1.3. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В УСЛОВИЯХ КРИЗИСА

Волотовская О.С., к.э.н., доцент, кафедра «Бухгалтерский учет и налоговое моделирование»

Санкт-Петербургский университет Петра Великого, институт «Торгово-экономический университет», г. Санкт-Петербург

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье рассматриваются функции налоговой системы, цели и задачи, стоящие перед налоговой системой Российской Федерации в современных условиях, проводится ее анализ с точки зрения эффективности выполнение данных функций.

Налоговая система является неотъемлемой частью государственной финансовой системы и выполняет сразу несколько функций: фискальную, или функцию наполнения бюджета; социальную, или функцию перераспределения доходов; регулирующую, т.е. функцию, с помощью которой государство стимулирует определенные виды деятельности, те, которые считает полезными, и дестимулирует те, которые считает нежелательными [3].

Российская Федерация в последнее время столкнулась с целым рядом вызовов: это внешние санкции; отсутствие доступа к дешевым долгосрочным иностранным кредитным ресурсам для российских предприятий; снижение цены на нефть. Все это влечет за собой отток капитала, спад производства, снижение уровня жизни населения. Меры для нормализации создавшейся ситуации могут быть только комплексными. Налоговая система составляет всего лишь один из механизмов государственного регулирования экономики, и его успешность зависит от увязки с бюджетно-финансовыми, социальными и иными методами регулирования.

Одной из основных проблем государственных финансов в создавшейся ситуации является наполнение бюджета. Традиционно именно налоги составляют большую часть государственных доходов. Однако в РФ в течение многих лет одним из основных источников наполнения казны, наряду с налогами, являются нефтегазовые доходы. Так, например, структура доходов федерального бюджета 2014 г., по данным Федерального казначейства, была следующей: нефтегазовые доходы бюджета составили 7 443,8 млрд. руб., или 51,3% в общем объеме доходов, а не нефтегазовые доходы – 7 063,1 млрд. руб., или 48,7% в общем объеме доходов [4]. При этом в структуре нефтегазовых доходов 17,0%, или 2 463,6 млрд руб., составлял налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ); 10,3%, или 1 489,4 млрд. руб., – вывозные таможенные пошлины на товары, выработанные из нефти, 18,1%, или 2 620,0 млрд. руб. – вывозные таможенные пошлины на сырую нефть; 3,4%, или 487,6 млрд. руб., – вывозные таможенные пошлины на газ. При этом средняя цена на нефть в 2014 г. составляла 97,6 долл./бар. [4]. Ненефтегазовые доходы за 2014 г. складывались из следующих составляющих: налог на добавленную стоимость (НДС) на товары, реализуемые на территории РФ, – 15%, или 2181,4 млрд. руб.; НДС на товары, ввозимые на территорию РФ, – 12,1%, или 1 750 млрд. руб.; прочие ненефтегазовые доходы – 10,2%, или 1 479,4 руб.; вывозные таможенные пошлины – 4,5%, или 652,5 млрд. руб.; акцизы по подакцизным товарам, производимым на территории РФ, – 3,6%, или 520,8 млрд. руб.; налог на прибыль – 2,8%, или 411,3 млрд. руб.; акцизы по подакцизным товарам, ввозимым на территорию РФ, – 0,5%, или 71,6 млрд. руб. Если мы посмотрим структуру доходов консолидированного федерального бюджета за 2014 г., то увидим, что нефтегазовые доходы составляют только 27,8% доходов консолидированного бюджета, а ненефтегазовые доходы – 72,2% [4]. К сожалению, на дату написания статьи на сайте Федерального казначейства не были опубликованы данные по структуре доходов федерального бюджета на 2015 г. Сайт РИА Новости сообщает, что в 2015 г. доля нефтегазовых доходов федерального бюджета составила 44,1%, а доля ненефтегазовых – 55,9% [7]. Для сравнения: доля таможенных пошлин в федеральном бюджете США – 1%, а сам бюджет в 11 раз превышает бюджет РФ [6].

Необходимо отметить, что прогноз социально-экономического развития на 2016 г. и плановый период 2017-2018 гг. в базовом сценарии предусматривает цены на нефть в 2016 г. – 50 долл. США за баррель, в 2017 г. – 52, а в 2018 г. – 55 долл. США за баррель. Консервативный сценарий прогноза предполагает что цена на нефть снизится до 40 долл./бар. [5].

Таким образом, в качестве первой проблемы следует выделить проблему наполняемости бюджета. И переходя к рассмотрению фискальной функции налоговой системы, необходимо отметить, что взимаемые налоги не наполняют бюджет на необходимом уровне. Тем не менее, на наш взгляд, было бы ошибкой в сложившейся ситуации предлагать повышение налогов. Налоговая нагрузка итак весьма значительна. Если прибавить к этому еще и дорогие кредитные ресурсы, которые сегодня только и могут привлечь российские предприятия, то повышение налоговой нагрузки может повлечь за собой снижение деловой активности.

И здесь следует обратить внимание на собираемость налогов. Как известно, она в нашей стране весьма низкая. Причиной этого является массовый уход от налогообложения через подставные компании. Основными налогами, обеспечивающими наполняемость бюджетов разных уровней, являются налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость и налог на прибыль. Также значительную роль в налогообложении организаций играют взносы в государственные внебюджетные фонды, хотя они формально налогами не являются и выведены из-под действия Налогового кодекса РФ. Объектом обложения налогом на доходы физи-

ческих лиц (НДФЛ) и взносами во внебюджетные фонды является заработная плата. НДС в соответствии с НК РФ рассчитывается по весьма сложной схеме, где объект налогообложения (их четыре, самый распространенный и значимый – выручка от продаж) умножается на налоговую ставку, и затем полученная сумма уменьшается на налоговые вычеты. В итоге получается, что налог взимается с добавленной стоимости, в которую входит заработная плата, взносы в государственные внебюджетные фонды и прибыль. Таким образом, уменьшая сумму официально проведенной по бухгалтерским счетам заработной платы и прибыли, можно убить трех зайцев: уменьшить платежи в государственные внебюджетные фонды, НДС и налог на прибыль, соответственно завышая материальные расходы и стоимость работ и услуг, приобретаемых у сторонних организаций. Также уменьшается и удержанный из заработной платы работников НДФЛ. Для реализации этих схем малый и средний бизнес использует подставные организации, крупный бизнес, имеющий возможность трансграничного движения капитала, – оффшорные схемы, хотя он тоже может не брезговать и «серыми» схемами ухода от налогов внутри страны.

Таким образом, суммы денежных средств, выводимых из-под налогообложения, достаточно трудно оценить. По разным оценкам, их величина составляет от 30 до 70%. То есть величина заработной платы и прибыли, задекларированных в бухгалтерских и налоговых документах, составляет 30-70% от реального значения этих показателей. Необходимо отметить также, что государство все-таки предпринимает шаги для обеспечения взимания налогов и ликвидации «серых» схем. Например, декларация по НДС теперь включает в себя перечень всех входящих счетов-фактур. Но тем не менее, эти шаги явно недостаточны, и «серые» схемы все равно используются.

Мы можем предложить в качестве меры противодействия:

- усилить контроль организаций, имеющих только почтовый адрес без наличия фактически используемых производственных и торговых площадей;
- обязать банки предоставлять отчетность юридических лиц, полученную для решения вопроса о предоставлении кредита налоговым органам.

Мы понимаем, что сесть и выработать в одночасье противодействие такому массовому и масштабному явлению достаточно сложно. Проблема эта требует комплексного решения, и решение ее напрямую связано с повышением эффективности всей экономики страны.

Если рассмотреть социальную функцию налогов, то она должна обеспечивать перераспределение доходов между разными группами и слоями населения. Достигается это через прогрессивное налогообложение, а также систему различных льгот, скидок, налоговых вычетов. Если мы посмотрим на социальную функцию налогов в РФ, то она выполняется явно не удовлетворительно. Прежде всего, бросается в глаза явное нежелание властей вводить прогрессивный НДФЛ. В РФ шкала НДФЛ плоская и составляет 13%. Правда, некоторые виды доходов облагаются по другим ставкам. По ставке 35% облагаются доходы от выигрышей призов и еще ряд доходов, предусмотренных п. 2 ст. 224 НК РФ, по ставке 30% облагаются доходы нерезидентов, опять же, за рядом исключений (п. 3 ст. 224 НК РФ).

Что касается шкалы взносов в государственные социальные фонды, то она является регрессивной. Законом «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Фонд обязательного медицинского страхования» от 24 июля 2009 г. №212-ФЗ (ред. от 29 декабря 2015 г.) установлена предельная величина базы начисления страховых взносов. Например, для расчета взносов в Пенсионный фонд РФ эта величина установлена постановлением Правительства РФ от 26 ноября 2015 г. №1265, и ее размер составляет 796 тыс. руб. нарастающим итогом с начала года на одно физическое лицо. С сумм заработной платы, превышающей эту величину, страховые взносы в Пенсионный фонд РФ рассчитываются по ставке 10%. С заработной платы ниже указанной величины страховые взносы начисляются по ставке 22%. Таким образом, чем больше человек получает, тем меньший вклад он вносит в благосостояние общества. Наибольший вклад в наполнение бюджетов, в том числе и бюджетов государственных внебюджетных фондов, вносят наименее обеспеченные слои населения.

Если мы посмотрим практику налогообложения развитых стран, то там как раз применяется прогрессивная система налогообложения. Например, в Швеции используется прогрессивная шкала налогообложения:

- 0% – от 0 до 18 800 крон;
- 31% (7% государству и 24% муниципалитету) – от 18 800 до 433 900 крон;
- 31% + 20% – от 433 900 до 615 700 крон;
- 31% + 25% – более 615 700 крон [2].

Очень часто такая политика объясняется тем, что наиболее обеспеченные физические лица свои доходы будут уводить из-под налогообложения и, следовательно, капиталы будут утекать за границу. Но, по сути, это признание государством своей слабости, того, что оно не может контролировать доходы и препятствовать осуществлению «серых» схем. Кроме того, это еще и косвенное признание того, что есть сильные и влиятельные люди, и с ними государство не желает связываться, а вот с тех, кто послабее, можно взять по полной программе. В РФ, где традиционно был очень высокий запрос на социальную справедливость, на наш взгляд, такое положение дел ненормально.

И наконец, рассмотрим последнюю, регулирующую функцию налогов. Налоговая система является механизмом, позволяющим стимулировать через систему налоговых льгот приоритетные направления хозяйственной деятельности и, наоборот, через дополнительное налогообложение уменьшить деловую активность в тех видах деятельности, которые не являются желательными. Типичным примером дестимулирования производства вредных для здоровья товаров является акциз на алкогольную и табачную продукцию. Таким образом, в зависимости

от задач и целей, которые ставит перед собой государство, налоговая система является одним из механизмов, обеспечивающих их выполнение. Так, мы все знаем, что на самом высоком уровне неоднократно провозглашались цели ухода от сырьевой зависимости, первоочередное развитие инновационных и высокотехнологичных отраслей экономики, развитие малого и среднего предпринимательства. Эти цели были еще раз задекларированы в Бюджетном послании Президента РФ на 2016 г. В нем были отмечены следующие приоритеты развития экономики РФ:

- повышение конкурентоспособности в несырьевых секторах экономики;
- поддержка отраслей экономики, которые оказались в зоне риска. Это в первую очередь строительство, автомобилестроение, легкая промышленность, железнодорожное машиностроение;
- поддержка людей с низкими доходами, наиболее уязвимых категорий граждан, переход к справедливому принципу оказания социальной помощи, когда ее получают те, кто в ней действительно нуждается;
- сбалансированность бюджета;
- укрепление доверие между властью и бизнесом, улучшение делового климата в стране;
- стимулирование импортозамещения [1].

Проанализируем, насколько налоговая система РФ способствует достижению заявленных целей. Одним из налогов, оказывающим наибольшую налоговую нагрузку на отечественные предприятия, является НДС. Объектом обложения НДС являются:

- реализация товаров, работ, услуг на территории РФ;
- ввоз товаров на территорию РФ;
- передача товаров для собственных нужд, не принимаемая к вычету для целей налога на прибыль;
- строительно-монтажные работы для собственных нужд.

Наиболее значимый объект налогообложения – реализация товаров, работ, услуг на территории РФ. НК РФ предусматривает три ставки НДС – 0%, 10% и 18%. Ставка 0% применяется при реализации товаров на экспорт, 10% – при реализации продовольственных товаров по списку, ряда медицинских товаров и детских товаров, вся остальная реализация облагается по ставке 18%. Также НК РФ предусматривает перечень товаров, работ, услуг, реализация которых не облагается НДС. Это наиболее социально значимые товары, работы, услуги, такие как реализация жилых помещений, содержание детей в детских дошкольных учреждениях, некоторые медицинские услуги и т.д.

Сразу необходимо отметить, что облагаться НДС по ставке 0% выгоднее, чем не облагаться вообще, поскольку в первом случае организация имеет право вернуть себе из бюджета налоговые вычеты на расчетные счета, а во втором – только включить «входящий» НДС в себестоимость приобретаемых товаров, работ, услуг с последующим уменьшением на эту сумму налога на прибыль. Самый невыгодной с точки зрения налогов является реализация товаров, работ, услуг на территории РФ, так как она облагается по ставке 18%.

Таким образом, ставка НДС 18%, по которой облагается реализации товаров, работ, услуг внутри страны и одновременно действующая ставка НДС 0% при реализации товаров на экспорт как раз стимулирует вывоз из страны сырья или продукции низких переделов и дестимулирует несырьевые секторы экономики. Таким образом, налоговая система, во всяком случае, гл. 21 НК РФ, задает вектор развития экономики противоположный тому, который декларировался в бюджетном послании Президента РФ.

Необходимо отметить, что НК РФ предусматривает большой объем льгот для организаций, занимающихся высокотехнологичными видами деятельности. Например, выполнение организацией научно-исследовательских и опытно-конструкторских рабо (НИОКР), которые связаны с разработкой конструкции или инженерного объекта, созданием новых технологий, созданием опытных образцов машин, оборудования, материалов не облагаются НДС в соответствии с пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ. Расходы на НИОКР по перечню научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, установленному Правительством РФ, налогоплательщик имеет право включить в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, применяя коэффициент 1,5 (п. 7 ст. 262 НК РФ).

НК РФ предусматривает возможность применения так называемой амортизационной премии. Налогоплательщик имеет право списать на расходы для целей налогового учета 10% от первоначальной стоимости основного средства при его приобретении, а если оно относится к 3-7 амортизационным группам, то 30% (п. 9 ст. 258 НК РФ). Цель данной нормы – стимулировать обновление основных фондов. Также налогоплательщик вправе для целей расчета налога на прибыль применять повышающий коэффициент амортизации, но не более трех в отношении основных средств, используемых для научно-технической деятельности (пп. 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ). Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право признать расходы на приобретение электронно-вычислительных машин материальными расходами, а следовательно, списать их на расходы для целей налогообложения прибыли в момент ввода в эксплуатацию (п. 6 ст. 259 НК РФ). Также пп. 6 п. 1 ст. 58 ст. закона №212-ФЗ предусматривает пониженные тарифы страховых взносов для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий.

Таким образом, НК РФ предусматривает достаточное количество льгот для организаций, занимающихся высокотехнологичными видами деятельности. Особенно много налоговых льгот и преференций предоставлено участником проекта «Сколково». Для перечисления их всех потребуется отдельная статья. Но все эти льготы бессистемны (кроме «Сколково»), не увязаны с другими методами стимулирования подобных видов деятельности и потому не дают ощутимого результата. Кроме того, необходимо отметить, что эти льготы никак нельзя отразить в бухгалтерском учете, соответственно их применение увеличивает различия между бухгалтерским и налоговым учетом. А это ведет к излишнему усложнению и запутыванию всей учетной системы в целом.

Также хотелось бы обратить внимание на налогообложение малого и среднего бизнеса. Для малого

бизнеса предусмотрены специальные налоговые режимы, такие как упрощенная система налогообложения и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Сразу необходимо отметить, что эти системы налогообложения предусмотрены скорее для микробизнеса. Но вместе с тем они значительно уменьшают налоговую нагрузку и, что немаловажно, упрощают правила ведения налогового учета. НК РФ дает право субъектам РФ устанавливать более низкие налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ в отношении единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (ст. 346.20 НК РФ). Так, некоторые регионы воспользовались этим правом и ввели у себя еще более льготный режим для предприятий микробизнеса. Законом Санкт-Петербурга от 5 мая 2009 г. №185-36 (в ред. 10 июня 2015 г.) установлена ставка единого налога при применении упрощенной системы налогообложения при выборе объекта налогообложения «доходы – расходы» 7%. Кроме того, данный закон предусматривает с 2016 г. возможность применения ставки 0% для индивидуальных предпринимателей, зарегистрированных с 1 января 2016 г., а также осуществляющих виды деятельности, предусмотренные разделами Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2014 (ОКВЭД 2): С «Обрабатывающая промышленность»; М «Деятельность профессиональная, научная и техническая» за рядом исключений при условии, что средняя численность работников не превышает 15 чел.

Поддержка малого бизнеса не ограничивается налоговыми льготами. Закон от 24 июля 2007 г. №209-ФЗ (ред. от 29 декабря 2015 г.) предусматривает различные виды поддержки малого и среднего предпринимательства, в том числе финансовой и имущественной. Существуют перечни государственного и муниципального имущества, предназначенного для предоставления его во владение и пользование на долгосрочной основе субъектам малого и среднего предпринимательства (п. 4 ст. 18 Закона №209-ФЗ). Создана корпорация развития малого и среднего предпринимательства. Таким образом, можно говорить о системном подходе к развитию малого и среднего бизнеса. Но, тем не менее, в последнее время малый и средний бизнес переживает не лучшие времена. Всему виной отсутствие доступного дешевого кредита и снижение платежеспособного спроса, что привело к сжатию внутреннего рынка.

И еще хочется сказать об излишней усложненности учетной системы в РФ. НК РФ требует вести налоговый учет наряду с бухгалтерским. Правила этих двух учетов не совпадают, ведение налогового учета на базе бухгалтерского возможно далеко не всегда. Ко всему прочему, налоговое и бухгалтерское законодательство постоянно меняется, причем меняется по мелочам, и отслеживание этих изменений превращается в отдельную работу, занимающую огромное количество времени. Самое интересное, что эти постоянные изменения никак не исправляют основные недостатки действующей налоговой системы. В результате бухгалтеры вынуждены постоянно проходить курсы и семинары повышения квалификации или совершать большое количество ошибок, будучи не в состоянии отследить меняющееся законодательство.

Да, безусловно, в этом случае возрастает количество бухгалтерских ошибок, и налоговые органы могут больше взыскивать штрафных санкций, тем самым увеличивая доходы бюджета. Но является ли такое увеличение доходов бюджета рациональным и эффективным. По нашему мнению, нет. Проведение курсов и семинаров также повышает ВВП, но следует помнить, что это не производительная деятельность, она не создает дополнительных общественных благ, а только увеличивает нагрузку на бизнес, вынужденный оплачивать постоянное повышение квалификации, а следовательно, снижает деловую активность в действительно производительных сферах деятельности.

Необходимо отметить, что мы отнюдь не выступаем против регулярного повышения квалификации бухгалтеров, оно может быть эффективным, если бухгалтер осваивает новые более рациональные способы ведения учета, осваивает приемы, позволяющие генерировать более полезную управленческую информацию. Но в нашей стране в течение уже многих лет это совсем не так. У бухгалтера только и хватает сил, чтобы отследить постоянные изменения как бухгалтерского, так и налогового законодательства, и большая часть курсов и семинаров также направлена на то, чтобы донести эти изменения. Ни о какой эффективности и полезности учетной информации у нас уже давно никто не думает. При этом эффективность нововведений на уровне макросистемы РФ отследить абсолютно невозможно. За одним изменением следует другое, и так постоянно уже в течение не одного десятка лет. Можно констатировать только отрицательный эффект от постоянно меняющегося законодательства, поскольку работать по правилам, которые меняются ежеквартально, если не ежемесячно, весьма сложно.

Таким образом, подводя итог сказанному, можно отметить, что налоговая система не выполняет своих функций, нуждается в реформировании, и наметить основные направления ее изменения.

- Следует задуматься о введении прогрессивной шкалы НДФЛ или хотя бы отмены регрессной шкалы страховых взносов.
- Необходимо проанализировать последствия снижения ставки НДС по операциям внутри страны и отказе от нулевой ставки при осуществлении внешнеэкономической деятельности в отношении вывоза сырья или продукции низких переделов. При этом можно оставить нулевую ставку в отношении экспорта высокотехнологичной продукции.
- Более последовательно и системно внедрять налоговые льготы и преференции высокотехнологичным отраслям.
- Проанализировать возможность отмены ведения налогового учета в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Литература

1. Послание Президента РФ Федеральному собранию на 2016 г. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Бондаренко А.Ю. Сравнительный анализ налоговых систем Швеции и Российской Федерации на примере налога на доходы физических лиц [Электронный ресурс] /

А.Ю. Бондаренко URL: http://web.snauka.ru/issues/2014/-05/34812.
3. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение. Теория и практикум [Текст] : учеб. пособие / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. – М. : Проспект, 2012. – 520 с.
4. Исполнение федерального бюджета за 2014 год [Электронный ресурс]. URL: http://datamarts.roskazna.ru
5. Прогнозы социально-экономического развития РФ и отдельных секторов экономики [Электронный ресурс]. URL: http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/prognoz.
6. Рогов А.В. Зависимость доходов бюджета России от экспорта нефтегазового сектора [Текст] / А.В. Рогов // Молодой ученый. – 2014. – №20. – С. 383-386.
7. Структура доходов федерального бюджета РФ за 2012-2016 гг. [Электронный ресурс]. URL: http://ria.ru/-infografika/20130912/958932396.html.

Ключевые слова

Налоговая система; фискальная функция налогов; социальная функция налогов; регулирующая функция налогов; нефтегазовые доходы бюджета; ненефтегазовые доходы бюджета; собираемость налогов; налог на добавленную стоимость; налог на прибыль; страховые взносы во внебюджетные фонды.

Волотовская Ольга Станиславовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в связи с кризисными явлениями в экономике Российской Федерации назрела необходимость перехода решения макроэкономических задач, таких как уход от сырьевой зависимости, модернизация экономики, переход на инновационный путь развития. Налоговая система является одним из инструментов для решения этих задач и от эффективности выполнения ею своих функций во многом зависит эффективность всей экономической системы в целом. На сегодняшний день можно констатировать, что налоговая система РФ зачастую не способна решать данные задачи.

Научная новизна и практическая значимость. В статье изложены основные функции налоговой системы, проблемы и задачи, с которыми столкнулась РФ в последние годы, проведен анализ действующей налоговой системы, указаны ее недостатки и намечены пути их преодоления. Практическая значимость работы имеет место в связи с возможностью применения результатов приведенного исследования как основы анализа влияния налоговой системы на экономику страны и в частности на выполнения целей и задач, которые ставит перед собой российское государство и которые были задекларированы в Бюджетном послании Президента РФ.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Викторова Н.Г., д.э.н., доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и налоговое моделирование» Санкт-Петербургского университета Петра Великого, институт «Торгово-экономический университет», г. Санкт-Петербург.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ