

§1 ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

А.О. Овчаров

ОЦЕНКА ТУРИСТСКИХ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ В БЮДЖЕТНУЮ СИСТЕМУ РФ

Аннотация: В статье анализируются особенности определения уровня налоговых поступлений от предприятий сферы туризма. Поставлена задача разработать способ оценки туристских налоговых платежей с учетом специфики экономики туризма, связанной с размытостью его отраслевой принадлежности. На основе официальных форм налоговой отчетности систематизируются данные о туристских налоговых поступлениях в разные уровни бюджетной системы РФ. Показывается сложность и неоднозначность их интерпретации. Предлагается подход, позволяющий максимально достоверно отразить уровень налоговых поступлений от сферы туризма. Применялись такие общенаучные методы, как анализ и синтез, индукция и дедукция. В отношении данных о налогах и сборах использовался частнонаучный метод статистической сводки и группировки. Обосновано, что размытость туристской сферы не позволяет получать достоверную информацию об объемах и динамике туристских налоговых поступлений. На основе проведенного анализа сделан вывод о том, что в российской практике отсутствуют конкретные методики, раскрывающие механизм расчета налоговых поступлений от туристской сферы. Впервые предложен способ определения уровня туристских налоговых платежей и налоговой нагрузки. Этот способ заключается в выделении групп экономической деятельности, прямо или косвенно связанных с туризмом, и специальных коэффициентов, характеризующих долю туризма в деятельности предприятий каждой группы.

Ключевые слова: туристское предприятие, налоговые поступления, налоговая нагрузка, виды экономической деятельности, корректирующие коэффициенты, формы налоговой отчетности, бюджетная система, статистические данные, границы сферы туризма, группировка.

Очевидно, что в современной рыночной экономике основные финансово-хозяйственные процессы сконцентрированы в главном звене всей экономики — на предприятии. Именно здесь производится продукция, выполняются работы, оказываются услуги. На коммерческих предприятиях работает большинство трудовых ресурсов. Так, по данным Росстата, в 2012 г. среднегодовая численность занятого населения,

работающего на частных предприятиях, составляла 40,6 млн. чел. или 59,7% от общей численности занятого населения нашей страны¹. На рынке функционируют предприятия разных организационно-правовых форм и видов экономической деятельности: производственные, финансовые, страховые и т.д.

¹ Труд и занятость в России. 2013: Стат. сб. / Росстат. — М., 2013. — с. 214.

Туристские предприятия, также как и любой другой вид предприятий, занимают важное место в хозяйственной системе. Они работают на общих принципах рыночной экономики: осуществляют текущую деятельность, разрабатывают планы, сегментируют рынок, применяют маркетинг, внедряют инновации. Вместе с тем очень важная особенность туристских предприятий заключается в том, что «размыта» их отраслевая принадлежность, отсутствуют четко установленные границы сферы туризма. Другими словами, туристскую сферу экономики образуют предприятия, занимающиеся разными видами деятельности. В теории туризма они идентифицируются по признаку преимущественного обслуживания туристов. Например, возможно выделение трех групп: первичные предприятия, функционирующие непосредственно для обслуживания туристов (туроператоры и агенты, экскурсионные бюро, гостиницы в туристских зонах, кемпинги, турбазы и т.п.); вторичные предприятия, ориентированные преимущественно на туристов, но услугами которых пользуются и местные жители (предприятия общественного питания, коммунального и бытового обслуживания, открытые в курортно-туристских районах, предприятия индустрии развлечений и т.п.); третичные предприятия, связанные с обслуживанием всего населения, но удовлетворяющие специфические потребности туристов (предприятия транспорта). В любом случае, каждое такое предприятие является плательщиком налогов, но было бы абсолютно неправильным все уплачиваемые этими предприятиями налоги относить к категории «налоговые поступления от сферы туризма». Размытость и неопределенность туристской сферы не позволяет этого сделать, можно

лишь говорить об определенной части налоговых платежей от производственных предприятий и предприятий сферы услуг, приходящихся на туристский сектор экономики. С абсолютной достоверностью определить эту часть (в дальнейшем мы с некоторой долей условности будем называть ее «туристские налоговые поступления») невозможно, очевидно лишь, что она должна коррелировать с объемами оборота этих предприятий. Другими словами, чем больше туристская составляющая в деятельности того или иного предприятия, тем больше будет доля туристских налоговых поступлений в общем объеме налоговых платежей.

Однако, несмотря на вышесказанное, на практике делаются попытки оценки уровня и структуры налоговых поступлений от туризма безотносительно различий в характере деятельности предприятий, прямо или косвенно связанных с туризмом. Иногда такие оценки даются только для турфирм, что не может считаться адекватным описанием налоговой нагрузки, поскольку игнорируется деятельность инфраструктурных предприятий туристской индустрии. Турфирмы предоставляют лишь право на получение туристских и сопутствующих услуг, сами же услуги оказываются гостиницами, ресторанами, авиакомпаниями и т.п., налоговые платежи которых гораздо больше платежей организаторов туризма (туроператоров и турагентов). Кроме того, часто приведенные данные о налогах от туризма рассматриваются как экспертные оценки или вообще никак не комментируются. Так, при описании тенденций развития туризма в Иркутской области была приведена информация о динамике туристских налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды за период 2005–2008 гг. (например, в 2008 г.

Прогнозирование и планирование в налогообложении

их объем составил 16,8 млн. руб.)². Однако источник и сам способ получения этих цифр не был указан. В ряде региональных программ поддержки туристской сферы подобные оценки выступают даже в виде отчетных цифр или целевых индикаторов. В частности, согласно годовому отчету о реализации региональной целевой программы «Развитие сферы туризма и рекреации Ленинградской области на 2010-2015 годы» фактическое значение показателя «объем налоговых поступлений в областной бюджет от сферы туризма» в 2011 г. составило 636,58 млн. руб.³ При этом пояснений, откуда взялась данная цифра, не дается. Подобных примеров можно привести в большом количестве, но конкретных методик, раскрывающих механизм расчета туристских налоговых поступлений, нигде не приводится. Поэтому эти цифры следует рассматривать не как статистический показатель, отражающий явление в конкретных условиях места и времени, а лишь как экспертную оценку. На наш взгляд, сама формулировка показателя «объем налоговых поступлений в областной бюджет от сферы туризма» условна, т.к. в России нет четкого понимания структуры и границ сферы туризма.

Единственным официальным публичным документом, из которого можно получить хоть какую-то информацию о туристских налоговых поступлениях, являются формы статистической налоговой отчетности⁴. Речь идет о двух отчетах:

- отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации (форма 1-НОМ);
- отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации (форма 4-НОМ).

Данные, содержащиеся в этих отчетах, сгруппированы в соответствии с общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД), часть из которых имеет отношение к туризму. Информацию можно получить как в целом по РФ, так и в разрезе субъектов РФ. В табл. 1 в отношении страны в целом приведены примеры таких данных. Анализируя их, можно сделать вывод, что в структуре налоговых платежей, прямо или косвенно связанных со сферой туризма, наибольшая доля приходится на федеральные налоги и сборы. Практически от всех видов экономической деятельности наблюдается рост налоговых платежей в российскую бюджетную систему, что свидетельствует о позитивных тенденциях в экономической деятельности туристских предприятий.

Следует отметить, что в публичной отчетности данные представлены в не детализированном виде, т.е. по максимально укрупненным группам ОКВЭД. Например, по группе «деятельность воздушного транспорта» в 2013 г. в консолидированный бюджет РФ поступило 17,8 млрд. руб. налогов и сборов. Данная сумма включает все налоговые платежи от предприятий, работающих на рынке пассажирских и грузовых перевозок (причем согласно ОКВЭД в эту группу включается и деятельность космического транспорта). Очевидно, что какая-то часть налоговых платежей приходится на туризм. В частности, в ОКВЭД существует группа «деятельность воздушного пассажирского транспорта, не подчиняющегося расписа-

² Кулаков В.В. Налогообложение в туризме: теория и практика // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права) (электронный журнал). — 2010. — №6. — с. 16.

³ Информация об итогах развития сферы туризма за 2012 год. URL: <http://www.lentravel.ru/activity?¬pl=1>.

⁴ Данные по формам статистической налоговой отчетности. URL: http://www.nalog.ru/rn31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Таблица 1

Поступление налоговых платежей в бюджетную систему РФ

| Группы налогов и сборов по видам экономической деятельности | Поступление налогов и сборов в консолидированный бюджет РФ, млн. руб. | | | | |
|---|---|---------|---------|---------|---------|
| | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| Федеральные налоги и сборы | | | | | |
| деятельность гостиниц | 12474,9 | 16152,5 | 22005,9 | 17612,2 | 18541,5 |
| деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта | 49432,3 | 54716,0 | 70347,7 | 81308,4 | 93832,5 |
| деятельность водного транспорта | 9720,6 | 12267,8 | 11945,7 | 10530,2 | 10341,0 |
| деятельность воздушного транспорта | 1577,5 | 4244,4 | 10421,3 | 9941,3 | 14695,9 |
| Региональные налоги и сборы | | | | | |
| деятельность гостиниц | 1814,8 | 2143,1 | 2953,9 | 3051,5 | 2896,2 |
| деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта | 11689,6 | 4010,2 | 4618,8 | 6218,8 | 7863,0 |
| деятельность водного транспорта | 1049,0 | 1167,9 | 1278,3 | 1307,6 | 1345,6 |
| деятельность воздушного транспорта | 1121,9 | 1731,0 | 2040,3 | 2423,2 | 2890,4 |
| Местные налоги и сборы | | | | | |
| деятельность гостиниц | 647,9 | 686,9 | 848,6 | 831,5 | 1001,5 |
| деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта | 1334,3 | 1720,6 | 2136,8 | 2386,3 | 2959,7 |
| деятельность водного транспорта | 192,2 | 305,6 | 229,4 | 274,8 | 229,3 |
| деятельность воздушного транспорта | 176,2 | 319,1 | 168,9 | 121,4 | 157,5 |
| Налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами | | | | | |
| деятельность гостиниц | 1086,6 | 1382,3 | 1570,6 | 1945,1 | 2284,4 |
| деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта | 2096,1 | 2791,1 | 3529,7 | 4216,9 | 4829,3 |
| деятельность водного транспорта | 153,3 | 197,1 | 222,2 | 264,7 | 282,6 |
| деятельность воздушного транспорта | 31,9 | 67,0 | 44,1 | 69,5 | 88,4 |

нию». В этом случае все налоговые платежи будут напрямую связаны с туризмом, поскольку речь идет о чартерных рейсах. Однако налоги авиакомпаний, работающих в сфере грузовых перевозок, не имеют ника-

кого отношения к доходам от туризма и поэтому не должны учитываться при оценках уровня налоговой нагрузки этой сферы.

Для того чтобы максимально достоверно отразить уровень туристских налого-

Прогнозирование и планирование в налогообложении

вых поступлений (еще раз повторим, что 100%-я достоверность в данном случае в принципе невозможна) необходимо выделить те группы ОКВЭД, которые имеют прямое или опосредованное отношение к туризму. А затем для каждой группы ввести уменьшающий (корректирующий) коэффициент (K_y), характеризующий примерную долю туризма в деятельности предприятий (плательщиков налогов) данной группы. Использование конкретных групп ОКВЭД позволит четко очертить экономические границы туристской сферы, а использование коэффициентов — избежать чрезмерного завышения роли туризма в экономической деятельности. Сумма федеральных, региональных и местных налоговых поступлений, а также поступлений, предусмотренных специальными налоговыми режимами, умноженная на корректирующий коэффициент, даст искомый показатель.

Наш собственный вариант такой методики показан в табл. 2. Этот вариант субъективен и условен, он предполагает высокую степень детализации данных и кропотливую рутинную работу по сбору информации. В тоже время он представляет собой один из приемлемых способов оценки уровня налоговых поступлений в сферу туризма. Отметим, что за основу была взята форма 1-НОМ. При этом в нее добавлен столбец кодов ОКВЭД (сами группы ОКВЭД, связанные со сферой туризма, расположены по возрастанию значений их кодов) и столбец поправочных коэффициентов. Последний представлен в «рабочем варианте», т.е. он может быть откорректирован благодаря экспертным оценкам, способствующим выявлению туристской составляющей той или иной подотрасли туризма. Опыт подобных оценок уже есть. Например, в 2009 г. Росстатом был проведен опрос руководителей предприятий

общественного питания, цель которого заключалась в выявлении доли туристского потребления в обороте общественного питания⁵. По итогам анкетирования было выявлено, что наибольшая доля приходится на бары (20,9%), наименьшая — на столовые (11,7%). На рестораны приходится 19,4% туристского потребления, на буфеты — 15%, на закусочные — 14,5% и на кафе — 12,7%. Исходя из этого, в нашей таблице поправочный коэффициент для двух групп (деятельность ресторанов и деятельность баров) был взят в размере 0,2. В практических расчетах возможно установление пороговых значений поправочного коэффициента, т.е. его минимального и максимального значения. Тогда общий объем туристских налоговых поступлений будет определяться не одной цифрой $H_{\text{общ}}$, а некоторым диапазоном:

$$H_{\text{общ}}^{\min} \leq H_{\text{общ}} \leq H_{\text{общ}}^{\max}.$$

С помощью $H_{\text{общ}}$ можно также получить значение коэффициента налоговой нагрузки (K_n):

$$K_n = \frac{H_{\text{общ}}}{Q_{\text{общ}}}$$

где $Q_{\text{общ}}$ — выручка от реализации продукции, работ, услуг предприятий сферы туризма и отдыха (с целью сопоставимости данных она должна учитываться по тем же предприятиям, налоговые платежи которых вошли в $H_{\text{общ}}$).

Данный коэффициент может применяться в аналитических целях, т.е. использоваться как характеристика налогового бремени всей сферы туризма.

⁵ Овчаров А.О. Индустрия туристского питания в российской и международной статистике // Вопросы статистики. — 2012. — №1. — с. 44–48.

Таблица 2

Форма для определения туристских налоговых поступлений в бюджетную систему РФ

| Группы ОКВЭД | Код ОК-ВЭД | Ф | Из них | | | | Р | Из них | | С | К _у | Итого |
|---|------------|---|----------------|----------------|----------------|-----------------|---|----------------|----------------|---|----------------|-------|
| | | | Ф ₁ | Ф ₂ | Ф ₃ | Ф _{пр} | | P ₁ | P ₂ | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | | | | | | | | | | |
| Строительство и ремонт спортивных и туристских судов | 35.12 | | | | | | | | | | | 0,7 |
| Производство изделий народных художественных промыслов | 36.63.8 | | | | | | | | | | | 0,7 |
| Розничная торговля спортивными товарами, рыболовными принадлежностями, туристским снаряжением, лодками и велосипедами | 52.48.23 | | | | | | | | | | | 0,8 |
| Розничная торговля сувенирами, изделиями народных художественных промыслов, предметами культового и религиозного назначения, похоронными принадлежностями | 52.48.34 | | | | | | | | | | | 0,6 |
| Деятельность гостиниц | 55.10 | | | | | | | | | | | 0,8 |
| Деятельность молодежных туристских лагерей и горных туристских баз | 55.21 | | | | | | | | | | | 1,0 |
| Деятельность кемпингов | 55.22 | | | | | | | | | | | 1,0 |
| Деятельность прочих мест для проживания | 55.23 | | | | | | | | | | | 0,8 |
| Деятельность ресторанов | 55.30 | | | | | | | | | | | 0,2 |
| Поставка продукции общественного питания | 55.52 | | | | | | | | | | | 0,2 |
| Деятельность баров | 55.40 | | | | | | | | | | | 0,2 |
| Деятельность магистрального пассажирского железнодорожного транспорта | 60.10.11 | | | | | | | | | | | 0,1 |
| Деятельность прочего сухопутного пассажирского транспорта | 60.2 | | | | | | | | | | | 0,3 |
| Деятельность морского пассажирского транспорта | 61.10.1 | | | | | | | | | | | 0,9 |
| Деятельность внутреннего водного пассажирского транспорта | 61.20.1 | | | | | | | | | | | 0,7 |
| Деятельность воздушного пассажирского транспорта, подчиняющегося расписанию | 62.10.1 | | | | | | | | | | | 0,1 |
| Деятельность воздушного пассажирского транспорта, не подчиняющегося расписанию | 62.20.1 | | | | | | | | | | | 1,0 |
| Деятельность туристических агентств | 63.30 | | | | | | | | | | | 1,0 |
| Аренда легковых автомобилей | 71.10 | | | | | | | | | | | 0,7 |

Прогнозирование и планирование в налогообложении

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 |
|---|---------|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|-----|-------------------------|
| Прокат инвентаря и оборудования для проведения досуга и отдыха | 71.40.4 | | | | | | | | | | | 0,8 | |
| Деятельность санаторно-курортных учреждений | 85.11.2 | | | | | | | | | | | 1,0 | |
| Деятельность в области искусства | 92.31 | | | | | | | | | | | 0,3 | |
| Деятельность концертных и театральных залов | 92.32 | | | | | | | | | | | 0,3 | |
| Деятельность ярмарок и парков с аттракционами | 92.33 | | | | | | | | | | | 0,7 | |
| Деятельность музеев и охрана исторических мест и зданий | 92.52 | | | | | | | | | | | 0,7 | |
| Деятельность ботанических садов, зоопарков и заповедников | 92.53 | | | | | | | | | | | 0,4 | |
| Деятельность спортивных объектов | 92.61 | | | | | | | | | | | 0,2 | |
| Прочая деятельность в области спорта | 92.62 | | | | | | | | | | | 0,2 | |
| Деятельность по организации азартных игр | 92.71 | | | | | | | | | | | 0,2 | |
| Прочая деятельность по организации отдыха и развлечений, не включенная в другие группировки | 92.72 | | | | | | | | | | | 0,4 | |
| Всего | | | | | | | | | | | | | H_{облц} |

Обозначения: Ф — федеральные налоги с боры, Ф₁ — налог на прибыль организаций, Ф₂ — налог на доходы физических лиц, Ф₃ — налог на добавленную стоимость, Ф_{пр} — прочие федеральные налоги и сборы, Р — региональные налоги и сборы, Р₁ — налог на имущество организаций, Р₂ — транспортный налог, М — местные налоги и сборы, С — налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами, К_у — уменьшающий (корректирующий) коэффициент, учитывающий вклад данного вида деятельности в сферу туризма и отдыха.

Библиография:

1. Данные по формам статистической налоговой отчетности. URL: http://www.nalog.ru/rn31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.
2. Информация об итогах развития сферы туризма за 2012 год. URL: <http://www.lentravel.ru/activity?pl=1>.
3. Кулаков В.В. Налогообложение в туризме: теория и практика // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права) (электронный журнал). — 2010. — №6. — С. 16.
4. Овчаров А.О. Индустрия туристского питания в российской и международной статистике // Вопросы статистики. — 2012. — №1. — с. 44–48.
5. Труд и занятость в России. 2013: Стат. сб. / Росстат. — М., 2013. — 661 с.
6. Нигматуллин И.Г. Подходы к оценке эффективности налоговых льгот в Республике Башкортостан // Налоги и налогообложение. — 2014. — 1. — С. 23–37. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.1.10728.
7. Болтинова О.В. К вопросу о реализации принципа прозрачности (открытости) бюджета // Актуальные проблемы российского права. — 2013. — 7. — С. 810–815.
8. Э.Д. Соколова Правовое регулирование бюджетной деятельности государства и муниципальных образований (теория и правотворчество) // Финансовое право и управление. — 2013. — 2. — С. 119–135. DOI: 10.7256/2310-0508.2013.2.9868.
9. О. Н. Савина, Ю. В. Малкова Мониторинг эффективности системы налоговых инструментов стимулирования развития инновационной экономики в условиях действующего законодательства и направления его совершенствования // Налоги и налогообложение. — 2012. — 4. — С. 24–34.
10. Гираев В.К. Структура и динамика налоговых поступлений и их территориальные диспропорции // Налоги и налогообложение. — 2014. — 3. — С. 251–269. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.3.11566.

References:

1. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti. URL: http://www.nalog.ru/rn31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.
2. Informatsiya ob itogakh razvitiya sfery turizma za 2012 god. URL: <http://www.lentravel.ru/activity?pl=1>.
3. Kulakov V.V. Nalogooblozhenie v turizme: teoriya i praktika // Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii (Baikal'skii gosudarstvennyi universitet ekonomiki i prava) (elektronnyi zhurnal). — 2010. — №6. — S. 16.
4. Ovcharov A.O. Industriya turistskogo pitaniya v rossiiskoi i mezhdunarodnoi statistike // Voprosy statistiki. — 2012. — №1. — s. 44–48.
5. Trud i zanyatost' v Rossii. 2013: Stat. sb. / Rosstat. — M., 2013. — 661 s.
6. Nigmatullin I.G. Podkhody k otsenke effektivnosti nalogovykh l'got v Respublike Bashkortostan // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — 1. — С. 23–37. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.1.10728.

Прогнозирование и планирование в налогообложении

7. Boltinova O.V. K voprosu o realizatsii printsipa prozrachnosti (otkrytosti) byudzheta // Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. — 2013. — 7. — С. 810–815.
8. E.D.Sokolova Pravovoe regulirovanie byudzhetoj deyatelnosti gosudarstva i munitsipal'nykh obrazovanii (teoriya i pravotvorchestvo) // Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 119–135. DOI: 10.7256/2310-0508.2013.2.9868.
9. O. N. Savina, Yu. V. Malkova Monitoring effektivnosti sistemy nalogovykh instrumentov stimulirovaniya razvitiya innovatsionnoi ekonomiki v usloviyakh deistvuyushchego zakonodatel'stva i napravleniya ego sovershenstvovaniya // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 4. — С. 24–34.
10. Giraev V.K. Struktura i dinamika nalogovykh postuplenii i ikh territorial'nye disproportsii // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — 3. — С. 251–269. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.3.11566.