

Раздел V.

К Седьмому международному налоговому симпозиуму «Теория и практика налоговых реформ». Подборка статей

Гаврилова Алена Юрьевна

Аспирант Санкт-Петербургского государственного университета
Россия, г. Санкт-Петербург

Выбор метода трансфертного ценообразования в зависимости от производственной модели

Аннотация: Статья посвящена исследованию функций, активов и рисков компании-производителя в зависимости от выбранной им производственной модели. Проведен анализ методов трансфертного ценообразования, которые можно использовать для обоснования рыночного характера цены в каждой из производственных моделей и рассмотрены возможные варианты налогового планирования.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, производственная модель, метод трансфертного ценообразования, рыночная цена, контролируемая сделка, взаимозависимые лица.

Annotation: the article investigates functions, assets and risks of a producer under manufacturing model. Also it deals with an analysis of transfer pricing methods that can be used to define arm's length remuneration under each model and possible opportunities for tax planning.

Keywords: transfer pricing, manufacturing model, transfer pricing method, arm's length price, controlled transaction, related parties.

Производственная деятельность компании – это сочетание выполняемых функций, принимаемых рисков и используемых активов. С появлением глобализации и увеличением конкуренции, транснациональные компании (далее – «ТНК» или «Группа компаний») постоянно ищут возможности для оптимизации своих сбытовых цепочек: рассматривают разные способы производства товаров для уменьшения их себестоимости и сокращения производственного цикла. Это привело к возникновению глобальной производственной цепочки – разделению производственного цикла, а, следовательно, функций, рисков и активов между компаниями одной Группы, расположенных в разных юрисдикциях. Так, в некоторых отраслях промышленности (например, текстильной, химической, обрабатывающей и машиностроении) значительная часть производства продукции выведена за рамки одной страны.

ТНК оценивают различные методы, с помощью которых они могут перенести функции, активы и риски, связанные с их производственной деятельностью с одной компании Группы на другую, которая расположена в иной налоговой юрисдикции. Это влечет за собой изменение производственной модели и к возникновению сделок между компаниями одной Группы (далее – «Внутригрупповые» или «Контролируемые сделки»). Внутригрупповые сделки, как правило, подпадают под контроль со стороны налоговых органов, поскольку цена в таких сделках устанавливается самой ТНК, а не под влиянием рыночных факторов (спроса и предложения). Такая цена на-

зывается трансфертной. При помощи трансфертного ценообразования можно оказывать существенное влияние на распределение налогооблагаемой прибыли между компаниями Группы, что может привести к значительной экономии на налогах для ТНК. Именно поэтому налоговые органы контролируют ценообразование во внутригрупповых сделках.

Среди зарубежных ученых исследователей проблем трансфертного ценообразования известными являются Гарри Груберт [1], Кимберли Клаусинг [2], Клив Эммануэль [3] и др. Из российских ученых, труды которых посвящены трансфертному ценообразованию, отметим работы Г.Г. Безрукова [4], А.В. Валеевой [5], А.В. Козырева [4] и В.Ю. Пашкуса [6]. Несмотря на наличие вышеназванных отечественных публикаций, недостаточная разработанность трансфертного ценообразования в России обуславливает необходимость и актуальность настоящей статьи, имеющей целью определить методы трансфертного ценообразования для обоснования рыночного характера цены в контролируемых сделках в зависимости от производственной модели компании. При этом основными задачами являются: во-первых, проанализировать функции, риски и активы для различных производственных моделей (независимый производитель, производитель по лицензии, производитель по контракту и толлинговый производитель); во-вторых, провести исследование в отношении выбора метода трансфертного ценообразования для обоснования рыночности цены для каждой производственной модели; в-третьих, на основе вышеуказанных анализов разработать возможные варианты налогового планирования.

Производственные модели в мировой практике

Независимый производитель. В данной производственной модели предприятие осуществляет производство товаров от закупки (добычи) сырья до изготовления конечной продукции, разрабатывает план выпуска товаров, контролирует качество и проводит научно-исследовательские работы. Независимый производитель несет все риски, связанные с производством и продажей продукции, а также владеет материальными и нематериальными активами (например, машины, оборудование, транспортные средства, патенты, ноу-хау, секретные формулы и пр.). Схематически модель типичного независимого производителя отображена на рис.1.

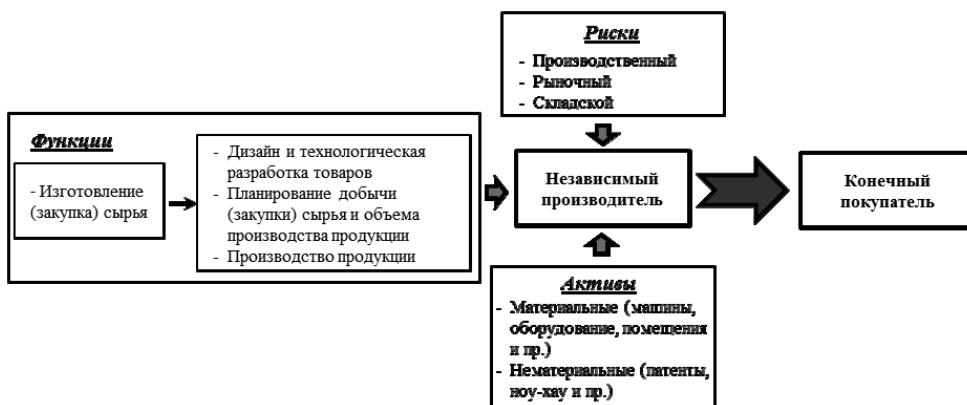


Рис. 1. Модель независимого производителя

Производитель по лицензии. Как указано выше, независимый производитель владеет нематериальными активами для производства продукции: патенты, промышленные и техническое ноу-хау и пр. Если эти активы принадлежат связанному или

несвязанному лицу, а производитель заключает договор на их использование и выплачивает роялти, то такой производитель является производителем по лицензии. Таким образом, функции и риски производителя по лицензии остаются такими же как и у независимого производителя, но, в отличие от последнего, он владеет только материальными активами и не занимается научно-исследовательскими работами.

Производитель по контракту. Производитель по контракту является поставщиком услуг в соответствии со спецификацией принципала (далее – «Принципал» или «Торговая компания»). Такой производитель закупает (добывает) сырье, производит продукцию и владеет материальными активами (например, машинами и оборудованием). Однако он не выполняет функции и не несет риски, связанные с планированием объема производства, реализацией продукции конечным покупателем и ее хранением, проведением научно-исследовательских работ, поскольку они перенесены на принципала. Также стоит отметить, что торговая компания обязуется выкупить весь объем заказанной ей продукции вне зависимости от рыночной конъюнктуры. Помимо этого нематериальные активы (например, патент, техническое ноу-хау) принадлежат принципалу.

Производитель по контракту, как правило, наблюдается в фармацевтической, химической и текстильной промышленности. Например, в текстильной промышленности, принципал может заказать произвести 300 платьев одинакового дизайна, но разных размеров. В таком случае принципал укажет в спецификации цвет, характеристики ткани и обеспечит производителя по контракту лекалами и образцами для производства данного товара, но производитель закупает ткани самостоятельно. Модель типичного производителя по контракту представлена на рис.2.



Рис. 2. Модель производителя по контракту

Толлинговый производитель. Толлинговый производитель также как и производитель по контракту представляет принципалу услугу по производству продукции, однако, при этом выполняет меньше функций и несет меньше рисков.

В данной модели принципал заказывает толлинговому производителю количество продукции, которое необходимо произвести и закупает для него сырье, которое поставляется непосредственно самому производителю. Таким образом, такой производитель выполняет только производственную функцию посредством использования своих материальных активов (оборудования) и несет риски, связанные исключительно с выполнением данной функции. Все остальные функции и риски несет принципал. Модель типичного толлингового производителя показана на рис. 3.



Рис. 3. Модель толлингового производителя

Основные функции, риски и активы производителя для каждой из вышерассмотренных производственных моделей отмечены в таблице 1.

Таблица 1. Функции, риски и активы производителя в зависимости от производственной модели

Функции/ риски/ активы	Независимый производитель ¹	Производитель по контракту	Производитель по лицензии
Функции			
Закупка (производство) сырья	Да	Да	Нет
Планирование объема производства продукции	Самостоятельно планирует график производства и количество необходимой готовой продукции	Производит количество продукции, заказанное принципалом	Производит количество продукции, заказанное принципалом
Производство	Да	Да	Да
Проведение научно-исследовательских работ	Да	Нет	Нет
Хранение и проведение инвентаризации	Да (сырья и готовой продукции)	Да (только сырья)	Нет
Установление цены реализации, проведение переговоров с потенциальными покупателями	Да	Нет	Нет
Реализация продукции конечному покупателю	Да	Нет	Нет
Маркетинг и реклама	Да	Нет	Нет
Послепродажное обслуживание	Да	Нет	Нет
Риски			

1 Производитель по контракту выполняет те же самые функции и несет такие же риски, как и независимый производитель за исключением функции проведения научно-исследовательских работ и риска, связанного с отсутствием результатов проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Однако такой производитель не владеет нематериальными активами.

Риск обесценивания запасов (сырья и готовой продукции)	Да (сырья и готовой продукции)	Да (только сырья)	Нет
Риск изменения рыночных цен и прочих рыночных условий (рыночный риск)	Да (высокий уровень)	Косвенно	Косвенно
Риск, связанный с отсутствием результатов проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	Да	Нет	Нет
Предпринимательский риск (связанный с активами, государственными регуляторами и т.п.)	Да (высокий)	Да (но ниже, чем у независимого производителя и производителя по лицензии)	Да (но самый низкий из всех представленных производственных моделей)
Риск высокой оборачиваемости рабочей силы	Да	Да	Да
Активы			
Материальные	Да	Да	Да
Нематериальные	Да	Нет	Нет

Источник: составлено автором.

На основании вышеприведенного анализа можно сделать вывод, что независимый производитель выполняет больше функций, несет больше рисков и владеет всеми активами для производства товаров по сравнению с производителями в других моделях.

Выбор метода трансфертного ценообразования и налоговое планирование

Выбор метода трансфертного ценообразования. Согласно правилами трансфертного ценообразования цена в сделках между связанными лицами должна быть рыночной. То есть вне зависимости от используемой производственной модели цена в сделке между производителями и принципалом должна быть соответствовать цене, которая была бы установлена, если бы сделка осуществлялась между несвязанными лицами. При этом ТНК в политике по трансфертному ценообразованию должна обосновать рыночный характер цен, применяемых в таких сделках, с помощью предусмотренных налоговым законодательством методов (метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли) (п. 2 ст. 105.7 НК РФ). При этом допускается применение комбинации двух и более методов.

Метод ценообразования выбирается в зависимости от функций, рисков и активов, задействованных производителем в анализируемой сделке. При этом в зависимости от характера сделки существуют приоритетные методы, которые желательно использовать для определения рыночной маржи.

Так, согласно российскому законодательству приоритетным методом трансфертного ценообразования является метод сопоставимых рыночных цен (п. 3 ст. 105.7 НК РФ). При использовании данного метода проводится сравнение цен, применяемых компанией, (1) с ценами самой компании в сделках с несвязанными лицами, либо (2) с ценами в сделках между несвязанными лицами. Однако на практике применять данной метод весьма трудно, поскольку зачастую у компании отсутствуют аналогичные сдел-

ки с несвязанными лицами, а в открытых источниках тяжело найти общедоступную информацию достаточную для проведения сравнения. Кроме того для применения данного метода требуется абсолютная сопоставимость товара и условий сделок.

Поэтому в анализируемых производственных моделях для оценки рыночного вознаграждения, как правило, применяется затратный метод и метод сопоставимой рентабельности. В первом случае рассчитывается валовая рентабельность затрат (отношение валовой прибыли к себестоимости) производителя в сделке с принципалом и сравнивается с данным показателем в сделках между несвязанными лицами (ст. 105.8 НК РФ). Для применения затратного метода важным является сопоставимость функций, осуществляемых производителем в контролируемой и сопоставляемой операции. При этом полная сопоставимость предмета сделки (товара) не требуется, поскольку метод затрат основан на сопоставлении валовой рентабельности затрат, а на данный показатель большее влияние оказывают именно функции, осуществляемые компанией-производителем в рамках контролируемой сделки, а не сам предмет сделки или даже отдельные ее условия. Сложность применения данного метода заключается в том, что в общедоступных источниках достаточно тяжело найти информацию о функциях производителя в сделках между несвязанными лицами (сопоставимых сделках).

Сущность метода сопоставимой рентабельности заключается в сопоставлении рентабельности в контролируемой сделки с рыночным диапазоном рентабельности. Следует также отметить, что для применения метода сопоставимой рентабельности не требуется полная сопоставимость предмета контролируемой и потенциально сопоставимых сделок. Также применение метода сопоставимой рентабельности возможно при отсутствии или недостаточности информации о сопоставимости функций сторон в сопоставимых сделках, которая необходима для применения затратного метода. При этом метод сопоставимой рентабельности предусматривает возможность использования более широкого перечня показателей рентабельности. Именно поэтому, на практике, данный метод используется чаще всего ввиду наименьшего количества ограничений в отношении его применения по сравнению с иными методами.

На основании вышеизложенного, а также учитывая функции, риски и активы, указанных в таблице 1, рассмотрим методы трансфертного ценообразования, которые могут применяться для обоснования рыночности цены в контролируемых сделках при использовании анализируемых производственных моделей.

Независимый производитель. Поскольку независимый производитель выполняет все функции (включая функцию по поиску покупателей и реализации им продукции), несет все риски и владеет необходимыми активами для производства продукции и такой производитель реализует свою продукцию конечным покупателям самостоятельно (без привлечения других компаний Группы), то тут трансфертное ценообразование отсутствует за исключением некоторых случаев (например, предметом сделки является товар мировой биржевой торговли).

Производитель по лицензии. Поскольку по сравнению с независимым производителем, производитель по лицензии не владеет нематериальными активами и не выполняет научно-исследовательские работы, то, соответственно, его прибыль должна быть меньше, чем прибыль независимого производителя. Как правило, в данном случае для обоснования рыночности цены применяется метод сопоставимой рентабельности. При этом, компания Группы, которая владеет лицензией, является тестируемой стороной, поскольку выполняет меньше функций и несет меньше рисков.

Производитель по контракту. Производитель по контракту выполняет меньше функций и несет меньше рисков по сравнению с независимым производителем и производителем по лицензии. Такой производитель зарабатывает относительно низ-

кий (по сравнению с независимым производителем и производителями по лицензии), но стабильный доход в зависимости от функций, рисков и активов, задействованных в производстве товаров. Как правило, цена продукции, реализуемой им принципалу, определяется следующим образом (см. табл. 2).

Таблица 2. Расчета цены продукции, реализуемой производителем по контракту принципалу

Показатель	Условные единицы
Затраты на сырье	100
Затраты на оплату труда	40
Непроизводственные затраты	60
Итого затрат	200
Маржа	15%
Цена реализации продукции	230

При этом в данной модели для обоснования рыночного характера маржи производителя возможно применение, как затратного метода, так и метода сопоставимой рентабельности. В первом случае тестируемой стороной будет всегда выступать производитель, а во втором – та сторона, которая несет меньше функций и рисков (как правило, в данной производственной модели это производитель).

Толлинговый производитель. В данной модели компания-производитель почти не несет рисков и выполняет минимальное количество функций. Именно поэтому такой производитель, по сравнению с иными моделями, получает минимальное вознаграждение. Как правило, цена продукции, реализуемой толлинговым производителем принципалу, определяется следующим образом (см. табл. 3).

Таблица 3. Расчета цены продукции, реализуемой толлинговым производителем принципалу

Показатель	Условные единицы
Затраты на сырье	0
Затраты на оплату труда	40
Непроизводственные затраты	60
Итого затрат	100
Маржа	10%
Цена реализации продукции	110

В данной модели, как при производстве по контракту, для обоснования рыночности маржи производителя возможно применение затратного метода и метода сопоставимой рентабельности. Тестируемой стороной будет являться сам производитель.

Налоговое планирование. Поскольку независимый производитель реализует свою продукцию сразу конечному покупателю, который является независимым лицом, то в данном случае трансфертное ценообразование не применяется за исключением определенных случаев (например, при реализации товаров мировой биржевой торговли). Прибыль компании производителя в других производственных моделях зависит напрямую от функций, рисков и активов в контролируемой сделке. Поэтому производитель по лицензии будет получать наибольшую маржу, а толлинговый производитель – наименьшую.

Таким образом, если разместить производителя ближе к ресурсам, при этом перенести функции, активы (как правило, нематериальные) и риски с него на принципала используя модель производителя по контракту или толлингового производителя, который находится в низконалоговой юрисдикции, то ТНК может значительно сэ-

кономить на налогах. При этом стоит учитывать, что такое планирование работает только для экспортных сделок, поскольку оно основано на различии ставок по налогу на прибыль. На практике, для размещения принципала используются юрисдикции, представленные в таблице 4. Однако при использовании таких моделей ТНК необходимо обосновать рыночный характер вознаграждения принципала и задокументировать его в политике по трансфертному ценообразованию для избежания соответствующих вопросов со стороны налоговых органов.

Таблица 4. Наиболее популярные юрисдикции для размещения торговой компании

Страна	Ставка налога на прибыль
Болгария	10%
Ирландия	12,5% (прибыль от реализации продукции)
Маврикий	15% (чистая прибыль)
Швейцария	10% (в среднем; характер налогообложения зависит от кантона местонахождения компании)
ОАЭ	0% (если торговая компания располагается в специальной налоговой зоне)

Источник: составлено автором

Выводы. Таким образом, посредством распределения функций, рисков и активов между компаниями группы и благодаря местонахождению базовой торговой компании в низконалоговой юрисдикции, ТНК могут снизить налоговое бремя в рамках законодательного поля. Необходимым условием при этом является рыночный характер вознаграждения сторон в контролируемой сделке, что должно быть соответствующим образом обосновано в политике по трансфертному ценообразованию данной транснациональной группы.

Библиографический список

1. Grubert H. Intangible income, intercompany transactions, income shifting, and the choice of location // *National Tax Journal*. 2003. 56. p. 221-242
2. Clausing K.A. The impact of transfer pricing on intrafirm trade // *International Taxation and Multinational Activity*. University of Chicago Press, Chicago. 2001. pp. 173-194
3. Emmanuel C.R. Transfer Pricing: a diagnosis and possible solution to dysfunctional decision making in the divisionalised company // *Management International Review*. 1977. 17 (4). pp. 45-49
4. Безруков Г.Г., Козырев А.В. Налоговый контроль трансфертного ценообразования // *Управленец*. 2015. №1 (53). С. 28-32.
5. Валеева А.В. Методы налогового контроля за трансфертным ценообразованием // *Вестник Университета* № 19. – М: ГУУ, 2010.
6. Пашкус В.Ю. Теория трансфертного ценообразования в современной организации: понятия, модели, проблемы // *Институт независимой оценки*. URL: <http://www.irprou.ru/print/000761/> (дата обращения: 9.05.2015)

Загвоздина Валентина Николаевна

Кандидат технических наук, доцент,
Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина,
Россия, г. Екатеринбург
Email: vnfeu@mail.ru

Бастрикова Анастасия Михайловна

экономист ООО «Хэпсилон Екатеринбург»,
Россия, г. Екатеринбург
Email: anastasia_bastrikova@mail.ru

О повышении социальной роли налога на доходы физических лиц

Аннотация: В статье рассматриваются вопросы повышения наполняемости бюджета с целью обеспечения социальной справедливости за счет введения прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц и увеличения налоговой ставки для доходов, получаемых в виде дивидендов.

Ключевые слова: Налог на доходы физических лиц, прогрессивная шкала, социальная справедливость, дивиденды.

Annotation: The article considers the issues increasing of fullness the budget to ensure social justice through the introduction of a progressive scale of income tax of individuals and increase in a tax rate for income received in the form of dividends.

Keywords: Tax on income of physical persons, progressive, social justice, dividends.

Социальная роль налогообложения заключается в возможности воздействия посредством различных элементов налога на социальные процессы, протекающие в обществе с целью регулирования в нем социальной стабильности, которая невозможна без обеспечения справедливости налогообложения [1]. Согласно принципу справедливости все налогоплательщики должны принимать участие в финансировании деятельности государства соразмерно своим доходам. При этом сторонники пропорционального налогообложения доходов физических лиц, что в условиях плоской шкалы принцип справедливости обеспечивается за счет большей суммы налога, уплачиваемого богатыми налогоплательщиками, и сторонники прогрессивной шкалы считают, что в этом случае принцип справедливости нарушается.

По мнению В.Г. Панскова [2] при разработке и принятии Налогового Кодекса (глава III) было отмечено, что налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование, и не могут быть произвольными, а при их установлении должна учитываться фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Между тем в существующей налоговой системе некоторые принципы игнорируются, что в большей степени относится и к налогу на доходы физических лиц. Справедливость налогообложения может быть обеспечена соответствием размеров уплаченных налогов величине полученных доходов, поскольку уровень социального равенства и справедливости может обеспечиваться уровнем экономического развития государства, что подтверждается высоким уровнем жизни населения в странах с развитой экономикой.

Российская экономика в настоящее время отличается от экономики развитых стран достаточно высоким уровнем теневого сектора, низким уровнем жизни насе-

ления, небольшими доходами основной массы населения и низким уровнем продолжительности жизни.

Поэтому можно отметить, что эволюция подоходного налогообложения в России показывает недостаточную эффективность налога, а следовательно и его отрицательное воздействие на социально-экономическое положение в стране.

В этой связи многие ученые, экономисты, эксперты объективно сходятся во мнении, что НДФЛ необходимо вернуть его социальную функцию, поскольку любые политические, международные, экономические, научные, инновационные или другие успехи и достижения страны неразрывно связаны с развитием социальной сферы.

Опыт ведущих промышленно-развитых стран мира показывает высокий потенциал налога на доходы физических лиц, благодаря прогрессивным ставкам налога, так как в мире насчитывается 150 стран с прогрессивной шкалой налогообложения и только 15 стран с плоской шкалой [3].

По мнению российских экономистов [4] для повышения социальной справедливости в обществе необходимо проведение мероприятий, связанных с налоговой политикой и предусматривающих изменение налоговых ставок, установление налоговых льгот и других, позволяющих обеспечить предпосылки создания системы социальной справедливости налогообложения.

В связи с обозначенной проблемой целью данной работы явилось изучение возможности повышения социальной справедливости налогообложения на примере взимания НДФЛ, поскольку налогообложение доходов населения является важнейшим элементом налоговой системы любого государства.

Следует отметить, что на сегодняшний день сложившиеся экономические условия России приводят к стабилизации бюджетов субъектов РФ (Таблица 1), что является одной из причин необходимости введения прогрессивной шкалы НДФЛ [4].

Таблица 1. Налоговые поступления в консолидированный бюджет РФ

Показатели	Годы		
	2011	2012	2013
Поступления в консолидированный бюджет РФ, всего, млрд. руб.	9720,0	10959,3	11327,2
в том числе:			
НДФЛ, млрд. руб.	1994,9	2260,3	2497,8
Уд вес НДФЛ, %	20,50	20,60	22,05
Поступления в консолидированный бюджет Свердловской области, всего, млрд. руб.	192,6	68,3	76,2
в том числе:			
НДФЛ, млрд. руб.	59,7	68,3	76,2
Уд вес НДФЛ, %	31,00	31,07	35,03

Данные таблицы показывают незначительную положительную динамику поступлений НДФЛ в консолидированные бюджеты РФ и Свердловской области.

На наш взгляд введение прогрессивной шкалы налогообложения НДФЛ могло бы способствовать, как увеличению поступлений в бюджет, так и рациональному распределению доходов среди населения, созданию условий сбалансированности и устойчивого роста экономики, сокращению разрыва в доходах работающих лиц и созданию условий социальной справедливости.

Доказательством сказанному является сравнение предлагаемой в работе прогрессивной шкалы налоговых ставок НДФЛ с прогрессивными ставками законопроекта, внесенного в Государственную Думу в 2013 году, приведенные в таблице 2.

Таблица 2. Варианты предлагаемой прогрессивной шкалы налоговых ставок НДФЛ

№ п/п	Размер совокупного дохода налогоплательщика за год, руб.	Налоговая ставка НДФЛ, %	
		Предлагаемая в законопроекте (I вариант)	Предлагаемая в данной работе (II вариант)
1	До 60000	5	–
2	До 100000	–	5
3	От 60001 до 600000	3000 руб. + 10% с суммы, превышающей 60001 руб.	–
4	От 100001 до 500000	–	5000 руб. + 15% с суммы, превышающей 100001 руб.
5	От 600001 до 3000000	9000 руб. + 25% с суммы, превышающей 600001 руб.	–
6	От 500001 до 2000000	–	20000 руб. + 20% с суммы, превышающей 500001 руб.
7	От 3000001 до 12000000	159000 руб. + 35% с суммы, превышающей 3000001 руб.	–
8	От 2000001 до 5000000	–	120000 руб. + 25% с суммы, превышающей 2000001 руб.
9	От 5000001 до 10000000	–	620000 руб. + 30% с суммы, превышающей 5000001 руб.
10	Свыше 12000001	1209000 руб. + 45% с суммы, превышающей 12000001 руб.	–
11	Свыше 10000001	–	2120000 руб. + 45% с суммы, превышающей 10000001 руб.

Для расчета поступлений НДФЛ в консолидированный бюджет РФ по предлагаемым вариантам налоговых ставок использовали средние доходы налогоплательщиков по данным Федеральной службы государственной статистики за 2013 год [5], приведенные по вариантам в таблице 3.

Из таблицы 3 видно, что основную долю налогоплательщиков (81,14%) в первом варианте составляют физические лица, имеющие средний годовой доход 180 тыс. рублей, а во втором предлагаемом в работе варианте – налогоплательщики (64,74%), имеющие годовой доход 160 тысяч рублей, при этом, достаточно высокую долю составляют физические лица, получающие доходы – 47 и 68 тысяч рублей в год, это – 13,1% и 17,4% по вариантам соответственно.

Таблица 3. Налогооблагаемые доходы населения РФ в 2013 году

№ п/п	Размер совокупного дохода, руб.	Вариант I						Вариант II									
		Количество налогоплательщиков		Средний доход		Суммарный доход		Облагаемый доход		Количество налогоплательщиков		Средний доход		Суммарный доход		Облагаемый доход	
		млн. чел.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	млрд. руб.	уд. вес, %	млрд. руб.	уд. вес, %	млн. чел.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	млрд. руб.	уд. вес, %	млрд. руб.	уд. вес, %
1	До 60000	12,4	13,10	47,0	0,02	570,58	2,03	285,29	1,63	-	-	-	-	-	-	-	-
2	До 100000	-	-	-	-	-	-	-	-	16,3	17,4	68	0,03	10,96	2,47	548,42	1,80
3	От 60001 до 600000	75,20	81,14	180,0	0,08	13536,0	48,08	6768,0	38,48	-	-	-	-	-	-	-	-
4	От 100001 до 500000	-	-	-	-	-	-	-	-	60,0	64,74	160	0,08	9600	21,59	4800,0	15,64
5	От 600001 до 3000000	4,99	5,38	1200,0	0,55	5988	21,27	4491,0	25,53	-	-	-	-	-	-	-	-
6	От 500001 до 2000000	-	-	-	-	-	-	-	-	14,75	15,91	900	0,44	13275	29,85	9956,25	32,45
7	От 3000001 до 12000000	0,32	0,34	5500,0	2,54	1760	6,25	1320,0	7,50	-	-	-	-	-	-	-	-
8	От 2000001 до 5000000	-	-	-	-	-	-	-	-	1,44	1,55	2300	1,15	3312	-	2484,0	8,10
9	От 5000001 до 10000000	-	-	-	-	-	-	-	-	0,28	0,30	7100	3,54	1988	4,47	1491,0	4,85
10	Свыше 12000001	0,03	0,03	210000	96,81	6300,0	22,37	4725,0	26,80	-	-	-	-	-	-	-	-
11	Свыше 10000001	-	-	-	-	-	-	-	-	0,08	0,09	190000	94,75	15200	34,17	11400	37,16
	Итого	92,68	100,0	216927	100,0	28154,58	100,0	17589,29	100,0	92,68	100,0	200528	100,0	44471,84	100,0	30679,67	100,0

Далее произведен расчет поступлений НДФЛ по вариантам в консолидированный бюджет РФ, представленный в таблице 4а, б.

Таблица 4а. Расчет поступлений НДФЛ в консолидированный бюджет по сравниваемым вариантам

Вариант I				
Законопроект, внесенный в Государственную Думу				
Размер совокупного дохода за год, руб.	Налоговая ставка, %	Количество налогоплательщиков, млн. чел.	Облагаемый доход, млрд. руб.	Сумма НДФЛ, млрд. руб.
До 60000	5	12,14	285,29	14,12
От 60000 до 600000	10	75,20	6768	670,10
От 600000 до 3000000	25	4,99	4491	1122,75
От 3000000 до 12000000	35	0,32	1320	462,0
Свыше 12000000	45	0,03	4725	2126,25
Итого:	–	92,68	17589,29	4395,22

Таблица 4б. Расчет поступлений НДФЛ в консолидированный бюджет по сравниваемым вариантам

Вариант II				
Проект шкалы налоговых ставок, предлагаемый в работе				
Размер совокупного дохода за год, руб.	Налоговая ставка, %	Количество налогоплательщиков, млн. чел.	Облагаемый доход, млрд. руб.	Сумма НДФЛ, млрд. руб.
До 100000	5	16,13	548,42	27,42
От 100000 до 500000	15	60,0	4800	720,0
От 500000 до 2000000	20	14,75	9956	1991,2
От 2000000 до 5000000	25	1,44	2484,0	621,0
От 5000000 до 10000000	30	0,28	1491	447,3
Свыше 10000000	35	0,08	11400	3990
Итого:	–	92,68	22235,92	7796,92

Полученные данные показывают, что поступления НДФЛ в консолидированный бюджет РФ по варианту II, предлагаемому в работе больше по сравнению с законопроектом на 3401,7 млрд. руб. или на 172,47%, а по сравнению с поступлениями налога в 2013 году больше на 5599,12 млрд. руб., то есть более чем в 3 раза.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что прогрессивная шкала НДФЛ имеет такие недостатки как уход от налогообложения налогоплательщиков с высокими доходами. Но при этом следует учесть, что плоская шкала не соответствует структуре нашего общества и нарушает социальную справедливость приводя к увеличению разрыва между богатыми и бедными, а также по мнению В.Г. Панскова не смогла разрушить систему заработной платы в «конвертах», что говорит о неэффективности плоской шкалы и приводит к дефициту пенсионного фонда. А также нужно помнить о том, что только прогрессивное налогообложение доходов физических лиц позволит увеличить их дискреционный доход, представляющий разницу между совокупным доходом и доходом, используемым на удовлетворение первоочередных потребностей.

Следовательно, предлагаемая в работе шкала НДФЛ на наш взгляд позволит обеспечить прогрессию умеренного налогообложения и дифференцированный подход к налогоплательщикам, имеющим разные доходы, и тем самым обеспечит более равномерное распределение налоговой нагрузки плательщиков НДФЛ. Это приведет к повышению социальной значимости подоходного налогообложения физических лиц за счет изъятия сверх доходов и увеличения социальных выплат. Следует также отметить, что в настоящее время требует изменения налоговая ставка, применяемая к дивидендам, которые в последнее время являются сверхдоходами по сравнению с доходами, облагаемыми по ставке 13%. При этом необходимо изменить политику по

взиманию налога с доходов (дивидендов) топ-менеджеров, чиновников и лиц, имеющих акции на право собственности крупных компаний и холдингов, получающих большую часть своих доходов в виде дивидендов.

В таблице 5 приведен анализ изменения поступлений в бюджет при использовании налоговой ставки по дивидендам налоговых резидентов с 9 до 15%.

Таблица 5. Поступления в консолидированный бюджет РФ НДФЛ, исчисленного по дивидендам

Показатели	Годы			Абсолютные изменения, млрд. руб.			Относительное изменение, %		
	2011	2012	2013	2012 к 2013	2013 к 2012	2013 к 2011	2012 к 2013	2013 к 2012	2013 к 2011
Акционеры, тыс. человек	714,3	722,2	805,6	7,9	83,4	91,3	101,10	11,54	112,78
Общая сумма дохода, млрд. руб.	437,0	554,4	661,9	117,4	107,5	24,9	126,86	119,39	151,46
Сумма дохода одного акционера, тыс. руб.	611,9	767,7	821,6	155,8	53,9	134,3	125,5	107,0	134,27
Сумма НДФЛ, исчисленная по 9%, млрд. руб.	36,7	47,3	56,9	10,6	9,6	20,2	128,88	120,30	155,04
Сумма НДФЛ, исчисленная по 15%, млрд. руб.	65,55	83,16	99,29	17,61	16,13	33,74	126,86	119,40	151,47
Прирост НДФЛ, млрд. руб.	28,85	35,96	42,39	7,11	6,43	13,54	124,64	117,88	146,93

По данным таблицы 5 видно, что при изменении налоговой ставки НДФЛ с 9 до 15%, доходы бюджета увеличиваются более чем на 75%. Вместе с тем следует принять во внимание, что с 2015 года налоговая ставка по дивидендам уже увеличена до 13%[7]. При этом в приведенном варианте при использовании налоговой ставки 13% доходы бюджета увеличиваются более чем на 50%. Следовательно, рост доходов, получаемых в виде дивидендов, будет продолжаться и в будущем.

Таким образом, восстановление прогрессивной шкалы НДФЛ и увеличение налоговой ставки по дивидендам может значительно увеличить поступления в консолидированный бюджет и вместе с тем приведет к восстановлению социальной справедливости в обществе и приблизит налоговую систему России к уровню развитых стран мира.

Библиографический список

1. Гашенко И.В. Совершенствование механизма уплаты налога на доходы физических лиц. Евразийский международный научно-аналитический журнал / И. В. Гашенко // Проблемы современной экономики. – 2011. – 455 с.
2. Пансков В.Г. О соблюдении основополагающих принципов при налогообложении физических лиц / В.Г. Пансков // Налоги и финансовое право. – 2014. – №3.
3. Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. – М.: Боратор-Пресс, 2006. – 392 с.
4. Якубова Д.В. Проблемы и перспективы развития налогообложения физических лиц в РФ / Д. В. Якубова // Современные технологии управления. – 2014. – №8.
5. Федеральная служба государственной статистики // URL: www.gks.ru.
6. Федеральная налоговая служба // URL: www.nalog.ru
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Проспект, 2015, 1040 с.

Иванов Виктор Владимирович

Доктор экономических наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный университет,
Россия, г. Санкт-Петербург
Email: zlivv@mail.ru

Бунько Владимир Андреевич

Кандидат экономических наук, доцент,
Псковский филиал Санкт-Петербургского
экономического университета,
Россия, г. Псков
Email: bunkovladimir@yandex.ru

Объекты налогообложения и налоговые обязательства

Аннотация: В статье обосновывается необходимость дополнения Налогового кодекса РФ в части порядка определения объектов налогообложения и ведения налогового учета. Предложена расширенная трактовка понятия «объект налогообложения», позволяющая устанавливать экономические основания налогообложения и статус налогоплательщика. Для обеспечения объективности налоговых расчетов аргументируется целесообразность дополнения аналитических регистров налогового учета рядом реквизитов.

Ключевые слова: Объект налогообложения, налоговые обязательства, налоговая база, налоговый учет, Налоговый кодекс.

Annotation: Necessity of adding procedures of determination of taxation objects and tax accounting to Tax codex of Russian Federation is revealed in the article. Broadened interpretation of conception "taxation object" enabling to establish economic base of taxation and tax payer status are suggested. To achieve more objectivity in tax calculations expediency of adding analytical registers of tax accounting by a number of requisites is argued.

Keywords: Taxation object, tax liabilities, tax basis, tax accounting, Tax codex.

Введение. В современной практике налогового администрирования нередко случаи возникновения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками по вопросу исчисления налоговых обязательств. Во многом подобные конфликты связаны с пробелами в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ). Целью статьи является обоснование необходимости внесения дополнений в НК РФ в части порядка установления объектов налогообложения и ведения налогового учета.

В соответствии с Налоговым кодексом объектом налогообложения являются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход и иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или иную характеристику. С наличием объекта налогообложения связывается возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (п.1 ст. 38 НК РФ). Однако возможны случаи, когда объект налогообложения даже в течение одного налогового периода меняет свои количественные характеристики, что влияет на исчисление величины налогового обязательства. Планирование налогов требует знания событий в «жизни» данного объекта, имеющих четкие налоговые последствия; назовем их «ключевые события».

Это означает необходимость учета фактов хозяйственной жизни, являющихся ключевыми событиями, в признании предмета или операции объектом налога, а также в изменении его (объекта) характеристик.

Экономические основания налогообложения

Процесс налогового учета можно представить как последовательность фактов хозяйственной жизни,¹ определяющих обстоятельства, которые порождают налоговые последствия. В словаре русского языка *обстоятельство* определяется как явление, сопутствующее какому-нибудь другому явлению и с ним связанное, а также условие, определяющее положение, существование чего-либо [2, с. 304]. Исходя из вышеприведенной трактовки понятия «обстоятельство» для признания предмета или операции объектом налогообложения необходимо установить:

- 1) собственно объекты, прямо указанные в Налоговом кодексе (назовем их основными объектами налогообложения);
- 2) явления, связанные с основными объектами налогообложения;
- 3) условия, определяющие существование основных объектов налогообложения.

Такое представление об объекте налогообложения позволяет трактовать его назначение более широко, чем просто «основание для возникновения налоговой обязанности». Появление объекта налогообложения обуславливает возникновение у налогоплательщика не только обязанности уплаты налога, но и другие многочисленные обязанности, связанные с исчислением налогового обязательства.

Возьмем, к примеру, налог на имущество организаций. Объектом данного налога могут быть активы длительного пользования, участвующие в процессе производства. Очевидно, нужны нормативные документы, описание условий, по которым конкретный предмет может приобрести статус объекта налогообложения. В бухгалтерском учете установлены условия признания актива в качестве объекта основных средств. При выполнении этих условий, в том числе использования в производственной деятельности, приобретения в собственность, актив становится объектом налогообложения. Фактическое использование в предпринимательской деятельности данного объекта дает основание включить его в расчет налоговой базы. Данный факт фиксируется в первичной документации организации. Далее, в процессе использования объекта основных средств по нему начисляется амортизация, суммы которой уменьшат стоимостное выражение объекта и величину налогового обязательства. Кроме того, в установленном порядке организация может проводить переоценку основных средств, что также может повлиять как в сторону повышения, так и понижения величины налогового обязательства.

Таким образом, объект налога «живет» своей экономической жизнью, а ключевые события выглядят следующим образом (см. рис):

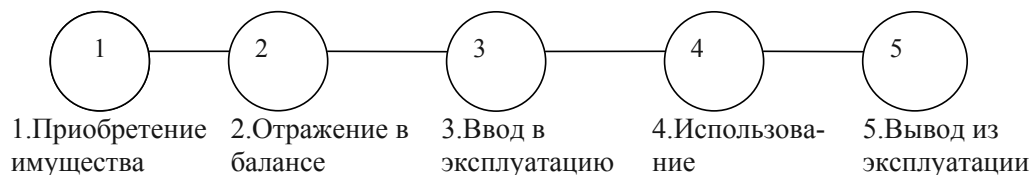


Рис. Ключевые события в «жизни» объекта основных средств.

Ключевые события – это факты хозяйственной жизни, относящиеся к данному объекту налогообложения, которые имеют четкие налоговые последствия. Налоговые последствия указанных событий таковы:

1. Приобретение имущества. – Потенциал налогообложения возрастает.

¹ В отражении фактов хозяйственной жизни видел главную задачу учета видный российский экономист Я.В. Соколов [1, с. 15].

2. Отражение в балансе. – Возникает объект налогообложения.

3. Ввод в эксплуатацию. – Фиксируется первоначальная стоимость объекта.

4. Использование объекта. – Уменьшение налоговой базы на сумму начисленной амортизации. Если объект консервируется на срок более трех месяцев, то начисление амортизации приостанавливается.

5. Вывод из эксплуатации. – Убыток от реализации признается равномерно в течение оставшегося срока использования.

Можно выделить ключевые события и по другим налогам, например, для НДС ключевые события отражаются в журнале полученных и выставленных счетов-фактур, в книге покупок, книге продаж. Среди них:

1. Отгрузка товаров (работ, услуг). – Начисление НДС со стоимости продукции (товаров, работ, услуг). В счете-фактуре приводятся сведения о стоимости объекта, сумме налога.

2. Оплата (частичная оплата) в счет предстоящих поставок. – Начисление НДС по расчетной ставке с суммы полученной предоплаты.

Введение аванса в орбиту НДС вызвало массовое сопротивление, но с точки зрения НК РФ все обстоит вполне разумно. Предоплата широко применяется на практике; полученные же суммы учитываются в окончательных расчетах, т.е. тесно связано с основным объектом налогообложения. Поэтому НДС и исчисляется с полученной предоплаты.

3. Получение счета-фактуры поставщика. – Это событие является условием получения налоговых вычетов, составляющих неотъемлемую часть общего порядка исчисления НДС.

4. Осуществление необлагаемых операций налогом на добавленную стоимость с использованием имущества, по которому суммы входного НДС были отнесены на расчеты с бюджетом. – Это событие обуславливает обязанность восстановления НДС.

5. Изменение стоимости поставленных товаров. – Выставление корректировочного счета-фактуры, который отражается в налоговом учете.

Объект налогообложения в сочетании с субъектом налога определяют экономическое основание налогообложения и статус налогоплательщика, которому вменяются обязанности исчисления налоговой базы и уплаты налога.

Совершенствование практики налогообложения, на наш взгляд, и должно быть направлено на выявление и официальное установление *экономического основания* налога, которое зависит от целевого использования объекта. Приведем пример с земельными участками. Для производителей сельскохозяйственной продукции земельный участок является той производственной основой, на базе которой производится сельхозпродукция. Для коммерческой организации земельный участок является площадкой для размещения производства, имущества, цехов и т.д. Для отдельной личности земельный участок – своего рода база отдыха, либо что-то иное.

В Налоговом кодексе указывается, что каждый налог должен иметь самостоятельный объект налогообложения. В приведенном же выше примере земельный налог имеет три самостоятельных объекта налогообложения. Наличие земельного участка у лица на праве собственности позволяет определить плательщика земельного налога, но лишь в зависимости от характера использования данного участка определяются налоговые ставки, налоговые льготы и т.п. Только в этом случае земельный участок приобретает свойства, которые позволяют признать его тем или иным объектом налогообложения. Другими словами, объект налогообложения не абстрактный предмет, а предмет, который имеет экономическое основание, что и должно, на наш взгляд, найти отражение в Налоговом кодексе. В зависимости от экономического основания следовало бы определять налоговые ставки, налоговые льготы и

т.д. Только при условии описания ключевых событий можно говорить о реализации регулирующей функции налогообложения, об организации эффективного налогового учета.

Налоговый учет

Система налогового учета представляет собой выбранный налогоплательщиком метод и способ учета объектов, лежащих в основе определения налоговой базы. Фундаментом системы налогового учета выступают регистры налогового учета, предназначенные для признания объектов учета на основе систематизации информации о хозяйственных операциях и фактах хозяйственной жизни на основе принципов документального подтверждения, непрерывности, последовательности, рациональности, сохранности и трансформации информации. Цель налогового учета состоит в том, чтобы сделать расчет налоговой базы прозрачным, результаты расчетов – достоверными, а величину налогового обязательства – соответствующей истинному положению дел. Налоговый учет предназначен для внешних и внутренних пользователей, поэтому система документооборота и информационные потоки должны быть доступными (наглядными, а не только удобными) пользователям, прежде всего для целей налогового контроля.

Регистры налогового учета можно разделить на виды по разным признакам. По характеру отражаемой информации можно выделить первичные регистры налогового учета, и сводные (дополнительные). В первичных регистрах отражаются данные первичных учетных документов, в дополнительных (сводных) регистрах отражаются данные первичных регистров налогового учета и, в случае необходимости, сведения из первичных документов. По отношению к производственному процессу можно выделить:

- аналитические регистры, отражающие операции (факты) поступления (выбытия) товаров, материалов, денежных средств, другого имущества;
- аналитические регистры, отражающие состояние (использование) объекта учета;
- аналитические регистры, отражающие результатов хозяйственной деятельности;
- регистры отчетных данных.

Согласно Налоговому кодексу аналитические регистры налогового учета должны в обязательном порядке содержать следующие реквизиты: (1) наименование регистра; (2) период (дату) составления; (3) измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении; (4) наименование хозяйственной операции; (5) подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров (ст.313 НК РФ).

Для обеспечения транспарентности налогового учета и объективности налоговых расчетов, на наш взгляд, необходимо ввести дополнительные реквизиты, к указанным ранее. А именно:

- источник информации, которым может быть первичный учетный документ или другой регистр налогового учета;
- потребитель информации, который может быть регистр налогового учета или налоговая отчетность.

В результате возникает своего рода корреспонденция регистров налогового учета, информация (данные) переносится из исходного регистра (первичного документа) в последующий регистр или декларацию. Налоговый кодекс не требует отражения операций на счетах бухгалтерского учета, но можно реализовать правило двойной записи в упрощенном виде, непосредственно в регистрах налогового учета. Для этого в каждом регистре налогового учета должна быть ссылка на источник входящей

информации и указание на последующий регистр налогового учета, в котором эта информация будет являться входящей.

Кроме того, в сводных регистрах налогового учета, на наш взгляд, должны быть выделены дополнительные реквизиты, показывающие выполнение установленных *требований признания*. Например, основные средства в условиях применения УСН должны быть оплачены и введены в эксплуатацию; заработная плата должна быть выплачена не позднее установленного в коллективном договоре срока и т.д. По земельному налогу в случае нецелевого использования, точнее, после истечения десяти лет с даты регистрации прав на земельный участок, предоставленный для индивидуального жилищного строительства, применяется коэффициент «2» к налоговой ставке до момента государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости (п.16 ст.396 НК РФ). Наконец подтверждением достоверности расчета налоговой базы должно служить указание во всех регистрах налогового учета номера операции по журналу регистрации хозяйственных операций, который ведется в хронологическом порядке.

Статья 23 НК РФ содержит положение: налогоплательщик обязан вести учет объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Оказывается, законодатель допускает уплату законно установленных налогов без налогового учета. Пример неправильно понятого и неправильного применения принципа экономической свободы. В практике судебных разбирательств налоговых споров нередки случаи, когда налоговые органы не могут представить убедительным образом свои претензии, а судьи, не зная чем руководствоваться, прибегают к абстрактной формуле: налоговый орган не доказал факт налогового правонарушения. Возникновение таких ситуаций вызвано недоработкой налогового законодательства. На наш взгляд, каждый налогоплательщик обязан вести налоговый учет, если только Налоговый кодекс не освобождает от такой обязанности, что и следует зафиксировать в НК РФ.

Выводы. Предлагаемые дополнения в НК РФ в части порядка установления объектов налогообложения и ведения налогового учета упростят налоговое администрирование, в чем заинтересованы и контрольные органы, и налогоплательщики, и общество в целом.

Библиографический список

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, ИНФПА-М, 2010. – 224 с.
2. Ожегов С.И. Словарь русского языка : Около 53 000 тыс. слов / Под общей ред. Л.И.Скворцова. – М.: «Оникс», «Мир образования», 2007. – 1200 с.

Куликова Елена Ивановна

Кандидат экономических наук, доцент кафедры
«Финансовые рынки и финансовый инжиниринг»,
Финансовый университет при Правительстве РФ,
Россия, г. Москва
Email: kulikovae@yandex.ru

Социальные последствия «налогового маневра» в экономике российских регионов

Аннотация: В статье анализируются цели и возможные последствия проведения «налогового маневра» в сфере добычи и переработки углеводородов. На основе анализа показателей производства продуктов нефтепереработки, а также динамики поступления акцизов автор показывает, что доходная часть региональных бюджетов может снизиться весьма существенно, что скажется на качестве жизни граждан указанных регионов. В этой связи автор доказывает, что для эффективных преобразований системы налоговых правоотношений требуются не фрагментарные улучшения, а разработка налоговой стратегии долгосрочного характера.

Ключевые слова: Акциз, добыча полезных ископаемых, дорожные фонды, «налоговый маневр», регион, экспортная пошлина.

Annotation: The article analyzes the purpose and possible consequences for «tax maneuver» in the field of extraction and processing of hydrocarbons. Based on the analysis of indicators of production of oil products, as well as the dynamics of the revenues of excise, the author shows that the revenues of regional budgets can be reduced significantly, which will affect the quality of life for the citizens of these regions. In this regard, the author argues that for effective transformation of the system of tax legal relations need not fragmented improvements, and the development of tax strategy the long-term nature.

Keywords: Excise, mining, road funds, «tax maneuver», the region, the export duty.

Экономика России находится в настоящее время под давлением целого комплекса внутренних и внешних факторов. Нестабильность мировых рынков и санкционная политика многих зарубежных держав актуализирует проблему поиска новых источников внутреннего экономического роста, совершенствования финансовой и кредитно-денежной политики, преобразований в социальной сфере.

Кардинальные преобразования структуры и состава налогов в сфере нефтедобычи для сбалансирования параметров налоговой и таможенной политики без существенных изменений пропорций поступлений в бюджет, а также в денежных потоках компаний получили название «налоговый маневр». Кроме того, целью «налогового маневра» было стремление минимизировать существенные колебания цен на топливо внутри страны. Часть этих целей была достигнута, часть осталась не реализованной. Таким образом, «налоговый маневр» – это сложная конструкция перенесения налоговой нагрузки с компаний, осуществляющих экспорт нефти и нефтепродуктов, на экономические субъекты, занятые добычей углеводородного сырья.

Влияние «налогового маневра» в нефтяной отрасли на экономику регионов, инициированного российскими законодателями в 2013 г. и явившегося продолжением стартовавшей в 2011 г. реформы системы налоговых правоотношений в российской нефтяной отрасли еще предстоит оценить. Предпосылкой «налогового маневра» являлась необходимость гармонизации правил исчисления и взимания таможенных платежей стран Таможенного союза. Помимо этого, правительством преследовалась

цель заместить выпадающие при снижении экспортных пошлин доходы бюджета другими налогами, взимаемыми с отрасли (налог на добычу полезных ископаемых – НДС). Также «благородной целью», поставленной правительством, является создание условий для ослабления зависимости бюджетной системы от динамики добычи углеводородов. Одним из таких условий может быть повышение конкурентоспособности экономики страны и её регионов.

Следует, однако, заметить, что данная тактика разрабатывалась в условиях стабильного роста цен на нефть. Изменение ситуации на нефтяном рынке, связанное с резким падением нефтяных котировок, требует от нефтедобывающих стран изменения целевых ориентиров стратегии экспорта нефти на мировой рынок. Так, например, Саудовская Аравия для стабилизации доходов бюджета постоянно наращивает добычу нефти. К сожалению, Россия не имеет такой возможности не только вследствие недостаточных мощностей, но и из-за нерентабельности первичной переработки, поскольку доступ к новейшим технологиям переработки закрыт санкциями.

Так, в США при переработке нефти получают примерно 5% мазута, в Европе – 15%, в России – 27-28%, а на некоторых заводах – свыше 40% [3]. Однако подобное положение вещей обусловлено не только применяемыми технологиями, но и тем, что более низкая вывозная пошлина на мазут (с 1.10.11 г. – 66%) при дорогой нефти (ставка вывозной таможенной пошлины на бензин и нефть сохраняется на прежнем уровне, а именно, 90% от ставки вывозной таможенной пошлины на сырую нефть), создают предпосылки для модернизации НПЗ¹ в направлении активизации условий для производства мазута, в ущерб росту производства бензина, поскольку для НПЗ производить и экспортировать мазут более выгодно.

Полагаем, повышение НДС на нефть приведет к сокращению объемов нефтедобычи, а также к росту цены на бензин на внутреннем рынке, что отразится на себестоимости товаров отечественных производителей. Кроме того, серьезные проблемы возникнут при формировании региональных бюджетов, в частности, с пополнением дорожных фондов, которые формируются за счет акцизов на топливо (в соответствии с рассматриваемыми моделями «налогового маневра» их планируется понизить), в связи с чем, они будут компенсированы из федерального бюджета. Соответственно, существенное уменьшение доходной части федерального бюджета негативно скажется на реализации региональных программ экономического развития, в том числе социальных. Это усилит, в конечном счете, региональную дифференциацию по уровню валового регионального продукта (ВРП), а в комплексе с ростом ставок по кредитам – негативно скажется на развитии отечественного бизнеса.

Таким образом, проведение «налогового маневра» в нефтяной отрасли плохо согласуется с общей стратегией, отраженной в государственной программе Российской Федерации «Региональная политика и федеративные отношения», где в качестве основной цели декларируется обеспечение сбалансированного развития субъектов Российской Федерации.

Считаем, что реализация «налогового маневра» отрицательно скажется, прежде всего, на результативности нефтепереработки и рентабельности НПЗ, поскольку при снижении экспортной пошлины начинает расти внутренняя цена нефти, которая считается как разница между экспортной ценой и расходами на пошлину и транспортировку. Это может привести к существенному торможению бизнес-процессов особенно в географически удаленных регионах России. Анализ показателя «Объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами по видам деятельности» (табл. 1) показывает, что в некоторых федеральных округах (Приволжский федеральный округ – ПФО; Северо-Западный федеральный округ – СЗФО; Уральский федеральный округ – УФО) объемы производ-

1 НПЗ – нефтеперерабатывающие заводы.

ства кокса и нефтепродуктов составляют существенную часть валового регионального продукта.

Таблица 1. Динамика производства кокса и нефтепродуктов за период 2009 -2012 гг. в федеральных округах Российской Федерации (составлено автором по данным [5])

Федеральный округ	2009		2010		2011		2012	
	Объем производства, млн руб.	По отношению к ВРП, %	Объем производства, млн руб.	По отношению к ВРП, %	Объем производства, млн руб.	По отношению к ВРП, %	Объем производства, млн руб.	По отношению к ВРП, %
ПФО	695104,2	14,1	926469,3	16,2	1204363,8	17,1	1415689,4	17,9
СЗФО	428883,1	12,6	521265,2	13,2	734726,3	15,4	857498,5	16,3
УрФО	582117,6	13,2	779117,6	15,2	898469,8	14,2	973714,3	13,7
ЮФО	166765,7	8,4	236742,2	10,1	313383,4	11,3	388959,8	12,3
СФО	284269,5	8,4	370848,4	9,0	482870	10,1	561063,6	11
ЦФО	629193	5,5	785326,4	5,8	1016089,6	6,3	1120957,8	6,4
ДВФО	13800,8	0,8	16766,4	0,79	21087,3	0,8	25554,1	0,95
СКФО	1471,4	0,2	1910,2	0,2	2505,1	0,2	2036,4	0,17

Полагаем, что повышение нагрузки на добычу приведет к уменьшению маржи от переработки нефти, поскольку пониженная ставка экспортной пошлины на нефть приведет к удорожанию сырья на внутреннем рынке, что в конечном итоге уменьшит доходность НПЗ. По расчетам компании «Эрнст энд Янг», маржа переработки для сложно структурированных заводов с учетом проводимых программ модернизации в рамках четырёхсторонних соглашений между ФАС России, Ростехнадзором, Росстандартом и ВИНК (вертикально интегрированные компании) может снизиться к 2017 г. на 3-4 долл. США за баррель. Для обычных НПЗ при сохранении сложившейся конфигурации управления бизнесом маржа может снизиться на 10-12 долл. США за баррель, что приведет к убыточности деятельности большинства из них [2]. Таким образом, доходы региональных бюджетов таких федеральных округов как ПФО, СЗФО, УФО и ЮФО могут пострадать весьма существенно, что, несомненно, скажется на качестве жизни граждан указанных регионов.

Кроме того, к негативным последствиям реализации «налогового маневра» следует отнести вероятность снижения эффективности инвестиций в модернизацию нефтеперерабатывающих заводов, поскольку при понижении экспортных пошлин компаниям будет выгоднее экспортировать продукты нефтепереработки. В данном случае низкую рентабельность НПЗ компаниям придется компенсировать ростом цен на бензин, что автоматически приведет к росту цен на все виды продукции.

Многие российские эксперты (эксперты ООО «Деловая Россия», Е. Гурвич,¹ И. Трунин² и др.) считают, что при снижении пошлины следует не автоматически повышать на такую же величину налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), а внедрять налогообложение прибыли, т.е. финансового результата. Эксперты «Деловой России», а также работники данного сектора промышленности (например, И. Сечин – президент компании «Роснефть»), предлагают довести изъятие ренты в газовом секторе до уровня нефтяного сектора [1, с. 20] с целью компенсации выпадающих доходов бюджета, поскольку в нефтяной отрасли изымается до 90% природной ренты, а у газодобывающих компаний – только 35%. Однако, по мнению С. Шаталова,³ «добыча

1 Е. Гурвич, российский экономист, руководитель Экономической экспертной группы, член Экономического совета при Президенте РФ.

2 И. Трунин, директор департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина.

3 С. Шаталов, заместитель министра финансов (интервью газете «Ведомости» от 12.01.2015 г.).

нефти и добыча газа отличаются друг от друга – по структуре себестоимости конечного продукта, по стоимости транспортировки. Можно понять желание нефтяников «поделиться» налогами с другими отраслями, но сегодня это вряд ли возможно, по крайней мере, в сопоставимых объемах. Добавлю, что только в прошлом году было проведено реформирование НДС для природного газа. Коррективы этого года затронули налогообложение поставок по «Голубому потоку».

Следующей проблемой, которая возникает вследствие реализации налогового маневра, является проблема формирования бюджетов региональных дорожных фондов. Как известно, бюджет дорожных фондов формируется за счет акцизных сборов и других поступлений. В соответствии с НК РФ акцизами облагаются только нефтепродукты, реализованные на внутреннем рынке. Следовательно, налогоплательщиками акцизов на нефтепродукты на территории России являются перерабатывающие предприятия. Намерение правительства по сдерживанию роста цен на бензин было реализовано в НК РФ постепенным снижением ставок акцизов на продукты нефтепереработки. В действительности это может привести к уменьшению доходной части бюджетов региональных дорожных фондов. Для устранения подобной вероятности на уровне российского правительства было принято решение о выделении из федерального бюджета в пользу дорожных фондов дополнительных доходов – порядка 60 млрд руб. и 90 млрд руб. в 2015 и 2016 гг. соответственно. Предполагается, что такая мера подтолкнет цены на бензин, реализуемый на внутреннем рынке, что не должно негативно сказаться на динамике доходов нефтеперерабатывающих компаний.

На рис. 1 отражена динамика соотношения акцизов к доходам бюджетов федеральных округов Российской Федерации, сложившаяся на 1.12.2014 г., свидетельствующая о снижении поступлений акцизов в региональные бюджеты по федеральным округам РФ.

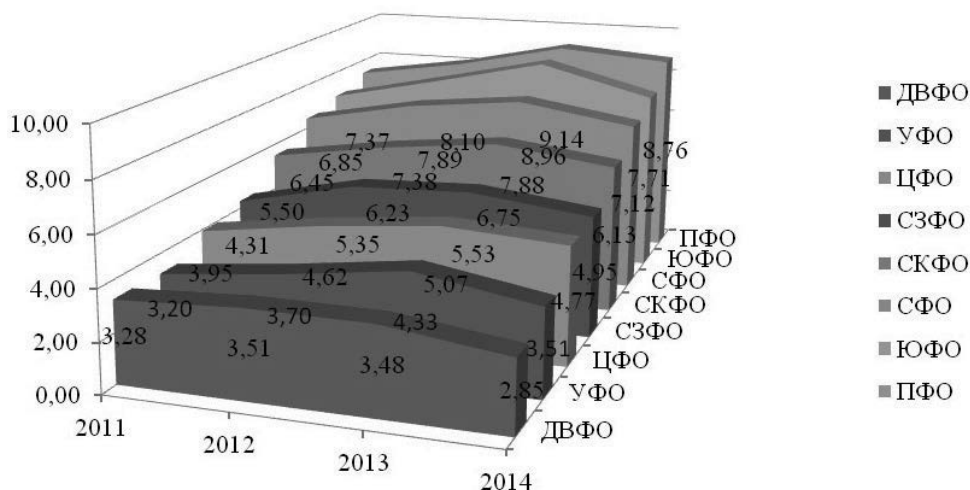


Рис. 1. Динамика соотношения акцизов к доходам бюджетов федеральных округов Российской Федерации (составлено автором по данным [4])

Приведенная выше информация даёт основание полагать, что используемые в мировой практике налог на финансовый результат (НФР) или налог на дополнительный доход (НДД), считающиеся идеальным решением для создания эффективной фискальной среды в сегменте разведки и добычи, для российской практики вряд

ли могут подойти. Это подтверждает отсутствие до настоящего времени консенсуса о необходимости запуска пилотных проектов по внедрению в российскую практику подобных налогов. Так, по мнению С. Шаталова, «пока еще нет понимания, как и на каких месторождениях можно провести эксперимент с НДС, как и на каких временных отрезках оценить его результаты. По мнению авторов предложения, новый налог должен решить сразу две задачи. Во-первых, за счет увеличения коэффициента извлечения нефти обеспечить больший объем добычи на каждом месторождении. Во-вторых, принести бюджету дополнительные налоговые поступления. Эти гипотезы и подлежат проверке в ходе эксперимента».

На наш взгляд, для эффективных преобразований системы налоговых правоотношений в любом секторе экономики требуется не фрагментарные улучшения, как реакция на возникающие проблемы текущего характера, а разработка налоговой стратегии правительства долгосрочного характера для обеспечения реализации целей позитивного экономического регулирования хозяйственных интересов всех участников бизнес-процессов. Важнейшей частью такого регулирования является принятие экономически ориентированной доктрины налоговой политики в отношении экономических субъектов нефтедобывающих и перерабатывающих секторов экономики. Однако даже самая лучшая налоговая доктрина так и останется таковой, если действие блоков налогового механизма, призванное воплотить эту доктрину на практике, разобщено и не согласуется с финансовыми интересами участников налоговых правоотношений.

Библиографический список

1. Налоговый манёвр – документ-позиция ООО «Деловая Россия», 2011. URL: http://www.deloros.ru/FILEB/DelRuss_nalog.pdf
2. «Налоговый маневр»: основные параметры и оценка последствий. 2014. «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.». URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-oil-and-gas-tax-alert-december-2014/\\$FILE/EY-oil-and-gas-tax-alert-december-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-oil-and-gas-tax-alert-december-2014/$FILE/EY-oil-and-gas-tax-alert-december-2014.pdf)
3. Титов Сергей, Ходякова Елена, Товкайло Максим. Налоговый маневр в нефтяной отрасли грозит ростом цен на топливо // *Vedomosti.ru*, 16.09.2013
4. www.info.minfin.ru/isprgf.php – официальный сайт Министерства финансов РФ
5. www.gks.ru – официальный сайт Федеральной службы государственной статистики РФ

Мишина Елена Борисовна

Кандидат экономических наук, доцент,
Кафедра Финансового и налогового менеджмента,
ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»,
Россия, г. Екатеринбург
Email: mishina_fnm@mail.ru

Рассохина Лада Александровна

Старший преподаватель,
Кафедра Финансового и налогового менеджмента
ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»,
Россия, г. Екатеринбург
Email: lrassohina@mail.ru

Особенности применения стандартных налоговых вычетов по НДФЛ

Аннотация: Рассмотрен порядок и условия предоставления стандартного налогового вычета по НДФЛ. Приведен обзор позиции ФНС России и Министерства финансов РФ по вопросу особенности предоставления стандартных налоговых вычетов.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, стандартный налоговый вычет.

Annotation: Reviewed the procedures and conditions of the standard tax deduction for the tax on personal income. The procedure of subsidies taxation under various taxation regimes was observed. Position of the Federal Tax Service as well as Ministry of Finance of the Russian Federation on the features of the standard tax deductions.

Keywords: tax on personal income, the standard tax deduction.

В настоящее время налоговым законодательством РФ предусмотрены следующие виды налоговых вычетов: стандартные, социальные, имущественные, инвестиционные, налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе, а также профессиональные налоговые вычеты. Далее рассмотрим порядок предоставления стандартных налоговых вычетов и особенности их предоставления тем или иным категориям налогоплательщиков.

Порядок расчета и условия предоставления стандартных налоговых вычетов по НДФЛ регулируются ст. 218 НК РФ [1]. При этом стандартный вычет не связан с расходами налогоплательщика, а основным критерием его предоставления, является принадлежность физического лица к категории лиц, которым такой вычет положен.

Стандартный налоговый вычет предоставляется только в отношении доходов, которые облагаются по ставке 13%, за исключением доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученные налоговыми резидентами РФ в виде дивидендов. Такие вычеты можно условно подразделить на две группы: вычеты на себя и вычеты на детей (рис. 1).



Рисунок 1. Категории налогоплательщиков, которым предоставляются стандартные налоговые вычеты

Право на вычет на себя предоставляется отдельным категориям физических лиц, например «чернобыльцам», инвалидам ВОВ, Героям РФ и др. Размер такого вычета составляет 500 руб. или 3000 руб. в месяц.

Вычеты на детей вправе получить родители. Вычеты положены родителям, супругам родителей, усыновителям, опекунам, попечителям, а также приемным родителям и их супругам. Вычеты предоставляются лицам, на обеспечении которых находится ребенок. Вычеты полагаются на всех детей до 18 лет, а также на детей до 24 лет, являющихся учащимися очной формы обучения, аспирантами, интернами, ординаторами, студентами или курсантами.

На первого и второго ребенка вычеты предоставляются в размере 1400 руб. в месяц. На третьего и последующих детей, а также детей-инвалидов или учащихся в возрасте до 24 лет, являющихся инвалидами I или II группы, вычет равен 3000 руб. в месяц.

Единственным родителям (приемным родителям), усыновителям, опекунам и попечителям вычеты полагаются в двойном размере. При этом родитель перестает быть единственным начиная с месяца, следующего за месяцем его вступления в брак. Кроме того, вычет в двойном размере дается одному из родителей (приемных родителей) на основании его заявления, если другой родитель отказался от получения налогового вычета.

Вычеты предоставляются с начала года до месяца, в котором доход налогоплательщика превысил 280 000 руб. Для получения вычета работник должен подать работодателю (налоговому агенту) соответствующее заявление и приложить к нему необходимые документы или по окончании года представить декларацию в налоговый орган (рис. 2).



Рисунок 2. Условия предоставления стандартного налогового вычета

Рассмотрим некоторые особенности предоставления стандартных налоговых вычетов, сгруппировав их по типичным ситуациям [2].

1. Налогоплательщик отработал не все месяцы налогового периода.

Такие ситуации возникают, если сотрудник в течение нескольких месяцев находился в неоплачиваемом отпуске или женщина в середине года вернулась из отпуска по уходу за ребенком. В этом случае если доходы были в начале года и в конце, а в середине года не было, то вычет предоставляется за все месяцы налогового периода [3,4].

Если доход у работника был только в начале года, а потом прекратился или, наоборот, появился лишь в конце года. В этом случае стандартные вычеты за месяцы отсутствия доходов не предоставляются, т.к. налоговая база в период до начала выплат или после их прекращения не определяется, значит, и вычеты за месяцы этого периода не положены [5].

2. Вычет на ребенка, которому исполняется 18 лет в налоговом периоде.

Согласно пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ вычеты предоставляются до конца года, в котором ребенку исполнилось 18 лет или учащийся очной формы (студент, аспирант и т.п.) достиг возраста 24 года. Наличие доходов у ребенка для применения вычетов родителю значения не имеет [6]. Если же ребенок в возрасте старше 18, но моложе 24 лет, то вычет родителю положен только при предоставлении справки из образовательного учреждения, подтверждающей обучение ребенка на очной форме. Таким образом, если ребенок до 24 лет совмещает обучение по очной форме с работой, на него родителям также предоставляются стандартные вычеты.

3. В семье есть дети, которые старше 24 лет.

С позиции Минфина России при определении очередности учитываются все дети в семье [7]. Если несовершеннолетний ребенок является третьим по счету, родившимся в семье, родителям положен на него стандартный вычет по НДФЛ в размере 3000 руб., даже если на старших детей стандартные вычеты уже не предоставляются. Также при определении очередности учитывают умерших детей [8].

4. Условия признания родителя – единственным.

Единственным родителем признается родитель в случае, когда второй родитель умер, признан безвестно отсутствующим или объявлен умершим. Необходимым для предоставления двойного вычета документом в данном случае будет копия свидетельства о смерти или соответствующего решения государственных органов [9,10].

В ситуации, когда отцовство ребенка юридически не установлено, мать будет считаться единственным родителем. Соответственно, ей положены стандартные вычеты на детей в двойном размере. Подтвердит право на двойной налоговый вычет свидетельство о рождении ребенка с прочерком в графе «Отец». Если же отец ребенка указан в свидетельстве со слов матери, не состоящей в браке, для подтверждения понадобится справка из ЗАГСа по форме № 25, утвержденной Постановлением Правительства России от 31.10.1998 № 1274 [11].

Если второй родитель лишен родительских прав, то первый родитель единственным для целей предоставления вычета не является. Такой позиции придерживается ФНС России [12]. Согласно ст. 71 Семейного кодекса РФ лица, лишенные родительских прав, не освобождаются от обязанностей содержать своих детей. Так что дети, в отношении которых прав они лишены, должны оставаться на их обеспечении.

Не являются единственными родители ребенка, указанные в свидетельстве о рождении, но не состоящие в браке. Имеется в виду ситуация, когда отцовство установлено в соответствии со ст. ст. 48 и 49 Семейного кодекса РФ. Порядок установления отцовства для стандартного налогового вычета по НДФЛ значения не имеет [13].

Право на стандартный налоговый вычет по НДФЛ имеет разведенный родитель, с которым ребенок не проживает если ребенок, с которым родитель не проживает, находится на обеспечении родителя [14]. Для подтверждения права на получение вычета помимо документов перечисленных выше (рис. 2), могут быть дополнительно предоставлены документы о перечислении денежных средств на обеспечение ребенка, а также письменное заявление бывшего супруга (супруги) о том, что второй родитель участвует в обеспечении ребенка.

Кроме того, на стандартный вычет по НДФЛ на этого же ребенка имеет право и супруга (супруг) разведенного родителя, но только в случае, если разведенный родитель выплачивает алименты на обеспечение ребенка. Согласно ст. 256 ГК РФ и ст. 34 Семейного кодекса РФ имущество, нажитое супругами в браке, является их совместной собственностью. Поэтому если один супруг выплачивает алименты на ребенка, то ребенок находится на обеспечении обоих супругов, следовательно, они оба имеют право на стандартный вычет по НДФЛ [15,16,17].

5. Вычеты на детей от предыдущих браков

Если гражданин вступает в повторный брак, а у его супруга или супруги уже есть дети от предыдущего брака. В этом случае предоставление вычетов правомерно, но лишь в случае, если дети проживают совместно с лицом, претендующим на вычет по НДФЛ, и находятся на его обеспечении Эта позиция разъяснена в письмах Минфина [18, 19].

Для подтверждения права на получение вычета в данном случае работнику необходимо принести следующие документы:

- копию свидетельства о рождении ребенка (детей);
- копию свидетельства о браке;

– справку жилищно-коммунальной службы о совместном проживании ребенка с супругом (супругой) родителя;

– заявление родителя ребенка об участии супруга (супруги) в обеспечении ребенка.

6. Если ребенок вступил в брак.

С точки зрения Минфина в этом случае вычеты родителям на ребенка не полагаются, поскольку ребенок, вступивший в брак, перестает находиться на обеспечении родителей [20].

В целом, налоговый кодекс РФ не может «вместить все многообразие жизненных ситуаций», поэтому возникает необходимость в дополнительных разъяснениях со стороны Минфина. В тоже время налоговое законодательство должно максимально полно отражать большинство типовых ситуаций в сфере налогообложения физических лиц, исходя из практики применения. Такой подход позволит исключить двоякое толкование одних и тех же положений НК. Поскольку бывают ситуации, когда позиция Минфина по одному и тому же вопросу в разные годы может меняться, тогда как сама норма законодательства не менялась.

Социальной справедливости налогообложения и эффективности применения налоговых льгот посвящено много трудов российских ученых. Основываясь на исследованиях [21,22,23] и в целях совершенствования налогообложения доходов физических лиц, в части предоставления стандартных налоговых вычетов, нами сформулированы следующие предложения.

Во-первых, установить необлагаемый минимум для всех категорий налогоплательщиков, величина которого должна быть «привязана» к размеру прожиточного минимума. При этом размер прожиточного минимума целесообразно устанавливать для каждого региона в отдельности, т.к. уровень жизни в различных субъектах Федерации не одинаков. Такой подход позволит освободить от налогообложения расходы на удовлетворение минимальных потребностей налогоплательщика.

Во-вторых, ввести понятие «семейное налогообложение» и применять семейные вычеты, в рамках которых будут учитываться состав семьи, количество детей, их возраст и другие необходимые показатели для предоставления налогового вычета.

В-третьих, сумма вычета на детей должна быть экономически обоснована, и его размер должен быть не ниже, чем установленная величина прожиточного минимума для детей в соответствующем регионе.

Реализация предложенных направлений позволит применять более индивидуальный подход к налогоплательщикам – физическим лицам, а также усилить социальную направленность подоходного налогообложения.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ;
2. Новинский, Д.Ю. Последствия применения для сотрудников стандартных налоговых вычетов / Д.Ю. Новинский // Налоговый учет. 2008. №4. – С. 32-46.
3. Письмо Минфина России от 06.05.2013 № 03-04-06/15669;
4. Письмо Минфина России от 06.02.2013 № 03-04-06/8-36;
5. Письмо Минфина России от 11.06.2014 № 03-04-05/28141;
6. Письмо Минфина России от 30.06.2014 № 03-04-05/31345;
7. Письмо Минфин России от 17.04.2014 № 03-04-05/17619;
8. Письмо Минфина России от 09.10.2012 № 03-04-05/8-1162;
9. Письмо Минфин России от 14.03.2014 № 03-04-06/11148;
10. Письмо Минфин России от 29.01.2014 № 03-04-05/3300;
11. Письмо Минфина России от 14.03.2014 № 03-04-06/11148;
12. Письмо ФНС России от 13.01.2014 № БС-2-11/13@;
13. Письмо Минфина России от 29.01.2014 № 03-04-05/3300;

14. Письмо Минфин России от 22.05.2013 № 03-04-06/18179;
15. Письмо Минфин России от 27.06.2013 № 03-04-05/24428;
16. Письмо Минфин России от 17.04.2013 № 03-04-05/12978;
17. Письмо ФНС России от 17.09.2013 № БС-4-11/16736;
18. Письмо Минфина России от 23.06.2014 № 03-04-05/29908
19. Письмо Минфина России от 21.02.2012 № 03-04-05/8-209
20. Письмо Минфина России от 31.03.2014 № 03-04-06/14217
21. Подобедова (Шлянкевич) С.В. Социальная справедливость подоходного налогообложения /С.В. Подобедова // Вестник ГУУ. – 2010. – №24. – С. 115-119.
22. Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи / И.А. Майбуров // Общество и экономика. – 2013. – №4. – С. 71-91.
23. Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д. Применение налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев // Финансы. – 2007. – №1. – С. 33-37.

Найденко Алексей Евгеньевич

Кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения,
Харьковский национальный экономический университет
имени Семена Кузнеця,
Украина, г. Харьков
Email: alevgna@mail.ru

Гаврик Елизавета Владимировна

магистр 2 курса обучения,
Харьковский национальный экономический университет
имени Семена Кузнеця,
Украина, г. Харьков
Email: gavrik_liza@mail.ru

Зарубежная практика налогообложения доходов физических лиц на местном и региональном уровнях

Аннотация: Статья посвящена проблемам налогообложения доходов физических лиц в Украине и за рубежом. Проанализирован опыт зарубежных стран в налогообложении доходов физических лиц на местном и региональном уровнях. Рассчитан таксономический показатель налогоспособности плательщиков налога на доходы физических лиц конкретного региона Украины, предложены ставки налога на доходы физических лиц с учетом показателя налогоспособности плательщиков налога на доходы.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, ставка налога, таксономический анализ, средний доход, заработная плата, валовый внутренний продукт.

Annotation: The article is devoted to the personal income tax in Ukraine and abroad. The experience of foreign countries in the personal income tax at the local and regional levels. Designed taxonomic fiscal capacity index of tax payers personal income of a particular region of Ukraine, proposed tax rate on personal income, taking into account fiscal capacity index of income tax payers.

Keywords: tax on personal income, tax rate, taxonomic analysis, the average income, wages, gross domestic product.

Основная проблема местных бюджетов Украины заключается в недостаточном количестве финансовых ресурсов из-за того, что удельный вес местных налогов и сборов в доходах Сводного бюджета недостаточно велик. Налог на доходы физических лиц является общегосударственным, но он поступает именно в местные бюджеты. При этом местные органы самоуправления не имеют никаких прав на регулирование порядка налогообложения налогом на доходы физических лиц в конкретном регионе страны. В связи с этим возникает необходимость рассмотреть возможность налогообложения доходов физических лиц (в виде заработной платы) не только на общегосударственном, но и местном уровне.

Проблемы налогообложения доходов физических лиц рассматривались многими специалистами, как классиками (п. Мойес, В. Петти, Ф. Рамсей, и другие [4, 9, 10]), так и современниками (Е. Вилкова, О. Данилов, И. Майбуров, А. Крисоватый, А. Соколовская, К. Швабий, А. Тищенко и другие [1, 2, 3, 5 – 8]).

В работах этих ученых много внимания было уделено вопросам реформирования налогообложения доходов физических лиц, но большинство мнений ученых связано с налогообложением именно на общегосударственном уровне, а вопрос переноса части полномочий местным органам власти относительно налогообложения физических лиц рассматривался недостаточно.

Поэтому, целью данной статьи является обоснование возможности ставок налога на доходы физических лиц на общегосударственном и местном уровнях с учетом показателей социально-экономического развития регионов Украины.

Переложение налогового бремени на физических лиц является основой налоговой политики ведущих стран Европы и мира. Но при этом не следует забывать, что уровень дохода на душу населения в этих странах значительно выше, чем в Украине. В странах Евросоюза средняя доля доходов физических лиц в общей структуре налоговых поступлений является значительным – около 26% [11].

Статистика ВВП на душу населения и налоговой нагрузки в странах мира (табл. 1).

Таблица 1. ВВП на душу населения в странах мира за 2013 год [12]

Страна	ВВП на душу населения, евро	Страна	ВВП на душу населения, евро
ЕС-28	25 700	Нидерланды	32 600
ЕС-27	28 800	Австрия	33 200
Бельгия	30 500	Польша	17 500
Болгария	12 000	Португалия	19 400
Чехия	20 600	Румыния	13 500
Дания	32 100	Словения	21 300
Германия	32 000	Словакия	19 600
Эстония	18 600	Финляндия	28 700
Ирландия	32 500	Швеция	32 700
Греция	19 500	Великобритания	27 200
Испания	24 500	Исландия	30 000
Франция	27 800	Норвегия	49 200
Хорватия	15 600	Швейцария	40 700
Италия	25 200	США	39 900
Кипр	22 100	Латвия	17 300
Венгрия	17 200	Литва	19 100
Мальта	22 600	Люксембург	67 900

В 2013 году Украина заняла сто тридцать шестое место в рейтинге Всемирного банка по уровню валового дохода на душу населения – на одного украинца приходится 3 500 долларов [25].

Следует обратить внимание на то, что заработная плата в странах ЕС намного выше, чем в Украине. Так, по результатам 2013 года самая высокая среднестатистическая нетто-зарплата была у граждан Швейцарии и Норвегии, которые за год работали по 59 000 и 47 000 евро соответственно. По данным Евростата, среди стран Европейского Союза самые большие зарплаты у граждан Люксембурга (37000 евро). За ними следуют другие представители Бенилюкса и скандинавские страны, входящие в ЕС. Стоит отметить, что достаточно высокая зарплата наблюдается в так называемых странах PIGS, которые имеют большие трудности со своими финансами. Более низкие зарплаты в странах Прибалтики [24].

Реальный доход одного украинца в 2013 году составил 26 200 гривен, что на 8% больше аналогичного показателя 2012 года, который составлял 23 900 гривен. В пересчете на доллары с учетом официального курса гривни к доллару на конец 2013 года, доход одного украинца за 2013 составлял в среднем 3 200 долларов [26].

О среднем уровне жизни населения Украины можно судить по структуре доходов (табл. 2).

Таблица 2. Доходы населения Украины за 2007-2013 годы [27]

Показатель	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Доходы, млн. грн.	623289	845641	894286	1101175	1251005	1407197	1529406
Доход на душу населения, грн.	10126	13716,3	14372,8	18485,6	21637,9	25206,4	33539,6
Среднемесячный доход на душу населения, грн.	843,83	1143,03	1197,73	1540,47	1770,8	1994,3	2180,6
Среднемесячный доход на душу населения, доллар США	167,09	217,01	153,73	194,12	221,60	249,56	272,81
Среднемесячный доход на душу населения, евро	121,98	148,29	110,21	146,25	172,41	194,17	205,48

Еще одним показателем, который отражает социально-экономическое развитие в конкретном регионе страны, является средняя заработная плата (табл. 3).

Таблица 3. Среднемесячная заработная плата в регионах Украины, грн. [27]

Область	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Автономная Республика Крым	1220	1609	1707	1991	2295	2654	2850
Винницкая	1028	1404	1511	1782	2074	2432	2651
Волынская	1013	1380	1427	1692	1994	2339	2580
Днепропетровская	1455	1876	1963	2369	2791	3138	3336
Донецкая	1535	2015	2116	2549	3063	3495	3755
Житомирская	1033	1404	1430	1785	2071	2369	2561
Закарпатская	1091	1453	1562	1846	2069	2351	2553
Запорожская	1394	1812	1843	2187	2606	2927	3142
Ивано-Франковская	1180	1543	1627	1927	2212	2540	2679
Киевская	1362	1852	1987	2295	2761	3157	3351
Кировоградская	1054	1428	1537	1815	2114	2428	2608
Луганская	1323	1769	1873	2271	2742	3090	3337
Львовская	1183	1570	1667	1941	2244	2578	2789
Николаевская	1202	1621	1806	2122	2448	2822	3094
Одесская	1226	1633	1787	2046	2387	2700	2947
Полтавская	1243	1661	1733	2102	2481	2850	2988
Ровенская	1133	1523	1614	1960	2211	2575	2844
Сумская	1098	1472	1593	1866	2177	2503	2702
Тернопольская	943	1313	1412	1659	1871	2185	2359

Харьковская	1251	1679	1804	2060	2407	2752	2975
Херсонская	1017	1375	1482	1733	1970	2268	2464
Хмельницкая	1045	1429	1521	1786	2075	2425	2641
Черкасская	1085	1459	1532	1835	2155	2508	2682
Черновицкая	1051	1402	1523	1772	1986	2329	2484
Черниговская	1016	1370	1465	1711	1974	2308	2504
г. Киев	2300	3074	3161	3431	4012	4607	5007
г. Севастополь	1302	1726	1882	2167	2477	2890	3114
Украина в целом	1351	1806	1906	2239	2633	3025	3265

Основным налогом, который взимается с физических лиц в зарубежных странах, является подоходный налог, взимаемый на разных уровнях.

Существует несколько моделей взимания местного подоходного налога [13]:

Первая модель (Германия, Австрия, Люксембург) – местные органы власти автоматически получают фиксированный процент от подоходного налога по стране, который зачисляется во все бюджеты.

Вторая модель (Бельгия, Канада, Дания, Норвегия) – местные органы самостоятельно устанавливают дополнительные местные надбавки к ставкам подоходного налога, который поступает в центральный бюджет.

Третья модель (Швейцария, провинция Квебек в Канаде) – местные органы самостоятельно устанавливают ставку налогообложения и его базу.

Налогообложения доходов физических лиц в разных странах осуществляется не только на центральном, но и на местном и региональном уровне (табл. 4).

Таблица 4. Страны, где подоходный налог взимается на разных уровнях

Страна	Виды подоходного налога
Дания	Государственный, муниципальный и церковный налог
Канада	Федеральный, федерально-провинциальный налог
США	Федеральный, местный, штатов
Финляндия	Государственный, коммунальный налог
Швейцария	Федеральный, кантональный налог
Швеция	Муниципальный, национальный налог
Япония	Государственный, префектурный налог

США. На федеральном уровне ставка установлена на уровне 10 – 39,6 процента в зависимости от общей суммы дохода. В некоторых штатах, где подоходный налог не взимается, такими правами наделены органы местного самоуправления. Налогообложение доходов населения во всех штатах осуществляется по общим принципам, однако различны размер ставок и величина льгот, которые предоставляются по этому налогу. Минимальная ставка равна 0,36% (штат Айова), максимальная – 12,3% (штат Калифорния). Но в целях унификации большинство штатов используют свои ставки как определенный процент от базового, федерального налога [14, 15].

Канада. Федеральный налог на доходы физических лиц и провинциальный налог на доходы физических лиц уплачиваются непосредственно физическим лицом один раз в год с общей суммы доходов из всех источников. Ставка федерального подоходного налога составляет 15 – 29 процентов. Провинциальный подоходный налог исчисляется как процент от федерального налога. Ставки колеблются от 4% до 21% [16].

В **Германии** подоходный налог с граждан носит общий характер для федераций и земель. Ставка налога устанавливается в размере 0 – 45 процентов. [17].

Италия. Подоходный налог на государственном уровне взимается по ставкам от 23 до 43%. На местном уровне ставка подоходного налога составляет от 0,7 до 2,03% [18].

Швейцария. На федеральном уровне ставка налога составляет от 0 до 11,5 процентов. Так же как и Конфедерация, кантоны взимают подоходные налоги с физических лиц. По своей структуре законодательство кантона по подоходному налогу подобно Закону о федеральных прямых налогах [19].

Кантоны могут устанавливать собственные налоговые ставки. Налоговые ставки дифференцируются в разных кантонах (в столицах кантонов – от 12 до 30%) [20].

Швеция. Резиденты уплачивают муниципальный подоходный налог с доходов от работы по найму и от осуществления коммерческой деятельности, плюс национальный подоходный налог с этих же доходов, если их сумма превышает 200 000 крон в год. Они также платят национальный подоходный налог со своих доходов от капитала (проценты, дивиденды, доходы от перепродажи имущества, акций и т.д.). Ставки муниципального подоходного налога несколько отличаются по разным регионам и обычно составляют около 31% [21].

Ставки налога отличаются в разных муниципалитетах, обычно они составляют 30-33 процентов от брутто-зарплаты [22].

Дания. Подоходный налог включает в себя государственный, муниципальный и церковный налоги. На общегосударственном уровне ставка составляет от 0 до 55,4%. Средняя ставка муниципального и церковного налогов в сумме составляет 32% [23].

Существующая система налогообложения физических лиц не является социально справедливой, поскольку раздел 4 Налогового кодекса Украины для налогообложения доходов в виде заработной платы только две ставки: 15% и 20%. При этом вообще не учитывается уровень заработной платы в региональном разрезе и некоторые другие показатели социально-экономического развития региона.

Для подтверждения гипотезы о необходимости налогообложения доходов в виде заработной платы на государственном и местном уровнях рассчитаем таксономический показатель – налоговоспособность физических лиц (плательщиков НДФЛ) конкретного региона Украины.

Для расчета таксономического показателя использованы следующие показатели, которые разделены на стимуляторы / дестимуляторы по характеру воздействия на исследуемое явление (табл. 5).

С целью достижения однородности исследуемых элементов была проведена стандартизация, что позволяет избавиться от единицы измерения, как стоимостной, так и натуральной.

Таблица 5. Характеристика показателей таксономического анализа

№	Показатель	Характеристика	Стимулятор / дестимулятор
1	Индексы реальной заработной платы по регионам на 1.01.2014 года в % к соответствующему периоду предыдущего года	Этот показатель характеризует отношение индекса номинальной заработной платы к индексу цен, и свидетельствует о реальной покупательной способности населения	Стимулятор
2	Средняя заработная плата по регионам на 1.01.2014 года	Свидетельствует о том, насколько предприятия в состоянии обеспечить работники достойными условиями оплаты труда	Стимулятор
3	Индекс потребительских цен на 1.01.2014 года	Наиболее распространенный показатель оценки инфляционных процессов в стране	Дестимулятор

4	Количество граждан, которые имели статус безработного на 1.01.2014 года	Высокие значения этого показателя свидетельствует о негативных тенденциях в экономике страны	Дестимулятор
5	Численность населения региона на 1.01.2014 года	Характеризует общее состояние демографической ситуации в стране	Стимулятор
6	Доход на душу населения	Рассчитывается как отношение совокупного месячного дохода по региону на численность населения соответствующего региона	Стимулятор

В процессе проведения расчетов был определен эталон развития, который представляет собой совокупность координат, характеризующих положение теоретического «идеального» региона в измеряемом пространстве, он имеет вид: $P_0 = (1,586348225; 2,567120082; -1,420383282; -1, 621945856; 3,138794665; 2,026435178)$. На основе удаленности расположения областей от «эталонного» региона исчисляется показатель их развития, то есть, чем ближе находится область к эталону, тем выше уровень ее развития.

Результаты таксономического анализа приведены в табл. 6.

**Таблица 6. Разделение регионов Украины по уровню
налогоспособности физических лиц (плательщиков НДФЛ)**

№	Регион	Значение показателя	Уровень
	1	2	3
1	Днепропетровская	0,34849208	Высокий уровень
2	Запорожская	0,32819956	
3	Харьковская	0,324996	
4	Полтавская	0,28135203	Средний уровень
5	Одесская	0,28056266	
6	Луганская	0,22440562	
7	Сумская	0,22382865	
8	Львовская	0,2204355	
9	Хмельницкая	0,20905541	
10	Черниговская	0,20789589	Низкий уровень
11	Ивано-Франковская	0,19636814	
12	Винницкая	0,18958274	
13	Житомирская	0,18393623	
14	Донецкая	0,18243818	
15	Ровенская	0,17743445	
16	Киевская	0,14660062	
17	Кировоградская	0,13913297	
18	Черкасская	0,10556278	Самый низкий уровень
19	Николаевская	0,09541874	
20	Закарпатская	0,08150512	
21	Волынская	0,05638552	
22	Херсонская	0,05485515	
23	Черновицкая	0,044263	
24	Тернопольская	0,03204332	

Такая градация результатов, обусловлена особенностью отобранных для анализа показателей и соответствует поставленной в статье цели. Дальнейшим шагом является отбор репрезентантов в каждой группе, сложившейся благодаря таксономическому анализу. Отбор такой области осуществляется путем применения метода редукции.

Согласно полученным результатам анализа предлагается осуществлять налогообложение доходов физических лиц в виде заработной платы по следующим ставкам (табл. 7).

Таблица 7. Предлагаемые ставки налога на доходы физических лиц в Украине

Ставка	Субъекты налогообложения
10%	для граждан всех регионов Украины, если заработная плата не превышает размер минимальной заработной платы, установленной на 1 января отчетного (налогового года)
10% + 1% (на местном уровне)	для граждан, проживающих в регионах с самым низким уровнем налогообложения, и получают заработную плату в размере выше минимальной заработной платы, но не выше пятикратного размера минимальной заработной платы
10% + 2% (на местном уровне)	для граждан, проживающих в регионах с низким уровнем налогообложения, и получают заработную плату в размере выше минимальной заработной платы, но не выше пятикратного размера минимальной заработной платы
10% + 3% (на местном уровне)	для граждан, проживающих в регионах со средним уровнем налогообложения, и получают заработную плату в размере выше минимальной заработной платы, но не выше пятикратного размера минимальной заработной платы
10% + 4% (на местном уровне)	для граждан, проживающих в регионах с высоким уровнем налогообложения, и получают заработную плату в размере выше минимальной заработной платы, но не выше пятикратного размера минимальной заработной платы
15%	для граждан всех регионов Украины, если заработная плата превышает пятикратный размер, но не превышает десятикратный размер минимальной заработной платы, установленной на 1 января отчетного (налогового года)
20%	для граждан всех регионов Украины, если заработная плата превышает десятикратный размер минимальной заработной платы, установленной на 1 января отчетного (налогового года)

Во-первых, предлагается ввести ставку НДФЛ 10% для лиц, у которых сумма заработной платы ниже минимальной заработной платы.

Во-вторых, применять ставки НДФЛ в зависимости от показателя налогообложения физических лиц (плательщиков НДФЛ).

В-третьих, ставка 15% следует применять к лицам, которые получают заработную плату, превышающую пятикратный, но не превышающую десятикратный размер заработной платы.

За счет предлагаемых изменений предполагается реализовать принцип социальной справедливости в налогообложении доходов физических лиц в конкретных регионах Украины, в зависимости от экономических показателей в конкретном регионе.

Направлениями дальнейшего исследования является обоснование размера необлагаемого минимума доходов граждан в Украине.

Библиографический список

1. Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. Концептуальные основы реформирования налога на доходы физических лиц в России: Монография. – СПб.: Издательство СПбГУЭФ, 2010. – 212 с.

2. Данилов А. Д., Данилов И. А. Налогообложение физических лиц и его влияние на конкурентоспособность // В кн. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2008: Монография. – ИД «ИНЖЭК». – 2008. – С. 234 – 250.
3. Крисоватый А. И. Моделирование векторов реформирования налоговой политики // Налогообложение: проблемы науки и практики: монография / А. И. Крисоватый – Х.: ИД «ИНЖЕК», 2006. – С. 102.
4. Петти В. Трактат о налогах и сборах / В. Петти, А. Смит, Д. Риккардо, Дж. Кейнс, М. Фридмен. Классика экономической мысли: Сочинения. – М. Издательство ЭКСМО-Пресс, 2000. – С. 46.
5. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій. Навчальний посібник / Під ред. Іванова Ю. Б., Майбурова І. А. – Х.: ВД «ИНЖЕК», 2010. – 492 с.
6. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення. – К. : Знання-прес. – 2004. – С. 241
7. Тищенко А. Н., Найдено А. Е. Ключевые направления реформирования налога на доходы физических лиц в Налоговом кодексе Украины / В кн. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: Монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – С. 250 – 260.
8. Швабій К. І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та практики: монографія. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. – С. 208.
9. Moyes P., Shorrocks A. The impossibility of progressive tax structure / P. Moyes, A. Shorrocks // Journal of Public Economics. – 1998. – № 69. – P. 59.
10. Ramsey F. A contribution to the theory of taxation / F. Ramsey // The Economic Journal. – 1927. – Vol. 37. – № 145. – P. 56.
11. Чугунов І. Я., Нікітішин А. О. Оподаткування доходів громадян як складова фінансово-економічних відносин // Наукові праці НДФІ.– 2008.– № 1(42).– С. 10.
12. Eurostat Home // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=tec00001&language=en>
13. Кофлан В. М. Правові аспекти місцевого оподаткування зарубіжних країн. Монографія. – Ірпінь, НАДПСУ. – 2005. – С. 22-23
14. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов.- М.: Дело и Сервис, 2008. – 368 с.
15. Federal Income Tax Rates for the Year 2014 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/fl/Federal-Income-Tax-Rates-for-the-Year-2014.htm>
16. Canadian income tax rates for Individuals – current and previous years [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvds/fq/txrts-eng.html>
17. Income tax Germany [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxation-international-executives/germany/pages/income-tax.aspx>
18. Income tax Italy [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxation-international-executives/switzerland/pages/income-tax.aspx>
19. Income tax Switzerland [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxation-international-executives/switzerland/pages/income-tax.aspx>
20. Подоходный налог по кантонам Швейцарии [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.estv2.admin.ch/e/dienstleistungen/steuerrechner/steuerrechner.htm>
21. Income tax Sweden [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxation-international-executives/sweden/pages/income-tax.aspx>

22. Налоги в Швеции [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://svspb.net/sverige/nalogi-shvecii.php>

23. Income tax Denmark [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxation-international-executives/denmark/pages/income-tax.aspx>

24. Инфографика: сколько зарабатывают европейцы [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://forbes.ua/nation/1382985-infografika-skolko-zarabatyvayut-evropejcy?utm_medium=social&utm_source=vk.com&utm_campaign=infografika-skolko-zarabatyvayut-evropejcy

25. Бедные души. Сколько денег приходится на одного украинца [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://focus.ua/money/275384/>

26. Середній дохід одного українця за минулий рік становив більше трьох тисяч доларів [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://expres.ua/news/2014/03/31/104297-seredniy-dohid-odnogo-ukrayincya-mynulyy-rik-stanovyv-bilshe-troh-tysyach>

27. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua