

9. Simmons, R. The role and potential of cooperative societies in reduction of poverty and development of local economy in Serbia / R. Simmons, M. M. Nikolich // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd institute of business. – 2011. – # 1 (14). – P. 22–46.

10. A social status and standards of living of the population of Russia: statistical bulletin 2008. – М.: Rosstat, 2008.

11. The federal target program Accessible housing for the young families for 2005–2015 [Electronic resource]. – Access Mode: <http://www.testpilots.ru/ref/law/housing2.htm>.

УДК 336.226
ББК 65.261.411.1

Мельникова Юлия Васильевна,
аспирант кафедры налогообложения и аудита
Волгоградской академии государственной службы,
г. Волгоград,
e-mail: gongcharova.sofia@gmail.com

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРИРОДОРЕСУРСНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ: КОМПЛЕКС РЕСУРСНО-РЕНТНЫХ И КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ

IMPROVEMENT OF THE NATURAL RESOURCES PAYMENTS: THE COMPLEX OF THE RESOURCE-RENT AND INDIRECT TAXES

В статье дается обоснование того, что перспективным направлением реформирования налоговой системы должно стать снижение налогового бремени на домашние хозяйства при косвенном налогообложении в сочетании с построением рентноориентированной системы налогообложения организаций нефтегазового сектора. При выборе направлений совершенствования налогообложения необходимо наравне с потенциальным фискальным эффектом учитывать и возможные издержки на различных этапах процесса реформирования: формирование системы, внедрение и контроль. Представлен сбалансированный комплекс косвенных и рентных налогов для Российской Федерации на период до 2020 г.

The article has provided justification of the fact that the promising trend of the reformation of the tax system should become reduction in the tax burden on the households with the indirect taxation in combination with the formation of the rent-oriented system of taxation of the oil and gas companies. While selecting directions of improvement of taxation it is necessary to consider potential expenses at different stages of the process of the reformation together with the potential fiscal effect: formation of system, introduction and control. The article provides the balanced complex of indirect and rent taxes for the Russian Federation for the period up to 2020.

Ключевые слова: налогоплательщик, косвенные налоги, прямые налоги, обложение рентного дохода, налог на добычу полезных ископаемых, рента, налоговое бремя, налог, система налогообложения, организации нефтегазового сектора.

Keywords: taxpayer, indirect taxes, direct taxes, the taxation of rent income, tax to the extraction of the minerals, rent, tax burden, tax, taxation system, oil and gas companies.

Область налоговых отношений является одной из немногих областей прямого соприкосновения экономических интересов государства и хозяйствующих субъектов, которая по своей природе предполагает наличие конфликта между этими интересами. Действительно, налоги по своей сути представляют источник доходов государства, поэтому государство напрямую заинтересовано в увеличении их объемов; для налогоплательщиков налоги – это неэффективное расходование средств (в том смысле, что подобное расходование не приносит прямых экономических выгод), тормоз экономического развития. Вследствие чего налогоплательщик заинтересован в снижении их объемов. Интересы государства изначально противоположны, в связи с чем единственная возможность установления равновесного состояния в данной области заключается в поиске компромисса экономических интересов обеих сторон¹.

Налоговая система Российской Федерации продолжает испытывать на себе реформационные трансформации. Обществу представляются как минимум два объяснения в необходимости продолжения изменения налоговой системы нашей страны².

Первое опирается на мнение о том, что налоговая система России является не вполне эффективной. Суть этой позиции раскрывается следующими аргументами: проведение социально-экономических преобразований, интеграция России в мировую экономику неизбежно требуют внесения поправок в налоговое законодательство. Сегодня решены не все задачи, поставленные в ходе налоговой реформы. Поэтому данная отрасль законодательства будет динамично изменяться³.

¹ Юрзинова, И. Л. Концепция налоговой политики как механизм согласования экономических интересов государства и хозяйствующих субъектов / И. Л. Юрзинова // Финансы. – 2007. – № 37 (277). – С. 62–72.

² Кабир, Л. С. Финансовые концепции природы налоговых систем / Л. С. Кабир // Экономика. Налоги. Право. – 2008. – № 2(3). – С. 47–59.

³ См.: Там же.

Второе объяснение необходимости изменения налоговой системы нашей страны базируется на завершающем этапе ее реформирования. Основные меры по совершенствованию налоговой системы, направленные на упрощение, повышение справедливости и экономической обоснованности взимаемых налогов и сборов, а также на снижение налоговой нагрузки, уже осуществлены. Необходимо создание для налогоплательщика максимально комфортных условий для уплаты налогов и сборов⁴.

Основные направления налоговых преобразований последних лет связаны с попытками сформировать универсальную налоговую систему с относительно невысокими налоговыми ставками и минимумом налоговых льгот. В этом направлении в последние годы двигались реформы налогообложения прибыли, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, единого социального налога и даже налога на доходы физических лиц.

Что касается текущих и предстоящих изменений, то, как отмечено в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2010 г. и на плановый период в период 2011 и 2012 гг.» (далее – Основные направления налоговой политики), в трехлетней перспективе приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее, – создание эффективной налоговой системы, сохранение сложившегося к настоящему моменту налогового бремени. Однако следует принимать во внимание, что налоговая политика, с одной стороны, будет направлена на противодействие негативным эффектам экономического кризиса, а с другой стороны, на создание условий для восстановления положительных темпов экономического роста. В этой связи важнейшим фактором проводимой налоговой политики будет являться необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы⁵.

Кроме того, предлагается внесение изменений в законодательство и уточнение ранее заявленных подходов

к проведению налоговой реформы по следующим направлениям⁶:

- совершенствование налогового контроля использования трансфертных цен в целях налогообложения;
- создание института консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций;
- совершенствование порядка учета в налоговых органах организаций и физических лиц, оптимизация взаимодействия, в том числе посредством передачи документов в электронном виде, между налоговыми органами и банками, органами исполнительной власти, местными администрациями, другими организациями, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с налоговым администрированием.

Как видим, предполагается уделить особое внимание трем главным направлениям реформирования налоговой системы и адаптации ее к современным условиям экономического развития. Планируется внесение изменений в действующее законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям совершенствования налогообложения: налог на прибыль организаций; налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; транспортный налог; налог на имущество организаций; специальные налоговые режимы; земельный налог; налог на имущество физических лиц; налогообложение некоммерческих организаций; налоговое администрирование; налогообложение организаций, осуществляющих строительство транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей; государственная пошлина.

Необходимо отметить, что Основные направления налоговой политики не являются нормативно-правовым актом, этот документ представляет собой основание для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, разрабатывается Минфином России в рамках цикла подготовки проекта федерального бюджета на очередной период.

Таблица 1

**Поступление администрируемых ФНС России доходов
в консолидированный бюджет РФ, январь-март 2008–2010 гг.**

	январь-март 2008 года	январь-март 2009 года	январь-март 2010 года
Всего поступило в консолидированный бюджет Российской Федерации	1 588,2	1 427,5	1 757,6
– в федеральный бюджет	680,0	622,9	824,7
– в консолидированные бюджеты субъектов РФ	908,2	804,5	932,9
из них:			
<i>Налог на прибыль организаций</i>	569,4	355,2	386,5
– в федеральный бюджет	169,0	95,5	46,9
– в консолидированные бюджеты субъектов РФ	400,4	259,7	339,6
<i>Налог на доходы физических лиц</i>			
– в консолидированные бюджеты субъектов РФ	322,5	338,6	358,6
<i>Налог на добавленную стоимость</i>			
– на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации	93,6	328,9	407,0
– на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь	9,1	6,1	8,3

⁴ Кабир, Л. С. Финансовые концепции природы налоговых систем / Л. С. Кабир // Экономика. Налоги. Право. – 2008. – № 2(3). – С. 47–59.

⁵ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (одоброено Правительством Российской Федерации 25 мая 2009 года) // Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/ (дата обращения: 12.01.2011).

⁶ См.: Там же.

	январь-март 2008 года	январь-март 2009 года	январь-март 2010 года
<i>Акцизы</i>	75,1	73,5	99,1
– в федеральный бюджет	28,9	15,6	26,0
– в консолидированные бюджеты субъектов РФ	46,2	58,0	73,1
<i>Налоги и сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами</i>	400,8	187,6	340,0
– в федеральный бюджет	377,4	174,4	333,5
– в консолидированные бюджеты субъектов РФ	23,4	13,2	6,5
в том числе:			
<i>налог на добычу полезных ископаемых</i>	391,8	181,6	330,5
– в федеральный бюджет	368,9	168,9	324,6
– в консолидированные бюджеты субъектов РФ	23,0	12,8	5,9
<i>из него нефть:</i>	357,4	150,4	295,2
– в федеральный бюджет	339,6	142,9	295,2
– в консолидированные бюджеты субъектов РФ	17,9	7,5	0,0

Источник: составлено автором по данным ФНС России

Проведенный анализ налоговых поступлений на основе релевантной информации показал, что основными бюджетообразующими налогами являются НДС, НДСПИ и налог на прибыль. Поэтому особое значение при реформировании должно быть уделено именно этой группе налогов (табл. 1).

Всего в январе-марте 2009 г. в федеральный бюджет поступило 735 млрд рублей администрируемых ФНС России доходов, что на 7 % меньше, чем в январе-марте 2008 г., что обусловлено снижением поступлений налога на прибыль, акцизов по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории России, и НДСПИ.

Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями НДС (45 %), налога на добычу полезных ископаемых (23 %), ЕСН (15 %) и налога на прибыль (13 %).

Поступления налога на прибыль организаций в федеральный бюджет России в январе-марте 2009 г. составили 95 млрд рублей. По сравнению с январем-мартом 2008 г. поступления снизились в 1,8 раза. Основным фактором, повлиявшим на снижение поступлений налога на прибыль организаций в бюджет, является снижение сальдированного финансового результата предприятий в целом по экономике. По данным Росстата, начиная с декабря 2008 г., сальдированный финансовый результат предприятий в целом по экономике имел отрицательное значение. В декабре 2008 г. он составил 581,3 млрд рублей против +1 201,8 млрд рублей в декабре 2007 г. В январе 2009 г. – 184 млрд рублей против +438 млрд рублей в январе 2008 г. Кроме того, начиная с января 2009 г., снизились поступления по налогоплательщикам, уплачивающим налог на прибыль организаций ежемесячно, исходя из фактически полученной прибыли, в связи с понижением с 2009 г. ставки налога, зачисляемого в федеральный бюджет, с 6,5 до 2 %.

Поступления НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории России, в январе-марте 2009 г. составили 329 млрд рублей и по сравнению с январем-мартом 2008 г. выросли в 3,5 раза. Рост поступлений связан с переходом в 2008 г. на квартальную уплату налога, в результате чего в январе 2008 г. уплата НДС производилась по результатам хозяйственной деятельности одного месяца – декабря 2007 г., в феврале и марте упла-

та налога не производилась. В I квартале 2009 г. уплата производилась по результатам хозяйственной деятельности в целом за IV квартал 2008 г.

Налогом на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию России из Республики Беларусь, поступило в январе-марте 2009 г. более 6 млрд рублей, что на 33 % меньше, чем в январе-марте 2008 г.

Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет составили в январе-марте 2009 г. 16 млрд рублей и снизились относительно января-марта 2008 г. в 1,8 раза. Снижение поступлений связано с тем, что акцизы на нефтепродукты (автомобильный бензин, дизельное топливо и моторные масла) с 2009 г. зачисляются полностью в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налогом на добычу полезных ископаемых в январе-марте 2009 г. поступило в федеральный бюджет 169 млрд рублей, в том числе на добычу нефти – 143 млрд рублей. По сравнению с январем-мартом 2008 г. поступления НДСПИ снизились в 2,2 раза, что обусловлено снижением цены на нефть (с 89,9\$ в декабре 2007 г. – феврале 2008 г. до 41,1\$ в декабре 2008 г. – феврале 2009 г., или на 54 %) и снижением объемов добычи природного газа в декабре 2008 г. – феврале 2009 г. на 10 % по сравнению с декабрем 2007 г. – февралем 2008 г. (рис. 1).

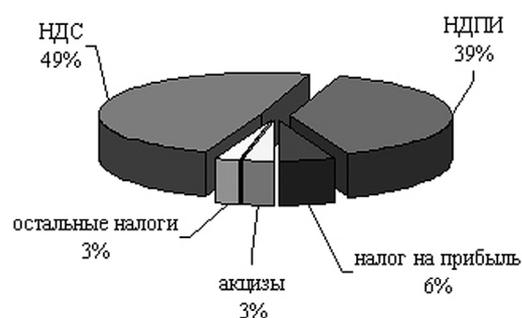


Рис. 1. Структура поступлений, администрируемых ФНС России, доходов в федеральный бюджет по видам налогов в январе-марте 2010 года (%)

Источник: ФНС России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.nalog.ru (дата обращения: 15.01.2011)

Согласно рис. 1 всего в январе-марте 2010 г. в федеральный бюджет поступило 824,7 млрд рублей, что на 32 % больше, чем в январе-марте 2009 г. Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями НДС (49 %), налога на добычу полезных ископаемых (39 %) и налога на прибыль (6 %).

Поступления налога на прибыль организаций в январе-марте 2010 г. составили 46,9 млрд рублей, что в 2 раза меньше, чем в январе-марте 2009 г. Уменьшение поступлений в основном связано со снижением с 1 января 2009 г. ставки для зачисления налога в федеральный бюджет с 6,5 до 2 %. При этом, в соответствии с законодательством, ежемесячные авансовые платежи (за исключением платежей по фактически полученной прибыли) в I квартале 2009 г. уплачивались по ставке 6,5 %.

Налогом на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории России в январе-марте 2010 г., поступило 407,0 млрд рублей, что на 24 % больше, чем в январе-марте 2009 г. Налогом на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию России из Республики Беларусь в январе-марте 2010 г., поступило 8,3 млрд рублей, что на 37 % больше, чем в январе-марте 2009 г.

Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет в январе-марте 2010 г. составили 26,0 млрд рублей и выросли относительно января-марта 2009 г. в 1,7 раза, что связано с переходом с 01.01.2010 на уплату налога один раз в месяц (не позднее 25 числа месяца, следующего за налоговым периодом) вместо ранее действовавших 2 сроков (не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, и не позднее 15-го числа второго месяца). Таким образом, в январе 2010 г. платежи поступили по трем срокам (за ноябрь по сроку 15 января и за декабрь по срокам 25 января и 15 февраля).

Налогом на добычу полезных ископаемых в январе-марте 2010 г. поступило 324,6 млрд рублей, в том числе на добычу нефти – 295,2 млрд рублей, газа горючего природного – 24,4 млрд рублей, газового конденсата – 1,9 млрд руб. По сравнению с январем-мартом 2009 г. поступления НДС выросли в 1,9 раза, что обусловлено повышением цены на нефть (с 41,1\$ в декабре 2008 г. – феврале 2009 г. до 73,9\$ в декабре 2009 г. – феврале 2010 г., или в 1,9 раза).

Очевидно, что, несмотря на проводимые изменения, структура доходов практически не меняется, поэтому рассмотрим далее результаты реформирования некоторых налогов и определим сбалансированную модель бюджетобразующих косвенных и рентных налогов на долгосрочную перспективу.

Налог на добавленную стоимость в настоящее время в России, несмотря на массированную его критику и активное недовольство им как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов, в целом соответствует своим зарубежным аналогам. Более того, отечественная его модель представляет собой прототип налога на потребление (в отличие от налога, построенного по типу налога на доходы или налога на валовой продукт). Именно этот тип НДС

(налог на потребление) принято считать наиболее прогрессивным⁷.

С определенной долей условности можно выделить два этапа в развитии законодательства и практики обложения налогом на добавленную стоимость в России. Первый этап условно можно датировать 1992–1997 гг., когда совершенствование законодательства шло по принципу «латания дыр». Изначально сформулированный в достаточно общем виде закон (даже при наличии инструкций) оставлял для налогоплательщиков довольно большие возможности для маневров и сокращения налоговых платежей. В этот период доминировала тенденция поэтапного перекрытия лазеек уклонения от уплаты налога. Так, первоначально в базу обложения НДС не включались авансы по заключенным договорам, обращение предметов залога в пользу залогодержателя, штрафные санкции за нарушение хозяйственных договоров и др. Кроме того, ситуация с отсутствием обложения авансовых платежей в 1992–93 гг. немало способствовала разрыванию кризиса платежей. Экономические агенты не были заинтересованы в проведении окончательных расчетов за отгруженную продукцию, поскольку существенная часть этой суммы уходила на расчеты по налогу. Использование этих положений налогоплательщиками для сокращения налоговых платежей потребовало внесения изменений в законодательство.

В результате перекрытия этих и целого ряда других из весьма обширного списка лазеек в 1997–98 гг. сформировалась специфическая российская модель исчисления облагаемой базы по данному налогу – в базу налогообложения включались все поступления в пользу налогоплательщика, не обязательно связанные с расчетами за реализованную продукцию и оказанные услуги. Такой подход к формированию облагаемой базы для некоторых категорий налогоплательщиков приводил к «распрямлению» данного налога – его превращению из косвенного налога в прямой налог на доходы. Особенно отчетливо это проявлялось на компаниях – институтах финансового рынка.

Существенной спецификой данного налога в этот период был запрет на вычет в общем порядке «входящего» НДС в отношении объектов капитального строительства, что сближает используемую в России (в этот период) модель с построенной по типу валового продукта. Это негативно сказывалось на инвестиционном процессе.

С 1997–98 гг. начинает постепенно доминировать другая тенденция в отношении реформирования налогового законодательства – происходит перенос акцентов с активной «борьбы» с налогоплательщиками на стремление сформировать внутренне не противоречивый налог, удовлетворяющий (по мере возможности) таким требованиям, как нейтральность, экономическая и административная эффективность и др.

В результате принятия и введения в действие гл. 21 Налогового кодекса с последующими ее уточнениями многие наиболее одиозные положения старой модели НДС были устранены. Это относится к порядку исчисления облагаемой базы (в части авансов, штрафных санкций и др.), к порядку зачета «входящего» налога по

⁷ Шувалова, Е. Б. Система обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации: монография / Е. Б. Шувалова. – М.: Экономика, 2003. – 448 с.

основным средствам, ликвидации перекося в отношении физических и юридических лиц – экономических агентов и т. д. В настоящее время налоговая база по НДС, хотя и имеет существенно выраженную специфику, в целом соответствует основным положениям так называемого модельного закона, рекомендуемого Шестой директивой ЕС (17/388/ЕС)⁸.

Использование НДС, построенного по типу налога на потребление, в сочетании с исчислением налога по принципу страны назначения формируют ситуацию, при которой высокие темпы экономического роста при активном инвестировании в основные средства и рост экспорта вызывают сокращение поступлений налога за счет увеличения доли налога, подлежащей возмещению из бюджета.

Следовательно, высокие темпы экономического роста, сопровождающиеся ростом инвестиций, при прочих равных условиях приводят к росту объема НДС, подлежащего возмещению из бюджета, растет доля возмещаемого налога в объеме его поступлений. Аналогично, чем больше объем экспорта, тем более значительны объемы возмещения налога. Последние также зависят и от характера экспорта, от той доли, которую составляют в нем товары с высокой долей добавленной стоимости. Влияние этого фактора будет ощущаться в случае существенного изменения структуры экспорта.

Рост объемов экспорта и инвестиций в российскую экономику при прочих равных условиях приводит к снижению итоговой суммы налога на добавленную стоимость, поступающего в бюджетную систему. Это и некоторые другие процессы находят свое отражение в отношении налоговой базы по НДС к ВВП (рис. 2).

На рис. 2 отчетливо видна тенденция расширения налоговой базы по НДС в 1998–2001 гг. Так, если в 1995 г. под обложение этим налогом попадало только 32 % добавленной стоимости, произведенной в экономике, то к 2001 г. уже 39,2 %, в 2002–2003 г. эта доля несколько сократилась, а в 2005 г. практически вернулась к своему максимальному значению и составила 39,5 %. В 2006 г. наблюдалось выраженное сокращение доли налоговой базы по НДС в ВВП до 33 % ВВП.

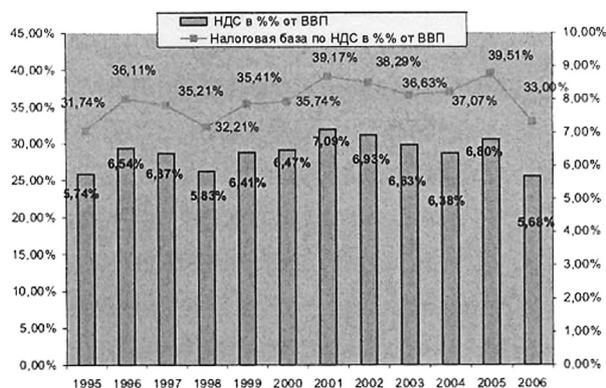


Рис. 2. Поступления НДС и налоговая база по НДС (% ВВП)

Источник: Лыкова, Л. Н. Основные направления налоговых реформ в России и их результаты / Л. Н. Лыкова // Экономика. Налоги. Право. – 2009. – № 1(2). – С. 69

⁸ Лыкова, Л. Н. Основные направления налоговых реформ в России и их результаты / Л. Н. Лыкова // Экономика. Налоги. Право. – 2009. – № 1(2). – С. 61–74.

Теоретически одним из ключевых достоинств НДС является равномерное распределение налогового бремени между экономическими агентами пропорционально добавленной стоимости, добавленной обработкой. Эта теоретическая конструкция верна при соблюдении значительного количества условий (как макро-, так и микрохарактера), в частности, если налог строится по типу налога на валовой продукт, если во внешнеэкономической деятельности имеет место обложение по принципу страны происхождения, если все документы, подтверждающие право налогоплательщика на зачет «входящего» налога, оформлены надлежащим образом и др. Если же эти условия не соблюдаются, возникают большие или меньшие отклонения от идеального распределения налогового бремени. В рамках российской модели при прочих равных условиях, чем выше доля экспорта в объеме производства отрасли, тем меньше общая налоговая нагрузка (национальная) на отрасль, оцененная как сумма НДС, соотношенная с валовой добавленной стоимостью в отрасли, чем выше объем инвестиций, тем меньше соотношение выплаченного налога и добавленной стоимости и т. д.

В настоящее время российский НДС обладает выраженными характеристиками регрессивности в отношении доходов населения. Так, 10 % самых наименее обеспеченных граждан уплачивают в цене приобретаемых товаров, работ и услуг в качестве НДС на 5,9 % больше налога, чем 10 % самых богатых. Не снимает данной проблемы и использование пониженной ставки для основных продовольственных товаров. По имеющимся в экономической литературе оценкам при полной отмене действующих сегодня льгот 10 % наименее обеспеченных российских граждан будут оплачивать на 27,2 % больше этого налога в цене потребляемых ими товаров и услуг по сравнению с наиболее обеспеченной.

Безусловно, в одночасье НДС отменить нельзя. Это существенным образом скажется не только на доходах, но и на расходах бюджета. Поэтому, с одной стороны, если государство предпримет попытки снижения НДС на 1 % один раз в два года, то это позволит в первую очередь снизить налоговое бремя на домашние хозяйства. С другой стороны, возможен вариант снижения НДС до минимально низкой ставки с отменой налоговых вычетов для хозяйствующих субъектов.

Акцизы применяются во всех странах с рыночной экономикой. Они установлены на ограниченный перечень товаров, спрос на которые неэластичен, и играют двоякую роль: во-первых, это один из доходных источников бюджета; во-вторых, это средство ограничения потребления подакцизных товаров и регулирования спроса и предложения товаров. Повышение ставок акцизов как один из инструментов увеличения поступлений в государственный бюджет применяется чаще всего, когда требуется устранить бюджетный дефицит⁹.

Различая акцизы и налог на добавленную стоимость, следует уточнить, что косвенные налоги (налоги на потребление) являются акцизной группой налогов. Это обусловлено, в том числе, историческим развитием системы косвенного обложения, которая в дореволюцион-

⁹ Рябков, В. А. Пути совершенствования налогового законодательства в сфере уплаты акцизных сборов с алкогольной продукции / В. А. Рябков // Адвокат. – 2005. – № 1. – С. 76–78.

ный и советский период (до 1930-х гг.) существования Российского государства была представлена акцизами и таможенными платежами.

Акцизную группу налогов можно условно разделить на налоги, взимаемые с предметов массового спроса, налоги с предметов второстепенной необходимости и налоги с предметов роскоши. Косвенным налогом, облагающим и предметы массового спроса, и предметы второстепенной необходимости, и предметы роскоши, в настоящее время является НДС.

В экономической литературе НДС иногда именуют универсальным акцизом в силу широкого охвата налогообложением потребительских товаров (работ, услуг), и соответственно этот налог несет основную нагрузку по реализации фискальной функции косвенного налогообложения. НДС взимается на всех стадиях производства распределения. Акциз же уплачивается, как правило, непосредственным производителем подакцизных товаров при (или после) их реализации. Налогоплательщиками акцизов, в отличие от НДС, не являются все последующие перепродавцы подакцизных товаров.

Как и в случае с таможенными пошлинами, отличие акциза от налога на добавленную стоимость состоит также в том, что действие акцизов ограничивается отдельными сферами общественной жизни (обращение подакцизных товаров).

Акцизы сегодня являются косвенным налогом на «предметы второстепенной необходимости» и в результате этого должны снижать общее регрессивное действие косвенного обложения. Альтернативой такому обложению может быть введение сложной структуры взимания НДС (широкая дифференциация ставок налога в зависимости от категорий товаров (услуг)). В связи с этим указывается, что если государство желает ввести прогрессивный косвенный налог, то предпочтительнее использовать акцизы, чем усложнять структуру НДС. Преимущество использования акцизов как альтернативы множественным ставкам налога на добавленную стоимость заключается, прежде всего, в разделении механизмов сбора налогов. Поскольку акцизы уплачиваются, как правило, на производственном этапе сравнительно небольшим количеством производителей, за уплатой налога осуществляется контроль как с учетной, так и с «физической» точки зрения, что обеспечивает хорошую собираемость и устойчивость поступлений. То есть более рациональным является взимание акцизов и НДС независимо друг от друга¹⁰.

Известно, что по общему правилу налоговая база налога на добавленную стоимость для подакцизных товаров и минерального сырья определяется как стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен с учетом акцизов и без включения в них НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ). В исследованиях экономической науки это объясняется тем, что акцизы начисляются на более ранней стадии производственно-коммерческого цикла, расчет налогов с цены, включающей НДС, является более сложным с административной точки зрения. По этой причине гораздо легче начислять НДС на цену с учетом

акцизов, а их ставки устанавливать с учетом налога на добавленную стоимость – обычно при введении НДС ставки акцизов меняют таким образом, чтобы розничная цена подакцизных товаров с учетом акцизов и налога на добавленную стоимость не изменилась.

Ресурсные налоги и платежи рентного характера применяются в основном в добывающих отраслях (нефтяной, угольной), представляют собой плату за добычу или использование природных ресурсов (вода, земля, лесные угодья, полезные ископаемые), кроме фискального и регулирующего воздействия на процесс производства могут предусматривать экологический эффект (ограничение потребления природных ресурсов и охрану окружающей среды)¹¹.

Введение с 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых преследовало цель формирования дополнительного источника налоговых поступлений и перераспределения части доходов добывающих компаний в пользу общества в лице государства (главным образом, так называемых рентных доходов). В качестве еще одной цели введения налога зачастую выдвигалась задача реализации государством права собственности на объект деятельности – минеральные ресурсы.

За восемь лет существования налога первая из заявленных целей была реализована наиболее значительно. Действующая сегодня модель НДС, строго говоря, вообще не привязывается к наличию рентных доходов за исключением того обстоятельства, что действует в добывающих отраслях, где рента как таковая должна быть. Не во всех случаях эта модель привязывается и к прибыли добывающих предприятий. В самой конструкции данного налога не учитываются обстоятельства, которые однозначно влияют на процесс формирования, получения и присвоения ренты.

Спецификой данного налога является регрессивность обложения, которая имеет место не только по отношению к доходам компаний, но и непосредственно по отношению к объемам добычи. И связано это с конструкцией самого налога, его внутренней противоречивостью. Фактически российское законодательство по НДС предусматривает четыре модели исчисления налога на добычу полезных ископаемых, по которым различаются порядок определения облагаемой базы (а по одной из моделей и объект обложения), порядок ее исчисления, налоговые ставки и механизмы их установления, а также некоторые другие элементы и параметры.

В том виде, в котором НДС существует сегодня в отечественной налоговой системе, он представляет собой регрессивный налог. Регрессивный – как в отношении доходов и прибыли добывающих компаний, так и в отношении объемов добычи. Этот налог вообще не нацелен на «улавливание» дифференциального дохода в добывающих отраслях. Это касается налога, взимаемого при добыче всех полезных ископаемых, но наиболее выражено это проявляется в нефтедобыче, на долю которой устойчиво приходится более 85 % всех поступлений налога. По добыче нефти за счет плавающей ставки налога акцент смещается на «улавливание» конъюнктурного

¹⁰ Из программы Союза Правых Сил «Проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации» // Бюджетная система Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.budgetrf.ru (дата обращения: 12.01.2011).

¹¹ Зарубежная финансовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://fin.ralax.ru/2008/fin/71/index.shtml> (дата обращения: 15.01.2011).

дохода или экономической ренты – установленная специфическая ставка повышается по мере роста мировых цен на нефть и курса доллара.

К числу основных проблем, порождаемых НДС и наиболее отчетливо просматривающихся в нефтедобыче, можно отнести следующие. Имеющая место регрессивность обложения порождает «выдавливание» из отрасли мелких производителей. Для крупных нефтедобывающих компаний (вертикально интегрированных) со значительной долей экспорта в объеме реализации, возможностями использования трансфертного ценообразования НДС менее обременителен, чем для мелких производителей. Поскольку регрессивность налогообложения имеет место не только по отношению к доходам компаний, но и непосредственно по отношению к объемам добычи, в проигрыше оказываются компании, добывающие более тяжелую нефть. Суть проблемы состоит в том, что ставки НДС установлены в рублях за тонну – единицу веса, а цены (мировые цены) – за единицу объема – баррель. Отсюда, чем нефть «тяжелее» (имеет более высокую плотность), тем при прочих равных условиях налог будет больше, а реализованный объем меньше.

Ориентированная на мировые цены ставка НДС ставит в заведомо невыгодное положение компании, работающие преимущественно на внутренний рынок. Ключевой проблемой здесь является существенный отрыв цен внутреннего рынка от цен экспортных контрактов. Здесь необходимо оговориться, что термин «внутренний рынок» по отношению к нефти использовать не вполне корректно, так как рынка нефти как такового внутри России не существует. В рамках сегмента вертикально интегрированных компаний поставки нефти на НПЗ осуществляются по трансфертным ценам, определяемым политикой соответствующих компаний. В рамках сегмента малых и средних нефтедобывающих компаний ситуация иная. Поставки нефти на независимые нефтеперерабатывающие заводы и заводы вертикально интегрированных компаний осуществляются по индивидуальным контрактам и в значительной степени предопределяются степенью загруженности предприятий. Существенную роль в ценообразовании на данном сегменте «рынка» играет пропускная способность экспортных мощностей (трубопроводов и портов, в первую очередь). Если мощности загружены («перегружены»), прирост нефтедобычи вынужденно отправляется на внутренний рынок. В результате цены внутреннего рынка существенно отличаются от цен экспортных контрактов, предопределяясь совершенно иными факторами.

Плоская шкала НДС толкает компании на выборочную разработку высокопродуктивных участков, следствием чего является преждевременное обводнение скважин, захоронение в недрах разведанных запасов, увеличение числа неработающих скважин, вывод за пределы поля эффективных разработок ряда восточносибирских месторождений, иные аналогичные последствия.

Необходимо улучшить налогообложение НДС добычи углеводородного сырья. Например, в целях создания стимулов для разработки малых месторождений предполагается ввести понижающие коэффициенты при добыче нефти на таких месторождениях. При этом налоговая политика должна будет заключаться в создании

налоговых стимулов для месторождений, разработка которых требует значительных вложений и имеет низкую эффективность.

При налогообложении добычи угля нужно предусмотреть периодическое применение к ставкам налога на добычу полезных ископаемых коэффициента-дефлятора, учитывающего изменение цен на уголь, определяемого ежегодно. Это позволит автоматически индексировать налоговые ставки в соответствии с фактически сложившимся уровнем цен на уголь в предыдущем году. Также для налогоплательщиков будут предусмотрены стимулы, направленные на обеспечение безопасности труда при добыче угля.

Остроту данных проблем можно уменьшить реформированием рентной системы двумя способами:

- 1) конкретизация основных и вспомогательных элементов налога (дифференцированные налоговые ставки, налоговые каникулы, налоговые льготы и т. д.);
- 2) введение новых налогов (дополнительный налог на прибыль или введение налога на сверхприбыль – сверхдоходы).

В качестве практических рекомендаций по приоритетам налогового регулирования системы ресурсно-рентных платежей можно предложить:

1. Придать арендной плате за пользование лесами налоговый статус путем введения в раздел VIII «Федеральные налоги» НК РФ главы 25.4 «Лесной налог».
2. Придать налоговый статус платежам за загрязнение окружающей среды путем введения в раздел X «Местные налоги» НК РФ главы 32 «Экологический налог».
3. Внести изменения в п. 2 ст. 342 «Налоговая ставка» гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» путем установления специфических ставок в отношении всех видов добытых полезных ископаемых.
4. Исключить п. 3 ст. 342 «Налоговая ставка» гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», а именно отменить коэффициент $K_{\text{ц}}$, используемый для расчета НДС в отношении нефти.
5. Распространить действие п. 4 ст. 342 «Налоговая ставка» гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», а именно применять коэффициент $K_{\text{в}}$ при расчете НДС в отношении всех видов добываемых полезных ископаемых.
6. Дополнить ст. 343 «Порядок исчисления и уплаты налога» гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» пунктом «4. Сумма налога по добытым полезным ископаемым с коэффициентом отчислений $K_{\text{о}} = 0,3$ уплачивается в виде отчислений в Фонд воспроизводства минерально-сырьевой базы, оставшаяся часть уплачивается в соответствии с НК РФ».

В отношении косвенных налогов необходимо принять следующих мер:

1. Ввести в действие главу 27 «Налог с продаж» и перенести ее в раздел VIII «Федеральные налоги» НК РФ.
2. Вносить изменения регулярно один раз в два года в п. 2, п. 3 ст. 164 «Налоговые ставки» гл. 21 «Налог на добавленную стоимость», снижая ставки указанного налога на 1,5–2 %.
3. Вывести из состава объектов обложения налогом на добавленную стоимость товары, реализуемые домашним хозяйствам.

Сбалансированный комплекс косвенных и рентных налогов можно схематично представить согласно рис. 3.

Таким образом, перспективным направлением реформирования налоговой системы должно стать снижение налогового бремени на домашние хозяйства при косвенном налогообложении в сочетании с построением рентноориентированной системы налогообложения ор-

ганизаций нефтегазового сектора. При выборе направлений совершенствования налогообложения необходимо наравне с потенциальным фискальным эффектом учитывать и возможные издержки на различных этапах процесса реформирования: формирование системы, внедрение и контроль.

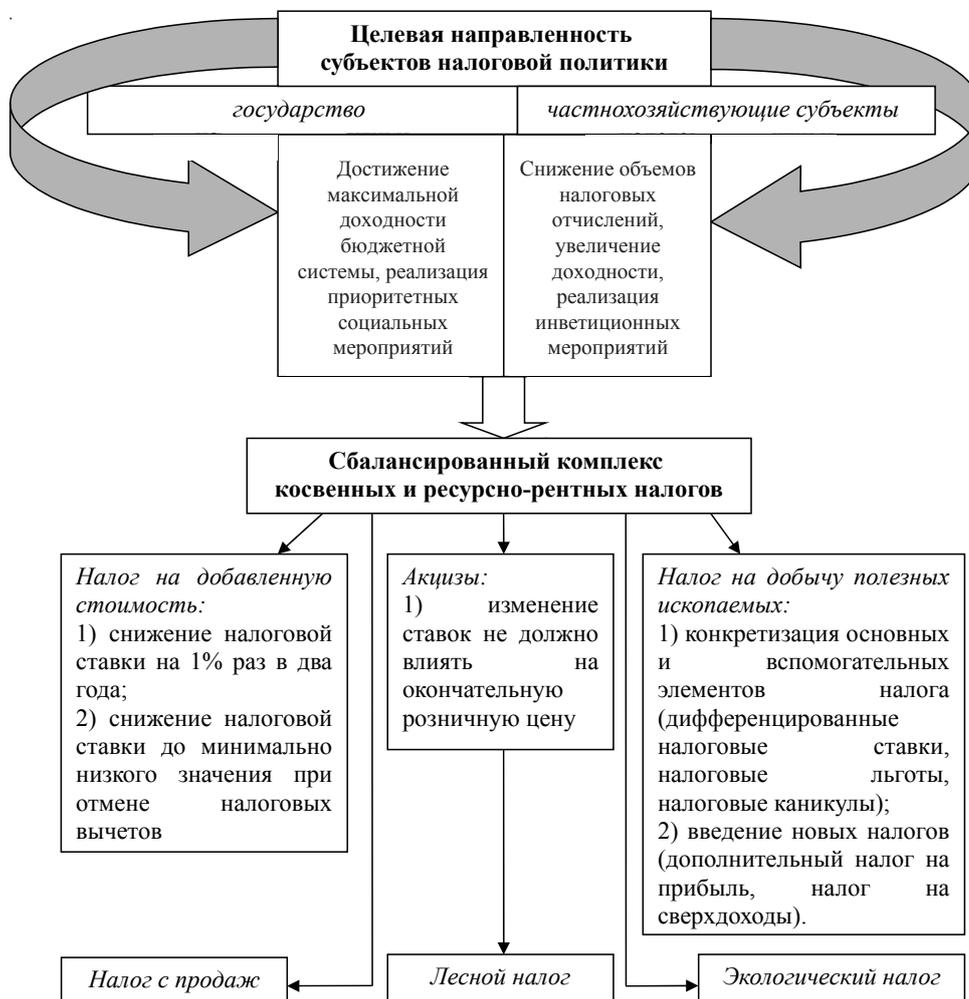


Рис. 3. Сбалансированный комплекс косвенных и рентных налогов до 2020 года

Источник: составлено автором

ЛИТЕРАТУРА:

1. Зарубежная финансовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://fin.ralax.ru/2008/fin/71/index.shtml>.
2. Из программы Союза Правых Сил «Проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации» // Бюджетная система Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.budgetrf.ru.
3. Кабир, Л. С. Финансовые концепции природы налоговых систем / Л. С. Кабир // Экономика. Налоги. Право. – 2008. – № 2 (3). – С. 47–59.
4. Лыкова, Л. Н. Основные направления налоговых реформ в России и их результаты / Л. Н. Лыкова // Экономика. Налоги. Право. – 2009. – № 1 (2). – С. 61–74.
5. О поступлении администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет Российской Федерации в январе-марте 2008 года: офиц. данные Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.nalog.ru.
6. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (одобрено Правительством Российской Федерации 25 мая 2009 года) // Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/.
7. Рябков, В. А. Пути совершенствования налогового законодательства в сфере уплаты акцизных сборов с алкогольной продукцией / В. А. Рябков // Адвокат. – 2005. – № 1. – С. 76–78.

8. Скитер, Н. Н. Моделирование оптимальных налоговых платежей за производственные выбросы / Н. Н. Скитер // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2011. – № 1 (14). – С. 201–208.
9. Шувалова, Е. Б. Система обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации: монография / Е. Б. Шувалова. – М.: Экономика, 2003. – 448 с.
10. Юрзинова, И. Л. Концепция налоговой политики как механизм согласования экономических интересов государства и хозяйствующих субъектов / И. Л. Юрзинова // Финансы. – 2007. – № 37 (277). – С. 62–72.

REFERENCES:

1. Foreign financial system [Electronic resource]. – Access Mode: <http://fin.ralax.ru/2008/fin/71/index.shtml>.
2. Out of the program of the Union of the right forces Issues of improvement of the value added tax in the Russian Federation // Budgetary system of the Russian Federation [Electronic resource]. – Access Mode: www.budgetrf.ru.
3. Kabir, L. S. Financial concepts of the tax systems origin / L. S. Kabir // Economy. Taxes. Law. – 2008. – # 2 (3). – P. 47–59.
4. Lykova, L. N. The basic directions of tax reforms to Russia and their results / L. N. Lykova // Economy. Taxes. Law. – 2009. – # 1 (2). – P. 61–74.
5. Regarding incoming of revenues to the budget of the Russian Federation January-March 2008: official data of the Federal tax service [Electronic resource]. – Access Mode: www.nalog.ru.
6. Major directions of the tax policy of the Russian Federation for 2010 and for the scheduled period of 2011 and 2012 (approved by the Government of the Russian Federation on May 25, 2009) // Ministry of finance of the Russian Federation (the Ministry of Finance of Russia) [Electronic resource]. – Access Mode: http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/.
7. Ryabkov, V. A. Ways of improvement of the tax legislation in the area of payments of excise duties for alcoholic products / V. A. Ryabkov // Lawyer. – 2005. – # 1. – P. 76–78.
8. Skiter, N. N. Modeling of the optimum tax payments for industrial emissions / N. N. Skiter // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd institute of business. – 2011. – # 1 (14). – P. 201–208.
9. Shuvalov, E. B. System of the value added tax in the Russian Federation: monograph / E. B. Shuvalov. – М.: Economics, 2003. – 448 p.
10. Jurzinova, I. L. Concept of a tax policy as the coordination mechanism economic interests of the state and economic entities / I. L. Jurzinova // Finance. – 2007. – # 37 (277). – P. 62–72.

УДК 657.01
ББК 65.052.201.2

Чувальская Анна Игоревна,
аспирант кафедры теории финансов, кредита и налогообложения
Волгоградского государственного университета,
г. Волгоград,
e-mail: annachuv@gmail.com

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСАМИ СПОРТИВНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ОСНОВЕ КОНТРОЛЛИНГА

FORMATION OF FINANCIAL CONTROL SYSTEM OF SPORTS ORGANIZATIONS ON THE BASIS OF CONTROL

В результате внедрения информационных технологий в спортивные организации, с учетом формирования системы управления финансами на основе контроллинга прогнозируется преобразование вертикально-иерархической организации управления финансами с четким делением на отделы в процессно-ориентированную организационную структуру, где служба контроллинга является самостоятельной во всех отношениях структурой и находится в непосредственном подчинении у финансового директора организации. Такая система управления финансами дает возможность решить ряд важнейших для спортивной организации задач – от сокращения непроизводительных расходов и более полного использования финансовых ресурсов до управления всей

деятельностью на основе точной и своевременной информации при принятии управленческих решений.

As a result the introduction of information technologies in sports organizations with regards to the formation of financial control system on the basis of control, the conversion of the vertical- hierarchical arrangement of financial control with the clear division into the departments in the process-oriented organizational structure is forecasted, where control service is an independent in every respect structure and reports directly to the financial manager of the company. Such system of financial control provides the possibility to solve a number of the most important issues for the sports organization - from reduction of unproductive expenditures