

# **Раздел I. Тема номера: К Седьмому международному налоговому симпозиуму «Теория и практика налоговых реформ». Подборка статей**

## **Уважаемый читатель!**

В текущем номере журнала «Налоги и финансовое право» вы увидите тематическую подборку очень интересных, с нашей точки зрения, статей. Это небольшая часть статей, которые были присланы на Седьмой международный налоговый симпозиум «Теория и практика налоговых реформ», который состоится в Байкальском государственном университете экономики и права (г. Иркутск) 29 июня – 5 июля 2015 г.

Из всего массива статей мы специально отобрали для журнала «Налоги и финансовое право» статьи ученых-налоговедов из университета, принимающего в этом году симпозиум, чтобы читатель смог составить собственное представление о тематике и качестве налоговых исследований, проводимых учеными Байкальского государственного университета экономики и права.

Анонсирование этого и предыдущих симпозиумов, кстати, вы могли регулярно видеть на страницах данного журнала. Поэтому логичным является и желание ознакомить вас с частью материалов симпозиума на страницах этого же журнала. Благо редакция журнала абсолютно открыта к научно-практическим контактам и идет на встречу всем просьбам такого характера, в чем мы не раз уже убеждались, размещая объявления, материалы и отчеты о проведении различных налоговых конференций и симпозиумов. В связи с чем, хочется в очередной раз от имени оргкомитета выразить особую благодарность всей редакции журнала «Налоги и финансовое право» и ее главному редактору – к.ю.н. А.В. Брызгалину – за ту колоссальную работу, которую они проводят в сфере популяризации знаний теории и практики формирования цивилизованной налоговой системы не только в нашей стране, но и в странах ближнего зарубежья.

Читателю должно быть небезынтересно узнать поближе о данном симпозиуме, поэтому позволим себе несколько строк информации. Симпозиум «Теория и практика налоговых реформ», зарождался как интегральный симпозиум двух стран России и Украины с целью консолидации усилий научного экономического сообщества для обсуждения актуальных проблем реформирования налоговых систем, выработки рекомендаций по совершенствованию налоговой политики наших стран, формирования творческих коллективов и проведения совместных теоретико-методологических исследований налоговой направленности.

Именно в такой тональности изначально была сформулирована цель симпозиума, обусловленная неудовлетворенностью потребителей современных экономических разработок, в том числе состоянием отечественных (как украинских, так и российских) исследований в сфере налогов и налогообложения. Еще в период проведения первого Украино-Российского налогового симпозиума (г. Харьков, 21-23 мая 2009 г.) неоднократно в выступлениях участников звучала тревога о качестве современных учебных материалов по налогообложению, которые в большинстве своем тяготеют к упрощенному воспроизведению действующего законодательства без малейшего намека на аналитику и проблематику. Но и это еще не все. Высказывались серьезные

опасения относительно наблюдаемого дефицита монографических исследований по налогам и налогообложению, немногочисленность которых усугубляется стремлением лишь к констатации имеющихся проблем и критике реализуемого курса налоговой политики, чаще всего, без какой-либо теоретико-методологической проработки проблемы и экономико-математического моделирования вариантов ее решения.

За первым симпозиумом последовал второй (г. Екатеринбург, 1-3 июня 2010 г.), третий (г. Тернополь, 31 января – 4 февраля 2011 г.), четвертый (г. Москва, 28 июня – 1 июля 2012 г.), пятый (г. Ирпень 1-5 июля 2013 г.), шестой (г. Санкт-Петербург 1-6 июля 2014 г.). Именно в нацеленности на решение конкретных задач и реализацию конкретных совместных разработок организаторы видят залог сегодняшней и будущей востребованности налогового симпозиума.

Формат симпозиума непрерывно расширялся. В последнем симпозиуме приняло участие почти полторы сотни ученых из 5 стран (России, Украины, Белоруссии, Казахстана и Германии) и оргкомитет принял решение о расширении формата симпозиума до международного с привлечение ведущих специалистов из Юго-Восточной Азии.

Но вернемся к самим статьям. Все они, конечно же, разные. Одни более интересны, другие менее. Порой они содержат диаметрально противоположные взгляды на способы решения тех или иных проблем, порой и сами-то проблемы представляются в разных тональностях. Но есть в них нечто общее – некий общий «знаменатель», позволяющий успешно сосуществовать в этих статьях беспристрастному плюрализму мнений, причем, что особенно важно, плюрализму без привязки к каким-либо политическим партиям и течениям. Объединяющим началом в работе всех этих авторов (участников симпозиума) является желание сделать национальные налоговые системы более совершенными, конкурентоспособными, и, конечно же, – более человечными. Но, кроме того, нас объединяет также искренняя уверенность, что это возможно и что наш труд, пусть хоть в какой-нибудь мере, но будет способствовать достижению данной цели. Согласитесь, это заслуживает, как минимум, заинтересованного прочтения.

Рекомендуем Вам, дорогой читатель, также ознакомится с последней коллективной монографией, выпущенной к текущему симпозиуму:

**Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.**

Уверен, что вы не потратите время зря и с большим интересом ознакомитесь с материалами симпозиума! Желаю удачи всем нам в нелегком деле формирования налоговой культуры и построения эффективной и справедливой налоговой системы.

И.А. Майбуров  
Председатель программного комитета симпозиума  
«Теория и практика налоговых реформ»

**Арбатская Юлия Валерьевна**

кандидат юридических наук, доцент,  
декан факультета гражданского и предпринимательского права ФГБОУ  
ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права»,  
г. Иркутск  
Email: julart@yandex.ru

## **К дискуссии о планировании бюджетных расходов**

**Аннотация:** Сформированное к настоящему моменту бюджетное законодательство Российской Федерации в части планирования бюджетов порождает дискуссию о первичности, основополагающей роли одной из базовых категорий финансового права – бюджетных расходов. Нередко ученые, исследующие правовую сущность государственных доходов и государственных расходов, занимаясь буквальным толкованием норм бюджетного права, забывают о причинах появления финансов, финансовой деятельности государства и их предназначении, ставя «во главу угла» доходы бюджета. В статье рассматривается возникшая полемика, приводятся точки зрения авторов, отстаивающих разные точки зрения, и делается вывод об основополагающей роли бюджетных расходов и необходимости поиска разумного компромисса между объемом и содержанием государственных расходов и государственных доходов.

**Ключевые слова:** государственные расходы; бюджетные расходы; финансы, финансовое право.

**Annotation:** Budget legislation of the Russian Federation generates debate about the primacy of budget expenditures. Often scientists engaged in a literal interpretation of the rules of budgetary law, forget about the reasons for the emergence of Finance, show the importance of budget revenues. The article discusses the controversy arose, and concludes that the fundamental role of fiscal spending and the need to find a reasonable compromise between the scope and content of public expenditure and government revenue.

**Keywords:** public expenditures; budget expenditures; finance, financial law.

Бюджетное законодательство Российской Федерации, сформированное в течение последних двух десятилетий под влиянием перманентных кризисных ситуаций в экономике России содержит ряд механизмов, направленных на борьбу с дефицитностью бюджета. К числу таковых можно отнести нормы об ограниченности бюджетных расходов (статья 33 Бюджетного кодекса Российской Федерации) и невозможности их увеличения на субфедеральном уровне (статья 92<sup>1</sup> Бюджетного кодекса Российской Федерации<sup>1</sup>), нормы о невозможности принятия новых расходных обязательств без определения источника их финансирования (статья 83 Бюджетного кодекса Российской Федерации), нормы о приостановлении расходных обязательств в случае недостаточности бюджетных ресурсов для их исполнения (статья 192 Бюджетного кодекса Российской Федерации). Указанные законоположения возродили научную полемику о том, какую из двух основополагающих финансово-правовых категорий «государственные расходы» (значительную часть которых составляют бюджетные расходы) или «государственные доходы» следует признать основополагающей, первичной.

Как правило, при характеристике государственных расходов как одного из направлений финансовой деятельности государства и процесса их планирования, в

<sup>1</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31, ст. 3823.

научной литературе подчеркивается их постоянство и повседневность, а также неотделимость от другой стороны финансовой деятельности – сортирования денежных фондов публично-правовых образований.<sup>1</sup> На неразрывность двух обозначенных сторон финансовой деятельности государства указывают Е.А. Ровинский, Г.С. Гуревич и В.В. Гусева определяя государственные (муниципальные) расходы как строго регламентированный и планомерный процесс использования мобилизуемых государством денежных средств для обеспечения выполнения своих функций.<sup>2</sup>

Вместе с тем, Е.А. Ровинский в учебнике «Советское финансовое право» 1961 года, указывая на ошибочность взгляда, согласно которому доходы должны находиться в зависимости от расходов, утверждает, что господство принципа преобладающего значения государственных расходов обусловлено природой капиталистического государства. Буржуазное государство, по его мнению, использует бюджетные средства в интересах монополистической буржуазии на содержание огромного «военно-полицейского и чиновничьего аппарата насилия», при этом непроизводительный характер этих расходов ведет к напряжению налоговой платежеспособности населения.<sup>3</sup>

С ним концептуально соглашаются и некоторые современные ученые. Так, Быков С.С., рассматривая вопрос о первичности потребности в осуществлении публичных расходов по отношению к необходимости взимания налогов, указывает, что «необходимость осуществления публичных расходов не является в современных финансовых отношениях первичной» [2; С. 97], объясняя это тем, что уровень наших возможностей предопределяет степень удовлетворения наших потребностей, и сравнивая государственное хозяйство с хозяйственной жизнью обычного человека. Кроме того, указанный автор также апеллирует к правилу кривой Лаффера об ограниченности государства в его возможности по сбору налогов (так называемый эффект «налоговой ловушки» при чрезмерном повышении налогов), и к обозначенным выше положениям бюджетного законодательства Российской Федерации о прогнозировании доходов бюджета, о бюджетном дефиците и об установлении новых расходных обязательств. С учетом изложенного Быковым С.С. делается вывод о том, что «отправной точкой и причиной осуществления расходов является наличие доходов, а не наоборот».<sup>4</sup>

Комментируя высказанную позицию, прежде всего, следует помнить о причинах появления финансов, финансовой деятельности государства – обеспечить распределение денежных ресурсов между субъектами хозяйствования и государством в целях финансового обеспечения общественных потребностей и реализации государственных полномочий. Как совершенно справедливо указывал С.И. Иловайский, «государственное хозяйство должно иметь своею конечною целью осуществление определенных функций общественной жизни... в государственном хозяйстве первое место принадлежит потребностям и вызываемым им расходам».<sup>5</sup> Таким образом, прежде чем принимать решения о сортировании государственных доходов, устанавливать систему налогов, сборов и иных фискальных платежей (устанавливать новые платежи, отменять либо изменять существующие), следует определить, хотя бы в самом общем виде, какие издержки должно понести государство при решении поставленных

1 Советское финансовое право / Под ред. Е.А. Ровинского. – 3-е изд. – М.: Юрид. лит., 1978. С. 232.

2 Советское финансовое право / Отв. ред. Е.А. Ровинский. – М.: Юрид. лит., 1961. – С. 231.; Финансовое право учебник / А.Р. Батяева, К.С. Бельский, Т.А. Вершило и др.; отв. ред. С.В. Запольский. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. – С. 181.

3 Советское финансовое право / Отв. ред. Е.А. Ровинский. – М.: Юрид. лит., 1961. – С. 232.

4 Быков С.С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью / С.С. Быков // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 1. – С. 97.

5 Иловайский С.И. Учебникъ финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса: Типография Штаба Одесского Военного Округа, 1895. – С. 13-14.

перед ним задач. Поэтому следует поддержать позицию Д.Л. Комягина, отмечавшего, что «государство, как правило, не может себе позволить сократить расходы только по той причине, что для их удовлетворения недостаточно прогнозируемых доходов... Невозможность обеспечить расходы бюджета говорит о слабости государства или о несостоительности управления в публично правовом образовании».<sup>1</sup>

Также следует помнить, что для финансирования возрастающих доходов в распоряжении у государства есть значительное количество инструментов: от налогового механизма, возможности управления своей собственностью (продажа, аренда, иные способы распоряжения) до государственных заимствований. В пользу позиции о первооснове государственных расходов в финансовой деятельности государство можно привести также высказывание известного дореволюционного финансиста И.И. Янжула о том, что предметом финансовой науки является исследование способов наилучшего удовлетворения материальных потребностей государства,<sup>2</sup> из чего следует, что основная цель финансов, финансовой деятельности государства – удовлетворение материальных потребностей государства, выражаяющихся в расходах.

Все вышесказанное ни в коей мере не отрицает и не умаляет значение необходимости поиска разумного компромисса между объемом и содержанием государственных расходов и государственных доходов, находящего свое юридическое закрепление в бюджете и иных финансовых планах, касающихся формирования и использования государственных (муниципальных) финансовых ресурсов. Как совершенно справедливо отмечал И.Х. Озеров в своей работе «Основы финансовой науки» 1914 года, «цель бюджета и росписи – держать расходы в равновесии с доходами, так как только при таком условии возможно правильное ведение государственного хозяйства».<sup>3</sup> Одной из важнейших задач здравой финансовой политики является установление правильного соотношения между публичными расходами и доходами хозяйствующих субъектов.

Также представляются весьма разумными выводы Гефкена о недопущении государственных расходов до размеров, препятствующих образованию капиталов в частных хозяйствах и подрывающих народное благосостояние, при этом он говорит и об опасности противоположной крайности, состоящей в чрезмерной экономии в государственных расходах, «отчего неминуемо должно страдать удовлетворение существенных государственных потребностей».<sup>4</sup> Как совершенно справедливо указывает С.И. Иловайский, задача лиц, руководящих государственным хозяйством и должны заключаться прежде всего в определении минимального уровня расходов, необходимых для «правильного течения государственной жизни».<sup>5</sup>

Таким образом, признавая основополагающую роль бюджетных расходов, как необходимого механизма, обеспечивающего реализацию функций государства, всегда требуется поиск разумного компромисса, и оптимального соотношения между объемом и содержанием государственных расходов и государственных доходов.

<sup>1</sup> Комягин Д.Л. К вопросу о классификации бюджетных расходов / Д.Л. Комягин // Реформы и право. – 2010. – № 3. – С. 12.

<sup>2</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – 4-е изд. изм. и доп. – Санкт Петербург: тип. Стасюлевича М.М., 1904. – С. 14.

<sup>3</sup> Озеров И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – М.: Типография Т-во И.Д. Сытина, 1914. – С. 7.

<sup>4</sup> Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса: Типография Штаба Одесского Военного Округа, 1895. – С. 15.

<sup>5</sup> Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса: Типография Штаба Одесского Военного Округа, 1895. – С. 14.

**Список литературы:**

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31, ст. 3823.
2. Быков С. С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью / С. С. Быков // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 1. – С. 90–99.
3. Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – Одесса: Типография Штаба Одесского Военного Округа, 1895. – 334 с.
4. Комягин Д. Л. К вопросу о классификации бюджетных расходов / Д. Л. Комягин // Реформы и право. – 2010. – № 3. – С. 10–15.
5. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – М.: Типография Т-во И.Д. Сытина, 1914. – 361 с.
6. Советское финансовое право / Отв. ред. Е. А. Ровинский. – М.: Юрид. лит., 1961. – 350 с.
7. Советское финансовое право / Под ред. Е. А. Ровинского. – 3-е изд. – М., Юрид. лит., 1978. – 344 с.
8. Финансовое право учебник / А. Р. Батяева, К. С. Бельский, Т. А. Вершило и др.; отв. ред. С. В. Запольский. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. – 792 с. [электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
9. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – 4-е изд. изм. и доп. – Санкт Петербург: тип. Стасюлевича М.М., 1904. – 500 с.

**Васильева Наталья Викторовна**

кандидат юридических наук, доцент,  
заведующий кафедрой предпринимательского и финансового права  
ФГБОУ ВПО «Байкальский государственный университет  
экономики и права»,  
г. Иркутск  
Email: nativi@yandex.ru

**Доход как категория финансового права**

**Аннотация:** Отсутствие единообразного понимания дохода в финансовом праве препятствует научному осмыслению и практической реализации многих финансово-правовых явлений и процессов. В статье рассматриваются проблемы определения категории «доход» в финансовом праве. Отмечая отсутствие единой трактовки указанного термина, автор предпринимает попытку выработки единого понятия «доход» вне зависимости от институциональной необходимости. Проводя анализ основных признаков финансовых как системообразующей категории, автор выделяет институциональные признаки дохода (денежный, распределительный характер, целевое использование, поступление в денежные фонды, безвозмездность и безвозвратность), которые позволяют дать определение дохода как категории финансового права.

**Ключевые слова:** доход; финансы, финансовое право; частные доходы; публичные доходы.

*Annotation: The lack of a common understanding of revenue in financial law prevents scientific understanding and practical implementation of many financial and legal phenomena and processes. The article deals with the problem of determining the category of «revenue» in the financial law. Noting the absence of a uniform interpretation of the term, the author attempts to develop a common concept of «revenue» regardless of institutional necessity. Through analysis of the main features as a system of finance category, the author highlights the institutional features of the revenue (cash, distribution character, the target is-use, entry to cash funds, gratuitous and irrevocable), which allow to define revenue as a category of financial law.*

*Keywords:* revenue; finance, financial law; private revenues; public revenues.

«Доход» является одной из ведущих финансово-правовых категорий. Вместе с тем, необходимо констатировать, что до настоящего времени его единообразное понимание отсутствует. Термин «доход» повсеместно употребляется в разных институтах финансового права, данная категория используется в разном контексте – публичные доходы, государственные доходы, доходы бюджета, доход как объект налога, доходы организаций и т. п. В зависимости от институциональной необходимости в понятие «доход» вкладывается разное содержание. Это, в том числе, показывает и действующее финансовое законодательство. Так, в соответствии со ст. 41 НК РФ<sup>1</sup> доходом в качестве объекта налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Статьей 6 БК РФ<sup>2</sup> доход бюджета определяется несколько иначе, а именно, как поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета. Не наблюдается единства в понимании дохода и в научной и учебной литературе.

Такая ситуация препятствует научному осмыслиению и практической реализации многих финансово-правовых явлений и процессов, связанных с доходами. Не вполне понятно, почему при использовании единого термина, в него вкладывается разное содержание. Конечно, здесь можно возразить, что достаточно часто встречаются понятия, «которые не только с позиций научных абстракций, но и с позиций легальных дефиниций, закрепленных нормами финансового и налогового права, не совпадают с одноименными, синонимичными по названию понятиями, а также легальными дефинициями других отраслей правоведения».<sup>3</sup> Однако, всегда это продиктовано отраслевой необходимостью, и не затрагивает наиболее фундаментальные категории.

Например, для целей налогообложения уточнены некоторые понятия, используемые иными отраслями законодательства: счета (согласно ст. 11 НК РФ к счетам отнесены только расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета), обособленное подразделение организации (которым, в отличие от гражданского законодательства при налогообложении признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места). В то же время, обращает на себя внимание то обстоятельство, что такая базисная категория гражданского права как «юридическое лицо» в налоговом праве новым содержанием наделена не была. В силу необходимости расширения субъектного состава для целей налогообложения введен новый термин – «организация». К организациям, помимо тех, которые в гражданском праве образуют категорию «юридические лица», были отнесены обособленные подразделения иностранных и международных организаций, с гражданско-

1 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31, ст. 3824.

2 Бюджетный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31, ст. 3823.

3 Покачалова Е.В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты Российского финансового права: дисс... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 39.

правовых позиций не признаваемые юридическими лицами. Более того, обращает на себя внимание тот факт, что, как правило, «внутри» отрасли права единые термины используются в едином контексте (бюджет, налоги, контроль и т. п.). Кроме того, можно привести массу примеров использования категорий, сущность которых одинаково определяется вне зависимости от их отраслевой принадлежности (норма права, правоотношение, законность, субъект, физическое лицо, юридическое лицо, собственность и мн. др.).

Полагаем, что трудности с определением понятия «доход» связаны со многими факторами, как объективного, так и субъективного характера. Прежде всего, обращает на себя внимание то, что «доход» и «расход» – две стороны денежного фонда. Как справедливо указал А.И. Худяков, «переход денег от одного субъекта к другому всегда выражает процесс либо расходования какого-либо денежного фонда, либо его формирования, а чаще всего является тем и другим одновременно».<sup>1</sup> Наиболее ярко это видно на примере налога. Для государства налог является основным доходом, поступающим в централизованные фонды (ст. 41 БК РФ), а для налогоплательщика уплата налога представляет собой расход, что нашло отражение и в действующем законодательстве. Так, ст. 264 НК РФ,<sup>2</sup> в частности, прямо предусмотрено, что суммы налогов и сборов относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Кроме того, разные субъекты вкладывают в понятие дохода разное содержание. Для частного (физического или юридического) лица доход представляет собой некую прибыль, получение неких благ, что и нашло свое отражение в налоговом законодательстве при определении дохода как некой экономической выгоды. Для государства доход представляет собой, прежде всего, средство выполнения своих функций, удовлетворения публичных расходов. Несомненно, некое различие в определении дохода по субъектному составу вполне оправданно, но, полагаем, что указание при определении государственных доходов только на цель их получения, а именно, выполнение функций, осуществление расхода, не отражает основных сущностных свойств такого явления, как доходы.

На наш взгляд, поскольку доход является финансово-правовой категорией, для уяснения его сущности необходимо обратить внимание на системообразующую категорию «финансы», так как она во многом предопределяет основополагающие характеристики иных финансовых категорий, в том числе, и доходов. Признавая отсутствие единой трактовки понятия «финансы», мы будем основываться на разделяемой нами общепризнанной теории финансов как особой формы денежных распределительных отношений, отвечающей таким признакам, как денежный характер; распределительный (перераспределительный) характер; связанные с формированием и использованием фондов денежных средств. Наряду с этим, полагаем необходимым обратить внимание на такую характеристику финансов как их ограниченность (дефицитность). Экономисты рассматривают финансы как ограниченные (дефицитные) ресурсы, поскольку субъект планирует свои доходы в условиях неопределенности их поступления и распределения.<sup>3</sup> «В каждом данном году для удовлетворения кажущихся безграничными потребностей имеются в наличии ограниченные ресурсы».<sup>4</sup> Ограниченность денежных ресурсов порождает проблему выбора, т.е. их

<sup>1</sup> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву / А.И. Худяков; сост. М.К. Сулейменов, Е.В. Порохов, М.В. Карасева, А.Г. Шаукенов. СПб.: Издательство «Юридический центр-Пресс», 2010. С. 228.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32, ст. 3340.

<sup>3</sup> Боди З., Мертон Р. Финансы: Учеб. пособие. Пер. с англ. М.: ИД «Вильямс», 2000. С. 38.

<sup>4</sup> Экономическая теория: учеб. пособие / под общ. Ред. В.К. Гилевой, Е.В. Чигриной. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. С. 29.

эффективной аккумуляции и распределения в условиях множества альтернативных вариантов для удовлетворения потребностей в денежных средствах. Поступление доходов и формирование расходов, как правило, не совпадают по времени. Более того, доходы и расходы не могут быть точно определены ни тем, кто принимает решения, ни кем-либо другим, поскольку они носят прогнозный, вероятный характер, как для государства, так и для хозяйствующего субъекта.<sup>1</sup>

Проведенный анализ финансов позволяет выделить существенные признаки, присущие доходам как финансово-правовой категории. На наш взгляд, к ним необходимо отнести:

1). Денежный характер. Доходы аккумулируются в денежной форме, причем, как правило, безналичной.

2). Распределительный (перераспределительный) характер. Являясь воспроизводственной категорией, доходы существуют на стадии распределения и перераспределения. При помощи финансовых инструментов национальный доход распределяется и перераспределяется, выделяются доходы участвующих в воспроизводственном процессе лиц. Распределительный характер отношений предполагает их безэквивалентность.

3). Целевое использование. Фондовая форма финансов предопределяет целевое использование доходов (финансирование конкретных задач и функций, стоящих перед субъектом).

4). Поступление в распоряжение лица. Здесь считаем необходимым сделать следующую ремарку. В финансово-правовой литературе, как правило, указывается на такую характеристику дохода как поступление не в распоряжение, а в собственность лица. На наш взгляд использование термина распоряжение применительно к доходам является более корректным. Полагаем, нужно учитывать следующие аспекты.

Прежде всего, поскольку финансы, как правило, существуют в безналичной форме, необходимо учитывать цивилистические воззрения на правовую природу безналичных денег. Данный вопрос является дискуссионным, прежде всего, в связи с отсутствием «овеществленной» формы безналичных денег и их существованием в виде записи по счету. Так, Денисовым Е.Р. безналичные деньги рассматриваются как информация о стоимости, находящаяся на различных правах в распоряжении физических и юридических лиц, выраженная в денежных единицах, и учтенная в виде записи по счетам соответствующих кредитных организаций.<sup>2</sup> В настоящее время существует два подхода к определению правовой природы безналичных денежных средств – обязательственно-правовой и вещно-правовой. Несмотря на рассмотрение вещно-правовой природы безналичных денег, что подтверждается наличием возможности защиты владельца счета с помощью абсолютного иска, рассмотрением предприятия как имущественного комплекса, хотя в его состав входят и средства на счетах,<sup>3</sup> общепризнанным является отнесение безналичных денег к объектам обязательственного права в виде прав требования,<sup>4</sup> что нашло отражение и в действующем гражданском и банковском законодательстве, и должно быть учтено при определении доходов.

1 Финансы: Учебник / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской, Б.М. Сабанти. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Юрайт-Издат, 2006. С.16–20.

2 Денисов Е.Р. Финансово-правовые основы денежной системы Российской Федерации: дисс... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 84.

3 Аргуманова Л.Л. Право денежного обращения как подотрасль финансового права Российской Федерации: дисс... д-ра юрид. наук: 12.00.04. М., 2014. С. 165.

4 См., например, Новоселова Л.А. Проценты по денежным обязательствам. 2-е изд., испр. и доп. М.: Статут, 2003. 192 с.; Российское гражданское право: учебник: в 2 т. / В.С. Ем, И.А. Зенин, Н.В. Козлова и др.; отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., стереотип. М.: Статут, 2011. Т. 1. Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. 958 с.

Кроме того, применительно к государству (местному самоуправлению) говорить о поступлении доходов в собственность не совсем верно. Бюджеты как фонды денежных средств являются собственностью государства (муниципалитета), а доходами от их имени распоряжаются соответствующие органы государственной власти (местного самоуправления).

Более того, учитывая признак целевого использования создаваемых фондов денежных средств, необходимо учитывать, что признак собственности не всегда предопределяет использование денежных средств в интересах только собственника. Происходящие в настоящее время усложнение финансовой деятельности государства,<sup>1</sup> ее децентрализация, привели к появлению относительно новых для Российской правовой системы публичных фондов денежных средств, используемых государством для удовлетворения общего интереса (фонд агентства страхования вкладов, негосударственные пенсионные фонды и др.). Кроме этого необходимо учитывать возможное использование в публичных целях частных денежных средств. Так, Президент Российской Федерации В.В. Путин неоднократно высказывался о возможности привлечения к решению социальных задач государства различных частных субъектов. В частности, в одном из своих выступлений Путин В.В. отметил, что часть работы в социальной сфере может быть передана в сферу деятельности некоммерческих организаций, необходимо стремиться к тому, чтобы передавать на уровень некоммерческих объединений предпринимателей, скажем, некоторые функции государства в социальной сфере.<sup>2</sup>

5). Безвозвратность и безвозмездность. Доходом в строгом смысле этого слова можно признать только те денежные средства, которые поступают в фонд «насовсем» и не влекут за собой дополнительных трат. На этот признак доходов обращалось внимание уже дореволюционными учеными. Так, Берендей Э.Н. указывал на то, что доходами необходимо признавать материальные средства, которые должны поступить в казну безвозвратно, а также безвозмездно, а не заемообразно.<sup>3</sup>

Учитывается данный признак доходов и действующим финансовым законодательством Российской Федерации. Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, как правило, не признает доходами средства, полученные на возвратной основе. В частности, ст. 217 НК РФ предусмотрено, что не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц доходы заемщика в виде суммы задолженности по кредитному договору. В соответствии со ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа. Бюджетным законодательством Российской Федерации различаются доходы бюджета и средства, являющиеся источниками финансирования дефицита бюджета, заемные средства отнесены к последним и не признаются доходами.

Осознавая невозможность дать универсальное определение дохода, которое удовлетворяло бы всех исследователей, полагаем, что выявленные сущностные признаки доходов позволяют в самом общем виде определить доход с финансово-правовых позиций. На наш взгляд, доходы, как и финансы, необходимо рассматривать в мате-

1 Грачевой Е.Ю. отмечается, что усложнение финансовой деятельности государства связано с тем, что ее осуществление охватывает и деятельность негосударственных коммерческих организаций и т.д. / Грачева Е.Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка // Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 21.

2 Выступление В.В. Путина на пленарном заседании Общероссийского форума «Государство и гражданское общество: сотрудничество во имя развития» // <http://www.kremlin.ru/transcripts/47480> (дата обращения 05.02.2015 г.).

3 Берендей Э.Н. Русское финансовое право. Спб: Типо-Литография Санкт-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. С. 180.

риальном и экономическом аспекте. По материальному выражению доходы можно определить как дефицитные денежные средства, поступающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода безвозмездно и безвозвратно через различные денежные фонды в распоряжение лица и используемые им для удовлетворения потребностей. С экономической точки зрения доходы представляют собой экономические отношения, возникающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода и формирования фондов денежных средств.

#### Список литературы:

1. Арзуманова Л.Л. Право денежного обращения как подотрасль финансового права Российской Федерации: дисс... д-ра юрид. наук: 12.00.04. М., 2014. 521 с.
2. Берендей Э.Н. Русское финансовое право. Спб: Типо-Литография Санкт-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. 455 с.
3. Боди З. Финансы : учеб. пособие : пер. с англ. / З. Боди, Р. Мертон. М.: Вильямс, 2000. 592 с.
4. Бюджетный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31, ст. 3823.
5. Выступление В.В. Путина на пленарном заседании Общероссийского форума «Государство и гражданское общество: сотрудничество во имя развития» // <http://www.kremlin.ru/transcripts/47480> (дата обращения 05.02.2015 г.).
6. Грачева Е.Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка // Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 20-29.
7. Денисов Е.Р. Финансово-правовые основы денежной системы Российской Федерации: дисс... канд. юрид. наук. М., 2003. 226 с.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32, ст. 3340.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31, ст. 3824.
10. Новоселова Л.А. Проценты по денежным обязательствам. 2-е изд., испр. и доп. М.: Статут, 2003. 192 с.
11. Покачалова Е.В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты Российского финансового права: дисс... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. 602 с.
12. Российское гражданское право: учебник: в 2 т. / В.С. Ем, И.А. Зенин, Н.В. Козлова и др.; отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., стереотип. М.: Статут, 2011. Т. 1. Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. 958 с.
13. Финансы: Учебник / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской, Б.М. Сабанти. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Юрайт-Издат, 2006. 462 с.
14. Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву / А. И. Худяков; сост. М. К. Сулейменов, Е. В. Порохов, М. В. Карасева, А. Г. Шаукенов. СПб.: Издательство «Юридический центр-Пресс», 2010. 472 с.
15. Экономическая теория: учеб. пособие / под общ. ред. В.К. Гилевой, Е.В. Чигриной. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. 509 с.

**Веденников Алексей Викторович**

кандидат юридических наук,  
доцент кафедры предпринимательского и финансового права ФГБОУ  
ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права»,  
г. Иркутск

## **Особенности доказывания в судебном процессе по налоговому спору**

*Аннотация: Исследуются виды судопроизводств и особенности доказывания в судебных спорах, вытекающих из налоговых правоотношений. Автор отстаивает необходимость сохранения специфики судебного производства по делам о взыскании обязательных платежей и санкций, в случае принятия единого процессуального кодекса.*

*Ключевые слова: арбитражный процесс, гражданский процесс, виды судопроизводства, доказательства, доказывание, налоговый спор.*

*Annotation: The types of the legal proceedings and feature of proving are probed in judicial spores, effluent from tax legal relationships. The author defends the need to preserve the specificity of the proceedings on Affairs about collecting of obligatory payments and sanctions in case of adoption of a single procedure code.*

*Keywords: commercial litigation, civil procedure, types of the legal proceeding, types of the litigation (proceedings), evidence, proof, tax dispute.*

Институт судебного доказывания следует считать межотраслевым. В общих для всех судебных производств и отраслей процессуального права правилах встречаются однако исключительные особенности. Существование таких особенностей негативно влияет на цельность всего института, но необходимость их существования научно доказана и прижилась на практике. Вместе с тем необходимо пресекать попытки «напичкать» изъятиями институт судебного доказывания. Всякая особенность должна быть строго очерчена и обоснована. Негативным примером может служить «видеофиксация».<sup>1</sup>

Российским законодательством предусмотрены два основных способа защиты прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений – административный и судебный. Они применяются при защите прав не только налогоплательщиков – юридических и физических лиц, но и государства. От имени последнего выступают государственные налоговые (финансовые) органы, являющиеся второй обязательной стороной всех налоговых правоотношений.

Существуют особенности судебного доказывания по налоговым спорам в гражданском и арбитражном процессе. На практике порядок рассмотрения налоговых споров в Арбитражных судах и судах общей юрисдикции существенно различается. Процессуальное законодательство предусматривает различную процессуальную регламентацию этих процессов.

Например, в арбитражном процессе в данном случае выделяют из интересующих нас категорий споров, следующие:

1. О признании недействительными полностью или частично ненормативных (то есть адресованных конкретным лицам или группе лиц) актов государственных или

<sup>1</sup> Подробнее об этом: Веденников А.В. Новые средства и методы судебного доказывания // Влияние финансово-правовых и иных публично-правовых институтов на инновационное развитие России. Иркутск: / Институт законодательства и правовой информации имени М.М. Сперанского. 2014. С. 148 – 156.

иных органов, не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающих права и законные интересы организаций и граждан;

2. О возмещении убытков (в том числе и причиненных такими актами);
3. О признании не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке;

4. О взыскании с организаций и граждан штрафов государственными органами, органами местного самоуправления и иными органами, осуществляющими контрольные функции, если федеральным законом не предусмотрен бесспорный (безакцептный) порядок их взыскания;

5. О возврате из бюджета денежных средств, списанных органами, осуществляющими контрольные функции в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта.

Учеными отмечается, что деятельность арбитражных судов по защите нарушенных прав налогоплательщиков шире, чем деятельность судов общей юрисдикции, поскольку количественный состав субъектов, обращающихся в данные суды, намного больше.<sup>1</sup>

Сами налоговые споры можно разделить по критерию инициатора процесса на две группы. Первая группа споров инициируется налоговыми органами; вторая – налогоплательщиками. Сами споры не всегда носят непосредственно имущественный характер и могут касаться понуждения совершить определенные действия (не осуществлять действий). Например, налоговый орган может требовать внести изменения в регистрационные документы при изменении адреса юридического лица или индивидуального предпринимателя, а налогоплательщик – признать незаконным акт налогового органа.

Судопроизводство по таким делам может происходить в административном или искомом порядке. Согласно Конституции Российской Федерации (п. 2 ст. 118) «Судебная власть осуществляется посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства».<sup>2</sup> Институт иска традиционно применяется в частных правоотношениях. Исковое производство в Конституции РФ не упомянуто. Значит, можно сделать вывод, что авторы Основного закона упомянули лишь основные виды судебных производств, а более подробная классификация – удел ученых правоведов. Вряд ли кто-то усомнится в существовании специфического порядка судопроизводства по делам о несостоятельности (банкротстве) или дел особого производства. Исковое производство, таким образом, следует считать подвидом гражданского судопроизводства.

Порядок гражданского и административного производства существенно (и принципиально) отличается. Неминуемо возникают вопросы о том, насколько обосновано применение столь разных форм судебного производства по делам, возникающим из близких материальных правоотношений и не следует ли выработать самостоятельный вид судебного производства для налоговых дел?

В том случае, когда инициатива начала судебного процесса принадлежит налогоплательщику он, как правило, обращается в суд с заявлением. Статья 137 Налогового кодекса РФ<sup>3</sup> предоставляет каждому налогоплательщику или налоговому агенту право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению налогоплательщика или на-

1 См. об этом: Дудина И. В. Механизм защиты прав налогоплательщиков. // Налоги и налогообложение. 2005. № 6. С.7; Тихомиров Ю. А. Правовые акты: Учебно-практическое и справочное пособие – М.: Юриинформцентр, 1999. С.228.

2 Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СЗРФ. 2014. № 31 (04 авг.) ст. 4398.

3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный Закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31 (03 июля) ст. 3824 (далее – НК РФ).

логового агента такие акты, действия или бездействие нарушают их права. В этом случае порядок судопроизводства будет административным (или иным публичным). Специальный порядок такого судопроизводства регламентирован гл. 24 АПК РФ<sup>1</sup> и гл. 25 ГПК РФ.<sup>2</sup>

Согласно п. 2 ст. 137 НК РФ, со стороны налогоплательщиков или налоговых агентов обжалованию подлежат акты налоговых органов как ненормативного, так и нормативного характера. Здесь следует оговориться, что порядок рассмотрения дел об оспаривании нормативных правовых актов, регламентированный в ГПК РФ, исследовался Конституционным Судом РФ и ряд положений гл. 24 ГПК РФ признан не соответствующим Конституции РФ.<sup>3</sup> В АПК РФ аналогичный порядок был регламентирован гл. 23. Туда Федеральным законом от 28.06.2014 № 186-ФЗ были внесены изменения,<sup>4</sup> в соответствии с которыми обжаловать нормативные акты теперь возможно в сфере патентных прав и прав на селекционные достижения, права на топологии интегральных микросхем, права на секреты производства (ноу-хау), права на средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, права использования результатов интеллектуальной деятельности в составе единой технологии. Обращаться следует в суд по интеллектуальным правам. Эти факты существенно ограничивают возможность обжалования нормативных актов в налоговой сфере.

В другом случае, когда заявителем выступает налоговый орган, на практике реализованы различные формы. Суды общей юрисдикции используют исковую форму судебного производства для рассмотрения споров налоговой службы с налогоплательщиками. Арбитражные суды рассматривают налоговые споры в порядке, предусмотренном специальной главой 26 АПК РФ «рассмотрение дел о взыскании обязательных платежей и санкций». Следует сделать вывод, что порядок рассмотрения таких дел следует считать административным (п. 1 ст. 189 АПК РФ).

В связи с разработкой единого процессуального кодекса, «судьба» порядка судопроизводства о взыскании обязательных платежей и санкций, как принято говорить, «выглядит туманно». Велика вероятность, что за основу законодатель примет модель ГПК РФ, где налоговый орган и налогоплательщик состязаются на равных (исковое производство).

Позволим предположить, что этот подход может привести к размыванию предмета доказывания по делу, иначе исковое производство следовало бы формализовать, т.е. сделать более административным (как это сделали более 10 лет назад авторы гл. 26 АПК РФ). Размытие предмета доказывания неминуемо усложнит, читай – затянет процесс рассмотрения дела.

Предусмотренный гл. 26 АПК РФ порядок существенно отличается от искового судопроизводства: 1) невозможностью участия арбитражных заседателей; 2) необязательностью явки лиц, участвующих в деле, и 3) правилами доказывания (ст. 215 АПК РФ). Так, предмет доказывания по делу заранее определен в п. 6 ст. 215 АПК РФ: «При рассмотрении дел о взыскании обязательных платежей и санкций арбитражный суд в судебном заседании устанавливает, имеются ли основания для взыскания

<sup>1</sup> Арбитражный Процессуальный Кодекс Российской Федерации: Федеральный Закон от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Российская газета. 2002. 6 августа (здесь и далее – АПК РФ).

<sup>2</sup> Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный Закон от 14.11.2002 № 138-ФЗ // Российская газета. 2002. 20 ноября (здесь и далее – ГПК РФ).

<sup>3</sup> «По делу о проверке конституционности положений статей 115 и 231 ГПК РСФСР, статей 26, 251 и 253 ГПК Российской Федерации, статей 1, 21 и 22 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» в связи с запросами Государственного Собрания – Курултая Республики Башкортостан, государственного Совета Республики Татарстан и Верховного Суда Республики Татарстан»: Постановление Конституционного Суда РФ от 18.07.2003 № 13-П // СЗРФ. 2003. № 30 (28 июля), ст. 3101.

<sup>4</sup> Федеральный закон от 28.06.2014 № 186-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» // 2014. № 26 (часть I), ст. 3392.

суммы задолженности, полномочия органа, обратившегося с требованием о взыскании, проверяет правильность расчета и размера взыскиваемой суммы.» Кроме того, обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания обязательных платежей и санкций, возлагается на заявителя, читай – налоговый орган. В случае непредставления заявителем доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, арбитражный суд может «помочь» налоговым органам и истребовать их по своей инициативе.

В этих процессуальных нормах нашел отражение принцип презумпции невиновности налогоплательщика. Обеспечить этот принцип в гражданском производстве практически невозможно. При соревновании доказательств налоговый орган имеет «фору». Не следует забывать, что налогоплательщик уже раскрыл часть своих доказательств, т.к. представил в налоговый орган декларацию. Его позиция по делу ясна и не нужно тратить процессуальное время на распределение бремени утверждения.

Следует согласиться с мнением, что «фискальная» направленность процессуальной деятельности налоговых органов пока мешает установлению такого всеобщего налогового порядка, который предусматривал бы участие органов налогового администрирования именно как лиц, уполномоченных следить за соблюдением законодательства, осуществлять контроль в той мере, в какой это необходимо для исключения злоупотреблений налогоплательщиков, но без ущерба для их правомерной деятельности. Пока далек от реализации принцип равной ответственности государства и налогоплательщика в их налоговых взаимоотношениях.<sup>1</sup>

Если налогоплательщик лишен реальной возможности защитить свои права и законные интересы, налоговую систему нельзя назвать демократичной, поскольку принцип неприкосновенности и равной защищенности всех видов собственности, лежащий в основе правопорядка, в данном случае не гарантирован.<sup>2</sup>

В налоговом праве можно говорить только о формальном равенстве, основанном на том, что перед законом все равны и соблюдение его положений является обязанностью любого субъекта. Налоговые правоотношения по своей природе – властные. Использование здесь исковой формы гражданского судопроизводства противоречит этой природе.

### **Библиографический список**

1. Арбитражный Процессуальный Кодекс Российской Федерации: Федеральный Закон от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Российская газета. 2002. 6 августа.
2. Веденников А.В. Новые средства и методы судебного доказывания // Влияние финансово-правовых и иных публично-правовых институтов на инновационное развитие России. Иркутск: / Институт законодательства и правовой информации имени М.М. Сперанского. 2014. С. 148 – 156.
3. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный Закон от 14.11.2002 № 138-ФЗ // Российская газета. 2002. 20 ноября.
4. Дудина И.В. Механизм защиты прав налогоплательщиков. // Налоги и налогообложение. 2005. № 6. С. 5-10.
5. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СЗРФ. 2014. № 31 (04 авг.) ст. 4398.
6. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоП, 2006. 448 с.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный Закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31 (03 июля) ст. 3824 (далее – НК РФ).

<sup>1</sup> Панков В.Г. О некоторых проблемах налогового законодательства. – // Налоговый вестник. – 2011. – № 4. – С.15.

<sup>2</sup> Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоП, 2006. – С. 9.

8. Пансков В.Г. О некоторых проблемах налогового законодательства // Налоговый вестник. 2011. № 4. С.15-17.

9. «Порядок проверки конституционности положений статей 115 и 231 ГПК РФ, статей 26, 251 и 253 ГПК Российской Федерации, статей 1, 21 и 22 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» в связи с запросами Государственного Собрания – Курултая Республики Башкортостан, государственного Совета Республики Татарстан и Верховного Суда Республики Татарстан»: Постановление Конституционного Суда РФ от 18.07.2003 № 13-П // СЗРФ. 2003. № 30 (28 июля), ст. 3101.

10. Тихомиров Ю. А. Правовые акты: Учебно-практическое и справочное пособие – М.: ЮрИнформцентр, 1999. 381 с.

11. Федеральный закон от 28.06.2014 № 186-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» // 2014. № 26 (часть I), ст. 3392.

### Винокурова Марина Михайловна

кандидат юридических наук,  
доцент кафедры предпринимательского и финансового права ФГБОУ  
ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права»  
г. Иркутск  
Email: protonovna@mail.ru

## Проблемы реализации принципа стабильности налогового законодательства при применении упрощенной системы налогообложения

**Аннотация:** В статье исследуется принцип стабильности налогового законодательства а также отмена освобождения от имущественных налогов у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения. Автор анализирует изменения в налоговом законодательстве, существенно ухудшающие положение таких налогоплательщиков.

**Ключевые слова:** принцип стабильности налогового законодательства, упрощенная система налогообложения, налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций, освобождение от уплаты налогов, налоговая льгота.

**Annotation:** The article is dedicated to the principle of tax sustainability and abolition of tax privilege for special category of real estate taxpayers. Author analyses changes in tax law, that impair position of such taxpayers.

**Keywords:** Principle of tax sustainability, simplified tax system, real estate tax, tax release, tax privilege.

Принцип стабильности налогового законодательства следует рассматривать как один из основных принципов построения налоговой системы, несмотря на то, что он легально не закреплен в России. Так, Е.А. Лопатникова упоминает о принципе стабильности в составе организационных принципов налоговой системы,<sup>1</sup> А.В. Аронов

<sup>1</sup> Лопатникова Е.А. / под ред. И.И. Кучерова / Реализация принципов налогового права. Юриспруденция. 2012. С. 40.

и В.А. Кашин относят данный принцип к девяти установленным и общепринятым, при этом указывая на его производность.<sup>1</sup> И.А. Майбуров также выделяет принцип стабильности, указывая на то, что «несмотря на определенную подвижность налогообложения, налоговая система должна быть достаточно стабильной»,<sup>2</sup> и проведение реформ возможно только в строго определенном порядке и в исключительных случаях. Действительно, принцип стабильности налогового законодательства не может трактоваться как принцип незыблемости и полной невозможности внесения каких-либо изменений в фискальные законы, т.к подобное толкование будет противоречить принципу эластичности и подвижности налоговой системы. Думается, что под стабильностью налогового законодательства следует понимать обеспечение хозяйствующим субъектам возможности рассчитывать свою налоговую нагрузку на среднесрочную перспективу с применением одних и тех же норм законодательства.

Так, по мнению А. Демина, часть принципов налогообложения закреплена нормативно, другие могут быть выведены путем толкования,<sup>3</sup> при этом принцип стабильности налогового законодательства можно отнести к числу выведенных при помощи толкования. В этой связи интересен анализ решений Конституционного Суда Российской Федерации, произведенный К.А. Сасовым,<sup>4</sup> который пишет, что обоснование принципа правовой стабильности налогового регулирования дано Конституционным Судом Российской Федерации путем указания на «необходимость соблюдения принципов справедливости и разумной стабильности правового регулирования налоговых отношений, недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм предполагают поддержание доверия у субъектов хозяйственной деятельности к закону и действиям государства, что вытекает из ст. ст. 8 (ч. 1), 15 (ч. 1 и 3), 34 (ч. 1) и 57 Конституции Российской Федерации».<sup>5</sup> Также К.А. Сасов ссылается на Определение Конституционного Суда, в котором указывается, что «изменение законодателем налогового законодательства, которое может повлечь ухудшение положения налогоплательщика, должно проводиться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, что предполагает сохранение стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также установление разумного переходного периода, позволяющего исключить противоречивое толкование нового налогового регулирования правоприменительными органами».<sup>6</sup> Таким образом, принцип стабильности налогового законодательства можно вывести из актов Конституционного Суда Российской Федерации.

О.В. Курбатова рассматривает принцип стабильности в составе принципа эффективности, подчеркивая, что «налоговая система должна содействовать проведению политики стабилизации и развитию экономики страны»,<sup>7</sup> а также ссылаясь на провозглашенную в Основных направлениях налоговой политики на 2012-2014 гг.

1 Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: Учеб. пособие. М., 2006. С. 92.

2 Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учеб. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2012. С.35.

3 Демин А. Общие принципы налогообложения // Хозяйство и право. 1998. № 2. С.95.

4 Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного суда Российской Федерации. М., Норма. 2013. С. 58-59.

5 Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 342-О «По жалобе гражданки Шуклиной Л.В. на нарушение ее конституционных прав положением пункта 1 статьи 3 Закона Магаданской области «О введении в действие на территории Магаданской области ЕНВД для определенных видов деятельности» // СПС «КонсультантПлюс».

6 Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 163-О «По жалобе ООО «Агата-ЛТД» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 10 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации»...» // СПС «КонсультантПлюс».

7 Курбатова О.В. Принципы налоговой системы // Налоги. 2012. № 2. С. 19.

необходимость создания эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.<sup>1</sup> И.В. Мамонова отмечает, что «модернизация экономических ориентиров с помощью налоговых инструментов может быть обеспечена, во-первых, стабильностью и предсказуемостью налогового законодательства, во-вторых, наличием, адресностью и определением превентивного эффекта от введения налоговых преференций, а в-третьих, учетом фискального потенциала различных отраслей народного хозяйства и возможностей его реализации».<sup>2</sup>

Следует отметить, что соблюдение принципа стабильности налогового законодательства особенно важно для самых малых форм хозяйствования, названных в российском законодательстве субъектами малого и среднего предпринимательства. Будучи наиболее уязвимым и чувствительным к экономическим колебаниям, малый бизнес нуждается в государственной поддержке, наиболее действенной формой которой является налоговое льготирование и установление тех самых адресных преференций, о которых упоминает И.В. Мамонова. В отношении малого предпринимательства законодатель за последние 20 лет использовал несколько способов предоставления налоговых льгот. Так, если на первом этапе становления налоговой системы Российской Федерации предусматривались льготы по налогам и сборам для субъектов малого предпринимательства, то на более поздних этапах таких льгот становилось все меньше. Это произошло вследствие изменения подхода законодателя к установлению налоговых льгот для малого бизнеса: снижение налогового бремени на данную категорию налогоплательщиков было обеспечено установлением специальных налоговых режимов.

Рассмотрим некоторые изменения в порядке применения упрощенной системы налогообложения (далее по тексту – УСН) – специального налогового режима, который до недавнего времени можно было считать оптимальным для применения малым предпринимательством. В частности, проанализируем изменения в механизме освобождения организаций и индивидуальных предпринимателей от налога на имущество соответственно организаций и физических лиц, которые существенно ухудшают положение малого бизнеса.

До 1 января 2015 года организации освобождались от налога на имущество организаций, однако, в связи с изменениями, внесенными в Налоговый Кодекс Российской Федерации<sup>3</sup> (далее по тексту – НК РФ), организации обязали уплачивать налог на имущество организаций в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость.<sup>4</sup> В частности, это следующие объекты (п. 1. ст. 378.2 НК РФ):

1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

2) нежилые помещения, назначение которых в соответствии с кадастровыми паспортами объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо кото-

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг. (одобрено Правительством РФ 07.07.2011) // Социальный мир. № 35. 19 – 25.09.2011.

<sup>2</sup> Мамонова И.В. Оценка качества системного подхода к формированию налогового законодательства РФ // Налоги и финансовое право 2012. № 5. С.241.

<sup>3</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31, ст. 3824.

<sup>4</sup> О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : feder. закон от 2 апр. 2014 г. № 52-ФЗ // Российская газета. 2014. 4 апр.

рые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

- 3) объекты недвижимого имущества иностранных организаций;
- 4) жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Также, 1 января 2015 года в НК РФ вступили в силу изменения, касающиеся освобождения индивидуальных предпринимателей от налога на имущество физических лиц: теперь освобождение не относится к имуществу, используемому в предпринимательской деятельности, и включенному в перечень объектов недвижимого имущества, определяемый органом исполнительной власти, к которому относятся объекты, перечисленные в п.1 ст. 378.2 НК РФ. Речь идет об уже упомянутых выше объектах – торговых и административных центрах, офисных помещениях и т.д.

Таким образом, основная часть недвижимого имущества, принадлежащая субъектам малого предпринимательства, осуществляющих традиционную деятельность (такую, как, например, торговля, организация общепита и бытового обслуживания населения и т.д.), оказалась выведенной из под освобождения от налога на имущество при применении УСН.

Невозможность применения освобождения от имущественных налогов по данным объектам имущества ложится самым тяжелым бременем на налогоплательщика еще и по причине установления максимальных ставок именно при обложении этих объектов. Так, глава 30 НК РФ, и недавно введенная в действие глава 32 НК РФ,<sup>1</sup> предусматривают возможность установления двухпроцентной ставки по упомянутым объектам. Кадастровая стоимость, которая теперь является базой для исчисления имущественных налогов, приближена к рыночной стоимости, а в некоторых случаях даже превышает ее. Так, налогоплательщик, приобретавший имущество с расчетом применения УСН, исключавшей необходимость уплаты имущественных налогов, вынужден будет платить этот имущественный налог, причем по максимальной ставке. Особенно тяжело придется тем, кто приобретал дорогое имущество в кредит.

Несложно представить, как это скажется на деятельности малого предпринимательства: лишившись освобождения по имущественному налогу, многие попытаются компенсировать убытки за счет увеличения цены товаров, работ и услуг, которые они реализуют или выполняют. Однако в сложной кризисной ситуации, в которой находится наша страна, увеличение цены может привести к снижению спроса, которое в итоге вообще вынудит представителей малого бизнеса свернуть свою деятельность.

Введение рассмотренных изменений в налоговое законодательство, существенно ухудшающих положение субъектов малого предпринимательства (по сути, для многих из них – это равносильно введению нового налога), поставит под угрозу существование многих традиционных форм ведения малого бизнеса. Думается, что эти изменения являются нарушением принципа стабильности налогового законодательства, и для их введения представителям малого предпринимательства, применявшим УСН, необходимо было дать какой-то период для того, чтобы спланировать дальнейшую деятельность с учетом подобных изменений.

Так, одним из способов реализации принципа стабильности налогового законодательства можно рассматривать принятие Основных направлений налоговой политики, ознакомившись с положениями которых можно скорректировать бизнес

<sup>1</sup> О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» : федер. закон от 4 окт. 2014 г. № 284-ФЗ // Российская газета. 2014. 8 июля.

с учетом возможности введения изменений в налоговое законодательство. Однако анализ Основных направлений налоговой политики на 2013-2015 гг.,<sup>1</sup> а также на период 2014-2016 гг.<sup>2</sup> не позволял сделать вывод об отмене освобождения по налогу на имущество организаций и имущество физических лиц для налогоплательщиков, применяющих УСН. Безусловно, в указанных документах содержались положения, предусматривавшие реформирование налоговых режимов, но речь шла о тех изменениях, которые улучшали положение лиц, их применявших. Также много внимания уделялось возможности введения налога на недвижимость, который должен был заменить налоги на имущество и земельный налог единым налогом. Реформирование имущественных налогов действительно произошло, хотя и не так, как это было указано в Основных направлениях налоговой политики, но проблема в том, что параллельно с этим была введена отмена освобождений по данным налогам при применении УСН. Об аудите применяемых налоговых льгот и отмене неэффективных также неоднократно было упомянуто в рассматриваемых документах, также на его необходимость указывается в Основных положениях налоговой политики на 2015-2017 гг.,<sup>3</sup> однако для отмены льгот требуется сначала выявить их неэффективность путем проведения специального исследования. Проводилось ли такое исследование в отношении отмены освобождения от имущественных налогов лиц, применяющих УСН, и если да, то где его результаты?

Думается, что последствия рассмотренных в статье изменений вредны как для развития малого предпринимательства, так и для развития предпринимательства в целом. Дополнительное налоговое бремя по имущественным налогам скажется, в конечном счете, не только на тех налогоплательщиках, которые будут вынуждены эти налоги платить, но и на их контрагентах, а также на развитии строительной отрасли как в отдельно взятых регионах, так и во всей стране. А это приведет к негативным последствиям, которые проявятся в ухудшении экономического состояния государства, находящегося в кризисном положении.

#### **Список литературы:**

1. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: Учеб. пособие. М., 2006. С. 92.
2. Демин А. Общие принципы налогообложения // Хозяйство и право. 1998. № 2. С. 95.
3. Курбатова О.В. Принципы налоговой системы // Налоги. 2012. № 2. С. 19.
4. Лопатникова Е.А / под ред. И.И. Кучерова / Реализация принципов налогового права. Юриспруденция. 2012. С. 40.
5. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учеб. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2012. С. 35.
6. Мамонова И.В. Оценка качества системного подхода к формированию налогового законодательства РФ // Налоги и финансовое право 2012. № 5. С.241.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31, ст. 3824.
8. О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2012. № 2. С. 19.

1 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов // СПС «КонсультантПлюс».

2 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов // СПС «КонсультантПлюс».

3 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов // СПС «КонсультантПлюс».

Федерации «О налогах на имущество физических лиц»: федер. закон от 4 окт. 2014 г. № 284-ФЗ // Российская газета. 2014. 8 июля.

9. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федер. закон от 2 апр. 2014 г. № 52-ФЗ // Российская газета. 2014. 4 апр.

10. Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 342-О «По жалобе гражданки Шуклиной Л.В. на нарушение ее конституционных прав положением пункта 1 статьи 3 Закона Магаданской области «О введении в действие на территории Магаданской области ЕНВД для определенных видов деятельности» // СПС «КонсультантПлюс».

11. Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 163-О «По жалобе ООО «Агата-ЛТД» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 10 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации»...» // СПС «КонсультантПлюс».

12. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 годов // СПС «КонсультантПлюс».

13. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов // СПС «КонсультантПлюс».

14. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов // СПС «КонсультантПлюс».

15. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов // СПС «КонсультантПлюс».

16. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного суда Российской Федерации. М., Норма. 2013. С. 58-59.

**Климова Мария Олеговна**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры налогов и таможенного дела ФГБОУ ВПО «Байкальский  
государственный университет экономики и права»,  
г. Иркутск  
Email: maryam\_ka@mail.ru

## **Проблема уклонения от уплаты налогов в сфере самозанятого населения России**

**Аннотация:** Статья посвящена исследованию самозанятости населения России и связи этого явления с уклонением от уплаты налогов. Автором рассмотрены особенности развития самозанятости в России и зарубежных странах, а также выделены особенности неформальной экономики самозанятого населения, связанной с незарегистрированной предпринимательской деятельностью. Предложен порядок учета и налогообложения предпринимательской деятельности самозанятых физических лиц.

**Ключевые слова:** уклонение от уплаты налогов, самозанятость, теневой рынок труда, налогообложение физических лиц.

**Annotation:** *The Article is devoted to the study of self-employment of the population of Russia and the relationship of this phenomenon with tax evasion. The author considers the peculiarities of the development of self-employment in Russia and foreign countries, and also highlighted the characteristics of the informal economy are self-employed, associated with an unregistered business activities. Proposed accounting treatment and taxation of entrepreneurial activities of self-employed individuals.*

**Keywords:** *tax evasion, self-employment, informal labor market, taxation of individuals.*

Уклонение от уплаты налогов, как известно, влечет исключительно негативные последствия для государства: это не только непоступление денежных средств в бюджетную систему, но и нарушение конкурентоспособности законопослушных налогоплательщиков, нарастание социальной несправедливости и напряженности в обществе, усиление политической нестабильности в стране и др. Согласно некоторым статистическим данным<sup>1</sup> Российская Федерация по потерям в результате уклонения от уплаты налогов входит в пятерку стран, которым характерна эта проблема в большей степени.

В еще большей степени проблема неуплаты налогов актуализируется в последнее время в связи с расширением сфер самостоятельной занятости физических лиц. Если ранее незарегистрированная предпринимательская деятельность, как правило, была представлена лицами «свободных профессий» (репетиторы, няни, частные извозчики и т.д.), то в связи с революцией в средствах массовой коммуникации эта сфера уже представлена веб-дизайнерами, специалистами по интернет-рекламе и управлению виртуальными проектами, флеш-графики и 3D анимации и т.д., представляющими услуги различным заказчикам в удаленном режиме через сеть Интернет. Согласно некоторым статистическим данным уровень развития самозанятости в России (около 6%) более чем в два раза уступает среднему уровню занятости в странах Европейского Союза (14,2%) и странах ОЭСР (16%). Еще более скромно выглядит развитие самозанятости в России в сравнении с Китаем (52%), Турцией (43,5%), Мексикой

<sup>1</sup> The Cost of Tax Abuse. A Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion Worldwide. The Tax Justice Network. Nowember 2011. P.4.

(34,5%), Бразилией (34%), Кореей (32,8%) и Польшей (24,4%).<sup>1</sup> На наш взгляд, низкий показатель уровня развития самозанятости обусловлен следующим: несовершенством нормативного регулирования и статистического учета самозанятости в нашей стране; низким уровнем предпринимательской активности, обусловленным высокими издержками осуществления легальной предпринимательской деятельности; высоким уровнем теневой самозанятости.

Данные нижеприведенного рисунка 1 показывают, что начиная с 2010 года в нашей стране наблюдается тенденция к увеличению количества самозанятых физических лиц. Несомненно, это положительная тенденция, поскольку самозанятость позволяет обеспечить не только налоговые поступления, но и способствует повышению благосостояния граждан. Вместе с тем, неформальный сектор экономики нашей страны в немалой степени представлен именно неформальной занятостью этой категории физических лиц, что во многом обусловлено отсутствием регистрации данной категории занятого населения в налоговых органах.

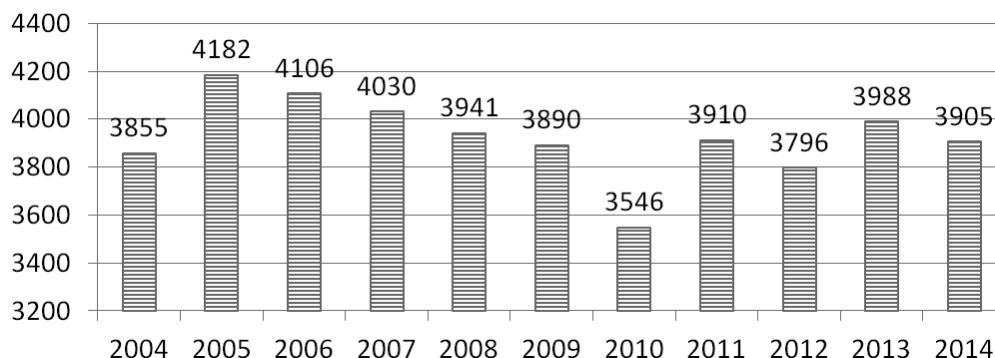


Рис. 1. Данные о количестве самозанятых физических лиц в России в период с 2004 по 2014 гг., тыс. чел.<sup>2</sup>

Дадим сравнительную характеристику развития самозанятости в России и зарубежных странах, для чего обратимся к результатам Европейского социального исследования, проведенного в 2006 году (табл. 1).

Таблица 1. Структура населения по положению на основной работе в России и за рубежом

№ п/п	Страна	Положение на основной работе (в процентах от всех работающих)		
		Наемный работник	Самозанятый	Работает в се- мейном деле
1	Россия	95	4	1
2	Страны Восточной Европы, в т.ч.	93	7	1
3	Болгария	93	5	3
4	Венгрия	92	6	2
5	Латвия	95	4	1
6	Польша	83	16	1
7	Румыния	95	4	1

1 Киреенко А.П., Климова М.О. Самозанятость населения и теневой рынок труда в России / А.П. Киреенко, М.О. Климова // Проблемы экономики. – 2012. – № 3.

2 Составлено авторами по: Экономическая активность населения России (по результатам выборочных обследований). 2014: Стат.сб. / Росстат. – М., 2014. – 143 с. – С.30.

8	Словакия	91	9	0
9	Словения	90	7	3
10	Украина	95	4	1
11	Эстония	94	5	1
12	Страны Западной Европы, в т.ч.	87	12	1
13	Австрия	87	10	3
14	Бельгия	86	13	2
15	Великобритания	88	10	2
16	Германия	87	12	1
17	Дания	90	9	1
18	Испания	81	17	2
19	Ирландия	84	14	2
20	Кипр	81	14	4
21	Нидерланды	88	11	2
22	Норвегия	89	10	1
23	Португалия	84	15	1
24	Финляндия	86	11	3
25	Франция	91	8	1
26	Швейцария	84	14	3
27	Швеция	90	10	1

Источник: Официальный сайт Европейского социального исследования // [www.europeansocialsurvey.org](http://www.europeansocialsurvey.org)

Как видно из вышеприведенных данных, по сравнению со странами Европы в России доля лиц, занятых по найму, самая высокая – 95%. Аналогичный показатель в странах Восточной Европы составляет около 90% (за исключением Польши – 83%). Что касается стран Западной Европы, то этот показатель менее 90%. Что касается самозанятых физических лиц (включая индивидуальных предпринимателей) и работающих в семейном бизнесе, то на их долю приходится в странах Западной и Восточной Европы 13 и 8% соответственно. В России данный показатель составляет лишь 5%. Вполне очевидно, что на развитие сферы самозанятости влияют различные факторы: объективные (коррупция, чрезмерное бюрократическое давления, незащищенность предпринимательской деятельности, отсутствие эффективных мер государственной поддержки и т.д.) и субъективные (неготовность к риску и ответственности, отсутствие необходимых денежных средств и пр.).

Результаты социологического исследования «Определение востребованных (актуальных) форм государственной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства», проведенного в Иркутской области в 2013 году,<sup>1</sup> показали, что отсутствие желания заниматься бизнесом обусловлено отсутствием средств, необходимых для того, чтобы начать собственное дело (21,1%); опасениями по поводу возможных неудач (11,5%); бюрократическими «препонами», коррупцией и проверками (9,1%); отсутствием необходимых знаний (7,1%); боязнью криминала и рэкета (6,9%). При этом на наличие средств для начала своего дела наряду с наличием необходимых способностей и знаний респонденты указывали как наиболее важный среди прочих факторов – 65,5 и 51% опрошенных соответственно. Наиболее важными факторами, влияющими на создание своего бизнеса, опрошенные также отметили наличие связей, полезных знакомств в бизнесе (около 33%), меры государственной поддержки бизнеса (19,8%), а также хорошие отношения с представителями органов власти (11,6%). Нежелание физических лиц заниматься предпринимательской деятельностью, равно как и осуществление такой деятельности без регистрации в налоговых органах влияет и на структуру доходов домашних хозяйств (табл. 2).

<sup>1</sup> Аналитический отчет по результатам социологического исследования «Определение востребованных (актуальных) форм государственной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства». – Иркутск, 2013. 176 с.

**Таблица 2. Структура источников доходов домашних хозяйств в России и зарубежных странах**

№ п/п	Страна	Источник доходов домашних хозяйств				
		Зара- ботная плата	Доход от предпринима- тельской деятельности (включая доход от реали- зации сельхозпродукции, выращенной в домашнем хозяйстве)	Пен- сии	Соци- альные пособия	Другие источ- ники
1	<b>Россия</b>	72	4	22	1	1
2	<b>Страны Восточной Европы, в т.ч.</b>	67	6	25	2	1
3	Болгария	62	6	28	2	1
4	Венгрия	55	6	34	4	1
5	Латвия	69	3	22	4	3
6	Польша	55	11	32	1	2
7	Румыния	53	9	33	3	3
8	Словакия	69	6	20	5	1
9	Словения	62	6	30	2	1
10	Украина	58	9	31	1	1
11	Эстония	72	2	24	1	1
12	<b>Страны Западной Европы, в т.ч.</b>	62	7	24	5	2
13	Австрия	70	10	17	2	1
14	Бельгия	59	9	25	6	1
15	Великобритания	63	4	22	8	2
16	Германия	58	8	26	7	2
17	Дания	63	7	25	3	2
18	Испания	60	16	22	2	0
19	Ирландия	65	12	15	6	2
20	Кипр	76	4	16	1	2
21	Нидерланды	64	9	16	9	2
22	Норвегия	69	6	18	3	4
23	Португалия	64	3	27	3	3
24	Финляндия	58	7	28	6	1
25	Франция	68	4	23	3	2
26	Швейцария	68	8	21	1	2
27	Швеция	69	4	21	3	4

Источник: Официальный сайт Европейского социального исследования // [www.europeansocialsurvey.org](http://www.europeansocialsurvey.org)

Как видно, в России на заработную плату в доходах домашних хозяйств приходится более 70%. В то время когда аналогичный показатель в странах Западной и Восточной Европы составляет в среднем 62 и 67% соответственно. В свою очередь, на долю доходов от предпринимательской деятельности согласно проведенному исследованию в нашей стране приходится около 4%, что меньше аналогичного показателя иных рассматриваемых стран на 1,7%. Считаем целесообразным обратиться к классификации занятого населения нашей страны, разработанной Госкомстата в рамках Методологических положений по определению и измерению занятости в неформальной экономике<sup>1</sup> (рис. 2).

Как видим, к самозанятым лицам относятся как представители творческих профессий с высоким уровнем образования и квалификации (адвокаты, врачи, архитекторы, программисты, аналитики), так и работники неквалифицированного, ремесленного труда (горничные, сторожа, частные извозчики и пр.).

<sup>1</sup> Методологические положения по статистике. Вып. 4. / Госкомстат России. – М., 2003. – 248 с. – С. 146.

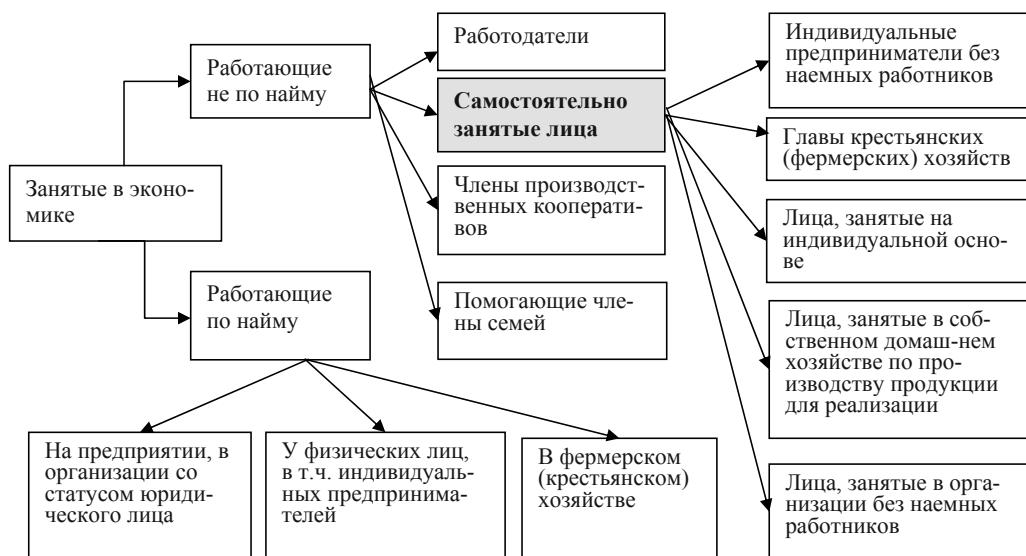


Рис. 2. Самозанятость в структуре занятого населения России

Согласно статистическим данным в структуре самозанятого населения нашей страны преобладают фермеры, индивидуальные предприниматели и лица, осуществляющие деятельность на индивидуальной основе (около 57% всех самозанятых). Что касается лиц, занятых в домашнем хозяйстве по производству продукции для продажи или обмена, то на их долю в 2014 году пришлось около 42% всех самозанятых. Достаточное широкое распространение самозанятости в личном подсобном хозяйстве обусловлено низким уровнем доходов населения, проживающего в сельской местности, от трудовой деятельности и, соответственно, желанием повысить уровень своего благосостояния. Как видно из нижеприведенного рисунка 3, за последние пять лет в целом наблюдается положительная тенденция в увеличении количества данных категорий самозанятого населения.

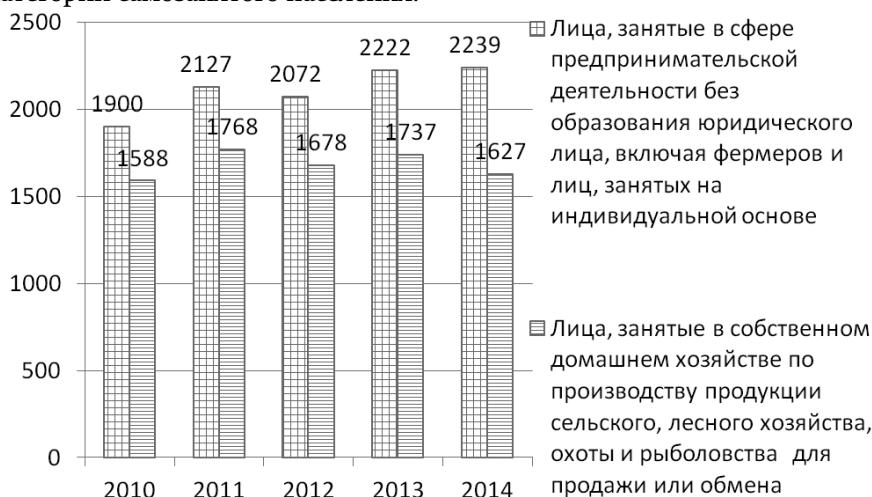


Рис. 3. Динамика количества самозанятых физических лиц в России в 2010 – 2014 гг., ед.

Итак, неформальный сектор экономики в сфере самозанятого населения представлен неформальной деятельностью следующих категорий самозанятых (рис. 4).



**Рис. 4. Категории самостоятельно занятых физических лиц, осуществляющих деятельность в неформальном секторе экономики**

Статья 217 НК РФ содержит исчерпывающий перечень доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению, к ним, в частности, относятся:

– доходы, получаемые от реализации заготовленных физическими лицами дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов и других пригодных для употребления в пищу лесных ресурсов (пищевых лесных ресурсов), недревесных лесных ресурсов для собственных нужд;

– доходы от реализации пушнины, мяса диких животных и иной продукции, получаемой при осуществлении любительской и спортивной охоты и др.

Иными словами, несмотря на то, что деятельность физических лиц в вышеперечисленных случаях имеет целью получение дохода, она не облагается налогами, что означает, что данные лица не обязаны вставать на учет в налоговых органах и декларировать свои доходы.

Вернемся к уклонению от налогообложения в сфере самозанятого населения. Как известно, уклонение от уплаты налогов имеет место не только в сферах неформальной экономики, но и при несообщенной (скрытой) экономической деятельности и учитываемой деятельности, связанной с занижением налогов. В сфере индивидуального предпринимательства уклонение от уплаты налогов имеет место в случае искажения результатов предпринимательской деятельности в отчетности, бесконтрактном найме и расхождении условий найма. Учитывая особенности самозанятого населения – лиц, осуществляющих деятельность без привлечения труда наемных работников, можно выделить сферы, в которых возникает уклонение от налогообло-

жения. К ним, в частности, относятся: нерегистрируемое предпринимательство и занижение показателей, отражаемых в отчетности, подаваемой в налоговые органы. Если во втором случае самозанятое лицо регистрирует деятельность в налоговом органе и подает отчетность, то в случае нерегистрируемого предпринимательства скрывается факт осуществления деятельности. В этом случае незарегистрированное лицо не только не уплачивает налоги, но и не несет иных издержек, связанных с осуществлением деятельности в легальном секторе экономики, и потому находится в более привилегированном положении не только перед законопослушными самозанятыми лицами, но и перед самостоятельно занятymi лицами, скрывающими от уплаты лишь часть положенных к уплате налогов.

Стоит отметить, что нерегистрируемое предпринимательство состоит из двух сегментов. Первый сегмент образует мелкое нерегулярное предпринимательство как вспомогательный и временный способ преодоления жизненных трудностей (эпизодическая перепродажа купленных на оптовых рынках товаров, реализация продуктов личного подсобного хозяйства, оказание бытовых и репетиторских услуг и др.). Отсутствие необходимой регистрации и неуплата налогов не является результатом сознательного выбора в пользу теневого рынка. Вместе с тем, деятельность этих субъектов имеет все признаки предпринимательской деятельности и должна облагаться налогами. Второй сегмент предпринимательства представлен устойчиво функционирующими субъектами (впрочем, разделение между двумя этими сегментами весьма условно, так как нередко они представляют собой разные стадии единого процесса). Как видим, особенностью теневого рынка труда физических лиц является нерегистрируемое предпринимательство. На наш взгляд, эта особенность теневого рынка труда обусловлена тем, что в отличие от организации, осуществление сделок которой происходит от имени директора, самозанятое лицо обладает универсальной правоспособностью, то есть вправе совершать те или иные действия, имеющие целью получение дохода, что во многом и обуславливает неформальную деятельность этой категории занятого населения.

Неформальный сектор экономики по большей степени представлен такими категориями самозанятого населения как лицами, занятыми на индивидуальной основе и в домашнем хозяйстве. К сожалению, отсутствие необходимых статистических данных не позволяет провести более полное исследование неформальной занятости в сфере самозанятости физических лиц.

К сожалению, исследований в части неформальной занятости самозанятых физических лиц не так много. Согласно опросу 40 респондентов, проведенному в 2014 г. в г. Санкт-Петербург,<sup>1</sup> основными причинами незарегистрированной деятельности самозанятых являются нежелание заниматься бумажной «волокитой» и отсутствие необходимости в регистрации в связи с неудовлетворительной работой налоговых органов – 54 и 42% соответственно. Опрошенные в качестве причин нерегистрации предпринимательской деятельности также указали на то, что их деятельность носит нерегулярный характер (29%), а также то, что самозанятость для них – это хобби и нет необходимости ее регистрировать (21%). Несомненно, при таком подходе самозанятых физических лиц к предпринимательской деятельности наша страна не в силах преодолеть бедность и решить ряд иных задач, используя этот сегмент занятого населения.

На наш взгляд, для снижения уклонения от уплаты налогов в сфере индивидуального предпринимательства целесообразно изменить подход к предпринимателям в целях налогообложения и предусмотреть дифференцированное налогообложение для различных категорий предпринимателей: индивидуальных предпринимателей (лиц, осуществляющих деятельность без привлечения наемных работников) и пред-

1 Сайт независимой газеты России Chaspik Newpaper // <http://www.chaspik.spb.ru>.

принимателей без образования юридического лица, привлекающих наемный труд (табл. 3).

**Таблица 3. Предлагаемый порядок учета и налогообложения предпринимательской деятельности самозанятых физических лиц**

Порядок учета и налогообложения	Налогоплательщик	
	Индивидуальный предприниматель	Предприниматель без образования юридического лица
Документы, необходимые для государственной регистрации	Документ, удостоверяющий личность физического лица	Заявление, документ, удостоверяющий личность физического лица, квитанция об уплате госпошлины
Уплата госпошлины за регистрацию деятельности	Не предусмотрена	Предусмотрена
Требования к ведению учета и отчетности	Отсутствуют	Налоговый учет
Налогообложение	На основе патента	В соответствии с действующим налоговым законодательством
Ограничения в расчетах наличными денежными средствами	Не установлены	Установлены
Наличие наемных работников	Нет	Да
Ведение трудовых книжек наемных работников	–	Предусмотрено
Прекращение деятельности	В связи с неприобретением патента	Добровольная или принудительная ликвидация

На наш взгляд, предлагаемый порядок будет иметь следующие преимущества:

– простота регистрации самозанятого населения за счет отсутствия необходимости уплаты специальных регистрационных сборов (госпошлины) и подачи документов, необходимых для государственной регистрации (за исключением документа, удостоверяющего личность физического лица);

– отсутствие требований к ведению учета и представлению налоговых деклараций: налогообложение предпринимательской деятельности будет осуществляться на основе приобретаемого в налоговом органе патента. Данные в единый государственный реестр налогоплательщиков будут вноситься на основе данных заявления, представленного в налоговый орган для получения патента.

– основанием прекращения предпринимательской деятельности самозанятого лица будет являться неприобретение патента на текущий налоговый период.

Полагаем, что данные меры позволят решить ряд задач: разграничить деятельность физических лиц, не привлекающих в предпринимательской деятельности труд наемных работников; вывести самозанятое население с неформального сектора экономики; обеспечить дополнительными доходами местные бюджеты, а также обеспечить социальное обеспечение самозанятого населения.

#### **Список литературы:**

1. Аналитический отчет по результатам социологического исследования «Определение востребованных (актуальных) форм государственной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства». – Иркутск, 2013. – 176 с.
2. Гимпельсон В.Е., Зудина А.А. Неформальный сектор в России: динамика, структура, детерминанты // В кн.: XII Международная научная конференция по проблемам

развития экономики и общества. В четырех книгах. Книга 1. / Отв. ред.: Е.Г. Ясин. Кн. 1. М.: НИУ ВШЭ, 2012. – С. 444-458.

3. Киреенко А.П., Климова М.О. Самозанятость населения и теневой рынок труда в России / А.П. Киреенко, М.О. Климова // Проблемы экономики. – 2012. – № 3.

4. Методологические положения по статистике. Вып. 4./ Госкомстат России. – М., 2003. – 248 с.

5. Экономическая активность населения России (по результатам выборочных обследований). 2014: Стат.сб./Росстат. – М., 2014. – 143 с.

6. Официальный сайт Европейского социального исследования // www.europeansocialsurvey.org.

7. Сайт независимой газеты России Chaspik Newpaper // <http://www.chaspik.spb.ru>

8. The Cost of Tax Abuse. A Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion Worldwide. The Tax Justice Network. Nowember 2011. P.4.

### **Комарова Галина Петровна**

кандидат экономических наук,  
профессор кафедры налогов и таможенного дела ФГБОУ ВПО  
«Байкальский государственный университет экономики и права»  
г. Иркутск  
Email: komarova51@mail.ru

### **Змановская Ольга Викторовна**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры налогов и таможенного дела ФГБОУ ВПО  
«Байкальский государственный университет экономики и права»  
г. Иркутск  
Email: zmanov@mail.ru

## **Предпроверочный анализ в системе налогового контроля**

*Аннотация: В статье исследованы теоретические вопросы проведения предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, чтобы определить, насколько этот налогоплательщик исполняет требования налогового законодательства.*

*Ключевые слова: предпроверочный анализ, налоговый контроль, налоговая проверка, формы, документы, отбор, налогоплательщик, налоговый орган, результативность.*

*Annotation: The article examines the theoretical issues of the pre-authentication analysis of financial and economic activity of the taxpayer to determine the taxpayer takes the tax requirements.*

*Keywords: pre-authentication analysis, tax audits, tax inspection, forms, documents, selection, the taxpayer, the tax authority, effectiveness.*

В условиях реализации в Российской Федерации налоговой реформы особые требования предъявляются к совершенствованию работы налоговых органов, внедрению приоритетных стандартов государственных услуг, административных регла-

ментов, формированию эффективно работающего механизма разрешения споров между гражданином и государством за счет совершенствования административных процедур.

Батанов Е.Г. отметил, что взаимоотношения между налоговыми органами, налогоплательщиками и иными субъектами налоговых правоотношений нередко основываются на началах неравенства участников, их субординационном характере. Однако не следует противопоставлять их интересы, поскольку налоговые органы и государство в целом, с одной стороны, и налогообязанные субъекты – с другой, в конечном итоге заинтересованы в поддержке друг друга. Противопоставление их интересов является, прежде всего, результатом непроработанности механизма их взаимоотношений. В связи с этим очевидно, что действующая налоговая система нуждается в эффективном механизме урегулирования налоговых споров и установлении баланса интересов публичного и частного характера.[2]

В Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов, одобренных Правительством РФ 1 июля 2014 года, приоритет в области налоговой политики определен как дальнейшее повышение эффективности налоговой системы. При этом Правительство Российской Федерации не планирует повышения налоговой нагрузки на несырьевой сектор экономики в среднесрочной перспективе. Эта политика будет продолжена и по завершении планового периода, в 2018 году.

Одним из условий эффективного функционирования налоговой системы и, следовательно, экономики государства является качественное налоговое администрирование, осуществление которого возложено на Федеральную налоговую службу и территориальные налоговые органы.

В целях обеспечения имущественных интересов государство осуществляет формирование специальных государственных органов, наделенных специальными полномочиями, а также определяет правовой механизм осуществления воздействия специальными государственными органами на определенный круг субъектов, позволяющий обеспечить надлежащее исполнение предписаний законодательства о налогах и сборах.[3]

Налоги и сборы являются важнейшим источником формирования бюджетов государства, его субъектов, а также муниципальных образований (таблица 1).

**Таблица 1. Поступления платежей, мобилизуемых налоговыми органами, по уровням бюджета за 2013-2014 гг.**

Вид бюджета	млрд. руб.		
	2013	2014	Темп роста, %
Консолидированный бюджет РФ	11327,2	12670,2	111,9
Федеральный бюджет	5368,0	6214,6	115,8
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	5959,2	6455,6	108,3

Из данных таблицы видно, что абсолютная сумма доходов бюджетной системы РФ, администрируемых налоговыми органами, увеличилась в 2014 году по сравнению с 2013 годом на 1 343 млрд. руб. или на 11,9 процента.

В целях обеспечения имущественных интересов государство осуществляет формирование специальных государственных органов, наделенных специальными полномочиями, а также определяет правовой механизм осуществления воздействия специальными государственными органами на определенный круг субъектов, по-

зволяющий обеспечить надлежащее исполнение предписаний законодательства о налогах и сборах.[3]

Государство обеспечивает свои интересы в налоговой сфере через формирование института налогового контроля, который является одним из видов государственного финансового контроля.[4]

В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ, налоговый контроль – это деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками и налоговыми агентами налогового законодательства в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.[1]

М.В. Карасева отмечает, что налоговый контроль в узком смысле – это регламентированная налоговым законодательством и подзаконными актами в области налогообложения деятельность налоговых органов, обеспечивающая соблюдение всеми участниками налоговых правоотношений норм законодательства о налогах и сборах.[9]

В широком смысле налоговый контроль – это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.[6]

Налоговый контроль проводится посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом.[1] Налоговые проверки могут иметь как прямое действие в виде повышения доходов бюджета, а также косвенный сдерживающий эффект (неизбежность выявления совершенного нарушения).[5]

Можно отметить, что согласно норме в Налоговом кодексе Российской Федерации производится перечисление основных форм налогового контроля, но нет закрепления определения, устанавливающего понятия формы налогового контроля. О методах налогового контроля в Налоговом кодексе России не упоминается. Можно соглашаться с мнением Ильина А.Ю., который отмечает, что закрепление форм, методов и видов налогового контроля на законодательном уровне имеет важное значение для защиты и сохранения баланса интересов налогоплательщиков и налоговых органов в процессе осуществления налогового контроля. [7]

С данными определениями нельзя не согласиться.

Основной формой налогового контроля являются налоговые проверки. Налоговый кодекс Российской Федерации в ст. 87 НК РФ определяет два вида проверок: выездная и камеральная. Данные виды проверок являются самостоятельными и могут проводиться независимо друг от друга.

На эффективность налогового контроля влияет правильный выбор форм и методов налогового контроля, который должен учитывать соотношение степени ущерба государству от невыполнения законодательства о налогах и сборах и затрат государства, которые оно вынуждено будет осуществить для их реализации. Выбор того или иного вида налогового контроля зависит от ряда факторов, которые свидетельствуют о наличии высоких рисков нарушения законодательства о налогах и сборах. Уровень риска может выделяться исходя из таких критериев как вид деятельности, которой занимается лицо, вид налогоплательщика ценовая политика и др.

Из результатов контрольной работы налоговых органов следует, что налогоплательщики допускают случаи нарушения налогового законодательства (таблица 2)

**Таблица 2. Результаты контрольной работы налоговых органов РФ за 2013-2014 гг. [8]**

Показатели	2013	2014	Изменения за период (+/-)	
			Абсолютное значение	%
Совокупная задолженность в бюджетную систему РФ (включая пени и налоговые санкции), млрд. руб.	1155,2	1181,5	26,3	2,3
Камеральные проверки: количество единиц	34 199 831	32 870 729	-1 329 102	-3,89
из них выявившие нарушения, количество единиц	1 765 235	1 965 106	199 871	11,32
Дополнительно начислено платежей по итогам проверок, тыс. руб.	51 989 759	56 851 348	4 861 589	9,35
Выездные налоговые проверки: количество единиц	39 770	34 246	-5 524	-13,89
из них выявившие нарушения, количество единиц	39 315	33 828	-5 487	-13,96
Дополнительно начислено платежей по итогам проверок, тыс. руб.	278 639 746	288 418 680	9 778 934	3,51

Совокупная задолженность налогоплательщиков в бюджет (включая пени и налоговые санкции), согласно данных таблицы 2, выросла на 2,3%. Не смотря на снижение общего количества камеральных проверок почти на 4% в 2014 году, наблюдается рост камеральных проверок на 11%, в результате которых выявлены нарушения, повлекшие дополнительные начисления платежей в сумме 4 861 589 тыс. руб. или больше на 9% по сравнению с 2013 годом.

Очевидно, что налоговый контроль может быть эффективным только в том случае, когда налоговые органы обладают достаточными полномочиями по получению необходимой информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, достаточной, чтобы судить о том, насколько этот налогоплательщик исполняет требования законодательства о налогах и сборах.

Начиная с 2007 года Федеральная налоговая служба ориентирует своих сотрудников на то, чтобы выездные налоговые проверки в отношении налогоплательщика назначались бы только в том случае, если информация, имеющаяся в распоряжении налоговых органов, позволяет с достаточной уверенностью судить о возможных проблемах налогоплательщика с законностью в налоговой сфере.

Согласно Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/ 333, отбор налогоплательщиков для выездных налоговых проверок должен быть основан на качественном предпроверочном анализе всей информации, имеющейся у налоговых органов (в том числе из внешних источников), и определение на ее основе случаев совершения налоговых правонарушений. Однако данные о результатах налоговых проверок не позволяют в полной мере утверждать, что доначисленные суммы налогов являются результатом качественного предпроверочного анализа деятельности налогоплательщика.

Прежде всего, налогоплательщики обязаны представлять документы и информацию в ходе налоговых проверок: камеральных или выездных.

В рамках проведения выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном ст. 93 Налогового кодекса РФ. В Кодексе не установлено каких-либо ограничений по

объему истребуемых в рамках выездной налоговой проверки документов. Единственное условие – эти документы должны быть связаны с исчислением и уплатой налогов, то есть практически любые документы.

В рамках камеральной проверки налоговый орган также вправе истребовать документы у налогоплательщика, однако это право налогового органа в ходе камеральной проверки было существенно ограничено до 2014 года. В настоящее время ограничения практически сняты, особенно в отношении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль. В ст. 88 НК РФ появилась довольно-таки широкая причина истребования пояснений и документов – выявление противоречий в сведениях.

Процедура истребования документов налоговыми органами в рамках налоговых проверок установлена ст. 93 НК РФ, вместе с тем в Налоговом кодексе не установлен порядок истребования документов в процессе предпроверочного анализа. Следует обратить внимание, что вся ст. 93 НК РФ допускает истребование документов у налогоплательщиков (равно как и у налоговых агентов и плательщиков сборов) только в рамках налоговых проверок (камеральных или выездных). Вне рамок налоговых проверок истребовать документы у налогоплательщика (плательщика сборов и налогового агента) нельзя.

НК РФ устанавливает также процедуру истребования документов у лиц, не являющихся налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами), то есть у третьих лиц, в ст. 93.1 «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках». В данной статье закреплена процедура истребования документов не у налогоплательщика, а о налогоплательщике или конкретной сделке.

В практической деятельности должностных лиц налоговых органов можно столкнуться с проявлениями, не установленными Налоговым кодексом РФ. Налоговые органы в процессе предпроверочного анализа направляют требования о предоставлении документов и информации не только в банки, в которых открыты счета налогоплательщика, но и другим налогоплательщикам, проводят опрос свидетелей, экспертизу и другие методы контроля, которые согласно НК РФ, могут осуществляться в рамках выездной налоговой проверки.

Таким образом, возникает необходимость ограничить законом властные полномочия налоговых органов, потому что эти полномочия в противном случае становятся препятствием на пути создания в России благоприятного климата для бизнеса, так как налогоплательщики значительное время тратят на подготовку истребуемых документов и информации. Весь арсенал контрольных полномочий налоговых органов в рамках истребования необходимой информации должен быть законодательно четко определен как по перечню полномочий, так и по процедуре их реализации.

### **Библиографический список**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. Федерального закона от 30.12.2006 № 268-ФЗ). [Электронный ресурс] // <http://base.garant.ru>
2. Батанов Е.Г. Досудебное урегулирование налогового спора: инструкция по применению. // Главная книга. 2012. № 16. СПС «Консультант Плюс».
3. Брызгалин А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике. // Налоги. 2009. № 1. С.18.
4. Запольский С. В. Финансовое право.- М.: Юридическая фирма «Контракт»: Болтере Клувер, 2011. – С. 492.

5. Киреенко А. П. Трансформация налоговой системы в условиях усиления взаимодействия с предпринимательской средой: теория и практика // Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Байкальский государственный университет экономики и права. Иркутск, 2005. – С. 192.
6. Крохина Ю. А. Налоговое право России. М.: Норма, 2004. – С. 220.
7. Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата / авт.колл.под. ред. И.И. Кучерова. М.: Изд-во Юрайт, 2014. С. 485.
8. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок): [Электронный ресурс] // www.nalog.ru
9. Финансовое право Российской Федерации: учебник / под ред. М. В. Карасева. – М: КНОРУС, 2012. – С. 508.

**Орлова Елена Николаевна**

кандидат юридических наук, доцент,  
ФГБОУ ВПО «Байкальский государственный университет  
экономики и права»,  
г. Иркутск  
Email: OrlovaEN@isea.ru

## **Оценка теневых доходов населения с учетом данных налоговой статистики<sup>1</sup>**

**Аннотация:** В статье исследуются проблемы измерения теневых доходов населения. Рассмотрены существующие подходы к оценке теневых доходов на региональном уровне. Предложено в целях повышения качества оценки теневых доходов населения территорий использовать данные налоговой статистики. Отмечается целесообразность определения скрытых доходов населения с учетом немонетарных показателей.

**Ключевые слова:** ненаблюдаемая экономика, теневые доходы, население, налоговая статистика.

**Annotation:** The article investigates the problems of measuring the shadow incomes. The approaches to the estimation of shadow incomes at the regional level are considered. The author proposes to use the tax statistics to better assess the shadow income the population of the territory. The appropriateness of evaluation of the hidden income of the population taking into account the nonmonetary of indicators are indicated.

**Keywords:** non-observed economy, shadow incomes, population, tax statistics.

В настоящее время не утрачивает своей актуальности проблема оценки доходов населения в целом и получаемых в секторе ненаблюдаемой экономики – в частности. Необходимость исследования и оценок ненаблюдаемой экономики обусловлена как потребностями измерения уклонения от уплаты налогов, так и оценки доходов

<sup>1</sup> Статья подготовлена при финансовой поддержке государственного задания № 26.1348.2014/К на выполнение научно-исследовательских работ в сфере научной деятельности в рамках проектной части. Проект №1348 «Влияние теневого сектора экономики на качество жизни населения в России и Украине: сравнительный анализ». (Номер госрегистрации в ФГАНУ ЦИТИС 114091140015).

домохозяйств и их налогового потенциала, а также важным значением для анализа и дальнейшей разработки государственной политики в данной области. Необходимо отметить, что вопросам оценки доходов населения в целом и отдельных компонентов в научной литературе уделяется значительное внимание. При этом, в публикациях по данной тематике исследуется как методологические подходы к оценке скрытых доходов и расходов [2, 3, 10], так и предлагаются методики оценки отдельных видов неучитываемых официальной статистикой доходов, таких как рентные доходы [8], от незарегистрированной дополнительной занятости [7], скрытой оплаты труда в отдельных отраслях [9]. В процессе анализа денежных доходов населения страны возникает необходимость оценки теневых доходов на региональном уровне, проведение межрегиональных сопоставлений. Данный аспект проблемы затрагивается в ряде работ [4, 5]. Однако, несмотря на наличие определенного теоретического базиса в исследуемом вопросе, можно констатировать недостаточность научных работ в области оценки теневых доходов населения на региональном уровне.

Теневой сектор является одним из видов ненаблюдаемой экономики [1]. Он охватывает виды деятельности, которые являются законными, но намеренно скрываются в целях уклонения от уплаты налогов, взносов на обязательное социальное страхование или следования законодательно установленным нормам (требованиям трудового законодательства, соблюдения санитарных норм, техники безопасности, предоставления статистической отчетности и иных требований). Информация, источником которой служат обследования домохозяйств, лежит в основе измерений ненаблюдаемой экономики и оценки уклонения от уплаты налогов. Для этих целей, в частности, служат данные:

- о доходах и расходах, получаемые в ходе обследований потребления домашних хозяйств;
- обследований предложения труда и времени, потраченного на работу в качестве наемного работника на предприятии, и времени, потраченного на работу в качестве самостоятельно занятого, в целях оценки занятости (в сравнении с затратами труда, сообщаемыми предприятиями органам статистики).

Тот факт, что домашние хозяйства приобретают товары и услуги, произведенные в теневом или незаконном секторе, иллюстрирует расхождение данных обследований расходов домохозяйств в сравнении с розничным товарооборотом и объемом платных услуг населению.

**Таблица 1. Сравнение расходов домохозяйств на покупку товаров и оплату услуг с розничным товарооборотом и объемом платных услуг населению<sup>1</sup>**

Показатель	1995	2000	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Оборот розничной торговли – всего, млрд. руб. (до 2000 г. – трлн. руб.)	512	2352	7041	10869	13944	14599	16512	19104	21394	23686
Объем платных услуг населению, млрд. руб.	113	603	2272	3425	4080	4504	4943	5541	6037	6512
Итого оборот розничной торговли и платных услуг населению, млрд. руб.	625,0	2955	9313	14294	18024	19103	21455	24645	27431	30198

<sup>1</sup> Составлено на основе данных Росстата: Россия в цифрах 2012: стат. сб. [Электронный ресурс]. URL:[http://www.gks.ru/bgd/reg1/b12\\_11/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/reg1/b12_11/Main.htm)

Расходы населения на покупку товаров и оплату услуг	641,7	3009	9614	14832	18716	20035	22614	26186	29611	32690
Отклонение, млрд. руб.	16,7	54,2	301,3	538,3	692,4	932	1159	1541	2180	2492
в % от расходов населения	2,60	1,80	3,13	3,63	3,70	4,65	5,13	5,88	7,36	7,62

Получение домохозяйствами доходов в секторе ненаблюдаемой экономики в некоторой степени отражает сопоставление данных обследований доходов домохозяйств с данными о доходах, декларируемыми физическими лицами самостоятельно и предоставляемых налоговыми агентами в налоговые органы.

**Таблица 2. Сравнение доходов населения, рассчитанных органами статистики и предоставленных в налоговые органы Российской Федерации<sup>1</sup>**

Показатель	2008	2009	2010	2012	2013
Доходы в соответствии с отчетными данными налоговых органов, млрд. руб.	23 109, 3	26 263, 9	30 509, 9	27 821, 3	28 982, 9
Денежные доходы населения РФ в соответствии с балансом денежных доходов и расходов, млрд. руб.	25 244, 0	28 697, 5	32 498, 3	39 903, 7	44 650, 4
Отклонение, млрд. руб.	2 134, 7	2 433, 6	1 988, 4	12 082, 4	15 667, 5
в % от доходов в соответствии с данными статистики	+9,24	+9,27	+6,52	+43,43	+54,06

Как видно из данных таблицы 2 отклонение имеющихся у домашних хозяйств доходов по данным налоговых органов и рассчитанных органами статистики составляет за 2008-2010 гг. порядка 6-10%, за 2012-2013 гг. – 40-50%. Существенное отклонение данных по итогам 2012-2013 гг. отчасти объясняется невозможностью учета доходов, полученных физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей и применяющих патентную систему. Однако даже с учетом этого факта, можно предположить, что различия между указанными оценками являются также и следствием ненаблюдаемой экономики (в том числе теневой).

Необходимо отметить, что развитие статистического учета в Российской Федерации за последние годы привело к тому, что денежные доходы населения, публикуемые Росстатом, включают скрытые доходы.

При оценке в системе национальных счетов доходов в виде оплаты труда по счету «Образование доходов» скрытые оплата труда наемных работников и смешанные

<sup>1</sup> Составлено на основе отчетных данных по форме 5-НДФЛ «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентами», по форме 1-ДДК «Отчет о декларировании доходов физическими лицами», 5-ЕСХН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому сельскохозяйственному налогу», 5-УСН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения», 5-ЕНВД «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому налогу на вмененный доход» [Электронный ресурс]. URL: [http://www.nalog.ru/nal\\_statistik/ndfl\\_stat/](http://www.nalog.ru/nal_statistik/ndfl_stat/); Баланс денежных доходов и расходов населения [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/population/level/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/#)

доходы<sup>1</sup> определяется как разница между суммарными расходами на все нужды домашних хозяйств, включая прирост их финансовых активов, и формально зарегистрированными доходами.<sup>2</sup>

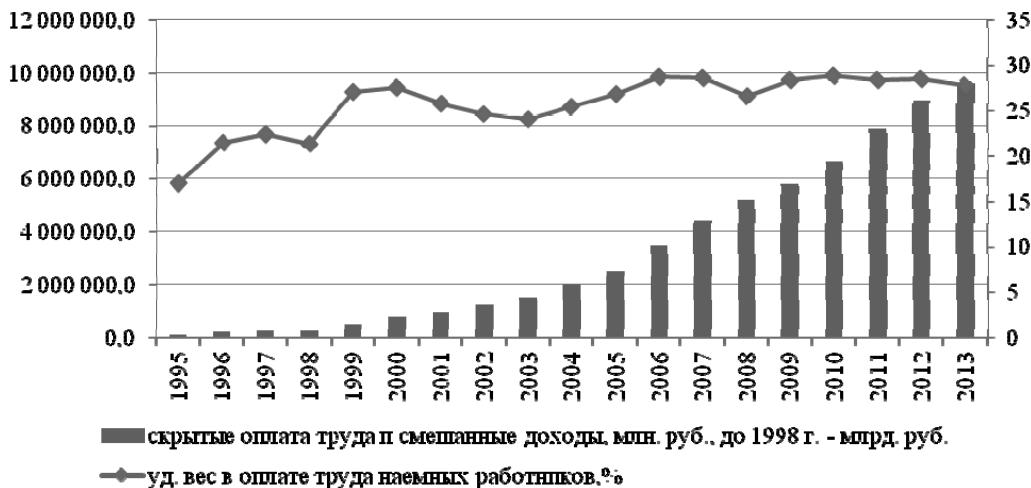


Рис. 1. Динамика скрытых оплаты труда и смешанных доходов по данным национальных счетов РФ за 1995-2013 гг.<sup>3</sup>

При этом расчеты по определению скрытых оплаты труда и смешанных доходов производятся по экономике в целом без разбивки по отраслям, видам деятельности и территориям, что делает невозможным проведение межрегиональных сопоставлений.

Однако, необходимо отметить, что статистические данные о денежных доходах населения в региональном разрезе также содержат информацию о скрытых расходах. Но при этом их учет осуществляется по статье «другие доходы (включая «скрытые», от продажи валюты, денежные переводы и пр.)».

В этих условиях в научной литературе для проведения оценок теневых доходов населения по территориям предлагается скрытые доходы населения каждого региона вычленялись из состава других доходов по проценту, рассчитанному в целом по стране [5].

1 Показатель скрытых смешанных доходов связан с информационными проблемами отнесения институциональных единиц к сектору домашних хозяйств с точки зрения их производственной деятельности.

Скрытые смешанные доходы имеют место в тех случаях, когда доходы от производственной деятельности домашних хозяйств учтены не в секторе домашних хозяйств, а в секторе нефинансовых корпораций, либо, наоборот, доходы от производства сектора нефинансовых корпораций учтены в секторе домашних хозяйств. В этих случаях при сопоставлении суммарных расходов домашних хозяйств с их формально зарегистрированными доходами производится корректировка смешанных доходов домашних хозяйств и обратная корректировка валовой прибыли сектора нефинансовых корпораций на эту же величину.

2 Методологические пояснения [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/vvp/metod.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/vvp/metod.htm).

3 Составлено на основе данных консолидированных счетов, в текущих ценах [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/accounts/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts/#)



**Рис. 2. Состав денежных доходов населения по методологии Росстата по Российской Федерации в целом и в региональном разрезе**

Доля скрытых доходов в других денежных доходах населения по данной методике составила в 2009-2012 гг. – 92% (см. табл.3).

**Таблица 3. Расчет доли скрытых доходов в других денежных доходах населения Российской Федерации**

	Показатель	Источник	2009	2010	2011	2012
1	Денежный доход населения РФ, млрд.руб.	«Регионы России. Социально-экономические показатели»	28 697,5	32 498,3	35 648,7	39 903,7
2	Уд.вес других денежных доходов, включая скрытые, %	«Регионы России. Социально-экономические показатели»	27,7	26,0	27,6	26,2
3	Другие денежные доходы, включая скрытые, млрд.руб. (3=1*2)	расчетный показатель	7949,21	8449,56	9839,04	10454,77
4	Другие денежные доходы, исключая скрытые	«Российский стат. ежегодник»	571,4	650	713	792
5	Скрытые денежные доходы (5=3-4)	расчетный показатель	7377,81	7799,56	9126,04	9662,77
6	Доля скрытых доходов в других денежных доходах (6=5/3)	расчетный показатель	92,81	92,31	92,75	92,42

На региональном уровне в Российской Федерации оценка денежных доходов населения с учетом «скрытых» доходов осуществляется на основе все того же балансового метода: как разница между объемами расходов и сбережений и объемами денежных доходов населения, представленных в официальной отчетности.

Однако официальные данные Росстата нуждаются в корректировке, как минимум в части декларированных доходов, которые являются несколько завышенными (а, следовательно, заниженной доля теневых доходов). Причиной тому является, в частности, отражение в качестве доходов в виде оплаты труда фонда начисленной заработной платы работников организаций, отраженного в формах федерального статистического наблюдения с досчетом на полный круг предприятий (т.е. с досчетом по малым предприятиям и микропредприятиям, не представляющих статистическую отчетность).

Доходы от предпринимательской деятельности определяются также на основе форм статистического наблюдения и учитывают сведения об объеме платных услуг населению, услуги предпринимателей, осуществляющих грузовые перевозки, доходы от продажи товаров физическими лицами. При этом наблюдение осуществляется на выборочной основе с распространением результатов на всю совокупность.

Суммы дивидендов определяются по данным бухгалтерской отчетности предприятия: Отчета о движении денежных средств. Необходимо отметить, что данная форма отчетности не содержит информацию о дивидендах, причитающихся именно физическим лицам.

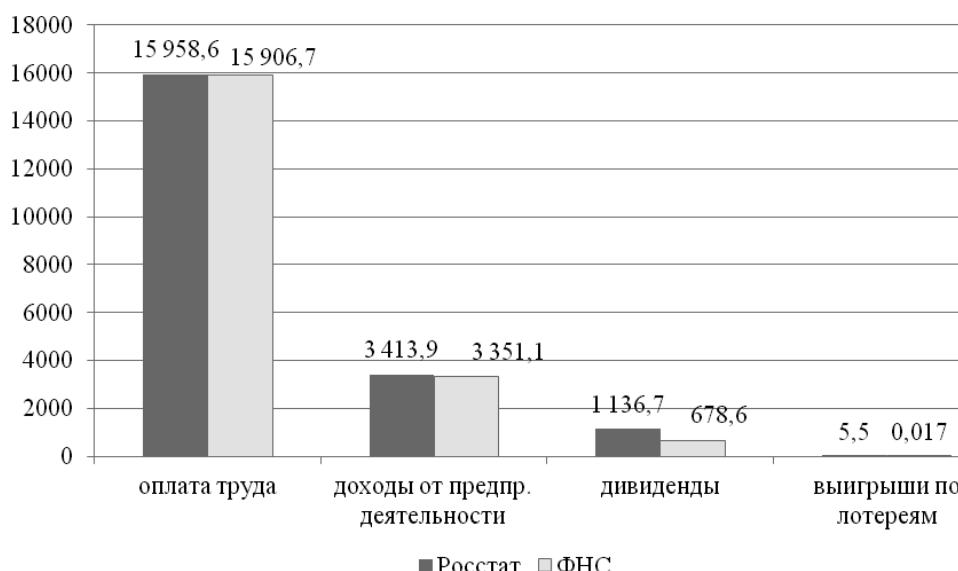


Рис.3. Показатели доходов населения по итогам 2012 г., млрд. руб.

Сопоставление ряда показателей баланса доходов и расходов населения и данных налоговых органов только по итогам 2012 г. демонстрирует отклонения по всем позициям.

Таким образом, в целях повышения качества оценки теневых доходов населения необходимы изменения в информационной базе, служащей основанием для определения денежных доходов. В качестве источника информации могут служить данные Федеральной налоговой службы, которые формируются также и в региональном разрезе.

**Таблица 4. Методика формирования отдельных компонентов денежных доходов населения**

Показатель	Форма налоговой отчетности ФНС	Наименование показателя отчетности
Оплата труда	5-НДФЛ «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентами»	Суммы доходов по кодам 2000, 2012
Дивиденды		Суммы по коду дохода 1010
Выигрыши от лотерей, тотализаторов		по коду дохода 3010
Доходы от использования имущества		
Доходы от предпринимательской деятельности	1-ДДК «Отчет о декларировании доходов физическими лицами» 5-УСН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения» 5-ЕНВД «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности»	Гр. 2 + гр.3 + гр.4 + гр.5 стр 2020 «Общая сумма дохода по проверенным актуальным декларациям» за минусом строки 2151 «Общая сумма предоставленных профессиональных налоговых вычетов» плюс Гр. 3 строки 010+020 Гр. 3 строка 010

В целях оценки скрытых доходов населения целесообразно также применение немонетарных показателей [6], таких как:

1) имущественная обеспеченность, в частности собственными автомобилями и жильем, которая отражает долгосрочное вложение денежных средств и, как следствие, уровень реальных доходов населения;

2) изменение структуры потребления населения.

Обеспеченность жильем можно охарактеризовать через следующие показатели:

1) ввод в действие жилых домов, кв.м. в расчете на 1000 человек;

2) средние цены на вторичном рынке жилья, руб. за кв.м.

Сравнительно высокие цены на недвижимость в отдельных регионах наряду с другими факторами могут быть обусловлены также более высоким уровнем жизни населения (в столичных городах – возможно заинтересованностью в приобретении недвижимости жителями других регионов).

Изменение структуры потребления также является индикатором теневых доходов населения. Рост (снижение) уровня жизни можно охарактеризовать через следующие показатели:

1) потребительские расходы в среднем на душу населения (или фактическое конечное потребление на душу населения);

2) удельный вес расходов на покупку продуктов питания, %;

3) удельный вес расходов на отдых, %. При этом уровень жизни населения отдельного региона тем выше, чем большую долю составляют расходы на отдых.

Таким образом, в настоящее время оценка скрытых оплаты труда и смешанных доходов производятся по экономике в целом без разбивки по отраслям, видам деятельности и территориям, что делает невозможным проведение межрегиональных сопоставлений. Региональная статистика также содержит информацию о скрытых доходах, но совместно с другими доходами населения региона. При этом одной из основных проблем проведения оценок является осуществление досчетов показателей, отраженных в формах федерального статистического наблюдения. В целях повышения качества оценки теневых доходов населения на региональном уровне возможно использование данных Федеральной налоговой службы, которые отражают официально учтенные доходы физических лиц и при этом формируются в региональном разрезе.

### Библиография

1. Измерение ненаблюданной экономики: руководство [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.unesco.org/fileadmin/DAM/stats/documents/2007/04/noe/zip.30.r.pdf](http://www.unesco.org/fileadmin/DAM/stats/documents/2007/04/noe/zip.30.r.pdf). С.10.
2. Капустин А.А., Щипанов Э.Ю. К вопросу о статистической оценке доходов домашних хозяйств в теневой экономике / А.А. Капустин, Э.Ю. Щипанов // Вестник РГУПС. – 2005. – № 4. – С.74-78.
3. Киреенко А.П., Иванов Ю.Б. Оценка теневой экономики на основе показателей уровня и качества жизни населения // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 4. – С. 109-113.
4. Левентов Н.Н. Оценка ненаблюданной экономики в денежных доходах населения Амурской области / Н.Н. Левентов // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2010. – № 5. – С. 73-81.
5. Литвинцева Г.П., Стукаленко Е.А., Воронкова О.В. Оценка неравенства официальных и скрытых доходов населения с учетом покупательной способности рубля в регионах России // Экономика региона. – 2010. – № 4. – С. 7-16.
6. Овчарова Л.Н. Динамика монетарных и немонетарных характеристик уровня жизни российских домохозяйств за годы постсоветского развития : аналитический доклад / рук. авт. колл. Л.Н. Овчарова, А.Я. Бурдяк, А.И. Пишняк, Д.О. Попова, Р.И. Попова, А.М. Рудберг. – Москва: Фонд «Либеральная Миссия», 2014. – 108 с.
7. Перова И., Хахулина Л. Оценка доходов от незарегистрированной дополнительной занятости / И. Перова, Л. Хахулина // Вестник общественного мнения. Данные. Анализ. Дискуссии. – 1998. – № 3 (35). – С.29-31.
8. Разработка и апробация методики оценки неучтенных государственной статистикой рентных доходов домохозяйств с учетом кадастровой стоимости земель сельскохозяйственного назначения / Кундиус В.А., Пецух Н.И., Гартман А.А., Санталова В.Н., Перова Т.Н., Викулов Д.Е., Чермянина В.В., Харченко А.Н. // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2012. – Выпуск № 3 (том 89). – С.135-140.
9. Суворов А.В. Структура денежных доходов и расходов населения в современной России / А.В. Суворов // Проблемы прогнозирования. – 2004. – № 5(86). – С.63-75.
10. Шевяков А. Оценка скрытых доходов и расходов населения / А. Шевяков // Безопасность Евразии. – 2004. – № 2 (16). – С. 283-297.

**Рудяков Василий Анатольевич**

кандидат экономических наук,  
докторант ФГБОУ ВПО «Байкальский государственный университет  
экономики и права»,  
г. Иркутск  
Email: fmened@mail.ru

## **Трансформация стандартных счетов операций в российской СНС для оценки уровня эффективности адаптации к неопределенности в экономике<sup>1</sup>**

**Аннотация:** Вся современная история России с начала 1990-х годов является чередой потрясений, кризисов, попыток (зачастую весьма неудачных) реформировать экономическую сферу общества. Экономические субъекты, во многом отданные на волю стихийных рыночных процессов, вынуждены приспособливаться, адаптироваться к резко изменяющейся окружающей среде для которой характерен высокий уровень неопределенности.

Не смотря на то, что современные россияне уже не те наивные индивиды, которыми они были в начале «эпохи перемен», для них все же до сих пор характерна слабая способность к адаптации к новым, ранее неизвестным факторам дестабилизации и неопределенности.

Причин такого положения (особенно в экономической сфере) конечно же много. Одной из них, на наш взгляд, является то, что в рамках господствующей в экономической науке неолиберальной идеологии с ее упором на автоматическое, стихийное приспособление фактически нет места разработкам рекомендации по сознательному повышению эффективности адаптации к неопределенности. Ведь если считать, что рынок ведет всю систему к наиболее оптимальному состоянию равновесия, потребности в таких разработках просто не возникает.

**Ключевые слова:** инвестиции, сбережения, неопределенность, адаптивная эффективность, предпочтение ликвидности.

**Annotation:** All modern history of Russia since the beginning of the 1990-th years is series of shocks, crises, attempts (often very unsuccessful) to reform the economic sphere of society. The economic subjects in many respects given on will of spontaneous market processes are compelled to adapt, adapt for sharply changing environment for which the high level of uncertainty is characteristic.

Despite that modern Russians not those naive individuals whom they were at the beginning of «an era of changes», for them nevertheless weak ability to adaptation to new, earlier unknown factors of destabilization and uncertainty is still characteristic.

Especially in the economic sphere of course there is a lot of reasons of such situation. One of them, in our opinion, is that within the neoliberal ideology dominating in economic science with its emphasis on the automatic, spontaneous adaptation actually there is no place to development of the recommendation about conscious increase of efficiency of adaptation to uncertainty. After all if to consider that the market conducts all system to the most optimum equilibrium state, the need for such development simply doesn't arise.

**Keywords:** investments, savings, uncertainty, adaptive efficiency, preference of liquidity.

<sup>1</sup> Статья подготовлена при финансовой поддержке государственного задания № 26.1348.2014/К на выполнение научно-исследовательских работ в сфере научной деятельности в рамках проектной части. Проект № 1348 «Влияние теневого сектора экономики на качество жизни населения в России и Украине: сравнительный анализ». (Номер госрегистрации в ФГАНУ ЦИТИС 114091140015).

При проведении анализа и формировании современных макроэкономических рекомендаций многие исследователи исходят из равновесного тождества инвестиций и сбережений ( $I=S$ ). Признавая логику подобного подхода, необходимо все-таки помнить о том, что наблюдения реальных экономических процессов в отдельно взятых национальных экономиках показывают, что подобного рода равенства скорее исключение, чем правило. Особо остро проблема стоит в российской экономике, испытывающей острый дефицит инвестиций в реальный сектор при наличии весьма значительных сбережений в стране.

Оценивая разницу между сбережениями и инвестициями в середине 2010-х, С. Глазьев говорил о возможности увеличения инвестиционной активности в 1,5 раза за счет активизации несвязанных сбережений – «так, в 2004 г. валовые национальные сбережения составили 32,5% ВВП, в то время как фактический объем валовых накоплений – 21,6%, в 2005 г. – 35,1 и 21,2% соответственно» [2. С. 36]. Не последнюю роль в этом процессе, по мнению указанного автора, играло развитие стабилизационного и пр. фондов.

Если мы обратимся к более ранним работам, исследующим процессы капитaloобразования в России и СССР [1. С. 74–84], то увидим, что подобная существенная разница между инвестициями и сбережениями начинает возникать в национальной экономике с 1990-х годов (так, например, еще в 1985 г. валовое накопление составляло 32%, а валовое сбережение 32,6% от национального дохода СССР).

Как мы понимаем, «стандартный» подход к процессам капитaloобразования делает весьма сложным анализ многих процессов, происходящих в экономике. Это касается и адаптивной эффективности, отражающей долгосрочную способность экономики успешно приспособливаться к изменяющимся внутренним и внешним условиям без ущерба для реализации намеченных целей и задач.

Основная гипотеза, которой мы будем придерживаться в рамках данного исследования, состоит в следующем. Хотя общие сбережения частного сектора находятся в прямой зависимости от полученного дохода, однако частные субъекты, действующие в денежной экономике, направляют свои сбережения на инвестиции не в полном объеме и зачастую по «остаточному принципу». Определенная часть сбережений тезаврируется из соображения «предпочтения ликвидности», и доля таких сбережений функционально зависит от колебаний уровня неопределенности в экономике.

Рассмотрение функции сбережений с позиций современного посткейнсианства, хотелось бы начать с того, что благодаря учету фактора времени, характерному для данного направления, целесообразно пересмотреть точку зрения, согласно которой и сбережения, и инвестиции можно рассматривать в одном коротком периоде формирования национального дохода.

Предприниматели, исходя из собственных ожиданий будущего спроса (которые совершенно не обязательно соответствуют реальному будущему спросу ввиду существования неопределенности), готовы предложить целый набор инвестиционных проектов. Выбор действительно может осуществляться путем сравнения внутренней нормы доходности и ставки процента, однако и та, и другая величины при реализации инвестиций касаются будущих распределений, а значит – до конца непредсказуемы, что создает источник дополнительных рисков и издержек для бизнеса. Таким образом, размер сегодняшних инвестиций не является заданной величиной и обратно пропорционален уровню неопределенности.

В то же время функция сбережений, на наш взгляд, не проявляет однозначной зависимости от текущих колебаний неопределенности, т.к. мы исходим из предпосылки, что на момент осуществления инвестиций, сбережения зависят не от уровня национального дохода будущего или нынешнего периода, а от величины дохода,

фактически полученного ранее. Другими словами – сбережения уже накоплены и являются заданной величиной.

Но с другой стороны, не следует считать, что функция сбережений абсолютно не зависит от колебания уровня неопределенности, даже если такие колебания возникли уже после того как произошло накопление части дохода. Отсюда целесообразным представляется разделить весь объем сбережений на 2 части, которые условно назовем следующим образом:

- инвестиционные сбережения – часть прошлого дохода, не потраченного на потребление, которая может стать инвестициями при соблюдении ряда условий (в первую очередь – удовлетворенности ставкой процента);

- тезаврируемые сбережения – часть полученного дохода, не потраченного на потребление, сознательно выводимая субъектами из инвестиционного процесса в целях «предпочтения ликвидности» в условиях неопределенности.

Для того, чтобы проводить количественные оценки адаптивной эффективности необходимо определенным образом интерпретировать некоторые консолидированные показатели национальных счетов.

Существует, как минимум, два подхода к традиционному определению категории «сбережения». В широком смысле, как уже отмечалось, сбережение представляет собой превышение дохода над потребительскими расходами. В узком смысле под валовым сбережением понимается превышение валового располагаемого дохода над конечным потреблением. Как нам известно, большинство исследователей при проведении анализа опираются на суженный подход, который основывается на стандартной схеме учета операций капитaloобразования.

С позиций рассматриваемой гипотезы под общими (валовыми) национальными сбережениями мы будем понимать не только валовые, но и тезаврируемые сбережения. Но если определение валового располагаемого дохода (далее – ВРД) на основе Системы национальных счетов (далее – СНС) не сталкивается с какими-либо трудностями, то определение величины сбережений, создаваемых внутри национальной экономики (и разделяемых нами на 2 категории), требует существенной корректировки.

В открытой денежной экономике,<sup>1</sup> сбалансированность сбережений и инвестиций возможна, на наш взгляд, путем создания системы из 2-х уравнений. С позиции сбережений:

$$S = S_{общ}(Y_{факт}) = S_T(\delta) + S(i),$$

где  $S_{общ}(Y_{факт})$  – общий уровень сбережений, как функция от величины фактически полученного дохода;  $S_T(\delta)$  – тезаврируемые сбережения, как функция от уровня неопределенности. Чем выше неопределенность, тем больше субъектов, предпочитающих ликвидность, не зависимо от той ставки процента, которая им предлагается за отказ от тезаврации. Таким образом, эта функция неэластична по проценту.  $S(i)$  – инвестиционные сбережения (как разница между общими и тезаврируемыми сбережениями), являющиеся ресурсом для будущих инвестиций, либо вложений в финансовые активы. Для этой формы сбережений определяющим мотивом является доход в форме процента.

С учетом отмеченного выше, логика поведения субъекта выглядит следующим образом: на основе полученного дохода формируются потребление и сбережение. Далее определенная доля сбережений тезаврируется, исходя из субъективных оценок неопределенности. Основной мотив здесь – предосторожность. Оставшаяся часть служит ресурсной базой инвестиционных и спекулятивных процессов.

<sup>1</sup> В данном случае имеется в виду наличие не только финансового, но и фондового рынка.

Второе балансирующее уравнение в нашей системе может выглядеть следующим образом:

$$I = I_K(r) + I_F(i) + L_{\text{пред}}(\delta) + L_T(\delta),$$

где  $I_K(r)$  – инвестиции в капитал (прирост основного, оборотного капитала и товарных запасов), как функция от внутренней нормы доходности активов;  $I_F(i)$  – вложения в финансовые инструменты по мотиву дохода;  $L_{\text{пред}}(\delta)$  – спрос на деньги из мотива предосторожности, как инвестиции в ликвидность;  $L_T(\delta)$  – часть ресурсов, направляемая на удовлетворение спроса на сбережения, тезаврируемые в форме суррогатных активов. И если доходные финансовые инструменты еще могут служить источником капитaloобразования, то две последние составляющие в приведенной формуле не обеспечивают никаких реальных макроэкономических инвестиций, вне зависимости от их доходности.

На основе выдвинутой системы уравнений и опираясь на показатели СНС и платежного баланса, предлагаем следующую схему сбалансированного национального капитaloобразования (рис. 1)

Ресурсы	Использование
1. Валовое внутреннее сбережение в том числе: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Частное</li> <li>• Государственное</li> </ul> 2. Чистые скрытые внешние сбережения частного сектора	<i>Валовое накопление по мотивам дохода</i> 1. Валовые инвестиции за счет сбережений в том числе: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Валовое накопление основного капитала</li> <li>• Изменение запасов</li> <li>• Чистое приобретение непроизводственных нефинансовых активов</li> </ul> 2. Накопление доходных финансовых активов  <i>Валовое накопление по мотивам предосторожности</i> 1. Внутреннее суррогатное накопление 2. Внешнее суррогатное накопление 3. Накопление ликвидности
<b>Всего валовое национальное сбережение</b>	<b>Всего валовое национальное накопление</b>

**Рис. 1. Схема национального капитaloобразования  
в открытой денежной экономике**

В соответствии с рассматриваемым подходом, в представленной системе обеспечение ликвидности и суррогатных накоплений происходит за счет тезаврации части национальных сбережений.

И суррогатные средства накопления, и деньги, сберегаемые из мотива предосторожности, конечно же, не являются макроэкономическими инвестициями в строгом смысле этого слова, т.к. не создают в национальной экономике ни производственной активности, ни дополнительного дохода, ни занятости. Основная задача таких инвестиций – обеспечивать процессы тезаврации, неизбежные в открытой экономике с ненулевым (положительным) уровнем неопределенности.

Для объективной оценки процессов тезаврации, дальнейшему анализу мы подвернем только частные сбережения. Создание государственных фондов с вынесением средств за рубеж, несомненно, также может быть отнесено к тезаврации сбережений. Однако такую тезаврацию по зрелому размышлению, очевидно, сложно назвать функционально зависимой от текущего уровня неопределенности, т.к. мотивы государственного сбережения имеют существенные отличия от частных, а сама величина текущих госсбережений и их тезаврация зависят больше от государственной политики, дефицита, профицита, валютных курсов и т.д.

Помимо традиционных валовых, в частные тезаврируемые сбережения мы также включаем некоторые из элементов «чистого вывоза капитала». Речь идет в первую очередь о статье платежного баланса «Сомнительные операции», включаемой ЦБ РФ в чистый вывоз капитала нефинансовыми секторами. К этим операциям сам ЦБ относит «имеющие признаки фиктивности операции, связанные с торговлей товарами и услугами, с покупкой/продажей ценных бумаг, предоставлением кредитов и переводами средств на собственные счета за рубежом, целью которых является трансграничное перемещение денежных средств». Эти операции можно отнести к частным, внешним, суррогатным, скрытым (внегигантским), преднамеренным, тезаврируемым сбережениям. Включение «сомнительных операций» обусловлено также тем, что в СНС эти суммы идут не по графе «сбережение», а учитываются по другим строкам.

В банковском секторе также очевидно формируются тезаврируемые сбережения. Здесь мы имеем в виду внешние чистые депозиты, которые, на наш взгляд, выводятся посредством банков из национальной финансовой системы как раз из мотивов предосторожности.

К внутреннему суррогатному накоплению мы относим показатель СНС «Чистое приобретение ценностей» под которым понимаются предметы, обладающие способностью сохранять стоимость в течение длительного периода (драгоценные металлы и камни, ювелирные изделия, антиквариат и т. п.).

Немаловажно, на наш взгляд, и то, что сбережение наличных денег из мотива предосторожности в России традиционно ведется как в рублях, так и в иностранной валюте (по причине высоких вмененных издержек хранения наличных рублей – в виде инфляции, девальвации и т.д.). Таким образом, в накопление ликвидности мы включаем как сбережения, сохраняемые физическими лицами в наличных рублях [3], так и объем чистого приобретения наличной валюты населением [5].

Оценка динамики различных видов сбережений обнаруживает, что частные национальные сбережения имеют выраженную прямую зависимость от ВРД. В то же время частные тезаврируемые сбережения такой зависимости не показывают. Несмотря на то, что в 2001, 2003, 2006, 2010 и 2012 годах ВРД активно рос, этот вид сбережений имел тенденцию к существенному снижению.

Чтобы оценить связь этих сбережений с неопределенностью, воспользуемся результатами выборочных обследований факторов, ограничивающих инвестиционную активность, ежегодно проводимых Федеральной службой государственной статистики [4]. Среди оцениваемых показателей есть и такой как «Неопределенность экономической ситуации в стране». Количество субъектов (в процентах от общего числа организаций), отметивших этот пункт, и будет, на наш взгляд, в какой-то мере показывать текущий уровень неопределенности, а точнее уровень ее влияния на принимаемые решения.

Результаты показывают, что в России не наблюдается ярко выраженной зависимости между уровнем доли сбережений, тезаврируемых частными субъектами, и величиной неопределенности. Так, например, в 2002, 2005, 2007 и 2011 гг. неопределенность падала, а доля тезаврируемых сбережений нарастала (рис. 2).

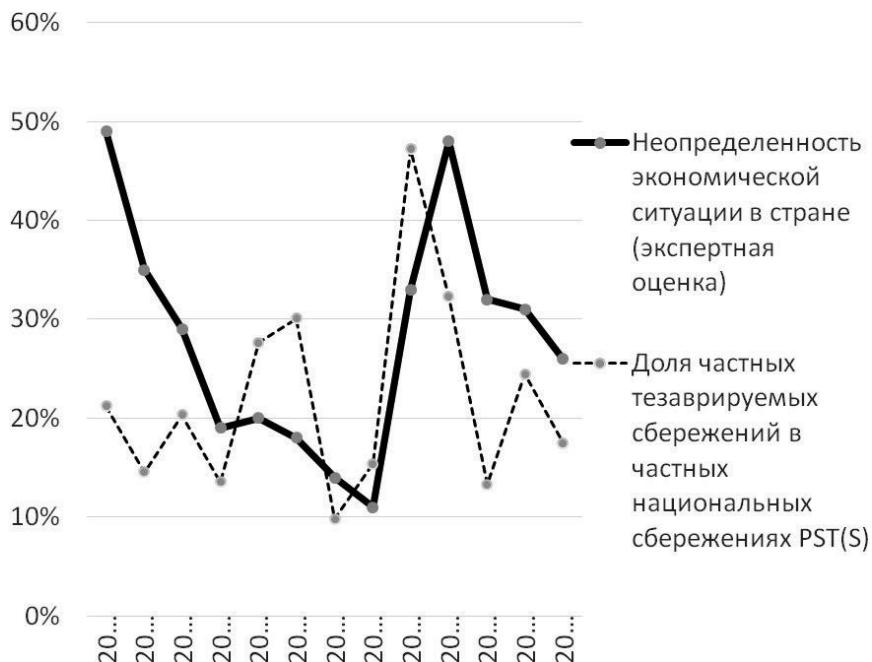


Рис. 2. Оценка колебаний неопределенности и процессов тезаврации в России

Однако проведенный предельный анализ обнаруживает, что существует четкая прямая зависимость между одним из показателей колебания уровня неопределенности и изменениями доли тезаврируемых сбережений (рис. 3).

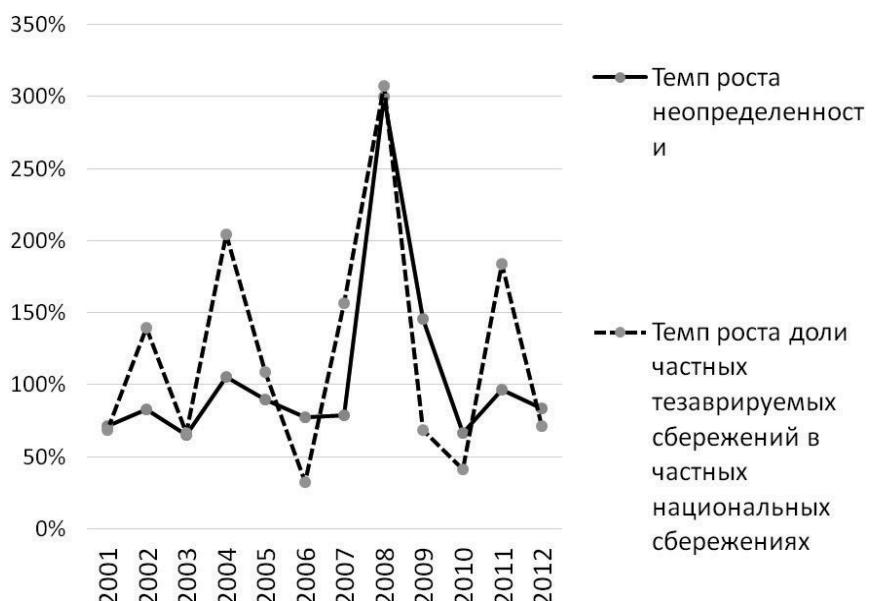


Рис. 3. Оценка темпов колебаний неопределенности и процессов тезаврации в России

Исходя из полученных результатов, можно, на наш взгляд, сделать вывод о том, что российские субъекты не нейтральны не к уровню неопределенности как к таковому, а к его колебаниям. При этом, очевидно, что уровень адаптивной эффективности национальной экономики весьма далек от удовлетворительного. Это утверждение требует, на наш взгляд, пояснения.

Если темп роста неопределенности выше темпа роста доли частных тезаврируемых сбережений, отечественный бизнес относительно нейтрален к неопределенности и/или преобладают оптимистические настроения, что приводит к развитию позитивных экономических процессов (в первую очередь – инвестиционных). В таком случае, на наш взгляд, можно говорить, что адаптации внутри системы проис текают успешно.

Используя заявленный подход, очевидно, можно сделать вывод, что в 2006, 2010 и 2012 годах российский бизнес проявлял большую нейтральность к неопределенности, был более оптимистично настроен и, как следствие, его склонность к тезаврации сбережений была снижена по сравнению с другими рассматриваемыми годами.

Очевидно, можно предположить, что исключение 2009 года (более высокий темп роста неопределенности по сравнению с темпом роста тезаврации) связано с тем, что возможность формирования общих сбережений значительно снизилась из-за кризиса, что привело и к резкому сокращению объемов тезаврации (на гораздо большую величину, чем можно было предполагать).

Как мы понимаем, в те периоды, когда преобладает высокая степень оптимизма и нейтральности к неопределенности, повышается и конкурентоспособность процессов капитaloобразования и адаптивная эффективность. Это происходит в виду снижения тезаврируемой части сбережений в пользу образования дополнительных инвестиционных ресурсов, предназначенных для национальной экономики.

Проведенный анализ показывает, что скрытые потери российской экономики от возросшего уровня тезаврации частных сбережений с момента начала мирового экономического кризиса 2008 г. и по 2012 г. включительно составили 13,4 трлн. руб. в фактически действовавших ценах. Если использовать модель инвестиционного мультипликатора, рассчитанного посредством однофакторной линейной регрессии [6], то полные потери составляют (при мультипликаторе 1,72) 23 трлн. руб. недополученного дохода за указанный период.

### Список использованной литературы

1. Булатов А. Россия в мировом инвестиционном процессе / А. Булатов // Вопросы экономики. – 2004. – № 1. – С. 74–84.
2. Глазьев С. Ю. Перспективы российской экономики в условиях глобальной конкуренции / С. Ю. Глазьев // Проблемы развития территорий. – 2007. – Т. 37. – С. 35–44.
3. Годовой отчет Банка России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cbr.ru/publ/?PrtId=god>.
4. Инвестиционная деятельность в России: условия, факторы, тенденции [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1140095471812](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140095471812).
5. Объем операций с наличной иностранной валютой между уполномоченными банками и физическими лицами [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.cbr.ru/statistics/print.aspx?file=bank\\_system/vol\\_for\\_exch\\_14.htm&pid=finr&sid=inr\\_4](http://www.cbr.ru/statistics/print.aspx?file=bank_system/vol_for_exch_14.htm&pid=finr&sid=inr_4).
6. Шеховцова Ю. А. Моделирование зависимости ВВП от инвестиций в условиях современной российской экономики / Ю. А. Шеховцова // Экономические науки. – 2012. – № 1 (86). – С. 172–177.

**Самаруха Виктор Иванович**

доктор экономических наук,  
заслуженный деятель науки Российской Федерации  
Профессор кафедры налогов и таможенного дела ФГБОУ ВПО  
«Байкальский государственный университет экономики и права»  
г. Иркутск  
Email: vis@isea.ru

**Иванова Дарья Александровна**

Аспирант ФГБОУ ВПО «Байкальский государственный университет  
экономики и права»  
г. Иркутск  
Email: lilema@mail.ru

## **К вопросу финансовой значимости таможенных пошлин и их влияния на модернизацию экономики России<sup>1</sup>**

Аннотация: В статье рассматривается финансовая значимость таможенных пошлин в формировании доходов федерального бюджета Российской Федерации, показан удельный вес таможенных пошлин в доходах бюджета после мирового финансового кризиса (2008-2009 годов). Обосновывается целесообразность более активного использования вывозных таможенных пошлин в структурной перестройке экономики страны в целях снижения импорта сырья (включая импорт круглого леса) и импортозамещения.

Ключевые слова: доходы бюджета, таможенные доходы, вывозные и ввозные таможенные пошлины, мировое хозяйство, конкурентоспособность, импортозамещение, структурная перестройка.

Annotation: The article considers the financial significance of customs duties in the formation of Russian budget revenues, shows the share of customs duties in the budget revenues from the global financial crisis (2008-2009 years). Among other problems the text raises the question of the expediency of the use of export duties in the restructuring of the economy in order to reduce imports of raw materials (including round wood imports), and import substitution.

Keywords: budget revenues, customs revenues, export and import duties, world economy, competitiveness, import substitution, restructuring.

После введения США и их союзников экономических санкций и мер по снижению мировых цен на энергоносители (прежде всего на нефть), направленных на сдерживание социально-экономического развития России, вопрос формирования доходов федерального бюджета как основной части централизованных финансовых ресурсов государства, необходимых для выполнения им своих функций становится главным для экономики страны. Доходы федерального бюджета являются государственной собственностью и формируются на основе финансовых отношений, возникающих в процессе распределения ВВП страны, и поступают в распоряжение органов власти федерального уровня, с целью реализации конституционных функций Правительством Российской Федерации.

<sup>1</sup> Издано при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности базовой части проекта № 326 «Финансово-бюджетное проектирование как основа управления социально-экономическим развитием ресурсного региона Сибири» (номер госрегистрации в ФГ АНУ ЦИТ и С 01201458898).

Доходы бюджета Российской Федерации формируются в соответствии с Бюджетным кодексом РФ, принятым Государственной Думой РФ и подписанным Президентом РФ 31 июля 1998 г., за счет налоговых и неналоговых видов дохода, а также за счет безвозмездных перечислений. С точки зрения бюджетного планирования, определение источников доходов федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации, и планирование их величин является первостепенной задачей стабильного функционирования и роста экономики страны.

В посткризисный период за 2010-2014 годы в структуре доходов федерального бюджета доля доходов от внешнеэкономической деятельности составила в среднем 38,9% (таблица 1). При этом значительная часть доходов от ВЭД (около 80%) приходилась на вывозные таможенные пошлины, что обусловлено ее взиманием с сырьевых товаров, которые являются главной составляющей российского экспорта.

**Таблица 1. Структура доходов федерального бюджета в 2010-2014 гг.**

Виды доходов	Годы									
	2010		2011		2012		2013		2014	
	млрд. руб.	%								
Всего доходов	8 305,4	100	11 367,7	100	12 855,5	100	13 019,9	100	14 496,8	100
Доходы от внешнеэкономической деятельности	3 227,7	38,9	4 664,7	41,0	4 962,7	38,6	5 011,0	38,5	5 463,4	37,7
– в т.ч. вывозные таможенные пошлины	2 508,1	30,1	3 710,3	32,6	4 099,7	31,9	4 058,0	31,2	4 637,1	40,0

Источник: составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики и Федеральной таможенной службы [9; 10; 12].

Практика развития экономик стран мира показывает, что высокий уровень таможенных доходов бюджета более характерен для развивающихся стран, чем для развитых, в бюджетах которых удельный вес таможенных пошлин составляет 4-6%, а в США – 1% [8, С. 4]. Это обусловлено местом страны в международной конкуренции и торговле. Уровень таможенных пошлин в значительной степени отражает неблагоприятную для развития российской экономики товарную структуру внешнеторговых операций, которая в разрезе экспортных операций в основном представлена сырьевыми товарами, а в разрезе импортных – готовой продукцией.

По данным Федеральной таможенной службы в 2014 году внешнеторговый оборот России составил 782,9 млрд. долларов США (с учетом торговли с Белоруссией и Казахстаном); при этом экспорт товаров в стоимостном выражении значительно превышает импорт – 496,9 млрд. долларов США против 286 млрд. долларов.

В товарной структуре импорта преобладает ввоз машин, оборудования и транспортных средств, на долю которого приходится почти 50% от общего стоимостного объема (таблица 2).

**Таблица 2. Товарная структура импорта Российской Федерации в 2014 году**

Код ТНВЭД	Наименование товарной отрасли	Импорт	
		млн. долларов США	% к итогу
	ВСЕГО:	285 982.2	100.0
01-24	Продовольственные товары и сельскохозяйственное сырье (кроме текстильного)	39 714.7	13.9

25-27	Минеральные продукты	7 229.5	2.5
28-40	Продукция химической промышленности, каучук	46 414.7	16.2
41-43	Кожевенное сырье, пушнина и изделия из них	1 280.3	0.4
44-49	Древесина и целлюлозно-бумажные изделия	5 894.0	2.1
50-67	Текстиль, текстильные изделия и обувь	16 305.9	5.7
71	Драгоценные камни, драгоценные металлы и изделия из них	1 106.8	0.4
72-83	Металлы и изделия из них	19 213.9	6.7
84-90	Машины, оборудование и транспортные средства	136 242.9	47.6
68-70, 91-97	Другие товары	12 579.6	4.4

Источник: составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики

В структуре экспорта после мирового финансового кризиса (2008-2009 гг.) продолжает увеличиваться доля топливно-энергетических товаров. По итогам 2014 г. она составила 71% экспорта России. Товарная структура экспорта Российской Федерации имеет сырьевую направленность, состав основных экспортных позиций включает минеральные продукты, металлы, продукцию химической промышленности, транспортные средства, машины, оборудование, продукцию лесной и целлюлозно-бумажной продукции (таблица 3), конкурентоспособность товаров отечественного производителя в годы перехода на рыночную экономику значительно снизилась.

Таблица 3. Товарная структура экспорта Российской Федерации в 2014 году

Код ТНВЭД	Наименование товарной отрасли	Экспорт	
		млн. долларов США	% к итогу
	ВСЕГО:	496 944.5	100.0
01-24	Продовольственные товары и сельскохозяйственное сырье (кроме текстильного)	18 906.2	3.8
25-27	Минеральные продукты	350 116.3	70.5
27	Топливно-энергетические товары	345 444.6	69.5
28-40	Продукция химической промышленности, каучук	29 119.7	5.9
41-43	Кожевенное сырье, пушнина и изделия из них	413.8	0.1
44-49	Древесина и целлюлозно-бумажные изделия	11 634.4	2.3
50-67	Текстиль, текстильные изделия и обувь	1 068.6	0.2
71	Драгоценные камни, драгоценные металлы и изделия из них	11 842.9	2.4
72-83	Металлы и изделия из них	40 565.4	8.2
84-90	Машины, оборудование и транспортные средства	26 328.8	5.3
68-70, 91-97	Другие товары	6 948.3	1.4

Источник: составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики

В настоящее время Россия выполняет роль сырьевого придатка многих развитых рыночных стран мира и Китая. Сырьевая модель экономического развития не в состоянии обеспечить макроэкономическую валютно-финансовую стабильность, низкий уровень инфляции, международную конкурентоспособность и национальную безопасность, а значит, и достижение уровня развитых стран по показателям уровня жизни населения и производительности труда.

Следует отметить, что организованная США и их сателлитами экономической войны против России обуславливает концепцию ее развития на основе внутренних инвестиций. Соответственно при проведении модернизации реального сектора экономики России использование сырьевых ресурсов должно стать важным источником внутренних инвестиций. Экономика страны, ориентированной на вывоз сырья, не может быть стабильной, поскольку имеет высокую зависимость от мирового рынка. При этом цены на сырье из года в год снижаются, а на продукцию конечного производства растут. Как показывает опыт, страны с сырьевыми экономиками более подвержены таким явлениям, как коррупция, погоня за рентой, ограничение политических свобод, создание недемократических режимов и даже гражданские войны. Очевидно, что все эти явления оказывают негативное влияние не только на экономику, но и в целом на социальное развитие страны и жизнь людей.

В настоящее время во избежание негативных последствий от использования «сырьевой модели» необходимо создавать благоприятные условия для инвестиций в обрабатывающую промышленность, наращивать производство, увеличивать реализацию продукции переработки сырья, уделяя внимание тарифному и нетарифному методам таможенного регулирования внешнеэкономической деятельности.

Предпринимая попытки стимулировать переработку лесоматериалов внутри страны, Правительство РФ в 2007 году повысило размер ставок экспортных таможенных пошлин на отдельные виды необработанных лесоматериалов. С 1 апреля 2008 года ставки вывозных таможенных пошлин возросли до 25% от таможенной стоимости, и с 1 января 2009 года должны были составить 80%, однако со вступлением в силу новых нормативно-правовых актов такое повышение неоднократно переносилось на более поздние сроки.

После присоединения России к Всемирной торговой организации, в 2012 году Правительства РФ впервые утвердило тарифные квоты для ели и сосны обыкновенной и белой европейской пихты, вывозимых за пределы Российской Федерации и государств-участников соглашений о Таможенном союзе [2], в рамках которых предусмотрено применение пониженных ставок вывозных таможенных пошлин. С того же времени в отношении древесины, вывозимой сверх квоты, ставки пошлин установлены на уровне 80% [3], что должно привести к сокращению поставок «круглых» лесоматериалов и притоку инвестиций в лесоперерабатывающую промышленность.

Опыт развитых рыночных стран свидетельствует о том, что эффективная система таможенных платежей является важным фактором экономического развития и необходимым условием существования сильного государства. Роль таможенных платежей в их экономике значительно изменилась [5, с. 3]. Фискальный приоритет таможенных платежей сменяется акцентом на регулирующую и защитную функции, для чего используются высокодифференцированные тарифы.

В условиях меняющейся экономической ситуации и трансформации мирового хозяйства Россия остро нуждается в пересмотре роли вывозных таможенных пошлин в системе экономических отношений. Эта пошлина не поощряется развитыми странами и ВТО, так как считается, что она искаляет уровень мировых цен в международной торговле. В соответствии с Протоколом о присоединении Российской Федерации к Всемирной торговой организации, Российская Федерация взяла обязательство не увеличивать экспортные пошлины или сократить или отменить их в соответствии с установленным графиком, не вводить и не увеличивать их выше уровня, указанного в нем, за исключением случаев, предусмотренных положениями ГATT 1994 [4]. В настоящее время таможенные пошлины не способствуют, в достаточной степени, экономическому развитию России и слабо адекватны изменившемуся отношению к ней стран «золотого миллиарда». На наш взгляд, в современной ситуа-

ции ставки таможенных пошлин должны определяться не только интересами доходов федерального бюджета, но и необходимостью проведения импортозамещения и получением добавленной стоимости в защищаемой отрасли.

В начале 2014 года в связи с произошедшим кризисом в международных отношениях, западные страны ввели ряд жёстких санкций в отношении российской экономики. Это активизировало процесс импортозамещения. В мае президент России Владимир Владимирович Путин отметил, что его поддержка будет осуществляться в тех направлениях, где российские производители могут и должны быть конкурентоспособными [11].

Значительное сокращение импорта должно быть обеспечено без нарушений норм международной торговли за счет модернизации промышленности, строительства на территории страны новых предприятий и активного стимулирования внутреннего спроса и потребления товаров отечественного производства. Для достижения поставленных целей на данном этапе необходимо проанализировать возможности конкурентного импортозамещения в промышленности и сельском хозяйстве и определить альтернативных поставщиков основных категорий импортируемых товаров на региональные рынки России.

Усиление глобальной конкуренции, исчерпание Россией потенциала экспортно-сырьевой модели экономического развития, базирующейся на форсированном наращивании топливного и сырьевого экспорта, определили необходимость перехода от экспортно-сырьевой к инновационной модели экономического роста, на основе модернизации экономики. В этой связи в обозримой перспективе существенно возрастет роль внешнеэкономической политики России как одного из важнейших факторов ее социально-экономического развития, инновационного обновления и повышения конкурентоспособности экономики на мировом рынке.

#### Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
2. О тарифных квотах на отдельные виды лесоматериалов хвойных пород, вывозимых за пределы территории Российской Федерации и территории государств – участников соглашений о Таможенном союзе: постановление Правительства РФ от 30.07.2012 № 779 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств-участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации Постановление Правительства РФ от 30.08.2013 № 754: [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
4. О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.: протокол от 16.12.2011 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
5. Журавлев А.А. Таможенные платежи в системе экономических отношений на современном этапе: автореф. дис. ... канд. экон. наук / А. А. Журавлев. – Москва, 2007. – 24 с.
6. Кожевникова В.Н. Реализация фискальной функции таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. экон. наук / В. Н. Кожевникова. – Иркутск, 2008. – 21 с.
7. Отгонсайхан Н. Пополнение бюджета Монголии на основе тарифного регулирования внешней торговли: дис. ... канд. экон. наук / Н. Отгонсайхан. – Иркутск, 2013. – 179 с.
8. Самаруха В.И. Тарифное регулирование внешней торговли Монголии / В.И. Самаруха, Отгонсайхан Нямдагийн. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2014. – 148 с.

9. Статистическое обозрение – 2015 г. – № 1(92). [Электронный ресурс] // [http://www.gks.ru/bgd/reg1/b15\\_06/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/reg1/b15_06/Main.htm).
10. Таможенная служба Российской Федерации в 2014 году. Справочные материалы к заседанию коллегии ФТС России. – Москва, 2015 год. [Электронный ресурс] // <http://customs.ru/images/stories/Den/sbornik%202014.doc>.
11. URL: <http://council.gov.ru/press-center/news/45758>.
12. URL: <http://www.gks.ru>.

**Слободняк Илья Анатольевич**

доктор экономических наук,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО  
«Байкальский государственный университет экономики и права»,  
г. Иркутск  
Email: slob.irk@mail.ru

**Преина Ольга А.**

аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО  
«Байкальский государственный университет экономики и права»,  
г. Иркутск

## **Особенности анализа эффективности использования основных средств учреждением<sup>1</sup>**

**Аннотация:** В статье рассмотрены особенности проведения экономического анализа использования основных средств учреждением. Доказано, что методика анализа, применяемая коммерческими организациями, нуждается в адаптации с учетом особенностей деятельности учреждений. Предложено использование метода канала для анализа эффективности использования основных средств в долгосрочной перспективе.

**Ключевые слова:** экономический анализ; анализ основных средств; анализ в бюджетном учреждении; метод канала.

**Annotation:** The article is devoted to the features of economic analysis of using the fixed assets of the budget-funded agency. The traditional methods of analysis used in the analysis of activity of commercial organizations are not always applicable to the analysis of the budget-funded agency. The using of the method of channel for analyzing the efficiency of fixed assets in the long term is suggested.

**Keywords:** economic analysis, analysis of the fixed assets, analysis in the funded agency: the method of channel.

**Постановка проблемы.** В связи с реформированием бюджетного сектора экономики, вопросы, связанные с проведением экономического анализа эффективности их деятельности являются актуальными. Это объясняется тем, что даже для бюд-

<sup>1</sup> Работа выполнена при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта №597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально значимых расходов». (Номер госрегистрации в ФГАНУ ЦИТИС 01201458899).

жетных учреждений, несмотря на специфику их деятельности, основные средства являются важнейшим фактором, обеспечивающим оказание услуг. Однако, к сожалению, комплексных работ, посвященных экономическому анализу использования основных средств учреждением, практически не существует, в большинстве случаев предпринимается лишь определенная попытка адаптации методики анализа основных средств коммерческой организации применительно к деятельности бюджетного учреждения. В то же время, специфика собственно показателей эффективности деятельности учреждения должна оказывать влияние на методику анализа использования его активов, которую необходимо разработать.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Важность экономического анализа использования основных средств учреждением не подвергается сомнению специалистами в области экономического анализа. В частности, Т.В. Файберг указывает, что анализ финансовых и нефинансовых активов является важной составляющей всего процесса оценки результативности деятельности учреждения [9]. Важность показателей материально-технической обеспеченности ресурсами подтверждается и в работе М.Н. Козловой, где в качестве одного из важнейших показателей обеспеченности деятельности образовательного учреждения указывается именно на обеспеченность компьютерной техникой [4]. Большой научный интерес представляет в этой связи работа Т. Сильвестровой, содержащая скорее методологические подходы к оценке эффективности функционирования бюджетных учреждений на современном этапе [6].

Но в то же время следует отметить, что комплексных исследований по вопросам экономического анализа деятельности учреждений, и в том числе использования ими основных средств, не так и много. Авторы рассматривают методические вопросы анализа эффективности деятельности учреждений на современном этапе, разрабатываются общие концептуальные положения методики проводимого анализа [5]. Определенная часть авторов указывает на необходимость сравнения основных показателей использования ресурсов с установленными нормативами [8].

Достаточно полная методика экономического анализа основных средств бюджетного учреждения приведена в работе коллектива авторов под руководством Д.А. Панкова и Е.А. Головковой «Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций» [1]. В данной работе целый раздел посвящен экономическому анализу основных средств (раздел 6), однако, к сожалению, в большинстве случаев это лишь определенная попытка адаптации методики анализа основных средств коммерческой организации применительно к деятельности бюджетного учреждения.

**Целью исследования** является доказательство того факта, что традиционная методика анализа, используемая при анализе деятельности коммерческой организации, не всегда применима для целей анализа деятельности бюджетного учреждения. Задачами исследования является обзор литературы по рассматриваемой тематике, описание методики анализа основных средств коммерческой организации с выделением направлений адаптации данной методики для целей анализа основных средств бюджетного учреждения.

**Признательность.** Работа выполнена при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта № 597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально значимых расходов». (Номер госрегистрации в ФГАНУ ЦИТИС 01201458899).

**Основные результаты исследования.** Очевидно, что состояние и эффективное использование основных средств непосредственно влияют на конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности учреждения, качество оказываемых им услуг, их востребованность [10]. В результате, достаточно часто возникают вопросы,

связанные с выделением дополнительного финансирования и обеспечение учреждения новыми основными средствами. Решение по данному вопросу, принимаемое просто на основе умозаключений специалистов, мониторинга современных результатов деятельности учреждения по каким-либо позициям, может оказаться субъективным, привести к необоснованному расходованию бюджетных средств. Поэтому представляется, что соответствующее решение должно приниматься на основе детального экономического анализа использования основных средств.

В соответствии со стандартным подходом, реализуемым для целей анализа основных средств коммерческих организаций, предлагается осуществлять анализ движения основных средств (коэффициенты поступления, выбытия, компенсации выбытия), обеспеченности основными средствами (фондооруженность, техническая вооруженность и фондообеспеченность). На расчет части данных показателей специфика деятельности учреждений не оказывает большого влияния, поскольку все составляющие, участвующие в расчете показателей, не несут в себе отпечаток отраслевой составляющей. Действительно, и по данным коммерческих организаций, и по данным бюджетных учреждений можно определить стоимость поступивших и выбывших основных средств, их среднегодовую стоимость и т.п.

Однако, при расчете частных показателей фондообеспеченности (например, при расчете технической вооруженности) уже можно выделить ряд спорных моментов. В соответствии с общим подходом техническую вооруженность труда предлагается рассчитывать по следующей схеме:

$$\Phi_{\text{техн.}} = \frac{\overline{OC}_{\text{акт.}}}{CCЧ_{\text{осн.}}} \quad (1)$$

где,  $\Phi_{\text{техн.}}$  – техническая фондооруженность труда;

$OC_{\text{акт.}}$  – среднегодовая стоимость активной части основных средств;

$CCЧ_{\text{осн.}}$  – среднесписочная численность работников основной группы.

Использование подобной схемы расчета при анализе основных средств учреждения не может не вызывать вопросов. Во-первых, объективные сложности возникают при идентификации активной части основных средств. Традиционно к данной группе относят машины и оборудование и транспортные средства. Что же касается учреждений бюджетной сферы, то здания и находящиеся в них помещения в целом куда более активно участвуют в процессе оказания услуг (например, образовательных), чем транспортные средства образовательных учреждений. По нашему мнению, главное здесь обеспечить преемственность подхода, то есть от периода к периоду использовать один и тот же вариант классификации. Аналогично при сравнении результатов деятельности различных учреждений друг с другом также необходимо использование общего подхода к выделению активной части основных средств.

Во-вторых, возникают объективные трудности с идентификацией сотрудников, которые могут быть отнесены к категории «основной персонал». Проблема же может состоять в том, что собственно работники, оказывающие социально значимые услуги, могут делать это и в том числе без использования активной части основных средств. Например, несмотря на широкое внедрение новых форм обучения в образовательный процесс, значительную составляющую процесса обучения занимает общение преподавателя и обучающегося, проходящее без использования специальных технических средств. А существенная часть оборудования учебного учреждения вообще может не участвовать в образовательном процессе, обеспечивая лишь условия функционирования бюджетного учреждения. Соответственно может сложиться ситуация, когда стоимость объектов, используемых одним персоналом, будет сопоставляться с численностью категорий другого персонала. Поэтому мы полагаем, что

показатель общей фондоотдачи является более надежным индикатором обеспеченности учреждения основными средствами.

Однако наиболее важными показателями при анализе всё-таки выступают показатели эффективности использования основных средств, важнейшим из которых является фондотдача:

$$\Phi_0 = \frac{N}{OC} \quad (2)$$

где,  $\Phi_0$  – фондотдача;

$N$  – объем услуг, оказанных учреждением, в натуральном или стоимостном выражении;

$OC$  – среднегодовая стоимость основных средств.

Максимальные трудности возникают с определением и измерением именно объема оказанных услуг. Ведь единственным универсальным измерителем являются денежные средства: с использованием стоимостного измерителя все оказанные услуги автоматически приводятся к общему знаменателю, который позволяет просуммировать их. Если же измерители услуг различны, то аналитик всегда будет сталкиваться с трудностями в отношении формирования полной базы числителя при расчете фондотдачи. В качестве решения этой проблемы можно предложить использование универсальных условно-натуральных измерителей: например, койко-дней, академических часов и т.п.

Кроме того, то дискуссионным является вопрос относительно того, по какой стоимости в расчет фондотдачи включать основные средства: по первоначальной или остаточной. В настоящее время бухгалтерский баланс, как правило, составляется в оценке-нетто, поэтому наиболее простой вариант – взять для расчета среднегодовую остаточную стоимость объектов. Но верно ли это, с точки зрения объективности расчетов? Рассмотрим условный пример (таблица 2).

**Таблица 1. Расчет фондотдачи основных средств с использованием различных оценок основных средств**

Показатель	Базисный период	Отчетный период	Абсолютное отклонение
Число автомобилей (а/м), ед.	6	6	0
Первоначальная стоимость а/м, тыс. руб.	300	300	0
Остаточная стоимость а/м, тыс. руб.	300	60	-20
Объем оказанных услуг, тыс. руб.	600	600	0
Фондоотдача а/м, рассчитанная по первоначальной стоимости	2	2	0
Фондоотдача а/м, рассчитанная по остаточной стоимости	2	10	+8

Источник: составлена автором по данным условного примера

Как видно из таблицы 1, фондотдача, рассчитанная исходя из первоначальной стоимости основных средств, за год не изменяется, а рассчитанная по остаточной стоимости, значительно возросла. Но доказывает ли это, что основные средства стали использоваться эффективнее? Скорее всего, нет, поскольку прежнее количество автомобилей обеспечило прежний уровень оказанных услуг. Поэтому мы полагаем, что фондотдача должна рассчитываться только исходя из первоначальной стоимости основных средств. В то же время следует учитывать, что определенное снижение отдачи от использования более старого объекта основных средств будет происходить, поскольку в связи со старением объекта будут учащаться случаи ремонта основных средств. Поэтому отчасти снижение фондотдачи в результате такой ситуации будет

объективным, а оценка эффективности использования основных средств достоверной.

Если анализировать фондотдачу в динамике, то считается, что рост фондотдачи основных средств способствует относительной их экономии и увеличению объема оказанных услуг, снижение фондотдачи – относительному перерасходу основных средств. Однако, на наш взгляд, оценивать динамику фондотдачи так однозначно нельзя. Необходимо выяснить причины изменения эффективности использования основных средств. Рассмотрим четыре ситуации, которые ведут к изменению фондотдачи:

- 1) Фо  $\uparrow$  при N  $\uparrow$  (объем оказанных услуг (N) растет более высокими темпами, чем стоимость ОС (ОС));
- 2) Фо  $\downarrow$  при N  $\uparrow$  (N растет более низкими темпами, чем ОС);
- 3) Фо  $\uparrow$  при N  $\downarrow$  (N снижается медленнее, чем ОС);
- 4) Фо  $\downarrow$  при N  $\downarrow$  (N снижается быстрее, чем ОС).

Таблица 2. Исходные данные для анализа динамики фондотдачи (ситуация 1)

Показатель	Базисный период	Отчетный период	Абсолютное отклонение	Темп роста
Объем оказанных услуг, тыс. руб.	20000	30000	10000	1,5
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	1000	1200	200	1,2
Фондоотдача	20	25	5	1,25

Источник: составлена автором по данным условного примера

Как видно из таблицы 2, когда объем оказанных услуг растет более высокими темпами, чем стоимость основных средств, фондотдача тоже возрастает. Более того, темпы роста фондотдачи опережают темпы роста стоимости основных средств, что свидетельствует об их очень эффективном использовании – это идеальный вариант для дальнейшего развития учреждения.

Таблица 3. Исходные данные для анализа динамики фондотдачи (ситуация 2)

Показатель	Базисный период	Отчетный период	Абсолютное отклонение	Темп роста
Объем оказанных услуг, тыс. руб.	20000	30000	10000	1,5
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	1000	1875	875	1,875
Фондоотдача	20	16	-4	0,8

Источник: составлена автором по данным условного примера

Из таблицы 3 видно, что когда объем оказанных услуг растет более низкими темпами, чем стоимость основных средств, фондотдача снижается. Значительное снижение фондотдачи на фоне высокого роста стоимости основных средств, говорит о чрезмерном вложении денег в основные средства без весомых на то оснований: они приобретаются в большом количестве, но используются недостаточно эффективно. Положительным моментом в данном случае является высокие темпы роста объема оказанных услуг, обеспечивающие стабильную работу учреждения.

Кроме того, нельзя оценивать как неэффективное функционирование предприятия, которое расширяет свою материальную базу, даже если при этом происходит некоторое снижение относительных показателей эффективности функционирования – ведь абсолютные показатели возрастают.

**Таблица 4. Исходные данные для анализа динамики фондоотдачи (ситуация 3)**

Показатель	Базисный период	Отчетный период	Абсолютное отклонение	Темп роста
Объем оказанных услуг, тыс. руб.	30000	24000	-6000	0,8
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	1500	960	-540	0,64
Фондоотдача	20	25	5	1,25

Источник: составлена автором по данным условного примера

Как видно из таблицы 4, когда объем оказанных услуг снижается медленнее, чем стоимость основных средств, фондоотдача растет. С одной стороны, темпы ее роста столь же значительны как в первой ситуации, но, с другой стороны, этот показатель достигнут на фоне снижения абсолютных показателей. Положительным в данной ситуации является то, что, несмотря на снижение объема оказанных услуг и стоимости основных средств, руководство учреждения эффективно использует имеющиеся основные средства.

Но положительно оценить эту ситуацию нельзя, поскольку объем оказанных услуг – важнейший показатель динамики функционирования учреждения, в этом случае снижается.

**Таблица 5. Исходные данные для анализа динамики фондоотдачи (ситуация 4)**

Показатель	Базисный период	Отчетный период	Абсолютное отклонение	Темп роста
Объем оказанных услуг, тыс. руб.	30000	21000	-9000	0,7
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	1500	1166,67	-333,33	0,78
Фондоотдача	20	18	-2	0,9

Источник: составлена автором по данным условного примера

Из таблицы 5 видно, что когда объем оказанных услуг снижается быстрее, чем стоимость основных средств, фондоотдача тоже снижается. И хотя показатель фондоотдачи здесь даже несколько выше, чем в ситуации 2, в целом данная ситуация является нежелательной для учреждения. Опережающее снижение темпов роста объема оказанных услуг над темпами снижения стоимости основных средств свидетельствует о неэффективности их использования и, возможно, о дальнейшем негативном развитии ситуации.

Таким образом, оценивать эффективность использования основных средств исключительно по динамике фондоотдачи нецелесообразно. Необходимо исследовать причины, вызывающие ее изменения: темп роста объема оказанных услуг и среднегодовой стоимости основных средств. Наибольшая эффективность использования основных средств в динамике достигается в случае, если прирост объема услуг выше показателя относительного прироста стоимости основных средств за период проводимого анализа. Но при анализе за более продолжительный период времени возможны существенные колебания фондоотдачи, как в сторону ее увеличения, так и в сторону снижения. В настоящее время в экономической литературе практически отсутствует информация о том, как проводить анализ фондоотдачи в долгосрочной перспективе, с учетом роста учреждений, расширения их сферы деятельности, которое может происходить (и, как правило, происходит) скачкообразно, а не плавно изменяясь.

Одним из направлений дальнейшего анализа эффективности использования основных средств является адаптация для этих целей метода каналов, широко распространенного при проведении технического анализа валютных и финансовых рынков. Более того, он был адаптирован нами и для целей анализа использования

основных средств коммерческой организацией [7]. С одной стороны, с точки зрения влияния на фондотдачу, увеличение стоимости основных средств является нежелательным. С другой стороны, без увеличения стоимости основных средств невозможно увеличение размеров учреждения, невозможен выход учреждения на новый уровень его развития. При этом, если увеличение стоимости основных средств происходит в каком-либо периоде времени  $t$ , то отдачу эти объекты начнут приносить в периоде  $(t+1)$ . Соответственно, при приобретении основных средств учреждение столкнется с определенным увеличением среднегодовой стоимости объектов основных средств, которое не будет сопровождаться адекватным увеличением объема оказанных услуг, что приведет к снижению фондотдачи.

Тогда, если бы при анализе эффективности использования основных средств мы руководствовались бы формальным утверждением о необходимости постоянного увеличения фондотдачи, то результаты анализа эффективности использования основных средств в периоде расширения их парка свидетельствовали бы о неэффективной политике руководства. За этим могли бы последовать неверные управленические решения, которые могли бы отрицательно повлиять на динамику развития учреждения. Для того, чтобы избежать подобной ситуации, нами предлагается использование «метода канала» при анализе результатов динамики фондотдачи. Иллюстрацию работы данного метода приведем с использованием квартальных данных.

На графике, изображенном на рис. 1, представлена динамика среднеквартальной стоимости основных средств учреждения. Проанализировав соответствующую информацию можно сделать вывод, что стоимость основных средств учреждения возрастила в 4 квартале 2006 года, 4 квартале 2007 года, 2 квартале 2009 года, 1 квартале 2010 года, 1 квартале 2011 года и 1 квартале 2012 года. Следовательно, можно предположить, что увеличение объема оказанных услуг, в связи с подобным расширением производственной базы можно ожидать в следующем периоде. А в периоде роста стоимости основных средств можно ожидать резкого снижения фондотдачи (см. рис. 2).

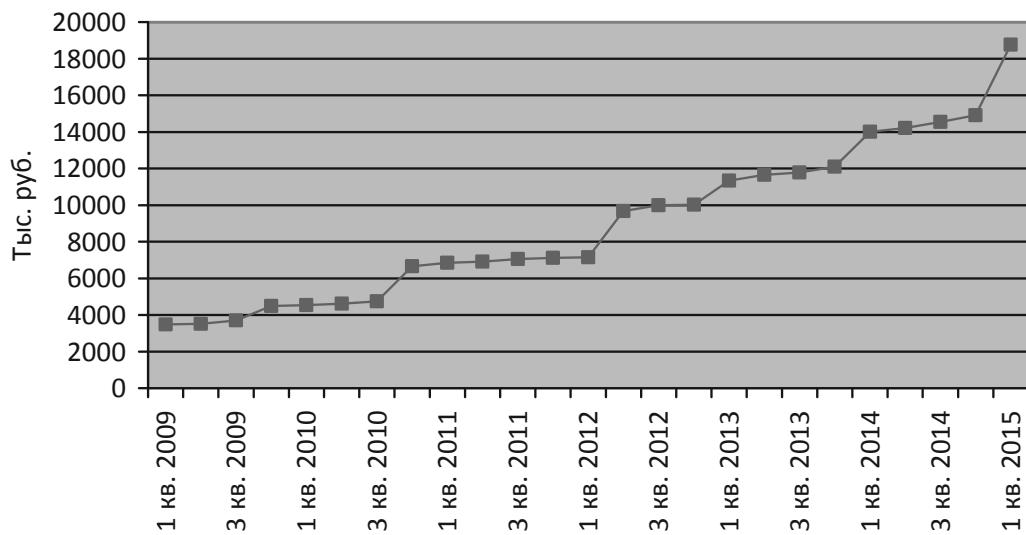


Рис. 1. Динамика среднеквартальной стоимости основных средств

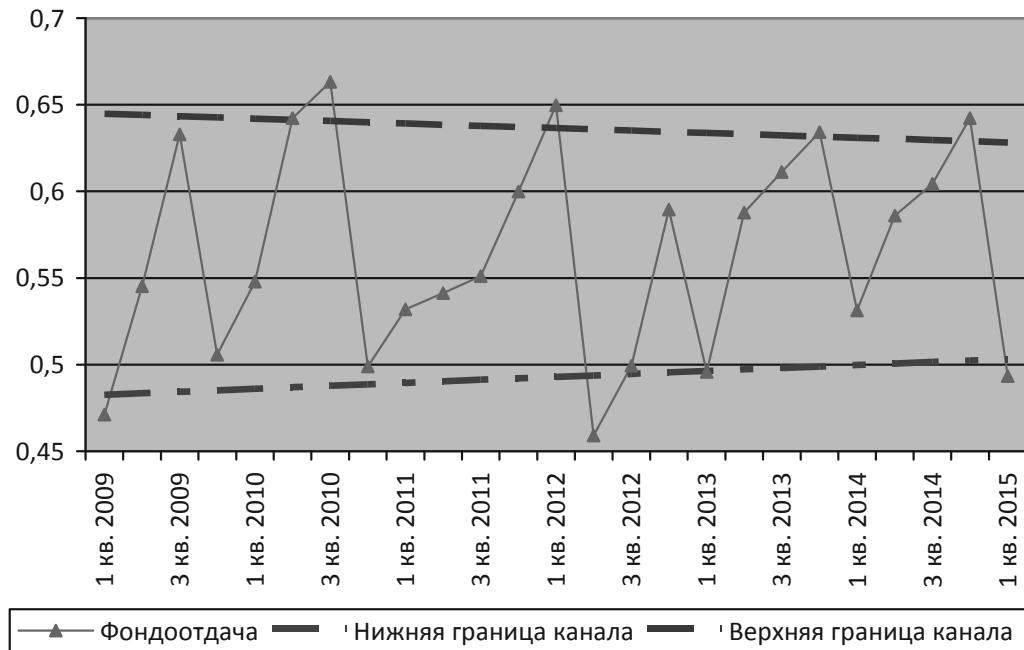


Рис. 2. Динамика фондоотдачи и границы канала

Действительно, проанализировав соответствующую информацию можно сделать вывод, что с ростом стоимости основных средств учреждения происходило снижение уровня фондоотдачи в те же периоды, то есть в 4 квартале 2009 года, 4 квартале 2010 года, 2 квартале 2012 года, 1 квартале 2013 года, 1 квартале 2014 года и 1 квартале 2015 года. И наоборот, когда в последующие периоды стоимость основных средств оказывалась уже достаточно стабильной, новые объекты начинали приносить отдачу, что выражалось соответственно в увеличении фондоотдачи до прежнего уровня.

На основании этих данных можно построить канал, в рамках которого и произошло изменение фондоотдачи и на этом основании сформировать инвестиционную политику, которой придерживалось учреждение, которая принесла успех, и соответственно которой следует придерживаться в будущем:

- при построении нижней границы канала использовать линию, являющуюся наилучшей аппроксимацией минимумов фондоотдачи, достигнутых в каждом из интервалов колебаний;

- при построении верхней границы канала использовать линию, являющуюся наилучшей аппроксимацией максимумов фондоотдачи, достигнутых в каждом из интервалов колебаний.

Линия, наилучшим образом проходящая через минимумы фондоотдачи описывается уравнением:  $y = 0,00086 * x + 0,48256$ .

Линия, наилучшим образом проходящая через максимумы фондоотдачи описывается уравнением:  $y = -0,00069 * x + 0,64474$ .

В большей части периодов фондоотдача изменялась в рамках области, ограниченной верхней и нижней границей канала. Если фондоотдача находится внутри этой области, то это говорит о стабильном уровне фондоотдачи и четком следовании учреждением избранной стратегии управления основными средствами.

Когда уровень фондоотдачи приближается к верхней границе канала, то это является сигналом руководителям учреждения для того, чтобы осуществить наращение стоимости основных средств, то есть к расширению имущественной базы. Так как это приведет к увеличению стоимости основных средств, то уровень фондоотдачи снизится и сместится к его нижней границе. В идеальной ситуации, очередной максимальный уровень фондоотдачи из временного интервала, ограниченного двумя соседними крупными приобретениями основных средств, должен находиться на линии верхней границы канала. Если этот уровень не достиг верхней границы канала, то это говорит о том, что учреждение немножко преждевременно приобрело новые объекты.

Если этот уровень превысил верхнюю границу канала, то соответственно учреждение могло осуществить вложение в основные средства немного ранее, то есть оптимальный момент вложений был пропущен.

Аналогично рассмотрим экономический смысл нижней границы канала. В идеале после приобретения новых объектов основных средств уровень фондоотдачи должен опуститься до уровня нижней границы. Если после приобретения новых объектов основных средств уровень фондоотдачи упал до уровня не ниже уровня нижней границы, то это означает, что учреждение могло потратить на приобретение объекта сумму несколько большую, нежели это было сделано. Если после приобретения новых объектов основных средств уровень фондоотдачи упал ниже уровня нижней границы канала, то это означает, что учреждение могло потратить на приобретение объекта сумму меньшую, нежели это было сделано, то есть был допущен некоторый перерасход.

**Основные выводы.** Подводя итог, отметим, что по части направлений анализа (анализ движения, технического состояния и обеспеченности основными средствами) бюджетные учреждения могут пользоваться методикой, применяемой коммерческими организациями. Что касается анализа эффективности использования объектов, то в работе предложено использование для этой цели метода каналов, который позволяет анализировать динамику фондоотдачи основных средств в долгосрочном периоде, делать на основании проведенного анализа обоснованные выводы, что в целом положительно скажется на результатах анализа соответствующего объекта. При этом очевидно, что методики анализа краткосрочных данных и методика стратегического анализа должны отличаться. Например, в длинном периоде могут происходить достаточно существенные колебания фондоотдачи, но оценить это однозначно отрицательно вряд правильно. Основным достоинством предлагаемого метода является то, что он может быть использован при анализе любого экономического показателя, то есть предложенная схема является универсальной. Она применима не только в бюджетных учреждениях, но может быть использована и при анализе основных средств коммерческой организации.

На примере важнейшего показателя – фондоотдачи, характеризующей эффективность использования основных средств, нами были проиллюстрированы основные направления развития методики анализа основных средств применительно к деятельности бюджетных учреждений, а также разработана схема интерпретации результатов анализа динамики показателей эффективности использования основных средств бюджетным учреждением.

### Список литературы

1. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций: Учеб. пособие / Д.А. Панков, Е.А. Головкова, Л.В. Пашковская и др.; Под общ. ред. Д.А. Панкова, Е.А. Головковой. – 2-е изд., испр. – М.: Новое знание, 2003. – 409 с.

2. Бурцев В. Принципы экономического анализа / В. Бурцев // Современный бухучет. – 2006. – № 4. С. 29-36.
3. Ендовицкий Д.А. Системный подход к экономическому анализу активов хозяйствующего субъекта / Д.А. Ендовицкий // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 15. С. 2-11.
4. Козлова М.Н. Методика оценки результативности и эффективности расходов на образование / М.Н. Козлова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2007. – № 5. С. 85-86
5. Методические аспекты анализа эффективности деятельности бюджетных учреждений на современном этапе развития экономики России / А.В. Тараксина. И.В. Чиркова // Вестник Астраханского государственного технического университета. – 2006. – № 4.
6. Сильвестрова Т.В. Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств при современной модели управления бюджетными ресурсами // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2010. № 8. С. 12-25.
7. Слободняк И.А. Использование метода канала для целей анализа эффективности использования основных средств // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2012. – № 10. – С. 3-14
8. Туренко Т.А. Методические подходы к оценке результативности и эффективности здравоохранения на основе данных официальной статистики / Т.А. Туренко // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 4. С. 120-125
9. Файберг Т.В. Оценка результативности деятельности бюджетных учреждений / Т.В. Файберг // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2006. – № 2. С. 23-25
10. Чагин К.Г. Долгосрочное планирование деятельности учреждений: проблемы, факторы и перспективы [электр. ресурс]// К.Г. Чагин // Режим доступа <http://www.klerk.ru/buh/articles/350044/>

**Содномова Светлана Константиновна**

кандидат экономических наук,  
ведущий доцент кафедры налогов и таможенного дела ФГБОУ  
ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права»  
г. Иркутск

**Трошева Екатерина Валерьевна**

соискатель ученой степени кандидата экономических наук,  
ассистент кафедры налогов и таможенного дела ФГБОУ  
ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права»  
г. Иркутск

## **Введение института консолидированного налогоплательщика в Российской Федерации: итоги и способы оценки результатов**

**Аннотация:** В статье рассматриваются итоги функционирования института консолидированного налогоплательщика в Российской Федерации за 2012-2014 гг. Рассмотрен количественный состав числа участников консолидированных групп и география их регистрации. Выявлена роль консолидированных групп в формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций в целом по РФ и по федеральным округам. Проведен анализ причин недоступлений по налогу на прибыль организаций в связи с применением льгот и консолидацией прибылей и убытков внутри групп. Делается вывод о недостаточности трехлетнего периода функционирования института консолидированного налогоплательщика для однозначной оценки его применения в российской практике.

**Ключевые слова:** консолидированный налогоплательщик, налог на прибыль организаций.

**Annotation:** The article discusses the results of the operations of the Institute consolidated taxpayer in the Russian Federation in 2012-2014. Assessment of activity of consolidated groups is carried out in three ways. Estimated quantitative composition the number of members of consolidated groups and the geography of their registration. Assesses the role of consolidated groups in the formation of the tax base for tax on profit of organizations in the Russian Federation in Federal districts. Estimated a shortfall of tax on profit of organizations because of the consolidation of profits and losses within groups. The conclusion about the failure of three years for an unambiguous evaluation of the application of the Institute's consolidated taxpayer in the Russian practice.

**Keywords:** consolidated taxpayer, the tax on profit of organizations.

Налоговая политика любого цивилизованного государства должна быть направлена на создание системы налогообложения, которая максимально отвечала бы интересам как государства и общества, так и отдельно взятого налогоплательщика. Достижение этой цели возможно посредством совершенствования правового регулирования, которое может затрагивать как отдельные элементы налоговой системы и сводиться лишь к незначительной корректировке механизмов налогообложения или системы налогового администрирования, так и приобретать всеобъемлющий характер. В последнем случае концентрированное выражение налоговой политики находит свое отражение в проводимых государством налоговых реформах.

В результате реформы налогового законодательства с 1 января 2012 г. в Российской Федерации введен институт консолидированного налогоплательщика по нало-

ту на прибыль организаций. Этому предшествовало долгое обсуждение, в частности возможность создания консолидированной группы налогоплательщиков предусматривалась еще проектом Налогового кодекса в 1996 году.

Целью введения института консолидированного налогоплательщика было повышение конкурентоспособности российской налоговой системы. Институт консолидированного налогоплательщика позволяет ее достигнуть путем решения следующих задач:

1) снижение риска применения к ценам сделок внутри консолидированной группы правил налогового контроля трансфертных цен;

2) создание условий для объединения ряда процедур налогового администрирования, применяемых по отношению к участникам группы;

3) снижение возможности перемещения внутри консолидированной группы налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

4) создание возможности суммировать прибыли и убытки по операциям между различными участниками группы при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с законодательством консолидированной группой налогоплательщиков (далее – КГН) признается добровольное объединение российских организаций – налогоплательщиков налога на прибыль организаций – на основе договора о создании КГН в порядке и на условиях, которые предусмотрены Налоговым Кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ), в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата их хозяйственной деятельности. Консолидированная группа может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия составляет не менее 90 процентов. Таким образом, налоговое законодательство предусматривает создание консолидированной группы только взаимозависимыми лицами на основании критерия участия одной организации в капитале других организаций.

Отметим, что создание института консолидированного налогоплательщика в налоговом праве де-юре не повлекло за собой возникновение нового консолидированного субъекта налогового права (налогоплательщика) де-факто. Поскольку налогоплательщиком в отношении налога на прибыль организаций по консолидированной группе выступает ответственный участник группы, а остальные участники выступают самостоятельными налогоплательщиками налога на прибыль, рассчитываемого по отличным от основной налоговой ставки.

Немаловажное значение имеет география распределения участников консолидированных групп, отражающая степень концентрации деловой активности по федеральным округам Российской Федерации, представленная в таблице 1.

**Таблица 1. Распределение числа участников консолидированных групп по федеральным округам РФ в 2012-2014 гг.**

Период	2012 г.		2013 г.		6 мес. 2014 г.		9 мес. 2014 г.	
	Число участников КГН (ед.)	Мес-то						
Российская Федерация	1 559		2 251		2 291		2 362	
в том числе:								
Центральный	365	1	546	1	605	1	633	1
Северо-Западный	261	3	403	3	399	3	413	3

<b>Северо-Кавказский</b>	62	8	70	8	62	8	63	8
<b>Южный</b>	157	4	203	6	205	6	212	6
<b>Приволжский</b>	313	2	413	2	411	2	418	2
<b>Уральский</b>	145	5	237	5	259	4	266	4
<b>Сибирский</b>	137	6	239	4	226	5	231	5
<b>Дальневосточный</b>	119	7	140	7	124	7	124	7
<b>Крымский</b>	*	*	*	*	*	*	2	9
<b>Итого</b>	<b>1 559</b>		<b>2 251</b>		<b>2 291</b>		<b>2 362</b>	

Источник: составлено авторами по данным ФНС России (отчет № 5-КГН)

С момента возникновения института консолидированного налогоплательщика первое место по числу участников различных групп занимает Центральный федеральный округ, на втором месте находится Приволжский федеральный округ, на третьем – Северо-Западный федеральный округ. Дальневосточный округ занимает седьмое место, на восьмом находится Северо-Кавказский федеральный округ. Южный федеральный округ по числу участников КГН переместился с четвертого места в 2012 г. на шестое в течение 2013-2014 гг. Уральский федеральный округ в течение первых двух лет занимал пятое место, однако в 2014 г. поднялся на четвертое место. Сибирский федеральный округ в 2012 г. занял шестое место, по итогам 2013 г. поднялся на четвертое место, а в 2014 г. занял пятую строчку рейтинга. Девятое место занимает Крымский федеральный округ с третьего квартала 2014 г.

Более подробно значение каждого федерального округа в формировании численного состава консолидированных групп рассмотрим с использованием расчетов, представленных в таблице 2.

**Таблица 2. Структура числа участников консолидированных групп в разрезе федеральных округов РФ в 2012-2014 гг.**

Период	2012 г.		2013 г.		6 мес. 2014 г.		9 мес. 2014 г.	
	Число участников КГН (ед.)	Доля						
<b>Российская Федерация</b>	<b>1 559</b>	100%	<b>2 251</b>	100%	<b>2 291</b>	100%	<b>2 362</b>	100%
<b>в том числе:</b>								
Центральный	365	23%	546	24%	605	26%	633	26,9%
Северо-Западный	261	17%	403	18%	399	17%	413	17%
Северо-Кавказский	62	4%	70	3%	62	3%	63	3%
Южный	157	10%	203	9%	205	9%	212	9%
Приволжский	313	20%	413	18%	411	18%	418	18%
Уральский	145	9%	237	11%	259	11%	266	11%
Сибирский	137	9%	239	11%	226	10%	231	10%
Дальневосточный	119	8%	140	6%	124	5%	124	5%
Крымский	*	*	*	*	*	*	2	0,1%
<b>Итого</b>	<b>1 559</b>	100%	<b>2 251</b>	100%	<b>2 291</b>	100%	<b>2 362</b>	100%

Источник: составлено авторами по данным ФНС России (отчет № 5-КГН)

В четвертом квартале 2014 г. было зарегистрировано 2 участника КГН на территории нового Крымского федерального округа. С одной стороны, их доля незначительна (0,1%), с другой стороны можно констатировать наличие экономического интереса со стороны действующих КГН к расширению своего присутствия на территории округа.

Для анализа динамики числа участников консолидированных групп по федеральным округам нами была составлена таблица 3.

Анализ данных таблиц 2 и 3 показывает, что основной период формирования консолидированных групп происходил в 2012 году.

**Таблица 3. Анализ прироста и темпов роста числа участников консолидированных групп по федеральным округам РФ в 2012-2014 гг.**

	Прирост за 2013 год (к 2012)	Прирост за 6 мес. 2014 года (к 2013)	Прирост за 9 мес. 2014 года (к 2013)	Темп роста, %, за 2013 год (к 2012)	Темп роста, %, за 6 мес. 2014 (к 2013)	Темп роста, %, за 9 мес. 2014 (к 2013)
Российская Федерация	692	40	111	44	2	5
<i>в том числе:</i>						
Центральный	181	59	87	50	11	16
Северо-Западный	142	-4	10	54	1	2
Северо-Кавказский	8	-8	-7	13	-11	-10
Южный	46	2	9	29	1	4
Приволжский	100	-2	5	32	0	1
Уральский	92	22	29	63	9	12
Сибирский	102	-13	-8	74	-5	-3
Дальневосточный	21	-16	-16	18	-11	-11
Крымский	*	*	2	*	*	100
<b>Итого</b>	<b>692</b>	<b>40</b>	<b>111</b>	<b>44</b>	<b>2</b>	<b>5</b>

Источник: составлено авторами по данным ФНС России (отчет № 5-КГН)

На количество зарегистрированных консолидированных групп оказывает влияние возможность подачи документов о регистрации в течение года.<sup>1</sup> В «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов» приводятся сведения о регистрации ФНС на конец 2012 г. 15 консолидированных групп и анализируются первые итоги их функционирования. В то же время только 11 консолидированных групп в России за 2012 г. фактически рассчитывали налог на прибыль как консолидированные налогоплательщики. Еще 4 новые консолидированные группы были зарегистрированы в конце 2012 г. в соответствии с действующим порядком регистрации и получили правоспособность консолидированного налогоплательщика с 2013 г.

В 2014 г. правоспособность получили еще две консолидированные группы, и одна группа была ликвидирована.

В настоящее время в России действует 16 консолидированных групп (таблица 4).

**Таблица 4. Динамика числа консолидированных групп и их участников**

Ответственный участник КГН	Количество организаций в 2012 г.	Количество организаций в 2013 г.	Количество организаций в 2014 г.
ОАО «Газпром»	56	65	69
ОАО «Лукойл»	41	38	44(1)
ОАО «Мегафон-Интернэшнл»	4	3	3
ООО «НОВАТЕК Северо-Запад»	5	6	11
ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат»	10	10	10
ОАО «Северсталь»	9	21	21(2)
ОАО «Татнефть»	4	4	4
ОАО «Сургутнефтегаз»	7	7	7
ОАО «НК «Роснефть»	22	44	58

<sup>1</sup> Заявление о регистрации КГН подается ответственным участником до 30 октября года, предшествующего налоговому периоду, в котором консолидированная группа считается созданной.

ОАО «АК «Транснефть»	37	39	35(7)
ОАО «Газпром нефть»	*	8	10(1)
ОАО «Атомный энергопромышленный комплекс»	*	33	38(1)
ОАО «Мечел»	*	16	20(2)
ОАО «ГМК «Норникель»	*	17	17
ОАО «ЕВРАЗ Нижнетагильский металлургический комбинат»	*	*	39
ЗАО «Торговый дом «ПЕРЕКРЕСТОК»	*	*	39
ОАО «РТКомм.РУ»	2	2	прекратило действие
<b>Всего</b>	<b>197</b>	<b>313</b>	<b>398(14)*</b>

\* В скобках указано количество организаций, вышедших из консолидированной группы.

Источник: [4]

Завышение числа участников консолидированных групп по данным налоговых органов связано с учетом в этом реквизите отчета не только самих организаций – участников КГН, а также их обособленных подразделений на территории каждого субъекта РФ. Это не дает возможности для однозначного анализа и интерпретации официальной информации о географии консолидированных групп. Считаем необходимым выделение в отчете ФНС по форме № 5-КГН сведений о числе организаций – участниц консолидированных групп, а также о числе их обособленных подразделений на территории каждого субъекта РФ.

Создание института консолидированного налогоплательщика в Российской Федерации привело к изменению механизма распределения прибыли крупнейших компаний в отношении региональной части налога на прибыль организаций.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций для участников консолидированной группы является величина совокупной прибыли участников консолидированной группы, приходящаяся на каждого участника. Она получается путем умножения доли прибыли каждого из участников (каждого обособленного подразделения) на совокупную прибыль группы. Доля прибыли каждого из участников (каждого из обособленных подразделений) рассчитывается по формуле (1):

$$d^* (\%) = \frac{\frac{\text{С.ч.р.участника}}{\text{С.ч.р.КГН}} * 100\% + \frac{\text{Ост.ст.ам.им.участника}}{\text{Ост.ст.ам.им.КГН}} * 100\%}{2}, \quad (1)$$

где  $d^*$  – доля прибыли участника КГН, С.ч.р.участника – среднесписочная численность работников участника КГН, С.ч.р.КГН – среднесписочная численность работников КГН, Ост.ст.ам.им.участника – остаточная стоимость амортизируемого имущества участника, Ост.ст.ам.им.КГН – остаточная стоимость амортизируемого имущества КГН. Показатель среднесписочной численности работников может быть заменен величиной расходов на оплату труда.

Рассмотрим роль консолидированных групп в формировании доходной базы консолидированного бюджета РФ по налогу на прибыль организаций (таблица 5).

**Таблица 5. Оценка роли консолидированных групп налогоплательщиков в поступлениях налога на прибыль организаций**

Показатель для РФ	2012 г. (тыс. руб.)	Доля КГН, %	2013 г. (тыс. руб.)	Доля КГН, %	9 мес. 2014 г. (тыс. руб.)	Доля КГН, %
Налоговая база для исчисления налога	10 843 404 343	23,18%	9 882 621 713	23,38%	7 325 681 081	26,49%
Сумма исчисленного налога на прибыль	2 100 524 389	20,60%	1 920 101 551	20,69%	1 414 308 777	23,20%

Источник: составлено авторами по данным ФНС России (отчеты № 5-П, № 5-КГН)

Сделанные нами расчеты показывают, что однапятая исчисленного налога на прибыль в России была сформирована за счет участников КГН в 2012 г. В настоящее время этот показатель увеличился и составляет 23,18%. Доля участников консолидированных групп в формировании налоговой базы по налогу на прибыль сейчас превышает одну четвертую часть. Это показывает высокую концентрацию прибыли, полученной налогоплательщиками Российской Федерации, в консолидированных группах.

Проведем анализ налоговой базы по налогу на прибыль организаций в разрезе федеральных округов (таблица 6).

**Таблица 6. Оценка роли консолидированных групп в формировании налоговой базы по налогу на прибыль в разрезе федеральных округов**

	РФ	2012 г. КГН	Доля КГН в формировании НБ по ННП, %	2013 г. КГН	Доля КГН в формировании НБ по ННП, %	РФ	9 мес. 2014 г. КГН	Доля КГН в формировании НБ по ННП, %
Российская Федерация	10 843 404 343 2 513 674 660	23,18	9 882 621 713 2 310 373 891	23,38	7 325 681 081 1 940 746 983		26,49	
Центральный	6 469 399 834	930 980 547	14,39	5 680 860 478	637 750 315	11,23	3 855 252 592	446 797 699
Северо-Западный	969 153 002	184 130 166	19,00	1 024 425 739	304 919 354	29,76	665 733 557	291 189 715
Северо-Кавказский	46 181 325	34 165 235	73,98	42 777 214	31 456 432	73,54	34 256 317	21 433 327
Южный	252 386 333	134 303 435	53,21	254 971 935	135 668 437	53,21	201 353 034	109 633 479
Приволжский	1 038 168 463	340 015 275	32,75	1 099 056 448	313 305 123	28,50	848 420 562	252 414 983
Уральский	1 098 776 378	639 035 880	58,16	941 292 658	557 083 088	59,18	1 053 053 759	534 800 307
Сибирский	727 756 026	147 371 749	20,25	635 490 110	217 345 017	34,20	514 676 688	186 637 961
Дальневосточный	241 577 982	103 672 373	42,91	203 747 131	112 846 125	55,39	152 934 572	97 839 512
Крымский	*	*	*	*	*	*	Н.д.	108 688

Источник: составлено авторами по данным ФНС России (отчет № 5-КГН)

Данные таблицы показывают большой удельный вес участников консолидированных групп в формировании налоговой базы по налогу на прибыль по федеральным округам (в порядке убывания): Дальневосточный (64%), Северо-Кавказский (63%), Южный (54%), Уральский (51%), Северо-Западный (44%), Сибирский (36%), Приволжский (30%), Центральный (12%). При большем удалении федерального округа от политического и финансового центра страны возрастает его зависимость от финансового результата деятельности консолидированных групп, причем она находится в обратной зависимости от числа зарегистрированных в округе участников групп.

Рассмотрим динамику начислений по налогу на прибыль организаций по консолидированным группам в 2012-2014 гг. (таблица 7).

**Таблица 7. Исследование начислений консолидированных групп по налогу на прибыль организаций в 2012-2014 гг.**

Показатель	2012 г. (тыс.руб.)	2013 г. (тыс.руб.)	9 мес. 2014 г. (тыс.руб.)
Налоговая база для исчисления налога	2 513 674 660	2 310 373 891	1 940 855 671
Сумма исчисленного налога на прибыль – всего, в том числе:	482 297 678	443 445 926	366 889 708
в федеральный бюджет	50 273 493	46 207 478	38 817 114
в бюджеты субъектов Российской Федерации	432 024 186	397 238 446	328 072 595
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и зачтенная в уплату налога	1 028 731	1 000 428	1 234 349
в том числе в федеральный бюджет	102 948	100 162	123 622
Сумма налога на прибыль к доплате – всего	338 126	32 795 043	31 007 481
в том числе в федеральный бюджет	315 118	3 698 518	3 514 203
Сумма налога на прибыль к уменьшению – всего	24 642 615	6 080 783	52 292 637
в том числе в федеральный бюджет	2 300 094	640 163	5 298 574
Сумма недопоступления налога в связи с применением пониженной ставки налога, установленной законами субъектов Российской Федерации	20 437 253	18 628 854	21 281 425

Источник: составлено авторами по данным ФНС России (отчет № 5-КГН)

Сумма налога на прибыль к доплате рассчитывается как сумма исчисленного налога на прибыль за вычетом суммы начисленных авансовых платежей и суммы налога, выплаченной за пределами Российской Федерации за налоговый (отчетный) период. Отрицательная величина данного показателя признается суммой налога на прибыль к уменьшению.

Законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться инвестиционная льгота по налогу на прибыль (путем снижения ставки налога на прибыль не более чем на 4,5 процентных пункта). За период 2012 – 9 мес. 2014 гг. размер данной льготы, предоставленной участникам КГН, в сумме составил 60,3 млрд. руб.

Отрицательная динамика суммы исчисленного налога на прибыль по консолидированным группам за прошедший период является поводом для высказывания мнений об отмене института консолидированного налогоплательщика или необходимости его реформирования.

Это привело к тому, что в конце 2014 г. были внесены изменения в налоговый механизм реализации института консолидированного налогоплательщика в России. В частности, в отношении исчисления налога на прибыль участниками консолидированных групп, зарегистрированных в течение 2014 г.,<sup>1</sup> а также договоров о создании КГН, в которые в течение 2014 г. вносились изменения в связи с присоединением к такой группе новых организаций, дата вступления их в силу была перенесена на один год, на 1 января 2016 г.

Таким образом, на 2015 г. установлен временный мораторий использования института консолидированного налогоплательщиками новыми участниками.

В то же время принятие окончательных решений по этому вопросу должно проходить на основе тщательного анализа деятельности консолидированных групп.

Итоги функционирования консолидированных групп в 2012 г.:

– рост поступлений налога на прибыль организаций в размере 53 млрд. рублей в 78% субъектов Российской Федерации (65 регионов);

– снижение поступлений налога на прибыль организаций в размере 61 млрд. рублей в 22% субъектов Российской Федерации (18 регионов).

В 2012 г. поступления в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в результате создания консолидированных групп снизились на 8 млрд. рублей. При этом налоговые обязательства отдельных групп компаний увеличились в связи с особенностями определения налоговой базы:

– невозможностью переноса на будущее убытков, полученных участниками КГН до вхождения в состав этой группы;

– невозможностью формирования отдельных видов резервов (по сомнительным долгам в части задолженности одних участников этой группы перед другими участниками такой группы, а также по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в части реализации товаров (работ) другим участникам этой группы).

Анализ основных итогов деятельности консолидированных групп по итогам 2013 г., сделанный на основе расчетов ФНС России, показал, что функционирование КГН привело к следующим изменениям:

– росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 47,4 млрд. руб. в 76% субъектов Российской Федерации (63 региона);

– снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 63,8 млрд. руб. в 24% субъектов Российской Федерации (20 регионов).

В 2013 г. поступления в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в результате создания КГН снизились на 16,4 млрд. руб. При этом 74,0% уменьшений поступлений (47,2 млрд. руб.) приходится на 4 субъекта Российской Федерации. В свою очередь, прирост поступлений в аналогичном размере (47,4 млрд. руб.) получили бюджеты 63 регионов.

По данным Казначейства России, в 2013 г. снижение поступлений по налогу на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов составило 260,2 млрд. руб. (по сравнению с предыдущим периодом). Доля участников консолидированных групп в общем объеме снижения поступлений налога на прибыль составляет 6,3%.

Негативными факторами для бюджетной системы регионов в результате функционирования института консолидированного налогоплательщика стали трудности при прогнозировании доходов на уровне каждого субъекта, а также возможные потери бюджетов регионов, в которых расположены прибыльные предприятия при наличии убытков налогоплательщиков других субъектов.

Положительным фактором функционирования института консолидированного налогоплательщика является экономически оправданное распределение налога на

<sup>1</sup> ОАО «Оскольский электрометаллургический комбинат», ЗАО «Тандер», Банк ВТБ 24 (ЗАО), ЗАО «СИБИНТЕРТЕЛЕКОМ», ОАО междугородной и международной электрической связи «Ростелеком».

прибыль организаций по субъектам пропорционально производственной базе (стоимости основных средств) и численности работников.

Как отмечалось ранее,<sup>1</sup> институт консолидированного налогоплательщика можно сравнить со специальным налоговым режимом для крупнейших налогоплательщиков. В то же время, помимо этого института, главой 25 Налогового кодекса установлено 128 преференций, предусматривающих снижение налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций:<sup>2</sup>

- 11 преференций в рамках установления понижающей ставки налога на прибыль организаций законодательными актами субъектов Российской Федерации, нулевой ставки по некоторым видам деятельности и по отдельным доходам;
- 117 преференций в виде стимулирующих механизмов, позволяющих уменьшить налоговую базу при исчислении налога на прибыль организаций;
- 83 преференции по перечню доходов, не учитываемых при определении налоговой базы;
- 34 преференции в части учета расходов для целей налогообложения, в том числе в виде более раннего списания расходов.

Детальная информация по основным видам налоговых льгот и преференций по налогу на прибыль организаций в динамике представлена в таблице 8.

**Таблица 8. Причины недопоступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет РФ**

Причины недопоступления налога на прибыль в консолидированный бюджет РФ	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	9 мес. 2014 г.
– применение льгот, предусмотренных ст. 5 Федерального закона от 31.05.1999 № 104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области»	0,02%	0,03%	0,01%	0,01%	0,00%
– уменьшение налоговой базы на сумму убытка или части убытка	67,63%	58,81%	66,80%	62,99%	57,62%
– применение пониженной ставки налога для отдельных категорий налогоплательщиков в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ (кроме резидентов особых экономических зон)	31,08%	39,31%	31,34%	34,90%	40,23%
– применение п.п. 6 и 7 ст. 288.1 НК РФ, п.п. 1(в части резидентов особых экономических зон), 1.2 и 5.1 ст. 284 НК РФ	1,27%	1,85%	1,85%	2,10%	2,15%
Всего сумма недопоступления налога на прибыль организаций в связи с предоставлением льгот и преференций	100%	100%	100%	100%	100%

1 Грошева Е.В. Особенности налогового администрирования консолидированных групп налогоплательщиков в России // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2014. № 1. URL: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=18733>.

2 Васильев И.В. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций» // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. 2013. № 7 (187). С. 114-115.

Количество налогоплательщиков, использующих указанные льготы и преференции (шт.)	837 096	1 153 131	899 724	928 125	875 019
Всего сумма недопоступления налога на прибыль, млрд. руб.	163,08	162,09	201,20	152,24	119,68
Сумма недопоступления налога в связи с консолидацией убытков внутри консолидированных групп, млрд. руб. (доля от РФ)	*	*	8,0 (3,98%)	16,4 (10,77%)	н.д.

Источник: составлено авторами по данным ФНС России (отчет № 5-П)

На протяжении последних пяти лет почти вся сумма недопоступления связана с уменьшением налоговой базы на сумму убытка и применением пониженной налоговой ставки для отдельных категорий налогоплательщиков. Сумма недопоступления налога на прибыль организаций в связи с консолидацией убытков внутри групп не превышает 11% от общей величины недопоступления.

Из этого можно сделать вывод о том, что институт консолидированного налогоплательщика (в части консолидации убытков внутри группы) не является основной причиной снижения доходов бюджетной системы.

Замедление темпов роста экономики наряду с ростом расходов по амортизационным отчислениям (крупнейший налогоплательщик газовой отрасли увеличил амортизационные отчисления в 2013 году на 400 млрд. рублей в связи с вводом в эксплуатацию объектов по крупным инвестиционным проектам) оказывает более сильное влияние на снижение доходов государства.

Законодательное закрепление в России системы консолидированного налогообложения по налогу на прибыль направлено на предоставление возможности участникам консолидированных групп увеличить свободные финансовые ресурсы за счет суммирования прибылей и убытков внутри группы. Направление высвобождаемых ресурсов в российскую экономику в виде инвестиций в основной капитал – насущная необходимость, диктуемая высокими ставками по привлечению финансовых ресурсов и введенными экономическими санкциями наряду с имеющимися внутренними проблемами.

Использованные нами способы оценки – на основе анализа числа участников консолидированных групп и места их регистрации, на основе роли консолидированных групп в формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, на основе взаимосвязи недопоступления налога на прибыль от использования различных видов налоговых льгот, не претендуют на полноту информативности, но позволяют выявить определенные тренды. Оценивая результаты деятельности консолидированных групп налогоплательщиков в России полагаем, что трехлетний период функционирования не дает возможности дать однозначную оценку его применения в российской практике.

#### Библиографический список:

1. Васильев И.В. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций» // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. 2013. № 7 (187). С. 113-134.
2. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (одобрено Правительством РФ 30.05.2013) // СПС КонсультантПлюс.
3. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» (одобрено Правительством РФ 01.07.2014) // СПС КонсультантПлюс.

4. Отчеты Федеральной налоговой службы России // [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).
5. Штогрин С.И. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка результативности администрирования консолидированных групп налогоплательщиков» // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. 2014. № 9 (201). С. 116-135.

**Федотов Дмитрий Юрьевич**

доктор экономических наук, доцент,  
декан факультета налогов и таможенного дела ФГБОУ ВПО  
«Байкальский государственный университет экономики и права»  
г. Иркутск  
Email: fdy@inbox.ru

## **Налог и сбор: сравнение способов формирования государственных доходов<sup>1</sup>**

**Аннотация:** В статье рассмотрены различия между двумя способами формирования доходов государственного бюджета страны. Выявлены преимущества присущие обязательным сборам. Исследованы особенности обязательного сбора, отличающие его от налога, связанные с возможностью его уплаты в связи с предоставлением определенных государственных услуг. Проведен анализ применения в налоговой системе России определенной формы налогообложения (налога, либо сбора). Раскрыты проблемы взимания транспортного налога и налога на игорный бизнес. Сформулированы предложения по повышению собираемости налоговых доходов за счет замены отдельных налогов обязательными сборами.

**Ключевые слова:** налог, сбор, налоговая система, уклонение от уплаты налогов, транспортный налог.

**Annotation:** The article describes the differences between the two ways of forming the budget revenues of the country. Identify the advantages inherent in the duty. Investigated features of the duty, associated his payment in connection with the provision of public services. Analysis of the application in the Russia tax system some form of taxation (the tax or the duty). Disclosed problems of levy the transport tax and the tax on gambling business. Offers to improve levy of tax revenues due to the replacement of some taxes by duties.

**Keywords:** Tax, duty, tax system, tax evasion, transport tax.

В современной российской практике налогообложения сложились два основных вида налоговых доходов государственного бюджета страны: налоги и сборы.<sup>2</sup> При этом, до сих пор остается дискуссионным вопрос о качественных характеристиках

<sup>1</sup> Статья подготовлена при финансовой поддержке государственного задания № 26.1348.2014/К на выполнение работ в сфере научной деятельности в рамках проектной части проекта № 1348 «Влияние теневого сектора экономики на качество жизни населения в России и Украине: сравнительный анализ».

<sup>2</sup> Отдельные исследователи к числу налогов также относят и таможенные пошлины, что соответствовало положениям действовавшего до 2005 года Закона РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации», но противоречит действующему в настоящее время Бюджетному Кодексу России, который относит таможенные пошлины к числу неналоговых доходов бюджета. Для целей настоящего исследования в качестве налоговых доходов мы будем рассматривать только налоги и сборы.

этих двух экономических понятий. В частности, Кучеров И.И. считает, что «несмотря на все очевидно проявляющееся сходство между налогом и сбором эти виды налоговых платежей не следует отождествлять» [5, С. 42]. Тогда как Перов А.В. и Толкункин А.В. считают необходимым отнести сборы к числу косвенных налогов: «При использовании традиционной классификации налогов иногда в особую группу выделяют пошлины и сборы, т.е. эти виды обязательных платежей налогового характера не относят ни к прямым, ни к косвенным налогам. Однако подавляющее большинство видов пошлин и сборов следует относить к косвенным видам налогообложения» [6, С. 62].

Официальная трактовка рассматриваемых понятий, закрепленная в Налоговом Кодексе России, подразумевает под налогом «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований», а под сбором – «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

В тоже время, у Грачева М.С. имеются определенные претензии к официальным определениям налога и сбора: «вызывает некоторое недоумение то, что сборы, которые так же, как и налоги, являются источником финансирования деятельности государственных и муниципальных образований, в своем определении отмеченной цели уже не содержат... С этимологической точки зрения слова платеж и взнос в определении налога и сбора можно было бы поменять местами. Слова плата и платеж подразумевают именно оплату чего-либо, плату за что-то. А вот понятие «взнос» такой смысловой нагрузки не несет. Поэтому именно налог, коль скоро он признается согласно определению безвозмездным, и мог бы считаться взносом, а сбор (в данном контексте) – платежом» [1, С. 32-33].

Можно предположить, что споры о различиях понятий «налог» и «сбор» носят лишь терминологический характер и интересуют только теоретиков в области налогообложения. Однако, по-нашему мнению, недостатки в теоретической проработке рассматриваемых экономических понятий негативным образом сказывают в практической сфере налогового процесса. В данном вопросе мы согласны с точкой зрения Юткиной Т.Ф. о том, что «при определении в законе конкретных налоговых форм, т.е. при утверждении состава и структуры налоговой системы, важное значение имеет однозначная трактовка понятий «налог», «пошлина», «сбор», «цена». Различать эти понятия необходимо не только с позиций чистой теории. Различия между ними проявляются на практике и оказывают существенное влияние на эффективность действия налогового режима» [9, С. 238].

Основной характеристикой сбора, отличающей его от налога, в научной литературе, вполне справедливо, признается его возмездность, в отличие от налога, являющегося безвозмездным платежом. Как утверждает Кучеров И.И. «основной отличительной особенностью налогового сбора является то, что он по сравнению с налогом, предполагает индивидуально определенное встречное предоставление в пользу его плательщика, которое заключается в совершении определенных юридически значимых действий. Предназначение налогового сбора, составляющее его сущность, – компенсация государству расходов, которые возникают в процессе оказания соответствующих услуг физическим лицам и организациям» [5, С. 49]. То, что целью сбора не всегда является компенсация государственных расходов по предоставлению

конкретному плательщику сбора государственных услуг, будет рассмотрено ниже. Однако, условие обязательного оказания персональному плательщику сбора конкретных государственных услуг после его уплаты, является непременным условием сбора, независимо от того, какое официальное название носил этот обязательный платеж (в российском налоговом законодательстве они назывались как сборами, так и налогами).

Необходимо подчеркнуть различие в хронологической последовательности совершения юридических действий при уплате сборов и налогов. Сбор уплачивается до наступления законодательно установленного юридического факта (государственной регистрации чего-либо или кого-либо, предоставления лицензии, подачи искового заявления в суде, назначения пенсии, пособия и т.п.) и является условием получения прав и материальной выгоды в связи с данным юридическим фактом. Тогда как налог уплачивается после наступления юридического факта, влекущего за собой появление налоговой базы и, соответственно, обязанности уплатить налог. В отдельных случаях налоги уплачиваются до наступления законодательно установленного юридического факта, связанного с возникновением обязанности уплатить налог – в форме авансовых платежей, но это происходит только тогда, когда с высокой степенью вероятности известно, что данное юридическое событие произойдет (например, авансовые платежи по НДС установлены исходя из предположения, что организация-налогоплательщик будет вести хозяйственную деятельность и реализует свою продукцию с которой будет обязана уплатить НДС). В указанном различии двух способов формирования налоговых доходов проявляется преимущество сборов перед налогами: от сборов стремятся уклониться в меньшей степени, чем от налогов, т.к. неуплата сбора влечет за собой для лица, не уплатившего сбор, лишение какого-либо права. Так, неуплата сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов приводит к лишению права рыболовецких организаций осуществлять рыбный промысел.

Введением сбора не всегда преследуется компенсационная цель, отмеченная Кучеровым И.И. и рядом других авторов, которая связана с изысканием средств на частичную, либо полную компенсацию государственных расходов по предоставлению плательщику сбора определенных государственных услуг. Нельзя не согласиться с тем, что из общего списка оснований для уплаты государственной пошлины, содержащихся в Налоговом Кодексе России и включающем в настоящее время более 200 наименований, большая часть действительно носит компенсационный характер. К их числу относятся, например, государственная пошлина за государственную регистрацию заключения брака в размере 350 рублей, государственная пошлина за нотариальное удостоверение доверенности в размере 200 рублей. В тоже время, немало видов обязательных сборов установлены, прежде всего, в фискальных целях, как это свойственно для налоговых доходов государственного бюджета. В табл. 1 приведены примеры обязательных платежей установленных в России в настоящее время и взимавшихся ранее, которые обладают признаками сбора, с указанием преобладающей цели их установления. В указанном списке присутствует государственная пошлина за предоставление лицензии на производство, хранение и поставки произведенной алкогольной продукции. Размер этой пошлины (9,5 млн. руб.) явно не представляет собой величину издержек органов государственной власти по проведению контрольных действий в отношении организаций, торгующих алкогольной продукцией. Его целью является изъятие в бюджет в удобной форме части дохода торгующей организации. Те же самые фискальные цели преследуются и при взимании сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

**Таблица 1. Примеры обязательных платежей установленных в России в настоящее время и взимавшихся ранее, обладающих признаками сбора**

Обязательные платежи, установленные в настоящее время			Обязательные платежи, отмененные к настоящему времени		
Наименование платежа	Цель взимания	Официальная форма	Наименование платежа	Цель взимания	Официальная форма
Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	фискальная	сбор	Гербовый сбор	компенсационная	сбор
Государственная пошлина за государственную регистрацию заключения брака	компенсационная	сбор	Налог на операции с ценными бумагами	компенсационная	налог
Государственная пошлина за предоставление лицензии на производство, хранение и поставки произведенной алкогольной продукции	фискальная	сбор	Сбор с владельцев собак	компенсационная	сбор
Налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения	фискальная	налог	Сбор за выдачу ордера на квартиру	компенсационная	сбор
Страховые взносы во внебюджетные фонды	компенсационная	сбор			

В тоже время, в табл. 1 присутствуют обязательные платежи, обладающие признаками сбора, однако носящие официальное название налога. К их числу относится налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения. Ведь уплата (либо частичная уплата) данного налога в начальный период действия патента (в течение первых 25 дней действия патента) является условием, разрешающим налогоплательщику заниматься определенным видом деятельности. В случае, если плательщик не уплатит указанный налог в установленный срок, то он перейдет на общий режим налогообложения. Схожими признаками сбора обладал действовавший ранее налог на операции с ценными бумагами, уплата которого являлась необходимым условием для проведения регистрации проспекта эмиссии ценных бумаг.

Стоит признать, что в российской налоговой практике принято достаточно вольно давать название форме обязательного платежа. Бывали случаи, когда такому платежу, в полной мере обладающему признаками налога, давали название «сбор». Такие, ранее присутствовавшие в российской налоговой системе сборы, как «Сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц» и «Целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели» обладали признаками налога, т.к. представляли собой дополнительное налогообложение фонда оплаты труда, в процентах от которого они исчислялись и уплачивались после окончания отчетного периода и без какой-либо связи с оказанием встречных государственных услуг персональному налогоплательщику.

Взимавшийся ранее «Сбор за использование наименование «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний» по своему характеру сбором не являлся, т.к. уплачивался в процентах от прибыли (дохода) плательщика после получения данной прибыли. В тоже время, заменившая данный сбор государственная пошлина за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц является сбором в полной мере, т.к. только после ее уплаты плательщик получает право использовать указанные наименования. Схожая ситуация наблюдается и в отношении ранее действовавшего «Лицензионного сбора за право торговли спиртными напитками», который ежемесячно взимался в процентах от торгового оборота после отчетного периода, что характеризует его как налог в особой сфере деятельности. Сменившей его государственной пошлины за предоставление лицензии на производство, хранение и поставки произведенной алкогольной продукции, указанной в табл. 1, уже в полной мере присущи характеристики сбора. В отечественной научной литературе периодически поднимается вопрос о произвольности придания названия форме вновь вводимого обязательного платежа: налога или сбора. Чаще всего, в качестве критерия при выборе формы отмечается будущая величина поступления налоговых доходов: если ожидается большая величина поступлений по данному платежу, то его называют налогом, если небольшая, то – сбором. Обозначенный нами критерий отнесения обязательного платежа к сбору – уплата его до предоставления плательщику какого-либо права, повышающая мотивацию уплаты сбора, не всегда принимался во внимание при определении названия вновь вводимого обязательного платежа.

Вместе с тем, присущее сборам теоретическое преимущество, связанное с большей мотивированностью плательщика сбора уплатить его по сравнению с плательщиком налога,<sup>1</sup> в силу политических и социальных причин не всегда удается реализовать на практике. В частности, такой вид обязательных сборов, как страховые взносы во внебюджетные фонды, призванный компенсировать расходы по выплате государственных пенсий и пособий, согласно большинству действующих законов в области социального страхования должен являться условием назначения указанных социальных выплат. Так согласно закону РФ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» государственная пенсия назначается только тому лицу, с заработка которого в течение определенного периода уплачивались страховые взносы в Пенсионный фонд России. И в случае, если работодатели лица, достигшего пенсионного возраста, уклонялись от уплаты обязательных платежей в бюджет Пенсионного фонда России, то данное физическое лицо согласно действующим законам о пенсионном страховании не имеет права на получение государственной пенсии. Российские граждане, столкнувшиеся с указанными проблемами, судились с Пенсионным фондом России по поводу того, чтобы им была назначена пенсия независимо от уплаты с их заработка обязательных платежей. И суды чаще всего становились на сторону пенсионеров. А в 2007 году Конституционный Суд России окончательно закрепил право на получение пенсии в полном размере независимо от уплаченной суммы взносов, обязав федеральный бюджет компенсировать выпадающие доходы Пенсионный фонд России. Тем самым ради обеспечения политической стабильности в стране страховые взносы во внебюджетные фонды были лишены свойственного сборам преимущества, связанного с повышенной мотивированностью плательщика уплачивать их в связи с тем, что только предварительная уплата сбора в полном объеме влечет за собой предоставление плательщику каких-либо прав и выгод.

<sup>1</sup> Кучеров И.И. по этому поводу отмечает: «прямое принуждение к уплате налогового сбора, в известной степени, лишено смысла, ведь лицо само в достаточной степени мотивировано к этому, поскольку желает совершения в его интересах определенного юридически значимого действия» [5, С. 50].

Если установленный в отношении сбора порядок его исчисления и уплаты не отвечает налоговому механизму, присущему сборам в их идеальной форме, то и не удастся получить все преимущества, свойственные сборам. Поэтому взимавшийся ранее сбор с владельцев собак отличался низкой полнотой уплаты, от него массово уклонялись, т.к. его уплата не являлась необходимым условием для предоставления права содержания собаки в жилом помещении, а его неуплата грозила только административным штрафом.

Тем самым можно провести грань между способами формирования налоговых доходов государственного бюджета: налоговой и с применением сборов. Налоги удобнее применять в тех случаях, когда налогоплательщик получает средства для уплаты налогов по итогам своей производственной и трудовой деятельности. И часть этих средств государство в состоянии изъять в доход бюджета. Поэтому только в форме налога могут взиматься налог на прибыль организаций и налог на доходы физических лиц, т.к. невозможно изымать у плательщика до начала налогового периода часть объекта обложения, которого у него еще нет. Сборы удобно взимать в случае, если плательщик уже обладает объектом обложения и хочет обладать им в дальнейшем, либо он хочет получить какие-либо права, например, получить право на владение наследством.

Зная преимущества, свойственные сборам, как удобной форме аккумулирования налоговых доходов, рассмотрим возможности для их внедрения за счет замены отдельных действующих налогов на сборы, одновременно меняя порядок их взимания.

В настоящее время распространено уклонение от уплаты транспортного налога, наиболее остро данная проблема стоит в отношении налогоплательщиков – физических лиц. Денисенко А.Н. и Акимов А.А. считают, что «транспортный налог имеет низкую эффективность как фискальный платеж из-за низкой собираемости... Причин такому положению дел несколько. Низкое качество администрирования со стороны налоговых органов, низкое качество информации, предоставляемой ГИБДД, лежащей в основе исчисления налога, пробелы в законодательстве» [3, С. 74-75]. Схожей точки зрения придерживается Турбина Н.М.: «Собираемость с физических лиц по транспортному налогу на сегодняшний день составляет менее 50%. Проблема в том, что рычагов воздействия на граждан у налоговой службы нет» [8, С. 107]. Седаев П.В. отмечает еще одну проблему администрирования транспортного налога: «проблемой при администрировании транспортного налога является взыскание недоимок и штрафов... Если налоговый орган по какой-либо причине пропустил срок выставления требования или подачи искового заявления, то недоимку в судебном порядке невозможно взыскать» [7, С. 25].

Повысить собираемость транспортного налога можно за счет перевода его в форму обязательного сбора. Вводимый сбор на транспортные средства должен ежегодно уплачиваться до начала отчетного года. Уплата данного сбора должна являться условием, разрешающим эксплуатацию транспортного средства в текущем году, наряду с прохождением технического осмотра и получением полиса обязательного страхования гражданской ответственности владельца транспортного средства. Органы ГИБДД будут контролировать наличие у автовладельца документа, подтверждающего оплату сбора на транспортное средство, и будут запрещать управлять транспортным средством при его отсутствии. Преимущество взимания транспортного налога в форме сбора заключается в том, что лица, его не уплатившие, будут наказываться не небольшими штрафами, как это происходит сейчас, а будут лишаться права управления транспортным средством.

Другим налогом, от уплаты которого активно уклоняются налогоплательщики, является налог на игорный бизнес. Крепышева С.К. перечисляет следующие криминальные схемы совершения налоговых преступлений в сфере игорного бизнеса: «1. Поста-

новка и последующее снятие с учета части объектов налогообложения. Снятые с учета объекты налогообложения продолжают использоваться в предпринимательской деятельности, приносят неучтенный доход... 2. Сокрытие данных о реальном количестве объектов налогообложения... 3. Осуществление предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса без регистрации либо без специального разрешения (лицензии)» [4, С. 140-141]. Действующее налоговое законодательство не способствует пресечению уклонения от уплаты рассматриваемого налога. Как отмечает Гузинец К.В.: «налоговые органы испытывают трудности при противодействии незаконной игорной деятельности в связи с запретом, предусмотренным ФЗ № 294-ФЗ, на проведение проверок в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей ранее истечения трехгодичного срока со дня создания. Большинство хозяйствующих субъектов, осуществляющих незаконную деятельность в сфере игорного бизнеса, активно используют указанную норму закона, регистрируя новые юридические лица» [2, С. 155].

Имеются все основания для перевода налога на игорный бизнес в форму сбора. Данный налог уплачивается с каждого объекта обложения (игрового автомата, игрового стола и т.д.) по окончании каждого месяца их использования. Налогоплательщики нередко уклоняются от уплаты налога мотивируя это тем, что имеющиеся в наличии объекты обложения не используются. После перевода данного налога в форму сбора с игорного бизнеса владельцы указанных объектов обложения для получения права пользования ими должны будут предварительно уплатить сбор. Выявленные органами полиции случаи использования игровых автоматов и иных объектов игорного бизнеса без уплаты обязательного сбора должны будут повлечь за собой ответственность не только за нарушение налогового законодательства, но и за осуществление незаконной предпринимательской деятельности.

Таким образом, уместно внедряя в налоговый процесс преимущества, присущие сборам и отличающие их от налогов, удастся повысить собираемость налоговых доходов государственного бюджета России.

#### **Список использованной литературы:**

1. Грачев М.С. Налог, сбор и налоговая система: экономические, исторические и правовые аспекты // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 33, С. 29-36.
2. Гузинец К.В. Игорный бизнес в России // Вестник академии. 2014. № 3, С. 152-156.
3. Денисенко А.Н., Акимов А.А. Пути реформирования транспортного налога с физических лиц // Социально-экономические науки и гуманитарные исследования. 2014. № 2, С.73-76.
4. Крепышева С.К. Криминалистическая характеристика преступной деятельности и административных правонарушений в сфере игорного бизнеса // Вестник Нижегородской академии МВД России. 2010. № 1, С. 139-143.
5. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009, 473 с.
6. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М.: Изд-во Юрайт, 2012, 899 с.
7. Седаев П.В. Транспортный налог как один из основных источников доходов регионов РФ и проблемы его администрирования // Стратегия устойчивого развития регионов России. 2013. № 15, С. 22-26.
8. Турбина Н.М. Анализ проблем существующего законодательства по транспортному налогу // Социально-экономические явления и процессы. 2009. № 2, С. 105-110.
9. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2003, 576 с.



**Редакция журнала  
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО»**

продолжает подписку на журнал  
**«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО»**

на второе полугодие 2015 года

Мы предлагаем Вам стать подписчиком журнала «Налоги и финансовое право».

Каждый номер журнала содержит основную тему:

- *профессиональный комментарий к отдельным главам НК РФ,*
- *официальный комментарий к отдельным главам НК РФ,*
- *теория и практика налогообложения и бухгалтерского учета,*
- *анализ ошибок налогоплательщиков,*
- *обзоры деятельности налоговых органов,*
- *неопубликованные акты по бухучету и налогообложению,*
- *типовые формы деловой документации и др.,*
- *анализ текущего налогового и финансового законодательства.*

Кроме того, в каждом номере мы размещаем дополнительные рубрики: «Страница главного редактора», «Налоговые новости», «Теория и практика налогообложения и финансового права», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Сложные вопросы налогообложения», «Ответы на вопросы читателей».

**Условия подписки**

По каталогу «Роспечать» индекс — 72605

В редакции журнала «Налоги и финансовое право» стоимость подписки на второе полугодие 2015 г. составляет 4000 руб. (НДС не облагается).

В платежном поручении в графе «назначение платежа» необходимо указать телефон, индекс и точный почтовый адрес, на который следует отправлять журналы, а также требуемое количество экземпляров.

Получатель: ООО «Журнал «Налоги и финансовое право»

ИНН 6660123338, КПП 667001001

р/с 40702810616160101984 в Уральском банке ОАО «Сбербанк России»  
г. Екатеринбурга, к/с 3010181050000000674, БИК 046577674.

**Наш адрес:**

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

[www.cnfp.ru](http://www.cnfp.ru) E-mail: [cnfp@cnfp.ru](mailto:cnfp@cnfp.ru)