

УДК 336.221.14(477):371.214.114

ИССЛЕДОВАНИЕ ПРИЗНАКОВ НАЛОГОВОЙ ДИСКРИМИНАЦИИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЙ САНАТОРНО-КУРОРТНОГО КОМПЛЕКСА

Шкварский М.Е., ассистент, РВУЗ «КГУ» (г. Ялта)

В статье, на основе анализа фактических данных, исследованы вопросы факторной зависимости «налогового давления» в организациях санаторно-курортного комплекса. Также выявлены и классифицированы признаки несоблюдения принципа равнонапряжённости в налогообложении санаторно-курортных предприятий в соответствии с коэффициентом налоговой нагрузки.

Ключевые слова: налогообложение, налоговая нагрузка, санаторно-курортные организации, налоговая дискриминация.

ВВЕДЕНИЕ

Очевидно, что равномерное распределение налогового давления, является одним из основных требований к функционированию налоговой системы [2, с. 100]. Налоговая дискриминация — это прямое нарушение данного требования в практике налогообложения, так как подразумевает под собой ограничение прав отдельного налогоплательщика по определённому признаку. Во-первых, это порождает различные формы налогового уклонения, со стороны плательщиков налогов, что сокращает поступления в бюджет и увеличивает «теневой сектор экономики». Во-вторых, неравномерно распределенная между представителями разных отраслей налоговая нагрузка и практика «несправедливого» предоставления налоговых льгот, получившая широкое распространение, перекладывает груз налогового давления на легально и добросовестно работающие предприятия [3, с.10-11].

Эти факты свидетельствуют, о том, что современная национальная система налогообложения не в полной мере выполняет свои основные функции: фискальную, т.е. имеет место значительный дефицит бюджета, и регулирующей, что подтверждается кризисными явлениями в экономике.

Выявление и предотвращение чрезмерного налогового «давления» на отдельных налогоплательщиков является одним из механизмов, способствующих повышению эффективности системы налогообложения предприятий. Поиски решения данной проблемы нашли своё отражение в научных работах Меркуловой Т.В. [6, с. 28-42.], Иванова Ю.Б. [4, с.6-18.], Огліх В. [7, с.66-70.], Єфименко Т.І. [3, с. 9-13]. Отдавая должное высокому уровню существующих научных работ, необходимо отметить, что некоторые направления исследований в области налогообложения санаторно-курортных предприятий требуют более детального изучения. Так, для совершенствования определенных элементов налоговой системы необходимо определить существуют ли особенности (различия) в налогообложении между предприятиями данной отрасли, и каков характер этих различий.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Целью данной статьи является выявление путей совершенствования налоговой политики в санаторно-курортной отрасли.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Существует большое разнообразие взглядов на вопрос совершенствования системы налогообложения. Соблюдение основных задекларированных в законодательстве принципов построения налоговой системы является одним из основных путей формирования взаимовыгодного, с позиций государства и предприятия, налогообложения. К числу таких принципов относится и принцип равномерности, который подразумевает, что право государства на взимание налогов должно в равной степени применяться ко всем налогоплательщикам.

Для исследования проблемы налоговой дискриминации в санаторно-курортном комплексе необходимо выявить признаки несоблюдения равнонапряжённости в налоговой нагрузке. С этой целью, всю совокупность предприятий, составляющих санаторно-курортный комплекс Большой Ялты, разделим на группы по соответствующим признакам, таким как форма собственности, специализация, величина налога на 1 м² площади, занимаемой предприятием, величина налоговой нагрузки на 1 отдыхающего и в соответствии с коэффициентом налоговой нагрузки (КНн), рассчитанного как отношение суммы уплаченных налоговых платежей за год к сумме дохода предприятия за этот же период. Следует отметить, что такой расчет несколько отличается от методики определения налоговой нагрузки официальными налоговыми органами в Приказе №441 [5, с. 47].

Анализируемый период: 2004-2009 годы, то есть 5 лет. Количество анализируемых предприятий отрасли, расположенных в исследуемом регионе составляет 90. Расчеты основаны на данных, предоставленных отделом «курортов и туризма» Ялтинского горисполкома [1].

Для дальнейшего анализа все предприятия были сгруппированы в 8 групп (см. табл. 1).

Таблица 1

Группы предприятий по уровню коэффициентов налоговой нагрузки (КНн)

Диапазон коэффициентов налоговой нагрузки	Группа налоговой нагрузки (КНн)
От 0 до 0,11 включительно	группа 1 — «низкая»
Более 0,11 до 0,21 включительно	группа 2 — «умеренная»
Более 0,21 до 0,31 включительно	группа 3 — «средняя»
Более 0,31 до 0,41 включительно	группа 4 — «выше среднего»
Более 0,41 до 0,51 включительно	группа 5 — «высокая»
Более 0,51 до 0,61 включительно	группа 6 — «крайне высокая»
Более 0,61 до 0,71 включительно	группа 7 — «опасно высокая»
Более 0,71	группа 8 — «конфискационная»

В соответствии с данной группировкой, результаты произведенных расчетов представлены в таблице 2.

Таблица 2

Распределение предприятий СКК по группам налоговой нагрузки (КНн) в 2004-2009 гг.

Группа	Кол-во (ед.)	Уд. вес группы, %	Кол-во (ед.)	%	Кол-во (ед.)	%	Кол-во (ед.)	%	Кол-во (ед.)	%	Кол-во (ед.)	%
	2004 год		2005 год		2006 год		2007 год		2008 год		2009 год	
1	16	17,8	11	12,2	33	36,7	24	26,7	8	8,9	0	0,0
2	39	43,3	37	41,1	35	38,9	37	41,1	21	23,3	13	14,4
3	24	26,7	28	31,1	7	7,8	20	22,2	28	31,1	10	11,1
4	7	7,8	10	11,1	5	5,6	5	5,6	21	23,3	19	21,1
5	4	4,4	0	0,0	3	3,3	2	2,2	5	5,6	15	16,7
6	0	0,0	2	2,2	2	2,2	0	0,0	4	4,4	14	15,6
7	0	0,0	0	0,0	3	3,3	0	0,0	0	0,0	8	8,9
8	0	0,0	2	2,2	2	2,2	2	2,2	3	3,3	11	12,2

Как видно, общая тенденция — это увеличение количества тех предприятий, где КНн составляет более 0,4; что является негативным фактом. Так, если 6,7 и 8 группы в 2004 году отсутствовали, то в последующие годы количество предприятий в этих группах растет. В тоже время 1 группа, где налоговая нагрузка предприятий минимальная, к 2009 году исчезла вовсе.

Отсюда можно сделать вывод, что предприятия находятся в неравных условиях. А именно, следует выделить 3 наиболее многочисленных группы (в 2008 г. — 2, 3, 4 группы) предприятий, доля которых составляет 77,7% от общего количества.

Далее необходимо рассмотреть основные дискриминирующие факторы в налогообложении отмеченных предприятий. Для этих целей сгруппируем предприятия по следующим признакам:

- 1) форма собственности;
- 2) величина налога на 1 м² площади, занимаемой предприятием;
- 3) величина налоговой нагрузки на 1 отдыхающего;
- 4) по принадлежности к группе туристической специализации.

После этого, с целью определения степени влияния отмеченных признаков, рассчитаем их корреляцию с КНн.

Для того чтобы определить влияние формы собственности на размер налоговой нагрузки необходимо рассчитать корреляцию между показателем формы собственности и КНн.

Для этого формам собственности были определены коды групп, а именно:

- 1-я группа — государственная собственность (включая муниципальную);
- 2-я группа — частная собственность;
- 3-я — коллективная собственность;
- 4-я — совместная собственность.

Таблица 3

Распределение предприятий СКК по группам собственности в 2004-2009 гг.

Форма собственности:	Количество предприятий (в группе)	Удельный вес групп (%)
Государственная (включая муниципальную)	36	40,0
Частная	17	18,9
Коллективная	33	36,7
Совместная	4	4,4
Итого:	90	100,0

После распределения предприятий СКК на группы в соответствии с формой собственности была рассчитана корреляция (табл. 4). Однако значимой корреляции в анализируемом периоде не наблюдалось. Данный факт говорит о том, что форма собственности не является фактором дискриминации предприятий по налоговой нагрузке. Это можно считать положительной характеристикой системы налогообложения, в данном случае в СКК, и соблюдения принципа равнонапряженности налогового воздействия.

Таблица 4

Показатели корреляции между принадлежностью к группе налоговой нагрузки на 1 отдыхающего и формой собственности в 2004-2009 гг.

	Принадлежность к группе налоговой нагрузки на 1 отдыхающего					
	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.
Показатели корреляции	0,228	0,107	0,147	0,132	0,151	0,116

Для дальнейшего анализа и выявления связи между налоговой нагрузкой на 1 м² и КНн, сгруппируем все предприятия исходя из количества (сумм) налогов приходящихся на 1 м².

Таблица 5

Группы предприятий СКК по налоговой нагрузке на 1 м² площади, Кн-м² (грн/м.кв.)

Диапазон колебания (грн. /1 м ²)	Группа налоговой нагрузки на 1 м ² площади (Кн-м ²)
От 0 до 40 включительно	группа 1 — «минимальная»
Более 40 до 75 включительно	группа 2 — «умеренная»
Более 75 до 120 включительно	группа 3 — «средняя»
Более 120 до 160 включительно	группа 4 — «выше среднего»
Более 160 до 300 включительно	группа 5 — «высокая»
Более 300	группа 6 — «предельно высокая»

Ниже приведена таблица частот, характеризующая изменения структуры по годам. В ней отражена общая тенденция роста налоговой нагрузки на 1 м² площади.

Таблица 6

Распределение предприятий СКК по группам в зависимости от налоговой нагрузки на 1 м² площади в 2004-2009 гг.

Принадлежность к группе по уровню налоговой нагрузки на 1 м. кв.												
№	2004 г.		2005 г.		2006 г.		2007 г.		2008 г.		2009 г.	
	Кол-во предпр-й	Уд. вес, %	Кол-во предпр-й	Уд. вес, %	Кол-во предпр-й	Уд. вес, %	Кол-во предпр-й	Уд. вес, %	Кол-во предпр-й	Уд. вес, %	Кол-во предпр-й	Уд. вес, %
1	77	85,6	72	80,0	78	86,7	74	82,2	66	73,3	45	50,0
2	5	5,6	8	8,9	3	3,3	7	7,8	11	12,2	22	24,4
3	3	3,3	5	5,6	4	4,4	3	3,3	4	4,4	6	6,7
4	1	1,1	1	1,1	1	1,1	1	1,1	3	3,3	6	6,7
5	3	3,3	2	2,2	0	,0	2	2,2	2	2,2	5	5,6
6	1	1,1	2	2,2	4	4,4	3	3,3	4	4,4	6	6,7

Как видно из приведенной таблицы, 1-я группа (т.е. предприятия с минимальной налоговой нагрузкой на 1 м²) к 2009 году (прогноз) потеряет в структуре более 25% (85,6% — в 2004 и 50% в 2009 году). По остальным группам, с более высоким показателем КНн на 1 м² занимаемой площади также наблюдается возрастающая тенденция.

Далее рассчитаем корреляцию групп по налоговой нагрузке и групп по налоговой нагрузке на 1 м² (см. табл. 7).

Таблица 7

Показатели корреляции групп по налоговой нагрузке и групп по налоговой нагрузке на 1 м²

	Год	Принадлежность к группе налоговой нагрузки					
		2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.
Принадлежность к группе налоговой нагрузки на 1 м ² .	2004	0,081	0,065	-0,037	0,015	-0,009	0,055
	2005	0,044	0,011	-0,050	0,005	-0,043	0,019
	2006	-0,018	0,004	-0,003	0,030	-0,013	0,040
	2007	0,003	0,010	-0,047	0,027	-0,033	0,039
	2008	0,118	0,118	0,028	0,067	0,074	0,152
	2009	0,196	0,143	0,018	0,094	0,117	0,222

Как видно из приведенной таблицы, значительной корреляции между указанными выше показателями не наблюдается. Это является положительным фактом, и свидетельствует о том, что площадь предприятия практически не влияет на размер взимаемых налогов (только в части налога на землю, величина которого в общей сумме налогов не имеет значительного удельного веса).

Заслуживает внимание исследование предприятий сгруппированных по третьему признаку — по величине налоговой нагрузки на 1 отдыхающего. Для исследования взаимосвязи количества отдыхающих и величины налоговой нагрузки (КНн) был рассчитан КНн на 1 отдыхающего, путем деления сумм уплаченных предприятием налогов, включая взносы в Пенсионный фонд на количество отдыхающих в соответствующих периодах. В зависимости от величины указанного показателя предприятия были объединены в следующие группы (табл. 8).

Таблица 8

Группы предприятий по налоговой нагрузке на 1 отдыхающего, тыс. грн.

Диапазон колебания в зависимости от налоговой нагрузки (тыс. грн./один отдыхающий)	Группа налоговой нагрузки на отдыхающего, тыс. грн.
От 0 до 0,2 включительно	группа 1 — «умеренная»
Более 0,2 до 0,3 включительно	группа 2 — «нормальная»
Более 0,3 до 0,4 включительно	группа 3 — «средняя»
Более 0,4 до 0,5 включительно	группа 4 — «выше среднего»
Более 0,5	группа 5 — «высокая»

Исходя из рассчитанных данных предприятия образовали следующие группы, представленные в табл. 9.

Таблица 9

Распределение предприятий СКК в зависимости от налоговой нагрузки на 1 отдыхающего в 2004-2009 гг. (тыс. грн. на 1 отдыхающего)

№	Принадлежность к группе по уровню налоговой нагрузки на 1 отдыхающего											
	2004 г.		2005 г.		2006 г.		2007 г.		2008 г.		2009 г.	
	Кол-во	Уд. вес %	Кол-во	Уд. вес %	Кол-во	Уд. вес %	Кол-во	Уд. вес %	Кол-во	Уд. вес %	Кол-во	Уд. вес %
1	48	53,3	38	42,2	45	50,0	36	40,0	31	34,4	28	31,2
2	17	18,9	21	23,3	16	17,8	23	25,6	24	26,7	22	24,4
3	9	10,0	11	12,2	9	10,0	6	6,7	8	8,9	10	11,1
4	7	7,8	3	3,3	7	7,8	9	10,0	10	11,1	14	15,5
5	9	10,0	17	18,9	13	14,4	16	17,8	17	18,9	16	17,8

Рассчитанные данные таблицы свидетельствует о росте налогового давления на предприятия отрасли в рассматриваемом периоде. Так, если в первую, наименее «нагруженную», группу в 2004 году

входило 53,3% всех предприятий СКК, то в 2007 — их количество снизилось до 40%. Также имеет место рост количества предприятий в 4 и 5 группах, где представлены предприятия с налоговой нагрузкой «выше среднего» (от 0-,4) и «высокая». В 2009 году следует отметить достаточно заметное снижение предприятий 1 группы с 53,4 до 31,2%, и то, что налоговая нагрузка на 1 отдыхающего в группе 4 увеличилась практически в 2 раза. Кроме того, 5 группа с нагрузкой оцениваемой как «высокая» на конец 2009 года насчитывала 16 предприятий. Это может косвенно свидетельствовать о росте цен на туристические услуги, так как зачастую «налоговое бремя» перекладывается предприятиями на конечных потребителей, что может стать причиной утраты предприятиями СКК конкурентоспособных позиций, наряду с ростом себестоимости, увеличением физического износа основных производственных фондов.

Далее рассчитаем корреляцию между группами в зависимости от нагрузки на 1 отдыхающего.

Таблица 10

Показатели корреляция КНн и КНн на 1 отдыхающего в 2004-2009 гг.

Коэффициент налоговой нагрузки		Принадлежность к группе налоговой нагрузки на 1 отдыхающего					
		в 2004 году	в 2005 году	в 2006 году	в 2007 году	в 2008 году	в 2009 году
	за 2004 год	0,322*	0,177	0,100	0,051	0,091	0,85
	за 2005 год	0,279*	0,405*	0,134	-0,040	0,012	0,121
	за 2006 год	0,108	0,194	0,522*	0,076	0,087	0,093
	за 2007 год	0,040	0,080	0,395*	0,391*	0,195	0,184
	за 2008 год	0,057	0,092	0,178	0,182	0,181	0,116
	за 2009 год	0,102	0,125	0,109	0,137	0,156	0,175

По результатам расчета выявлена значительная корреляция почти во всём рассматриваемом периоде. Объяснить этот факт можно тем, что, чем больше отдыхающих было в отчетном периоде, тем меньшая сумма налогов приходится на каждого из них, тем легче предприятию нести налоговое бремя.

Анализируя уровень налоговой дискриминации по признаку туристической специализации, выделим следующее группы предприятий СКК в зависимости от контингента отдыхающих (табл. 11):

1. Отечественный контингент.
2. Граждане СНГ.
3. Иностранные граждане.
4. Нет определённой специализации.

Таблица 11

Распределение предприятий СКК по признаку контингента отдыхающих

Туристическая специализация предприятия:	Количество предприятий (в группе)	Удельный вес групп (%)	Накопленный процент (%)
1 группа — отечественный контингент	79	87,8	87,8
2 группа — граждане СНГ	11	12,2	100,0
3 группа — иностранные туристы	0	0	0
4 — смешанный контингент	0	0	0
Итого:	90	100,0	—

При этом туристическая специализация предприятия определяется следующим образом:

- если количество отдыхающих граждан Украины больше граждан СНГ и отдыхающих граждан Украины больше иностранных граждан, тогда турориентация предприятия — отечественный контингент (группа 1);
- если количество отдыхающих граждан Украины больше количества граждан СНГ, а граждан СНГ больше, чем иностранных граждан, тогда турориентация предприятия — граждане СНГ (группа 2);
- если количество отдыхающих граждан Украины такое же, как количество отдыхающих граждан СНГ и количество отдыхающих граждан Украины такое же, как количество иностранных граждан, тогда турориентация предприятия — иностранные туристы (группа 3);
- если количество граждан Украины примерно равно количеству граждан СНГ и иностранных граждан, тогда турориентация предприятия — смешанный контингент (группа 4).

По данным таблицы видно, что среди рассмотренных предприятий нет тех, которые узко специализируются на иностранном или смешанном контингенте туристов, что свидетельствует об ориентации санаторно-курортных предприятий Ялты преимущественно на отечественный контингент.

Расчет корреляции не показал значительной связи между туристической специализацией предприятия и налоговой нагрузкой (табл. 12).

Таблица 12

Результаты расчёта корреляция группы налоговой нагрузки и туристической специализации в 2004-2009 гг.

Исследуемые показатели	Принадлежность к группе налоговой нагрузки					
	в 2004 году	в 2005 году	в 2006 году	в 2007 году	в 2008 году	в 2009 году
Туристическая специализация предприятия:	-0,073	0,027	0,252*	0,081	0,169	0,159

Только в 2006 году была отмечена слабая связь, которая в последующие годы не подтвердилась.

ВЫВОДЫ

По результатам исследования, можно сделать вывод, что разница в налоговой нагрузке между предприятиями, есть, но не по всем признакам. А именно:

1. Форма собственности — различий нет.
2. Величина налога на 1 м² площади, занимаемой предприятием — различий нет.
3. По величине налоговой нагрузки на 1 отдыхающего — различия есть.
4. По принадлежности к группе туристической специализации предприятием — различий нет.

Таким образом, становится очевидным, что нет признаков существенной налоговой дискриминации предприятий санаторно-курортного комплекса Большой Ялты, в зависимости от формы собственности, размера предприятия и специализации. Что касается остальных показателей, то выявленные различия должны быть учтены при разработке путей совершенствования налоговой политики в санаторно-курортной отрасли.

ЛИТЕРАТУРА

1. Основные финансово-экономические показатели санаторно-курортных организаций за 2004-2008 г. по «Большой Ялте». — Форма №1—СКТК.
2. Податкова система: Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.
3. Єфименко Т.І. Основні напрями трансформації податкової системи в Україні. / Т.І. Єфименко // Фінанси України. — 2007. — №9. — С. 9-13.
4. Іванов Ю.Б. Оцінка рівня розвитку оподаткування та його взаємозв'язок з рівнем соціально-економічного розвитку регіону. / Ю.Б. Іванов // Фінанси України. — 2005. — №12. — С. 6-18.
5. Квасов В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємства. / В. Квасов. // Економіст. — 2007. — №10. — С. 47-49.
6. Меркулова Т.В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения. // в кн.: Налогообложение: проблемы науки и практики — 2007: Монография. / Т.В. Меркулова. — Х.: ИД «ИНЖЕК», 2007. — С. 28-42.
7. Огліх В. Макроекономічний аналіз економічного розвитку та системи оподаткування України. / В. Огліх. // Економіст. — 2007. — №2. — С. 66-70.