкое распространение налоговых льгот в аграрной среде, повышение эффективности их применения не теряет своей актуальности в настоящее время¹⁵. Более того, оно может быть поставлено во главу угла, наряду с модификацией системы бюджетных субсидий в формы, не принадлежащей к АПП. С этой точки зрения, актуальным представляется анализ передового опыта налогового стимулирования ведущих мировых государств, поскольку в плоскости налогообложения лежит действенный вариант государственной поддержки аграриев.

Государственное налоговое регулирование играет важную роль в поддержании развития агропромышленного комплекса во всех странах мира. Оно включает в себя совокупность различных инструментов воздействия не только на доходы сельскохозяйственных товаропроизводителей, но и призвано регулировать такие важные составляющие аграрного рынка, как структуру производства, социальную структуру села, межотраслевые и межхозяйственные отношения.

В развитых странах мелкие фермеры (крестьянские и личные подсобные хозяйства) производят значительный объем товарной продукции, именно поэтому сфера использования методов косвенного (налогового) регулирования широко распространена, а многочисленные налоговые привилегии уменьшают финансовые функции системы налогообложения в аграрном секторе до минимального уровня.

Особенности налоговых систем определяют принципиальные различия в преференциальной налоговой политике конкретного государства. В развитых странах все организации

¹⁴ В Российской Федерации фактически не используются.

¹⁵ Карзаева Н.Н., Телегина Ж.А., Уколова А.В. Риски деятельности организаций АПК как объект интегрированной отчетности // Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии, 2015, № 4. С. 106-114.

облагаются налогами одинаково. Например, в США внутри механизма каждого налога заложен не один десяток налоговых преференций – налоговый кодекс содержит до сотни налоговых льгот, так или иначе воздействующих на темпы научно-технического прогресса. В менее развитых постсоветских странах (Беларусь, Украина), помимо льгот в рамках основного налогового режима, для товаропроизводителей предусматривается особый режим налогообложения, обоснованный сезонностью сельскохозяйственного производства, зависимостью от природных и климатических условий, преобладанием мелких производителей¹⁶.

Среди наиболее эффективных аграрных льгот за рубежом следует выделить установление ставки НДС по реализации сельскохозяйственной продукции 0 %, что является неоспоримым фактором роста ее рентабельности. Другим способом стимулирования, кроме установления нулевой ставки на саму сельхозпродукцию, является также использование аналогичной ставки и на основные статьи затрат, включаемые в ее себестоимость: сырье и материалы, технику и запчасти к ней (например, в Великобритании)¹⁷.

В ряде стран сельскохозяйственные товаропроизводители освобождены от обязанности по уплате земельного налога (США, Италия, Великобритания) или же платят налог на льготных условиях (Франция).

И, наконец, главная и наиболее перспективная для имплементации в отечественную практику особенность налогообложения сельского хозяйства стран Европы состоит в дифференциации налоговой нагрузки на внутриотраслевом разрезе (табл. 1)¹⁸.

Таблица 1

Налоговая нагрузка¹⁹ на сельскохозяйственных товаропроизводителей в странах Европы, %

Государство	Сельское хозяйство, в среднем	Традиционное земледелие	Молочное производство	Переработка сельскохозяйственной продукции	Производство экологически чистых продуктов
Австрия	6,0	6,1	5,2	4,2	5,0
Дания	14,0	15,8	7,8	15,0	10,1
Франция	2,7	2,9	1,9	2,3	2,1
Германия	6,8	7,7	5,9	4,8	6,1
Италия	2,3	2,6	2,0	3,7	2,1
Нидерланды	6,1	5,7	4,7	6,3	4,6
Швеция	11,3	14,3	8,0	6,0	9,1
Великобритания	1,8	1,8	1,5	1,9	1,2

Источник: составлено авторами по - Parsche, Rüdiger *Taxing Means of Agricultural Production in Germany: A Relatively High Tax Burden Compared to Other Important EU Competitors* / Rüdiger Parsche and Doina Maria Radulescu // *CESifo DICE Report*. – 2004. – vol. 2, issue 2. – p. 48-54.

¹⁶ Grabowski R., (2011) «The evolution of the state and taxation: role of agriculture», *International Journal of Development Issues*, Vol. 10 Iss: 3, pp.188-203.

¹⁷ Кузьменко В., Кожевникова И. Налоговое стимулирование эффективности производства в АПК // *АПК: экономика, управление*, 2004, №10. С. 33-37.

¹⁸ Процесс определения налоговой нагрузки был осложнен в связи с тем, что самые крупные международные статистические организации не предоставляют информацию о налогах в отраслевом разрезе. По этой причине мы использовали данные по налоговой нагрузке Института исследования экономики в Мюнхене (IFO).

¹⁹ Рассчитывается как соотношение налогов на доходы к прибыли организаций.

Дифференциация налоговой нагрузки в Европе на внутриотраслевом уровне возникает потому, что отдельные элементы налогообложения (льготы, ставки) предусмотрены для конкретных подотраслей (животноводство, растениеводство, переработка продукции сельского хозяйства). Данный факт четко прослеживается в таблице: молочное животноводство более льготировано налогами (Дания – 7,8 %, Швеция – 8,0 %, Германия – 5,9 %), нежели растениеводство (15,8 %, 14,3 %, 7,7 % соответственно). Наличие большого количества налоговых льгот и преференций во Франции позволяет обеспечить достаточно низкий уровень налоговой нагрузки на сельское хозяйство (2,7 %), при этом в России она составляет (при условии сопоставления методик расчета) порядка 5-6 %.

Российское налоговое законодательство содержит льготы, предназначенные для организаций вне зависимости от их отраслевой принадлежности (амортизационная премия и т.д.), такими льготами могут воспользоваться все субъекты АПК при соответствии требованиям НК РФ. Однако основная часть налоговых льгот, предназначенных для аграриев, может быть использована только при соответствии организации критериям признания сельскохозяйственным товаропроизводителем, представленным в ст. 346.2 Налогового Кодекса Российской Федерации, и фактически исключает возможность использования аграрных льгот переработчиками давальческого сырья (табл. 2).

Таблица 2

Налоговые льготы АПК Российской Федерации

Объект	Общий режим налогообложения	ЕСХН
Прибыль	Для ст. 346.2: по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции – 0 %; для прочих видов деятельности – 20 %.	доходы минус расходы, перечень расходов закрытый, ставка налога – 6 %.
Имущество	Базовая ставка - 2,2 %. Субъекты РФ могут установить меньшие ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и(или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.	Не признаются плательщиками налога
Торговый сбор	Платят согласно НК РФ	Освобождены, в отношении продажи сельхозпродукции
Основные средства	Амортизационная премия – 10, 30 % от первоначальной стоимости основных средств, повышающие коэффициенты амортизации.	Ускоренный вариант принятия расходов по основным средствам
НДС	Базовая ставка – 18 %; для продажи продовольственных товаров, племенных сельхозживотных; спермы, полученной от племенных сельхозживотных; эмбрионов, полученных от племенных сельхозживотных – ставка 10 %.	Не являются плательщиками
Водопользование	Не признаются объектами налогообложения: – использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного, водопроводного назначения и для целей водоотведения; – забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан.	
Транспорт	Не являются объектом налогообложения тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельхозпродукции.	

Земля	Базовая ставка – 1,5 %; в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства; земель для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства – ставка 0,3 %.
-------	---

Источник: составлено автором на основе Налогового Кодекса Российской Федерации

Несмотря на большое количество налоговых льгот для сельскохозяйственных товаропроизводителей, эффект от их применения остается незначительным. Это является как результатом практики применения единого сельскохозяйственного налога, так и отдельных льгот в рамках общей системы налогообложения. В частности, можно выделить следующие основные проблемы:

- отсутствие системного подхода в разработке налоговых инструментов стимулирующего характера, что является важнейшим барьером для их эффективной работы, особенно в совокупности с иными инструментами финансовой поддержки;
- наличие целого ряда законодательных актов с определением «сельскохозяйственный товаропроизводитель» приводит к разногласиям по ряду льгот ввиду несоответствия содержащихся в этих документах критериев его признания;
- неуплата НДС для организаций, применяющих ЕСХН и реализующих продукцию компаниям, не применяющим льготные режимы налогообложения, - фактор вынужденного увеличения себестоимости сельскохозяйственной продукции (ввиду отнесения полной стоимости «входящего» НДС на затраты);
- разница в базовой и льготной ставке земельного налога не выполняет функции эффективного регулятора и контролера в сфере земельных отношений (целевого и рационального использования ресурсов);
- отсутствие дифференциации налогообложения по отраслям внутри сельского хозяйства (рассмотрена ранее).

В рамках настоящего исследования рассмотрена система государственной финансовой поддержки агропромышленного комплекса, которая представлена пятью составляющими ее стимулами – бюджетными, налоговыми, кредитными, ценовыми и внешнеторговыми. В условиях высокой закредитованности сельского хозяйства, свободной рыночной конкуренции, а также необходимости соблюдения обязательств, принятых Россией в результате вступления в ВТО, одними из наиболее перспективных для практического применения инструментов государственной поддержки остаются налоговые льготы. Фискальные преференции не подлежат ограничению по требованиям ВТО, а значит, кроют в себе дополнительные резервы роста объемов государственной финансовой поддержки. Они могут выполнять функции регулятора на аграрном рынке и, наконец, их предоставление основано на предшествующем тому производстве валового добавочного продукта. Однако проведенный анализ элементов государственной поддержки показал, что государственная налоговая политика в аграрной среде, во-первых, бессистемна и не учитывает всех особенностей сельскохозяйственного производства, а во-вторых, недостаточно проработана с точки зрения практической реализации налоговых льгот сельскими налогоплательщиками.

В качестве рекомендаций для устранения выявленных негативных тенденций, а также эскалации пакета инструментов «зеленой» корзины ВТО, рационально в части налогового стимулирования:

- ввиду ограничений с исполнением бюджетов всех уровней Российской Федерации увеличивать объемы государственной поддержки за счет расширенного предоставления налоговых льгот, так как оно основано на принципах экономической эффективности бизнеса;
- для повышения эффективности налоговой политики унифицировать категорию «сельскохозяйственный товаропроизводитель» для всех законодательных актов; предоставить право выбора статуса плательщика НДС при использовании специального налогового режима;

использовать налоговые санкции за нецелевое использование земель сельскохозяйственного назначения; дифференцировать ставки единого налога на внутриотраслевом разрезе.

Библиографический список

1. Аналитическая записка (Бюллетень Счетной Палаты) «Необходимость государственной поддержки сельскохозяйственного производства и повышения эффективности использования бюджетных средств в агропромышленном комплексе России» / Официальный сайт «Бюджетная система Российской Федерации». URL: <http://www.budgetrf.ru/Publications/Schpalata/2001/bulletin/schpal6422001bull6-1.htm> (дата обращения: 03.10.2015);
2. Гончаренко Г.А. Эффективность специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей // Вестник Алтайского государственного аграрного университета, 2010, № 8 (70), С. 111-115;
3. Карзаева Н.Н., Телегина Ж.А., Уколова А.В. Риски деятельности организаций АПК как объект интегрированной отчетности // Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии, 2015, № 4. С. 106-114;
4. Кузьменко В., Кожевникова И. Налоговое стимулирование эффективности производства в АПК // АПК: экономика, управление, 2004, №10. С. 33-37;
5. Маркс, К. «Капитал: критика политической экономии. Т. III» / К. Маркс. – М.: Эксмо, 2011. 1200 с.;
6. Петриков А.В. Повысить адаптацию аграрного сектора России к условиям ВТО // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2012, № 6. С. 6-8;
7. Пинская М.Р. Налоговые инструменты институционализации импортозамещения в сельском хозяйстве // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал, 2015, № 5 (27). С. 72-79;
8. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение, 2009, № 8. С. 62-64;
9. Тихонова А.В. Налоговое регулирование аграрного сектора: оценка и проблематика // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права), 2014, № 6 (98). С. 25-34;
10. Тюпакова Н.Н. Методологические аспекты совершенствования механизма исчисления НДС // Финансы, 2010, № 6. С. 39-43;
11. Шадрина М.А., Мизюрева В.В. Новое в налогообложении сельхозтоваропроизводителей // Бухучет в сельском хозяйстве, 2013, № 2. С 51-57;
12. Grabowski R., (2011) «The evolution of the state and taxation: role of agriculture», International Journal of Development Issues, Vol. 10 Iss: 3, pp.188- 203;
13. Jordan F. Suter and Christian A. Vossler Towards an Understanding of the Performance of Ambient Tax Mechanisms in the Field: Evidence from Upstate New York Dairy Farmers // Am. J. Agr. Econ, 2014, № 96 (1). p. 92-107;
14. Parsche R., Nam C. W., Reichl B. et al., Internationaler Vergleich der Systeme der Besteuerung der Land- and Forstwirtschaft (International comparison of the systems of taxation of agriculture and forestry), Ifo Institute for Economic Research, Munich, 2001;
15. Stancanelli N. (2009), «The Historical Context of the Green Box», In Agricultural Subsidies in the WTO Green Box: Ensuring Coherence with Sustainable Development Goals. Eds. Meléndez-Ortiz, R., Bellmann, C., and Hepburn, J. Cambridge University Press, UK.