

Раздел V.

Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Тютин Денис Владимирович

Заместитель председателя Арбитражного суда Волго-Вятского округа,
доцент кафедры административного и финансового права
юридического факультета Нижегородского государственного
университета им. Н.И. Лобачевского,
кандидат юридических наук,
г. Нижний Новгород
E-mail: dt-nn@rambler.ru

Проблемы определения предварительного и окончательного налоговых статусов

В постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П разъяснено, что налоговый статус физического лица – исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев – точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета НДФЛ, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

Представляется, что такие параметры, как предварительный и окончательный (уточненный по итогам налогового периода) налоговые статусы некоторого субъекта, достаточно интересны для подробного исследования, по меньшей мере, еще в ряде ситуаций.

При этом следует признать, что использованные КС РФ понятия «предварительный налоговый статус» и «окончательный налоговый статус» не являются принципиально новыми для отечественной правовой реальности. Так, в письме Минфина России от 21 марта 2011 г. № 03-04-05/6-156 отмечается, что окончательный налоговый статус физического лица за налоговый период устанавливается по его итогам, и, соответственно, определяется порядок налогообложения доходов этого лица, полученных за данный налоговый период. При окончательном определении налогового статуса физического лица производится перерасчет сумм налога в связи с изменением

его налогового статуса с начала налогового периода, в котором произошло такое изменение. Ранее, в письме Минфина России от 10 июня 2008 г. № 03-04-06-01/162 был сделан вывод, что перерасчет сумм налога в связи с изменением налогового статуса производится после наступления даты, с которой налоговый статус налогоплательщика за текущий налоговый период поменяться не сможет либо при окончательном определении его налогового статуса по итогам налогового периода.

Кроме того, термин «налоговый статус», применен, в частности, в определении КС РФ от 15 мая 2012 г. № 873-О, в п. 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации», в Разъяснении ПКР (SIC) 25 «Налоги на прибыль – изменения налогового статуса предприятия или его акционеров» (введено в действие на территории РФ приказом Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н).

Применяются данные понятия и в научных исследованиях (и не только по отношению к налогоплательщикам НДФЛ или налога на прибыль организаций). Например, с точки зрения М.Ю. Лермонтова, перерасчет сумм НДФЛ в связи с изменением налогового статуса налогоплательщика производится после наступления даты, с которой налоговый статус данного лица за текущий налоговый период поменяться не сможет, либо при окончательном определении его налогового статуса по итогам налогового периода;¹ как полагает А.В. Жигачев, современное налоговое законодательство исходит из принципа «облегченного» налогового статуса физических лиц (в отношении объектов налогообложения, не связанных с предпринимательской, нотариальной либо адвокатской деятельностью);² В.В. Попов пишет об отдельных аспектах налогово-правового статуса банков;³ И.А. Хаванова рассматривает трансформацию статуса налоговых агентов в современной модели взимания налогов.⁴

При всем при этом, затруднительно обнаружить научные работы, посвященные подробному обобщенному исследованию предварительного и окончательного правовых статусов.

Изначально латинский термин «*status*» в основном переводится, как «положение».⁵ Известны такие обороты, как *status quo* – устоявшееся положение вещей, *status belli* – состояние войны.⁶ В Большом юридическом словаре дано общее определение: правовой статус – это юридически закрепленное положение субъекта в обществе, которое выражается в определенном комплексе его прав и обязанностей.⁷ Исходя из постановления КС РФ от 25 мая 2010 г. № 11-П, правовой статус субъекта формируется законодателем посредством включения в него специального набора прав, обязанностей, государственных гарантий их реализации и мер ответственности.

Следует, однако, отметить, что указанный термин зачастую применяется по отношению не только к субъектам, но и к объектам (например: статус имущества – подп. 3 п. 5 ст. 186.1, п. 2 ст. 200 НК РФ, определение КС РФ от 7 февраля 2002 г. № 13-О, определение ВС РФ от 17 марта 2015 г. № 306-ЭС14-3987, п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 7 июля 2004 г. № 78 «Обзор практики применения арби-

1 Лермонтов Ю.М. Комментарий к главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) // СПС КонсультантПлюс.

2 Жигачев А.В. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации в отношении повторных налоговых проверок // СПС КонсультантПлюс.

3 Попов В.В. Об отдельных аспектах налогово-правового статуса банков // Банковское право. – 2013. – № 6. – С. 42 – 46.

4 Хаванова И.А. Налоговые агенты: о трансформации статуса в современной модели взимания налогов // Финансовое право. – 2014. – № 4. – С. 41 – 43.

5 Дыдынский Ф.М. Латинско-русский словарь к источникам римского права. – Варшава, – 1896. // СПС Гарант.

6 Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 357.

7 Большой юридический словарь (под ред. А.В. Малько). М. – 2009. // СПС Гарант.

тражными судами предварительных обеспечительных мер»; статус границы или территории – п. «н» ст. 71 Конституции РФ, определение КС РФ от 3 декабря 1998 г. № 184-О, определение ВС РФ от 24 апреля 2013 г. № 71-АПГ13-4 и т.д.). Обычно, в случае установления правового статуса некоторого объекта, фактически устанавливается комплекс прав и обязанностей неопределенного круга субъектов по отношению к данному объекту.

Представляется очевидным и то, что как предварительный, так и окончательный правовой статус рассматриваемого субъекта должны иметь отношение к некоторому определенному (определимому) периоду времени, и (или) соответствующей, ограниченной во времени, процедуре. В отсутствие четких ограничений во времени рассуждения о таких правовых статусах не вполне корректны, т.к. будет затруднительно говорить о правовой определенности.

В данном аспекте актуально мнение Е.В. Исаевой: для того, чтобы дать определение понятия «срок», требуется, в свою очередь, обратиться к содержанию понятия «время», более общему по отношению к понятию «срок». Если время существует объективно и находится вне какой бы то ни было зависимости от воли и сознания человека, то в сроках заключен некий субъективный момент: так или иначе каждый срок представляет собой средство соотнесения человеком осуществляемой им деятельности с частью общего потока времени, а также способ упорядочить эту деятельность путем установления для нее временных границ.¹ *Instans est finis unius temporis et principium alterius* – момент есть конец одного периода времени и начало другого.² Соответственно, понятие «срок» имеет двойственную природу – как момент, либо как промежуток времени. Можно говорить о сроке – моменте времени и сроке – промежутке времени, с учетом того, что они существуют не изолированно – моменты порождают и завершают промежутки, промежуткам соответствуют свои моменты.

В таком ключе сформулирован, например, п. 1 ст. 6.1 НК РФ: сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями. Сходное правовое регулирование применено и в ст. 190 ГК РФ: срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить. Именно в этом проявляется важнейшее отличие правового срока от срока в «бытовом» значении – правовой срок должен быть однозначно определен или определим. В противном случае будет иметь место правовая неопределенность.

С учетом изложенного, одним из аспектов, в рамках которого представляется вполне корректным поставить вопрос о предварительном и окончательном налоговом статусе, является вопрос о налогово-правовых последствиях предпринимательской деятельности, осуществляющейся физическими лицами, не зарегистрированными в соответствующем качестве.

Как указано в п. 1 ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Примечателен тот факт, что данное определение отличается исключительной стабильностью. В частности, недавние масштабные изменения ГК РФ его никак не

1 Исаева Е.В. Процессуальные сроки в гражданском и арбитражном процессе. – М., 2005. – С. 69, С. 71.

2 Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 209.

коснулись. Складывается впечатление, что оно, с точки зрения законодателя, сформулировано оптимальным образом и никаких коррекций не требует.

Также следует отметить, что в ряде положений современного законодательства специально определяется, какая именно деятельность в принципе не является предпринимательской (в т.ч. п. 2 ст. 1 Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» – адвокатская деятельность; ст. 1 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1 – нотариальная деятельность; ст. 20 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» и постановление КС РФ от 19 декабря 2005 г. № 12-П – деятельность арбитражных управляющих; ст. 4 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» – оценочная деятельность).

Совокупность указанных положений, по меньшей мере, позволяет утверждать, что предпринимательский характер деятельности в общем случае не презюмируется, а подлежит доказыванию заинтересованным субъектом.

Примечательно окончание определения в п. 1 ст. 2 ГК РФ: «...зарегистрированным в этом качестве в установленном законом порядке». При буквальном прочтении, казалось бы, не может быть сомнений: любая деятельность, осуществляемая физическими лицами без должной регистрации, предпринимательской являться не может. Однако ни в теории, ни на практике данное окончание подобным образом не воспринимается. В частности, в соответствии с ч. 1 ст. 14.1 КоАП РФ наказуемо осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Здесь же следует упомянуть и проблему определения того, что же собой представляет прибыль (на систематическое получение которой, исходя из п. 1 ст. 2 ГК РФ, должна быть направлена предпринимательская деятельность). Разрешение данной проблемы пока далеко от завершения, она была и остается предметом существенно числа научных исследований.¹

Но наиболее принципиальной в рамках поставленной задачи налоговых статусов представляется проблема оценки деятельности, как направленной именно на систематическое получение прибыли (сколько раз и за какой период?).

Следует признать, что иногда законодатель упрощает задачу, устанавливая количественные и временные параметры некоторой деятельности для ее правовой квалификации. Так, в ч. 4 ст. 213 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» предусмотрено, что товары рассматриваются как регулярно перемещаемые лицом через таможенную границу, если это лицо производит три и более поставки одного и того же товара в течение 30 календарных дней. В ч. 5 ст. 190 УИК РФ указано, что систематическим нарушением общественного порядка является совершение условно осужденным в течение одного года двух и более нарушений общественного порядка, за которые он привлекался к административной ответственности.

Однако в п. 1 ст. 2 ГК РФ никаких указаний относительно периода оценки, а также вида и числа оцениваемых действий (деяний) не содержится. И то и другое фактически полностью передано в ведение правоприменителя; именно от него (в особенности – от суда) зависит итоговая оценка деятельности.

При этом, изначально гражданско-правовые проблемы квалификации некоторой деятельности, как предпринимательской, многократно усиливаются в сфере

1 Пепеляев С.Г. Налогово-правовое понятие дохода // *Налоговед.* – 2014. – № 11. – С. 15; Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 50; Познер Р.А. Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 656; Шамшева В.В. Понятие дохода в США // *Налоговед.* – 2014. – № 7. – С. 80, 82 и др.

налогообложения (как, впрочем, и в сфере публичной штрафной ответственности), поскольку собственного определения предпринимательской деятельности соответствующие отрасли не содержат. В качестве общей нормы, в п. 2 ст. 11 НК РФ указывается, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Соответственно, имеет место определенная аналогия с п. 4 ст. 23 ГК РФ: гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требований о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем. Суд может применить к таким сделкам правила ГК РФ об обязательствах, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Особую значимость рассматриваемым проблемам придает то, что в последнее время появились акты высших судебных органов, трактующие п. 2 ст. 11 НК РФ следующим образом: лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, по результатам своей предпринимательской деятельности обязаны уплачивать налоги, как индивидуальные предприниматели.

Например, как следует из определения КС РФ от 23 октября 2014 г. № 2298-О, Судом рассматривалась ситуация, когда постановлениями судов общей юрисдикции заявителю было отказано в признании незаконным решения налогового органа, которым установлен факт осуществления им предпринимательской деятельности без образования юридического лица и без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, а также доначислены суммы налога к уплате (в том числе НДС) и предложено уплатить пени и штраф. Суд отметил, что п. 2 ст. 11 НК РФ содержит определение понятия «индивидуальный предприниматель» для целей налогообложения, а также указание на невозможность ссылаться на отсутствие статуса индивидуального предпринимателя в случае, если лицо не было зарегистрировано в соответствующем качестве в нарушение норм гражданского законодательства Российской Федерации. Таким образом, оспариваемое законоположение содержит правило, позволяющее обеспечить безусловное исполнение налогоплательщиками обязанности платить законно установленные налоги и сборы, как того требует ст. 57 Конституции РФ.

В определении ВС РФ от 8 апреля 2015 г. № 59-КГ15-2 сделан вывод о том, что законодатель связывает необходимость регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя с осуществлением им предпринимательской деятельности, указанной в п. 1 ст. 2 ГК РФ, о наличии которой в действиях гражданина могут свидетельствовать, в частности, приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации. Пунктом 2 ст. 11, ст. 143, подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ установлена обязанность по исчислению и уплате НДС в отношении индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Представляет интерес и п. 13 постановления Пленума ВС РФ от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»: отдельные случаи продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг лицом, не

зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, не образуют состав административного правонарушения по ч. 1 ст. 14.1 КоАП РФ при условии, если количество товара, его ассортимент, объемы выполненных работ, оказанных услуг и другие обстоятельства не свидетельствуют о том, что данная деятельность была направлена на систематическое получение прибыли. Доказательствами, подтверждающими факт занятия указанными лицами деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли, в частности, могут являться показания лиц, оплативших товары, работу, услуги, расписки в получении денежных средств, выписки из банковских счетов лица, привлекаемого к административной ответственности, акты передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг), если из указанных документов следует, что денежные средства поступили за реализацию этими лицами товаров (выполнение работ, оказание услуг), размещение рекламных объявлений, выставление образцов товаров в местах продажи, закупку товаров и материалов, заключение договоров аренды помещений. Вместе с тем само по себе отсутствие прибыли не влияет на квалификацию правонарушений, предусмотренных ст. 14.1 КоАП РФ, поскольку извлечение прибыли является целью предпринимательской деятельности, а не ее обязательным результатом.

Остается вопрос: сколько раз, где, за какой период и какой именно товар нужно продать для того, чтобы такая деятельность стала предпринимательской? Более того, даже сам факт продажи может и не быть обязательен для подобной квалификации деятельности – в письме ВС РФ «Некоторые вопросы судебной практики по гражданским делам» (опубликовано в «Бюллетене Верховного Суда РФ» за 1997 год, № 10, описана ситуация из определения ВС РФ по делу № 56-В97-2) в данном качестве была квалифицирована деятельность некоего М., который в течение 1995 – 1996 годов систематически приобретал в различных местах лом цветных металлов в целях его последующей продажи по более высокой цене на рынке г. Уссурийска гражданам КНР, но прибыль же от своей предпринимательской деятельности он не получил, так как эта деятельность была пресечена работниками милиции.

В пункте 2 постановления Пленума ВС РФ от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве» разъяснено, что в тех случаях, когда не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя лицо приобрело для личных нужд жилое помещение или иное недвижимое имущество либо получило его по наследству или по договору дарения, но в связи с отсутствием необходимости в использовании этого имущества временно сдало его в аренду или внаем и в результате такой гражданско-правовой сделки получило доход (в том числе в крупном или особо крупном размере), содеянное им не влечет уголовной ответственности за незаконное предпринимательство. Если указанное лицо уклоняется от уплаты налогов или сборов с полученного дохода, в его действиях при наличии к тому оснований содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Однако говорить об уклонении от уплаты налогов можно только тогда, когда точно известно, какие именно налоги подлежат уплате. Соответственно, остаются вопросы: будет ли предпринимательской деятельностью сдача в аренду двух (пяти, десяти и т.д.) квартир; имеет ли вообще значение для квалификации деятельности, как предпринимательской, вид имущества, сдаваемого в аренду, число отдельных сделок, итоговый размер арендной платы и периодичность ее получения и т.д. Поскольку конечная оценка некоторой «пограничной» деятельности, как предпринимательской, является прерогативой суда, то конкретное лицо, осуществляющее такую деятельность, до судебной оценки фактически будет находиться в состоянии правовой неопределенности, и, в частности, не будет иметь четкого представления о видах и размерах налогов, подлежащих уплате по итогам деятельности.

Исходя из постановления ВС РФ от 10 января 2012 г. № 51-АД11-7, сдача физическим лицом квартиры внаем посуточно, а также по часам в течение более двух месяцев не образует состава административного правонарушения по ч. 1 ст. 14.1 КоАП РФ (осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя). Примечательно и то, что в определении КС РФ от 2 июля 2015 г. № 1523-О рассматривался вопрос о квалификации деятельности частного нотариуса по сдаче нежилого помещения в аренду в качестве предпринимательской. Из данного судебного акта косвенно следует вывод, что подобная деятельность предпринимательской не является.

Достаточно давно, в постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июля 1997 г. № 1441/97 не была признана в качестве предпринимательской деятельность жилищно-строительного кооператива по размещению денежных средств на депозитном вкладе в банке. Представляется, что проблематично выявить принципиальные экономические различия в возмездной передаче во временное владение и пользование имущества арендатору, либо денежных средств – банку. Если даже денежные средства будут размещены, например, на 10 депозитов в различных банках, то данный вид деятельности, скорее всего, предпринимательским признан не будет. Однако, если будет иметь место передача денежных средств в заем под проценты 10 лицам, не факт, что подход будет тот же; а если будет иметь место передача внаем 10 квартир, то, вероятно, эта деятельность уже будет рассматриваться, как предпринимательская (с соответствующими налоговыми последствиями).

Да и в целом, передача имущества в аренду (гл. 34 ГК РФ) в принципе может быть рассмотрена, как деятельность (в т.ч. предпринимательская) только при очень широком подходе к понятию деятельности вообще. Не исключено и такое понимание: арендодатель не столько осуществляет деятельность, сколько бездействует, поскольку он одновременно передает имущество арендатору и в дальнейшем не препятствует ему в использовании данного имущества. Кроме всего изложенного, следует отметить, что с точки зрения ст. 2 ГК РФ проблематично охарактеризовать разовую продажу недвижимого (как и любого иного) имущества, как предпринимательскую деятельность. С точки же зрения высших судебных органов (определение КС РФ от 14 июля 2011 г. № 1017-О-О, постановления Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 14009/09, от 18 июня 2013 г. № 18384/12) разовая продажа «коммерческой» недвижимости может быть квалифицирована, как предпринимательская деятельность.

Еще один аспект рассматриваемой проблемы. В гл. 49 ТК ТС предусмотрены особенности перемещения товаров для личного пользования (как правило, льготного характера). В п. 1, 4 ст. 3 Соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 18 июня 2010 г. «О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском», установлено, что отнесение товаров, перемещаемых физическими лицами через таможенную границу, к товарам для личного пользования осуществляется таможенным органом в т.ч. исходя из характера и количества товаров; частоты пересечения физического лица и (или) перемещения им товаров через таможенную границу.

Соответственно, принципиальным является вопрос о том, для каких целей ввозятся товары (предпринимательских, либо личных). В частности, в определении Нижегородского областного суда от 17 января 2012 г. № 33-308, в апелляционном определении Нижегородского областного суда от 9 октября 2012 г. по делу № 33-7528/2012 фактически сделан вывод о том, что ввоз в Российскую Федерацию физическим лицом без статуса индивидуального предпринимателя в течение менее чем одного года трех автомобилей (с последующей их продажей через непродолжительное

время) произведен для нужд, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. В кассационном определении Нижегородского областного суда от 5 июня 2012 г. по делу № 33-4078/2012 сделан вывод, что ввоз двух идентичных транспортных средств в один и тот же день – 24 мая 2010 г., осуществление регистрации автомобилей в органах ГИБДД и одновременное снятие их с учета с последующей их продажей третьим лицам, являются действиями, направленными на получение прибыли от коммерческой деятельности. Впрочем, подобный подход, в силу оценочного характера п. 1 ст. 2 ГК РФ, не является универсальным – в кассационном определении Кировского областного суда от 8 июля 2010 г. по делу № 33-2145 ввоз трех автомобилей в течение года не был признан предпринимательской деятельностью.

В связи с этим могут иметь место ситуации, выглядящие несколько парадоксально. Так, если некоторый гражданин ввезет в Россию один автомобиль, то таможенные платежи он будет уплачивать, по всей видимости, исходя из личных целей ввоза. Если же (в течение календарного года?) будет ввезен второй автомобиль, то не исключено, что деятельность уже будет расценена, как предпринимательская, но касаться эта квалификация, скорее всего, будет не только второго автомобиля, но и первого, с соответствующим перерасчетом таможенных платежей по уже прошедшему периоду времени. В некотором смысле будет иметь место аналогия с ситуацией, рассмотренной в упомянутом постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П: «непредпринимательский» статус деятельности с начала некоторого периода является предварительным, и при определенных обстоятельствах не исключена возможность перерасчета налогов с начала оцениваемого периода.

С этой точки зрения, можно переформулировать п. 6 ст. 3 НК РФ: акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить по итогам налогового периода.

В итоге, с учетом состоявшейся судебной практики, уже сегодня вполне корректно поставить ряд непростых вопросов, которые, возможно, придется разрешать на практике в ближайшее время.

В частности, если некоторая деятельность физического лица без статуса индивидуального предпринимателя по итогам определенного периода (например – календарного года) признается налоговым органом (судом) предпринимательской, означает ли это, что тем самым данное лицо фактически обязывается уплачивать за соответствующий год страховые взносы, урегулированные для предпринимателей в ст. 14 Федерального закона от 4 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах...»? Не исключен и положительный ответ на данный вопрос: можно напомнить, что в ст. 2 указанного Федерального закона имеется «зеркальная» с НК РФ норма: физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них настоящим Федеральным законом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Еще одна проблема. С точки зрения НК РФ, подлежит обложению НДС, например, сдача индивидуальным предпринимателем в аренду своего личного гаража (относительно квартир есть подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ). В п. 9 постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» разъяснено, что, в частности, ст. 148 НК РФ исходит из более широкого понятия услуг, включая в них в т.ч. аренду. Получается, что в этом аспекте индивидуальный предприниматель формально несет большее налоговое бремя только в

силу своего статуса, при том, что осуществляемая им деятельность никаких отличий от деятельности физических лиц без этого статуса не имеет. Данная проблема некоторым образом «погашается» на уровне разъяснений регуляторов: в т.ч. в письме Минфина России от 1 февраля 2012 г. № 03-07-14/12 разъяснено, что сдача в аренду недвижимого имущества индивидуальными предпринимателями, признаваемыми налогоплательщиками НДС, подлежит налогообложению данным налогом в общеустановленном порядке. В случае если недвижимое имущество не использовалось для предпринимательской деятельности, осуществляемой физическим лицом в качестве индивидуального предпринимателя, то при сдаче в аренду такого имущества НДС не исчисляется, поскольку на основании ст. 143 НК РФ физические лица при реализации товаров (работ, услуг) в рамках непредпринимательской деятельности налогоплательщиками данного налога не признаются.

При этом, строго говоря, в силу ст. 143 НК РФ налогоплательщиками НДС признаются индивидуальные предприниматели, а указание на обложение только их предпринимательской деятельности в НК РФ отсутствует.

Однако, если лицо, не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, одновременно сдаст в аренду два гаража (и более), то, исходя из вышеприведенной судебной практики, у него будут определенные шансы на то, что такая деятельность в итоге будет признана предпринимательской, с соответствующим возникновением обязанности по уплате НДС. Кроме того, у НДФЛ налоговый период – календарный год, а у НДС – квартал. Соответственно, хотя определение предпринимательской деятельности в ст. 2 ГК РФ вообще не привязано к какому-либо периоду (вопрос систематичности деятельности и соответствующего периода систематичности отдан на усмотрение правоприменителя), для целей налогообложения, скорее всего, будет учитываться квалификация деятельности в течение налогового периода по тому налогу, которым планируется ее обложить, как предпринимательскую.

Примечательно и то, что в подп. 19 п. 2 ст. 346.43 НК РФ в качестве возможной к обложению по патентной системе налогообложения названа предпринимательская деятельность – сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности. В справочно-правовых системах затруднительно обнаружить судебные акты (а также разъяснения ФНС России либо Минфина России), в которых ставится под сомнение возможность налогообложения по патентной системе сдачи в аренду (наем) одной квартиры (дачи, гаража, садового участка...), по основанию отсутствия признаков предпринимательской у данного вида деятельности.

Соответственно, интересно и разъяснение, данное в п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов. Аналогичным подходом следует руководствоваться и в случае ненаправления (несвоевременного направления) в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов (п. 4 ст. 145 НК РФ).

Таким образом, корректно поставить и такой вопрос: если деятельность некоторого лица без статуса индивидуального предпринимателя в итоге признана предпринимательской и, соответственно, облагаемой НДС, то может ли оно по аналогичной процедуре освободиться от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по уже прошедшему периоду времени? Представляется, что может, поскольку было бы достаточно странным возлагать на данных лиц обязанности, не предоставляя им соответствующие права (если только иное прямо не следует из закона, например – п. 1

ст. 221 НК РФ не дает права на 20% фиксированный вычет «непредпринимателям»). Однако на практике сложно предположить, что подобное лицо, в обычном порядке (т.е. «на будущее») начав сдавать гаражи в аренду и подав в налоговый орган заявление об освобождении по ст. 145 НК РФ (о выдаче патента, о переходе на УСН и т.д.), может рассчитывать на положительный результат – скорее всего, ему откажут по формальным причинам из-за отсутствия статуса индивидуального предпринимателя.

Таким образом, оценочный характер п. 1 ст. 2 ГК РФ, определяющего предпринимательскую деятельность, не может не порождать взаимосвязанные проблемы в налоговых правоотношениях (в т.ч., не вполне урегулированные предварительный и окончательный налоговые статусы по отдельным налогам). Объем данных проблем в настоящее время еще не является значимым, в т.ч. и по той причине, что попытки налоговых органов облагать налогами некоторую деятельность, как предпринимательскую, но осуществляемую физическими лицами без должной регистрации, судя по доступной судебной практике, пока являются эпизодическими, а основной объем поступлений в бюджетную систему России продолжают обеспечивать крупнейшие налогоплательщики-организации.

В связи с изложенным интересны нормотворческие планы по законодательному выделению особой разновидности предпринимателей – «самозанятых» граждан (репетиторов, нянь, дизайнеров, таксистов и т.д.).¹ Исходя из публикаций, речь, скорее всего, пойдет только о том, что некоторые виды деятельности будут определены как разновидности предпринимательской деятельности (возможно, в виде неопровержимой презумпции, вне зависимости от частоты осуществления деятельности), с соответствующим истребованием налогов (страховых взносов). Тем самым законодатель фактически в упрощенном порядке решит проблему налогообложения, а не проблему недостаточной определенности п. 1 ст. 2 ГК РФ.

1 «Самозанятых» готовят к статусу предпринимателей. Законопроект планируют внести в Госдуму в осеннюю сессию. URL: http://zakon.ru/discussion/2015/09/30/samozanyatyx_gotovyat_k_statusu_predprinimatelej_zakonoproekt_planiruyut_vnesti_v_gosdumu_v_osennyu; Новый статус для ИП. К обычным предпринимателям могут добавить «самозанятых». URL: http://zakon.ru/discussion/2015/06/10/novuj_status_dlya_ip_k_obychnym_predprinimateljam_mogut_dobavit_samozanyatyx; В правительстве изобрели новый тип индивидуальных предпринимателей. URL: <http://top.rbc.ru/economics/09/06/2015/5576c4919a7947284bfc1d2>; Борис Титов: Институт индивидуального предпринимателя могут отменить. URL: <http://www.rg.ru/2015/06/07/titov-site-anons.html>

Горелова Ирина Валерьевна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета, анализа и аудита
Российской академии народного хозяйства и государственной службы
(Волгоградский филиал)
г. Волгоград
E-mail: tonechka0606@yandex.ru

Долгова Ольга Юрьевна

магистрант кафедры учета, анализа и аудита
Российской академии народного хозяйства и государственной службы
(Волгоградский филиал)
г. Волгоград
E-mail: dolgovaolga63@gmail.com

Налогообложение сельскохозяйственного товаропроизводителя в контексте реализации стратегии импортозамещения

Аннотация: Сельское хозяйство в России – больше, чем отрасль экономики и сфера деятельности. Исторически оно являлось индикатором направления развития государства в целом, несмотря на то, что географически страна расположена в сложных для сельского хозяйства условиях. В ситуации объявленных санкций и падения курса рубля, ждать дополнительных мер финансовой поддержки сельскому хозяйству не приходится. Поэтому налогообложение сельского хозяйства может стать незаменимым инструментом в деле поддержки данной отрасли народного хозяйства. В статье анализируются проблемы выбора налогоплательщиками – сельхозтоваропроизводителями оптимального режима налогообложения на примере реально функционирующей сельскохозяйственной организации, а также возможные направления совершенствования налогового законодательства в контексте налогообложения указанной категории налогоплательщиков.

Ключевые слова: сельское хозяйство, сельскохозяйственный товаропроизводитель, сельскохозяйственная продукция, налоговое законодательство, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей единый сельскохозяйственный налог, налог на прибыль организаций.

Annotation: Agriculture in Russia – more than a sector of the economy and sphere of activity. Historically, it has been an indicator of the direction of development of the state as a whole, despite the fact that geographically the country is located in the difficult agriculture conditions. In the situation of the announced sanctions and the falling ruble, to wait for additional measures of financial support for agriculture is not necessary. Therefore, taxation of agriculture can become an indispensable tool in supporting this sector of the economy. The article analyzes the problem of selection of taxpayers – agricultural commodity producers, the optimal taxation regime on the example of functioning of agricultural organizations, as well as possible directions of improvement of tax legislation in the context of taxation of this category of taxpayers.

Keywords: agriculture, agricultural producers, agricultural production, taxation system for agricultural producers, the unified agricultural tax, the tax on profit of organizations.

В последнее время слова и словосочетания «санкции», «импортозамещение», «поддержка сельхозтоваропроизводителя» в понимании простого обывателя практиче-

ски определяют тренд в развитии российской экономики. Однако, как гласит народная мудрость, сколько не говори «халва», во рту слаще не станет. Что же сделано в российской экономике для повышения эффективности сельского хозяйства, на которое сделана основная ставка в деле импортозамещения?

В марте 2014 года на сайте информационного портала AGRONEWS опубликован рейтинг крупных сельскохозяйственных стран мира. Россия вошла в пятерку стран-лидеров по производству сельскохозяйственной продукции, уступив место Китаю, Индии, США и Бразилии. При этом Россия занимает первое место в мире по производству ячменя, ржи, овса, сахарной свёклы, гречихи, смородины, малины. [1] Объем мирового рынка мяса – около 260 миллионов тонн, из них около 40% приходится на рынок свинины, около 32% – рынок курицы и индейки, около 22% – рынок говядины, около 5% рынок баранины, на другие виды мяса остается менее 2%. По данным 2014 года Россия по объёму производства свинины занимает 8 место в мире (лидеры – Китай, Евросоюз, США), по объёму производства говядины – 10 место (лидеры – США, Бразилия, Китай), по объёму производства мяса птицы – 4-е место среди стран мира (лидеры – США, Китай, Бразилия). Если говорить о производстве молока, то самым крупным производителем молока является Индия. Россия и Пакистан разделил соответственно пятое и четвертое места. [2]

В 2014 году в России было произведено сельскохозяйственной продукции на 4 225,6 млрд. руб., при этом 51% из этой суммы – продукция растениеводства, 49% – продукция животноводства. В таблице 1 представлена динамика производства продукции сельского хозяйства в России в 2010-2014 гг..

Таблица 1 Производство продукции сельского хозяйства в России в 2010-2014 гг. (млрд. руб.)

	2010	2011	2012	2013	2014
Продукция сельского хозяйства,	2587,8	3261,7	3339,2	3687,1	4225,6
в том числе:					
– растениеводства	1191,5	1703,5	1636,4	1918,8	2155,7
– животноводства	1396,3	1558,2	1702,8	1768,3	2069,9

Источник: составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики [3]

В России выделяют 3 категории субъектов, которые занимаются производством сельскохозяйственной продукции: сельскохозяйственные организации; хозяйства населения; крестьянские (фермерские) хозяйства. В настоящее время большую часть сельскохозяйственной продукции производят сельскохозяйственные организации (48,6%), которым немного уступают хозяйства населения (41,4%). Количество сельскохозяйственных организаций за последние пять лет сократилось на 30,4%. Однако увеличивается процент прибыльных предприятий (таблица 2).

Таблица 2 Количество прибыльных сельскохозяйственных организаций и сумма полученной прибыли

	2010	2011	2012	2013	2014
Число организаций, тыс. ед.	6,9	6,6	6,2	5,1	4,8
Число прибыльных организаций, тыс. ед.	5,0	5,1	4,5	4,0	3,8
в процентах от общего числа организаций	72,6	77,4	73,2	77,4	80,7
Сумма прибыли, млн. руб.	110 296	131 065	155 925	129 062	249 767

Источник: составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики [3]

Очевидно, что сельское хозяйство, как стратегически важная отрасль, в том числе с точки зрения продовольственной безопасности, нуждается в государственной под-

держке. В рамках членства в ВТО все меры по поддержке сельского хозяйства делятся на три категории:

а) меры зеленой корзины заключаются в компенсации потерь от стихийных бедствий, а также во внедрении в производство передовых научных достижений (прирост экономики сельского хозяйства США на 50% обеспечивается государственными вложениями в сельскохозяйственную науку);

б) меры голубой корзины направлены на ограничение (в случае необходимости) размеров используемых сельскохозяйственных угодий и поголовья скота;

в) меры желтой (янтарной) корзины предполагают прямые субсидии, которые стимулируют производство.

На практике, применительно к своим условиям, каждое государство предлагает свое решение проблем в исследуемом секторе. Для сравнения: в США уровень государственной поддержки сельского хозяйства в целом составляет 40% от стоимости произведенной сельскохозяйственной продукции, в странах ЕС – 35%, в Японии – 72%, в России – 3,5%. [4] В условиях снижения покупательной способности рубля говорить о вливаниях в какую-либо отрасль проблематично. Но есть и косвенные варианты государственной поддержки, например, снижение налоговой нагрузки на предприятия отрасли. Статистические данные Федеральной налоговой службы России показывают, что деятельность в сельском хозяйстве в 2010 году принесла в бюджетную систему РФ 58 398 675 тыс. рублей (таблица 3), что составляет 0,75% всех налоговых платежей, в 2014 – 0,6%. Обусловлено такое положение не сокращением налоговой нагрузки на предприятия сельскохозяйственной отрасли, а сокращением количества самих предприятий.

Таблица 3 Поступление налоговых платежей от отрасли сельского хозяйства в бюджетную систему РФ (тыс. рублей)

	Всего поступило налоговых платежей в бюджетную систему РФ	Сельское хозяйство, охота, лесное хозяйство, рыболовство и рыбоводство (всего)	из них: сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этих областях	лесное хозяйство и предоставление услуг в этой области	рыболовство и рыбоводство
2010	7 687 882 970	58 398 675	36 607 942	11 696 860	10 093 873
2011	9 733 597 392	58 275 400	38 252 690	10 205 077	9 817 633
2012	10 952 640 696	53 031 936	35 215 708	8 099 486	9 716 742
2013	11 322 649 585	54 202 746	35 192 319	9 900 423	9 110 004
2014	12 606 291 943	75 705 296	54 326 596	10 882 047	10 496 653

Источник: составлено авторами по данным Федеральной налоговой службы [5]

В 2014 году в консолидированный бюджет РФ от организаций, основным видом деятельности которых является сельское хозяйство, поступило налогов и сборов на сумму – 75 705 296 тысяч рублей. Из этой суммы федеральные налоги и сборы составили 66%, региональные налоги – 16%, местные налоги – 7% и налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами, составили 11%. [5] У налогоплательщиков – сельхозтоваропроизводителей есть право выбора режима налогообложения – общий режим налогообложения (ОРН) или специальный налоговый режим «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» (ЕСХН). [6] Иные специальные налоговые режимы в данной статье не рассматриваются. Количество налогоплательщиков, использующих в своей деятельности ЕСХН, в последнее время сокращается. Связано это также с сокращением общего числа сельскохозяйственных организаций. Среди налогоплательщиков ЕСХН основную массу составляют ИП и крестьянские фермерские хозяйства. Динамика поступлений по ЕСХН за 2010-2014 годы следующая:

2010 год – 2 678 868 тыс. рублей;
 2011 год – 3 878 897 тыс. рублей;
 2012 год – 3 835 402 тыс. рублей;
 2013 год – 4 041 212 тыс. рублей;
 2014 год – 4 712 899 тыс. рублей.

Предоставление льгот, а также сама возможность применять специальный налоговый режим в своей деятельности во многом зависит от соответствия налогоплательщика критериям «сельскохозяйственного товаропроизводителя», однако в российском законодательстве данное понятие трактуется неоднозначно (таблица 4).

Таблица 4 Критерии отнесения субъектов экономической деятельности к категории «сельскохозяйственный товаропроизводитель» в российском законодательстве

Федеральный закон	Критерии
ФЗ от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»	Доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции в доходе от реализации товаров (работ, услуг) – более 50% (для рыболовецкой артели – более 70%)
ФЗ от 29.12.2006 № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства»	Доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции в доходе от реализации товаров (работ, услуг) – не менее 70%
ФЗ от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»	Выручка от реализации произведенной и переработанной сельскохозяйственной продукции – не менее 50% общей суммы выручки (для рыболовецкой артели – не менее 70%)
Налоговый кодекс РФ, глава 26.1 статья 346.2 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)»	Доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, – не менее 70% в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг)

Источник: составлено авторами

Отметим, что данное в главе 26.1 Налогового кодекса РФ определение «сельскохозяйственного товаропроизводителя» относится к налогоплательщикам, использующим в своей деятельности специальный налоговый режим, прописанный в указанной главе. Какими же критериями необходимо руководствоваться налогоплательщикам, которые выбрали общий режим налогообложения. По мнению Минфина РФ, которое сформулировано в письме от 3 июня 2008 г. № 03-03-05/59, в данном случае стоит использовать критерии, которые содержатся в Федеральном законе от 29.12.2006 № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства». Для таких налогоплательщиков установлены льготные ставки по налогу на прибыль организаций на определенный временной период. А вот если налогоплательщик не перешел на ЕСХН, но соответствует критериям, указанным в статье 346.2 НК РФ, то он уплачивает налог на прибыль организаций в размере 0% (пункт 1.3 статьи 284 Налогового кодекса РФ). Аналитики склонны считать, что введение санкций способствовало сохранению ставки налогообложения на нулевом уровне.

Преимущества и недостатки двух систем уплаты налогов сельхозтоваропроизводителями рассмотрим на примере организации, расположенной в одном из районов Волгоградской области. На сегодняшний день ООО «Арго» (наименование организации изменено), имея в аренде 15 210 гектар и в собственности 1 793 гектар земли, является самым крупным хозяйством в районе. Основное направление деятельности – выращи-

вание зерновых и масличных культур (подсолнечник; кукуруза; озимая пшеница; нут; лен). По состоянию на 01.01.2015 на балансе организации находятся здания на сумму 17 216 000 рублей, земельные участки на сумму 10 632 000 рублей, машины, оборудование, производственный и хозяйственный инвентарь на сумму 185 302 000 рублей. Среднесписочная численность работников за 2014 год составила 118 человек.

Авторами проведен сравнительный анализ использования организацией в своей деятельности общего режима налогообложения и специального налогового режима ЕСХН. В настоящее время организация находится на общем режиме налогообложения и уплачивает такие налоги, как НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, транспортный налог и земельный налог. В таблице 5 приведен структурный анализ налоговой нагрузки предприятия на общем режиме налогообложения в 2014 году.

Таблица 5 Структура налоговой нагрузки ООО «Арго» в 2014 году (руб.)

Налог	Сумма
НДС	308 089
Налог на прибыль организаций (по неосновной деятельности)	112 996
Налог на имущество организаций	161 492
Транспортный налог	379 217
Земельный налог	416 100
Итого	1 377 894

Источник: составлено авторами по данным организации

ООО «Арго» подходит под определение сельскохозяйственного товаропроизводителя, в соответствии с главой 26.1 Налогового кодекса РФ может при условии подачи уведомления в установленные сроки использовать специальный режим налогообложения ЕСХН. Сумма налогов, которые не уплачиваются на ЕСХН, – НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, – составила: $308\,089 + 112\,996 + 161\,492 = 582\,577$ рублей

Далее рассчитаем единый сельскохозяйственный налог. Для этого определим налоговую базу, учитывая, что доходы при применении режима учитываются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ (в 2014 году составили 166 322 665,35 рублей). Сумма расходов, учитываемых при ЕСХН в соответствии с главой 26.1 (статья 346.5), составила 167 334 040,80 рублей. То есть, если бы организация перешла на ЕСХН, то в 2014 году был бы получен убыток в размере 1 011 375,45 рублей и организация в случае перехода на ЕСХН уплатила бы только земельный и транспортный налог (795 317 рублей).

Однако тот факт, что данная организация периодически осуществляет закупки дорогостоящей техники, заставляет отказаться от использования режима ЕСХН в пользу общего режима налогообложения с его преимуществом в виде получения вычетов по НДС. Это принципиальный для организации вопрос. Так в 2013 году организация, не имея обязательств по НДС, подала документы на возмещение по НДС на сумму 495 340 рублей. Если бы организация была на тот момент на ЕСХН, то уплатила бы в бюджет НДС на сумму 756 850 рублей (таблица 6).

Таблица 6 Сравнение ОРН и ЕСХН при условии их использования в деятельности ООО «Арго» (руб.)

Режим	Уплачиваемые налоги	2012	2013	2014
ОРН	Налог на прибыль (по неосновной деятельности)	91 600	82 710	112 996

	Налог на имущество	115 373	123 450	161 492
	НДС	-98 489	- 495 340	308 089
	Транспортный налог	328 490	340 750	379 217
	Земельный налог	384 260	416 100	416 100
	Общая сумма	821 234	467 670	1 377 894
ЕСХН	Единый сельхозналог	–	–	–
	Транспортный налог	328 490	340 750	379 217
	Земельный налог	384 260	416 100	416 100
	Общая сумма	712 750	756 850	795 317

Источник: составлено авторами по данным организации

Таким образом, с точки зрения НДС ЕСХН является невыгодным режимом. Поэтому ООО «Арго» в настоящий момент не планирует переходить на специальный налоговый режим.

Анализ проблем, сопутствующих налогообложению сельхозтоваропроизводителей, а также пути их решения приведены в таблице 7.

Таблица 7 Проблемы и пути совершенствования системы налогообложения сельхозтоваропроизводителей в РФ

Проблемы	Пути совершенствования
Не учитывается фактор сезонности производства сельскохозяйственной продукции	Закрепление календарного года в качестве налогового периода без использования отчетных периодов по налогам, уплачиваемым сельскохозяйственными товаропроизводителями
Единая ставка для всех регионов страны, не зависимо от плодородия почв	Введение дифференцированной шкалы по ЕСХН (от 0% до 6%)
Отсутствие права на вычет НДС	Исключение НДС из перечня налогов, от которых освобождаются налогоплательщики ЕСХН, и введение для них ставки 0%
Жесткие рамки в определении статуса «сельскохозяйственного товаропроизводителя»	Включение в определение доли дохода от реализации сельскохозяйственной продукции не только первичной, но и промышленной переработки.
Ограниченный список расходов при использовании ЕСХН	Включение в перечень расходов (п. 2 ст. 346.5) затрат на улучшение и восстановление плодородия земли, а также ее рекультивацию.
Механизм перехода на ОРН при несоответствии критериям отнесения к «сельскохозяйственному товаропроизводителю»	Утрата права применения ЕСХН при нарушении основного критерия в следующем налоговом периоде, перерасчет налоговых обязательств в текущем налоговом периоде не производится

Источник: составлено авторами

Стратегия импортозамещения утверждена распоряжением Правительства РФ от 02.10.2014 г. № 1948-р «Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») по содействию импортозамещения в сельском хозяйстве на 2014-2015 годы». В данном программном документе, не нашлось места для налогового аспекта деятельности сельхозтоваропроизводителей.

Библиографический список:

1. USDA: Евросоюз выбивается в мировые лидеры по экспорту ячменя. Режим доступа: <http://www.opt-union.ru/news.php?id=14770>.
2. О мировом рынке мяса. [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://fedorsannikov.com/?p=643>.

3. Основные показатели сельского хозяйства в России [Электронный ресурс]: стат. бюл. // Федеральная служба государственной статистики. – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140096652250.

4. Мировой опыт развития сельского хозяйства. [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://8cent-emails.com/mirovoj-opyt-podderzhki-razvitija-selskogo-hozjajstva/>.

5. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/rn34/>.

6. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Текст]: от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ [с изм. и доп.] / Российская Федерация. Законы // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – ст. 3340.



Дондоков Зорикто Бато-Дугарович

доктор экономических наук, профессор,
заведующий отделом региональных экономических исследований
Бурятского научного центра СО РАН
г. Улан-Удэ
E-mail: dzorikto@mail.ru



Слепнева Людмила Романовна

доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой «Налоги и налогообложение»
Восточно-Сибирского государственного университета
технологий и управления
г. Улан-Удэ
E-mail: sluro@mail.ru



Муруева Элеонора Карловна

кандидат экономических наук, доцент,
младший научный сотрудник отдела региональных
экономических исследований Бурятского научного центра СО РАН
г. Улан-Удэ
E-mail: emurueva@mail.ru



Галсандоржиева Татьяна Намжиловна

аспирант кафедры «Налоги и налогообложение» Восточно-Сибирского
государственного университета технологий и управления
г. Улан-Удэ
E-mail: galsandorzieva@mail.ru

Анализ налоговых поступлений в Республике Бурятия: отраслевой аспект

Аннотация: Проведен анализ динамики поступлений налоговых доходов по видам экономической деятельности и уровням бюджетной системы. С целью оценки отраслевых особенностей налогообложения использован показатель налоговой нагрузки. Выявлены виды экономической деятельности со значительным и минимальным вкладом в формирование доходной части бюджета Республики Бурятия.

Ключевые слова: социально-экономическое развитие регионов, налоговые доходы, налоговая нагрузка, виды экономической деятельности, отраслевая структура налоговых доходов.

Annotation: The authors analyze the dynamics of tax incomes by the types of economic activity and levels of the budgetary system. In order to assess the industry-specific characteristics of taxation the authors used a tax burden indicator. This analysis identified the types of economic activity that have significant and minimum contributions to the revenues of the budget of the Republic of Buryatia.

Keywords: Social and economic development of regions, tax income, tax burden, types of economic activity, industry-related structure of tax income.

Проблема анализа и оценки бюджетно-налоговых показателей на региональном уровне как инструмента макроэкономического регулирования в современных условиях приобретает особое значение в связи с задачами повышения устойчивости динамики социально-экономического развития республики и реализации антикризисного потенциала бюджетно-налоговой политики. Целью анализа налоговых поступлений является получение комплексной информации, необходимой при стратегическом планировании для принятия решений на региональном уровне.

Налоговыми органами Республики Бурятия за 2014 год обеспечено поступление в консолидированный бюджет Российской Федерации налогов и сборов, администрируемых ФНС России, в сумме 21 877,2 млн. руб. с темпом роста 100,8% к 2011 году. При этом поступления в федеральный бюджет уменьшились на 57,9%, в консолидированный бюджет Республики Бурятия – увеличились на 8,6% (таблица 1).

Таблица 1 – Динамика поступлений налогов и сборов по РБ в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2011-2014гг.*

	2011 г., млн. руб.	2012 г., млн. руб.	2013 г., млн. руб.	2014 г., млн. руб.	Темп роста (2014 г. по сравнению с 2011 г.), %	Отклонение (2014 г. по сравнению с 2011 г.), млн. руб.
Поступило в консолидированный бюджет РФ – всего, в т.ч.:	21706,5	21358,9	21084,3	21877,2	100,8	+170,7
Федеральный бюджет	2545,5	970,0	-512,2	1071,8	42,1	-1473,7
Консолидированный бюджет Республики Бурятия – всего	19161,0	20388,9	21597,4	20805,4	108,6	+1644,4

*Источник: составлено по данным отчета по форме № 1-НОМ «О поступлениях налоговых платежей в бюджетную систему РФ по основным отраслям экономики» [8].

Исполнение консолидированного бюджета Республики Бурятия в 2014 году проходило в непростых условиях, вызванных сокращением доходов и необходимостью

исполнения принятых на федеральном уровне актов прямого действия по обеспечению повышения заработной платы в бюджетной сфере. Основные источники налоговых доходов консолидированного бюджета Республики Бурятия в 2014 г.: налог на доходы физических лиц – 52,1%, налог на прибыль организаций – 15,3%, налог на имущество организаций – 11,7%, составившие в сумме 79,1% (см. таблицу 2).

Таблица 2 – Налоговые доходы консолидированного бюджета Республики Бурятия в 2013-2014 гг.

Поступления в бюджет по видам налогов	2013 г.		2014 г.		Темп роста (2014 к 2013) %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
Всего, в т.ч.:	21084281	100,0	21877354	100,0	103,8
1) В Федеральный бюджет, всего	16240370	77,0	16321012	74,6	100,5
из них:					
Налог на прибыль	4982727	23,6	3340046	15,3	67,0
Налог на доходы физических лиц	11293757	53,6	11391230	52,1	100,9
Налог на добавленную стоимость	-1570012	-7,4	388619	1,8	-24,8
Акцизы	685511	3,3	211780	1,0	30,9
Налоги и сборы за пользование природными ресурсами	727760	3,5	807957	3,7	111,0
из них: НДС	700269	3,3	782921	3,6	111,8
Остальные налоги и сборы	120627	0,6	181380	0,8	150,4
2) В региональный бюджет, всего	2533994	12,0	2969727	13,6	117,2
из них:					
налог на имущество	2175107	10,3	2551326	11,7	117,3
транспортный налог	357931	1,7	417385	1,9	116,6
3) В местные бюджеты	618582	2,9	810108	3,7	131,0
4) Налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами	1691335	8,0	1776507	8,1	105,0

Основными причинами, повлиявшими на снижение поступлений налоговых доходов, являются замедление темпов экономического роста, ухудшение финансового состояния организаций, замедление темпов роста фонда заработной платы, внешние факторы (уменьшение акцизов, поступающих в бюджет республики по распределению Федерального казначейства). Основные доходные источники с отрицательной динамикой в 2014 г.: налог на прибыль (снижение на 33% к 2013 году), акцизы (на 30,9%). Наблюдается замедление темпов роста по НДС (с 112,8% в 2013 г. до 100,9% в 2014 г.) и налогам на совокупный доход (с 108,1% в 2013 г. до 105,1% в 2014 г.).¹

Рост поступлений по имущественным налогам на 19,9% обусловлен поэтапной отменой федеральной льготы по налогу на имущество организаций для естественных монополий, отменой льготы по земельному налогу для учреждений, финансируемых из местных бюджетов, по решениям представительных органов местного самоуправления (г. Улан-Удэ) и ростом кадастровой стоимости земельных участков. В отчетном периоде по налогу на добычу полезных ископаемых отмечается рост 111,8%, обусловленный ростом средней цены на золото (за 2014 г. на 8,2% к уровню 2013 г.) и ростом объемов добычи золота.

Налоговые поступления зависят от отраслевой структуры экономики региона и являются важным источником доходной части бюджета Республики Бурятия.

Республика Бурятия относится к группе регионов с относительно невысокой плотностью населения и сравнительно низким уровнем социально-экономического развития. Уровень развития региона в значительной степени определяется отрасле-

1 [Электронный ресурс]. – URL: <http://minfinrb.ru/>.

вой структурой экономики. По итогам 2014 г. темпы роста валового регионального продукта в Республике Бурятия по оценке составили 100,3% к уровню 2013 г.¹ Индекс промышленного производства по итогам 2014 года составил 102,0% (в РФ – 101,7%). В отраслевом разрезе по данным из таблицы 3 за период с 2011 по 2014 гг. прослеживается тенденция снижения доли в объеме ВРП добычи полезных ископаемых на 1,2% (с 6,0% до 3,8%), обрабатывающих производств на 1,4% (с 16,2% до 14,8%).

Таблица 3 – ВРП и его структура по видам экономической деятельности за 2011- 2014 гг.*

Отрасли экономики	ВРП, млн. руб.				Структура ВРП, %			
	2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014
ВРП, всего	153624,1	164737,8	177692,1	178495,9	100,0	100,0	100,0	100,0
Сельское хозяйство, рыболовство, рыбоводство	9281,7	8806,2	8865,8	9638,8	5,9	5,3	5,0	5,4
Добыча полезных ископаемых	9206,4	8165,7	7239,1	6782,8	6,0	5,0	4,1	3,8
Обрабатывающие производства	24937,8	21684,7	25112,5	26417,4	16,2	13,2	14,1	14,8
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	7144,0	7336,7	8409,0	8389,3	4,7	4,5	4,7	4,7
Строительство	10368,4	12192,6	11672,4	11780,7	6,7	7,4	6,6	6,6
Оптовая и розничная торговля	18594,7	21995,7	25068,1	23740,0	12,1	13,4	14,1	13,3
Гостиницы и рестораны	2661,6	3517,1	3651,9	3391,4	1,7	2,1	2,1	1,9
Транспорт и связь	29381,9	31146,0	28934,9	33735,7	19,1	18,9	16,3	18,9
Финансовая деятельность	576,0	808,8	572,3	535,5	0,4	0,5	0,3	0,3
Операции с недвижимым имуществом	6744,4	8513,8	11005,8	8924,8	4,4	5,2	6,2	5,0
Государственное управление и обеспечение военной безопасности	14774,2	17532,7	19473,4	18536,6	9,6	10,6	11,0	10,4
Образование	9099,4	10342,2	11881,3	11602,2	5,9	6,3	6,7	6,5
Здравоохранение и предоставление соц. услуг	8791,1	10091,8	12408,5	12137,7	5,7	6,1	7,0	6,8
Предоставление прочих услуг	2062,5	2603,8	3397,1	2855,9	1,3	1,5	1,8	1,6

*Источник: данные Территориального органа федеральной службы государственной статистики по Республике Бурятия (2011-2013 гг.); 2014г. – оценка по данным Министерства экономики РБ [7; 11].

Л.Н. Лыковой отмечается: «налоговое бремя на различные налоговые базы в Российской Федерации значительно различается, а также имеют место отличия от европейских аналогов».² Налоговое бремя на корпоративные доходы и труд в России не

1 Экономический барометр за январь-декабрь 2014 года (на основе комплексного доклада Бурятстата № 01-01-04) / Министерство экономики Республики Бурятия. – Февраль 2015 г.

2 Лыкова Л.Н. Налоговое бремя Российской Федерации с точки зрения сравнительного анализа // Journal of Tax Reform. – 2015. – № 1. Том 1. – с. 89.

является высоким в сравнении с большинством стран Европы, но разрыв между номинальной налоговой ставкой и «скрытой налоговой ставкой» для корпоративных доходов в России слишком мал для того, чтобы сформировать существенные стимулы для долгосрочных инвестиций хозяйствующих субъектов.

Ранее Сайфиевой С.Н. была рассчитана совокупная отраслевая налоговая нагрузка за 1995-2003 гг. на основе применения показателей системы таблиц «Затраты – выпуск». ¹ Эффективность налоговой нагрузки можно определить, если отнести совокупную нагрузку к валовой добавленной стоимости (ВДС), валовой прибыли в ВДС и чистой прибыли в ВДС. Экономический смысл индикаторов эффективности отраслевого совокупного налогообложения заключается в измерении величины валовой добавленной стоимости и валовой прибыли в составе валовой добавленной стоимости, перераспределяемых с помощью совокупного налогообложения.

Фискальные мультипликаторы определяются на базе сопоставления изменений основных макроэкономических индикаторов (валового внутреннего продукта, потребления, инвестиций и др.) и базовых параметров бюджетно-налоговой политики (объема и структурных составляющих доходов и расходов бюджета) за определенный период времени. ²

С целью оценки отраслевых особенностей и распределения налоговой нагрузки используется показатель налоговой нагрузки (налоговый регулятор), рассчитываемый по отношению к добавленной стоимости по формуле: ³

$$НН_{о}^i = (НП_{фо}^i) / (ВДС_{о}^i) \times 100\%,$$

где $НП_{фо}^i$ – фактические налоговые поступления *i*-й отрасли в бюджетную систему РФ, $ВДС_{о}^i$ – валовая добавленная стоимость *i*-й отрасли.

При этом для расчета использованы данные Федеральной службы государственной статистики (Росстата) о произведенной валовой добавленной стоимости в отраслях в основных ценах по разделам ОКВЭД в детализированной разработке, ⁴ а также отчет ФНС России по форме № 1-НОМ «Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности» ⁵ (табл. 4).

Таблица 4 – Налоговые поступления и налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в Республике Бурятия в 2013 г.

№	Виды экономической деятельности	Налоговые доходы в 2013 г.		Валовая добавленная стоимость в 2013 г.		Показатель налоговой нагрузки в 2013 г., в % (гр.3/гр.4)
		млн. руб.	%	млн. руб.	%	
1	2	3	4	5	6	7
1	Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	72,5	0,3	8802,3	5,0	0,8
2	Рыболовство, рыбоводство	21,1	0,1	63,5	0,0	33,3
3	Добыча полезных ископаемых	-1255,1	-6,0	7239,1	4,1	-17,3
4	Обрабатывающие производства	4798,2	22,8	25112,5	14,1	19,1

1 Сайфиева С.Н. Методика расчета и эффективность отраслевой налоговой нагрузки в 200-2008 гг. // Финансы. – 2010. – №12. – с. 40-46.

2 Игонина Л.Л. О подходах к оценке эффективности бюджетно-налоговой политики // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2015. – № 3 – С. 54.

3 Ермакова Е.А. Налоговая нагрузка как показатель результативности налогового стимулирования модернизации в России // Экономические стратегии. – 2014. – № 1. – с. 103.

4 [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.gks.ru>, <http://burstat.gks.ru>.

5 [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.nalog.ru/rn03/>.

5	Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	1022,3	4,8	8409,0	4,7	12,2
6	Строительство	1550,8	7,4	11672,4	6,6	13,3
7	Оптовая и розничная торговля	2791,2	13,2	25068,1	14,1	11,1
8	Гостиницы и рестораны	158,7	0,8	3651,9	2,1	4,3
9	Транспорт и связь	2860,6	13,6	28934,9	16,3	9,9
10	Финансовая деятельность	1142,6	5,4	572,3	0,3	199,7
11	Операции с недвижимым имуществом	1457,8	6,9	11005,8	6,2	13,2
12	Государственное управление	3275,7	15,5	19473,4	11,0	16,8
13	Образование	1410,4	6,7	11881,3	6,7	11,9
14	Здравоохранение и предоставление социальных услуг	1291,4	6,1	12408,5	7,0	10,4
15	Предоставление прочих услуг	365,5	1,7	3397,1	1,9	10,8
16	Остальные ВЭД	120,6	0,6	0,0	0,0	–
	Итого по всем ВЭД	21084,4	100,0	177692,1	100,0	–

Уровень налоговой нагрузки в Республике Бурятия, также как и в России, неравномерно распределен по отраслям (подробнее см. в работе А. Чернявского). Высокая налоговая нагрузка отмечается в отраслях, имеющих минимальную валовую добавленную стоимость (рыболовство, рыбоводство, финансовая деятельность).

Внутри базовых отраслей экономики основной оборот организаций по видам экономической деятельности приходится на обрабатывающие производства; оптовую и розничную торговлю; государственное управление и обеспечение военной безопасности; транспорт и связь; строительство. За счет этих отраслей обеспечено две трети налоговых поступлений среди всех видов экономической деятельности.

Таблица 5 – Динамика поступлений налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности за 2011-2014 гг.

Поступление налогов и сборов в консолидированный бюджет РФ по основным видам экономической деятельности	2011, тыс. руб.	2012, тыс. руб.	2013, тыс. руб.	2014, тыс. руб.	Темп роста, % (2014 г. по сравнению с 2011 г.), гр.5/гр.2* 100	Отклонение (2014 г. по сравн. с 2011 г.), гр.5- гр.2
1	2	3	4	5	6	7
1) производство товаров	9988725	6914767	6209790	6328083	63,4	-3660642,0
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	365915	110317	72472	292322	79,9	-73593,0
Рыболовство, рыбоводство	24372	26604	21132	18601	76,3	-5771,0
Добыча полезных ископаемых	2358843	2091251	-1255142	-304345	-12,9	-2663188,0
Обрабатывающие производства	5055684	3992593	4798230	3586606	70,9	-1469078,0

Произв. и распределе- ние электроэнергии, газа и воды	631895	-898879	1022283	1120263	177,3	488368,0
Строительство	1552016	1592881	1550815	1614636	104,0	62620,0
2) производство услуг	11829154	14438021	14874491	15549271	131,4	3720117,0
Оптовая и розничная торговля	2434932	2837356	2791202	3000625	123,2	565693,0
Гостиницы и рестора- ны	119854	119108	158686	189586	158,2	69732,0
Транспорт и связь	2892043	3386865	2860631	2767228	95,7	-124815,0
Финансовая деятель- ность	1088639	1153553	1142637	1177890	108,2	89251,0
Операции с недви- жимым имуществом, аренда	1037027	1277263	1457784	1475671	142,3	438644,0
Государственное управ- ление	2208838	2832315	3275726	3436964	155,6	1228126,0
Образование	976570	1181296	1410437	1538823	157,6	562253,0
Здравоохранение	843262	1077446	1291402	1436138	170,3	592876,0
Предоставление про- чих услуг	219939	337938	365517	415146	188,8	195207,0
Остальные ВЭД, сведе- ния по физическим ли- цам, не относящимся к ИП и не имеющим код ОКВЭД	8050	234881	120469	111200	1381,4	103150,0
Итого по ВЭД	21817879	21352788	21084281	21877354	100,3	59475,0

¹Источник: составлено на основе отчета по форме № 1-НОМ «О поступлении налоговых платежей в бюджетную систему РФ по основным отраслям экономики»[8].

В 2014 году удельный вес налоговых поступлений в сфере производства товаров в Республике Бурятия составляет 28,9% (для сравнения в 2011 г. – 45,8%), а в сфере производства услуг – 71,1% (в 2011 г. – 54,2%).

В сфере производства товаров основной объем налоговых поступлений приходится на обрабатывающие производства, строительство и производство, распределение электроэнергии, газа и воды. В 2014 г. первую позицию по объему налоговых поступлений занимают обрабатывающие производства (3586,6 млн. руб. или 56,7%); вторую – строительство (1614,6 млн. руб. или 25,5%); третью – производство и распределение электроэнергии, газа и воды (1120,3 млн. руб. или 17,7%).

Значительный рост налоговых поступлений наблюдается только по виду экономической деятельности «производство и распределение электроэнергии, газа и воды» (177,3%). Снижение налоговых поступлений произошло в основном в сфере производства товаров: сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство (79,9%), рыболовство и рыбоводство (76,3%), обрабатывающие производства (70,9%). Значительное снижение объема налоговых поступлений наблюдается по виду экономической деятельности «добыча полезных ископаемых» – в 2014 г. на 2663,2 млн. руб. или 12,9% по сравнению с 2011 г., удельный вес составил «-» 4,8% (для сравнения: в 2013 г. «-» 20,2%, в 2012 г. «+» 30,2%, в 2011 г. – «+» 23,6%).

Основными причинами уменьшения поступлений вплоть до отрицательных являются: рост возмещения НДС в заявительном порядке в отрасли «Добыча полезных ископаемых» (АО «Хиагда», АО «Разрез Тугнуйский»); снижение объемов добычи и реализации драгоценных металлов (золото, серебро), связанного с истощением разведанных запасов, увеличением затрат на добычу в связи со снижением содержания

золота в добываемой руде (в 2014 г. и в первом полугодии 2015 г. – снижение объема добычи золота ООО «Артель старателей «Западная» и на руднике «Холбинский» ОАО «Бурятзолото»). Кроме того, приостановлена добыча золота на Коневинском месторождении ООО «Хужир Энтерпрайз».

В сфере производства услуг наибольший удельный вес в 2014 г. занимают следующие виды экономической деятельности: государственное управление; оптовая и розничная торговля, транспорт и связь, образование, здравоохранение и предоставление социальных услуг. В сумме их доля в общем объеме в сфере производства услуг составила – 78,3% (за 2011 год удельный вес составил – 80,7%). Первые три позиции занимают государственное управление (3437,0 млн. руб. или 22,1%); оптовая и розничная торговля (3000,6 млн. руб. или 19,3%); транспорт и связь (2767,2 млн. руб. или 17,8% (при этом удельный вес снизился в 2014 г. по сравнению с 2011 г. на 6,6%)). В сфере образования удельный вес налогов увеличился на 1,6%, составив 9,9% (1538,8 млн. руб.), доля «здравоохранения» возросла на 2,1%, составив 9,2% (1436,1 млн. руб.).

Наибольший рост поступлений в сфере услуг в 2014г. по сравнению с 2011 г. наблюдается по видам экономической деятельности: предоставление прочих услуг (188,8%), здравоохранение и предоставление социальных услуг (170,3%), гостиницы и рестораны (158,2%), государственное управление и обеспечение военной безопасности (155,6%), образование (157,6%), оптовая и розничная торговля (123,2%). Снижение налоговых поступлений наблюдается только по виду экономической деятельности «транспорт и связь» (95,7%).

В 2014 году в сфере производства товаров основная доля налоговых платежей в экономике Республики Бурятия приходится на налог на доходы физических лиц (24,5%), налог на прибыль (56,4%). На НДС приходится основная часть налоговых платежей в обрабатывающих производствах, в строительстве, в сфере производства и распределения электроэнергии и воды (см. таблицу 6).

Таблица 6 – Поступления основных налогов в консолидированный бюджет Республики Бурятия по видам экономической деятельности в 2014 г.

Виды экономической деятельности	Налог на прибыль		НДФЛ		НДС	
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %
Поступления за 2014 год – всего, в т.ч.:	3340046	15,3	11391230	52,1	388619	1,8
1) Производство товаров	1883701	56,4	2790218	24,5	-701865	-180,6
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	2745	0,1	161925	1,4	41802	10,8
Рыболовство, рыбоводство	395	0,0	13059	0,1	1123	0,3
Добыча полезных ископаемых	577477	17,3	473436	4,2	-2279209	-586,5
Обрабатывающие производства	1093850	32,7	1240514	10,9	550492	141,7
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	-10221	-0,3	567472	5,0	255899	65,8
Строительство	219455	6,6	333812	2,9	728028	187,3
2) Производство услуг	1456345	43,6	8601012	75,5	1090484	280,6
Оптовая и розничная торговля	408844	12,2	954761	8,4	705256	181,5
Гостиницы и рестораны	6902	0,2	72875	0,6	27798	7,2
Транспорт и связь	308242	9,2	1304949	11,5	222462	57,2

Финансовая деятельность	512203	15,3	475769	4,2	49665	12,8
Операции с недвижимым имуществом, аренда	200022	6,0	659825	5,8	-225	-0,1
Государственное управление	320	0,0	3025500	26,6	17235	4,4
Образование	4859	0,1	1212946	10,6	10846	2,8
Здравоохранение	9160	0,3	1174206	10,3	47815	12,3
Предоставление прочих услуг	5793	0,2	248336	2,2	9632	2,5
Остальные ВЭД	0	0,0	46	0,0	0	0,0
Сведения по физическим лицам, не относящимся к индивидуальным предпринимателям и не имеющим код ОКВЭД	0	0,0	-528201	-4,6	0	0,0

В 2014 г. значительно снизилась в 2014 г. доля акцизов в структуре налоговых платежей обрабатывающего производства, составив 5,9% (в 2011 г. – 22,5%), что явилось следствием продажи новому собственнику, смены юридического адреса в декабре 2013 г. и официального признания банкротом в 2014 г. холдинга «Байкалфарм» – единственного в Бурятии производителя алкогольной продукции. Из-за банкротства холдинга бюджет республики в 2014 году недополучил около полумиллиарда рублей.

В 2014 году в сфере производства услуг основная доля налоговых платежей в экономике приходится на НДС (75,5%), налог на прибыль (43,6%). В сфере производства услуг доля НДС составляет от 75 до 90% в отраслях бюджетной сферы: государственное управление (88%), образование (78,8%), здравоохранение (81,8%). Удельный вес НДС в общей сумме налоговых платежей в сфере «транспорт и связь» – 47,1%, «гостиницы и рестораны» – 38,4%, оптовая и розничная торговля – 31,8%. В 2014 г. удельный вес НДС в сфере производства услуг не значителен, например, в оптовой и розничной торговле – 23,5%, гостиницы и рестораны – 14,7%, транспорт и связь – 8%, государственное управление – 5%, здравоохранение – 3,3%. Максимальный удельный вес налога на прибыль наблюдается в 2014 г. в секторе «Финансовая деятельность» – 43,5% (в 2011 г. – 53,7%), в обрабатывающих производствах – 30,5% (в 2011 г. – 42,7%).

Анализ налоговых поступлений в бюджетную систему, по мнению Л.М. Архипцевой, необходим во взаимосвязи с оценкой состояния и развития социально-экономического положения страны, территорий, крупнейших и бюджетобразующих налогоплательщиков под воздействием происходящих изменений в налоговой политике, законодательстве о налогах и сборах, мотивации поведения налогоплательщиков.

Проведенный анализ показывает, что динамика налоговых поступлений является «барометром» уровня развития и стабильности экономики. При стратегировании социо-эколого-экономического развития республики в целях обеспечения планируемых структурных сдвигов в экономике, увеличения налоговых доходов консолидированного бюджета представляется необходимым прогнозирование влияния инструментов бюджетно-налоговой политики на устойчивую динамику экономического роста в сферах производства товаров и услуг, повышение инвестиционной привлекательности региона.

Библиографический список литературы:

1. Архипцева Л.М. Анализ налоговых поступлений //Налоги и налогообложение – 2008. – № 5. – с. 70-76.

2. Ермакова Е.А. Налоговая нагрузка как показатель результативности налогового стимулирования модернизации в России // *Экономические стратегии*. – 2014. – №1. – с. 102 – 109.
3. Игонина Л.Л. О подходах к оценке эффективности бюджетно-налоговой политики // *Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований*. – 2015. – № 3 – С. 54-58. Режим доступа: www.rae.ru/upfs/?section=content&op=show_article&article_id=6477.
4. Лыкова Л.Н. Налоговое бремя Российской Федерации с точки зрения сравнительного анализа // *Journal of Tax Reform*. – 2015. – № 1. Том 1. – с. 76-89.
5. Сайфиева С.Н. Методика расчета и эффективность отраслевой налоговой нагрузки в 200-2008 гг. // *Финансы*. – 2010. – № 12. – с. 40-46.
6. Чернявский А. Перспективы увеличения налоговой нагрузки в России / Институт «Центр развития» НИУ «Высшая школа экономики». Комментарии о Государстве и Бизнесе. – 2014. – 12-25 июля. – с. 19-21.
7. Экономический барометр за январь-декабрь 2014 года (на основе комплексного доклада Бурятстата № 01-01-04) / Министерство экономики Республики Бурятия. – февраль 2015 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://www.economy.govrb.ru/makroprognozirovanie/sepologenie.php?ELEMENT_ID=9732.
8. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.nalog.ru/rn03/>.
9. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.gks.ru>, <http://burstat.gks.ru>.
10. [Электронный ресурс]. – URL: <http://minfinrb.ru/>.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» информирует вас, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» выходит из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Мы благодарим наших постоянных авторов из научного сообщества Российской Федерации, а так же наших зарубежных коллег, за внимание и доверие к нашему изданию на протяжении более 10 лет (ровно столько длилась наша, несколько раз подтвержденная, аккредитация)!

Однако требования по включению в список аккредитованных изданий ВАК в 2015 году оказались неприемлемыми для нашего издания. При всем уважении к научному сообществу, наше издание, прежде всего, практический журнал со сложившейся традицией и кругом читателей. Перевод его в только научную плоскость будет способствовать потере уникальности журнала «Налоги и финансовое право», и, как следствие, к потере читательской аудитории. Что, в свою очередь, приведет к гибели журнала «Налоги и финансовое право» – уникальной консультационной научно-практической площадке для юристов, бухгалтеров, налоговых специалистов и аудиторов.

Потеря ВАКовского статуса никак не скажется на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Заместитель главного редактора
журнала «Налоги и финансовое право»
Татьяна Александровна Зекунова
(343) 350-11-62

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» – Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права».

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).

3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском язы-

ках, **ключевые слова** к статье на русском и английском языках, **пристатейный библиографический список**.

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем cnfr@cnfr.ru или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfr.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

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

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

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru