

внешнеэкономического долга, могло бы выпустить долгосрочные ценные бумаги, чтобы привлечь десятки миллиардов долларов «длинных» денег.

Против использования средств золотовалютных и других государственных финансовых резервов существуют возражения:

- во-первых, эти средства нужны как резервы социального и экономического развития страны. В качестве аргументов здесь приводятся данные о востребованности резервов в период современного финансово-экономического кризиса. Однако для страховки от кризисных явлений полностью сохраняется Стабилизационный фонд, значительная часть золотовалютных резервов (150 млрд. дол.), а также накапливаемые резервные отчисления в Центральном банке. К тому же кризисы бывают один раз в 10-15 лет, а уже через 3-5 лет часть взятых государственных средств начнет возвращаться;

- во-вторых, возможность высокой инфляции. Но взятые займы средства в своей подавляющей части пойдут на приобретение новых технологий и оборудования, обновление и структурную перестройку хозяйства. К сожалению, до 80% машин и оборудования придется закупать за рубежом, поскольку их производство пока отсутствует в России. Поэтому в страну начнет поступать оборудование, в том числе и для производства конкурентоспособной потребительской продукции. Скорее это будет способствовать сокращению инфляции;

- в-третьих, могут быть сомнения в использовании столь больших сумм по назначению. Такая опасность действительно существовала бы, если бы эти средства выдавались без возврата, не банками, а, например, бюджетом.

Таким образом, предложенное финансирование программы модернизации реального сектора экономики с помощью заемных денег не только позволяет в короткий срок решить эту задачу, обеспечив качество и эффективность из-за принципа возвратности полученных кредитов. Выделение коммерческим банкам огромных кредитных денег, до четверти всех их активов, позволит усилить банковскую систему, сделать ее более мощной и прибыльной.

#### Источники и литература

1. Платежный баланс и внешний долг Российской Федерации // Вестник Банка России. – 2011. – № 10-11. – С. 7-57, 95-119.
2. Кудрин А. Л. Бюджет модернизации экономики России / А. Л. Кудрин // Финансы. – 2011. – № 1. – С. 5-13.
3. Основные макроэкономические и денежно-кредитные показатели // Бюллетень банковской статистики. – 2011. – № 1 (212). – С. 8-56.
4. Турбанов А. В. Российская банковская система на современном этапе / А. В. Турбанов // Деньги и кредит. – 2011. – № 2. – С. 3-7.
5. Симановский А. Ю. Кризис и реформа регулирования: отдельные аспекты / А. Ю. Симановский // Деньги и кредит. – 2010. – № 12. – С. 7-15.

**Богатко Н.Г.**

**УДК 336.22**

#### **ПОЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ: ВЧЕРА И СЕГОДНЯ**

**Постановка проблемы.** Система налогообложения государства не является застывшей. Изменения в налоговых системах могут преследовать разные цели: увеличения финансирования, воздействие на экономику страны и т.д. Одним из налогов, взимаемых во многих странах, является налог на землю. Подход к исчислению объекта налогообложения, размер ставки, плательщики – эти и другие элементы налога формируются на основе точки зрения законодателя. В какой мере опирается современный законодатель на опыт своих предшественников? Формирует ли он свои законопроекты только на основе недавнего опыта или анализирует более ранний? Можно ли утверждать, что Налоговый кодекс Украины, принятый в декабре 2010 года, связан с опытом российского налоготворчества? Если да, то использован ли, например, опыт поземельного налога дореволюционной России, современной аграрной реформе Столыпина?

**Анализ последних публикаций.** В литературе тема земельного налогообложения представлена двумя группами публикаций: теоретические исследования историков и экономистов (история возникновения, элементы налога, их изменения в различные исторические периоды, его влияние на экономику [1,6,11]) и практические. Последние постоянно остаются в поле зрения на страницах профессиональной бухгалтерской прессы. Статьи ориентированы на практические нужды налогоплательщиков и касаются следующего: изменения в уплате земельного налога при изъятии земельного участка собственником у арендатора [2], расчет размера уплаты [3], особенности налогообложения земли при упрощенной системе налогообложения [5], нюансы уплаты земельного налога бюджетными учреждениями [6], порядок применения льгот по земельному налогу [9]. Анализа трансформации земельного налогообложения в Украине, его сравнения с опытом России в литературе не представлено.

**Цель статьи.** Цель публикации – изучив исторический опыт земельного налогообложения, проанализировать наличие (или отсутствие) связи Налогового кодекса Украины в части налога на землю с опытом налогового законотворчества царской и современной России.

### Результаты исследования.

Налог, имеющий своим объектом землю, а податным источником приносимый ею доход, принято называть поземельным налогом. Такие налоги занимают видное место в налоговых системах большинства государств.

В русской ученой литературе специальное исследование о поземельном налоге осуществил проф. Лебедев, труд которого появился в 1868 году.

В зависимости от степени развития народного хозяйства поземельный налог принимал весьма разнообразные формы. При господстве натурального хозяйства, подати с земли взимались в натуре. Такие натуральные сборы были известны под общим названием «десятины», хотя иногда взималась 1/20, 1/50, а иногда и 1/5 урожая. С переходом к денежному хозяйству прежние поземельные сборы становятся денежными взносами. В средние века самым распространенным способом обложения земли было обложение по величине земельных участков, причем единицей меры были: плуг, соха, рало - от орудий обработки земли, т. е. за единицу меры принималось пространство земли, какое в состоянии обработать человек одним плугом.

В Древней Руси земля была главным источником государственных доходов. Самой старинной податной единицей на Руси был плуг. Позднее податной единицей становится соха, которая не была определенной земельной мерой: но на нее полагалось весьма различное количество земли смотря по тому, какова была земля по качеству, кто был ее владельцем; величина сохи изменялась также по разным областям, например, московская соха была больше новгородской. Вообще, соха заключала в себе довольно большое количество земли, иногда свыше 1000 десятин пашни с прибавкой сенокосов, лесов и других угодий.

Впоследствии, помимо величины земельных участков, стали принимать во внимание и их качество, так что в прежнюю податную единицу - соху стало входить разное количество земель - лучших меньше, худших больше. Позже начали стремиться приводить поземельный налог в соответствие с доходностью земель. Операции, имеющие назначением точное измерение земель и оценку их ценности и доходности, стали производиться только в прошлом столетии и известны под названием поземельных кадастров. В русской литературе имеется капитальное исследование о поземельном кадастре проф. О. К. Горб-Ромашкевича (первая часть этого исследования вышла в 1892 г., а вторая - в 1900 г.).

Поземельный кадастр состоял из двух родов работ: геометрических и оценочных. При производстве поземельного кадастра прежде всего происходило измерение земель, сопровождаемое занесением результатов такового на планы и составлением карт. При этом стремились поступать по всем правилам геометрии. Измерения производились по отдельным имениям, но последние часто состояли из земель различного качества. Ввиду этого, стали каждое имение разбивать на мелкие, почти неделимые, участки - парцеллы и измерять все эти парцеллы. Под именем парцеллы разумеется участок, отличающийся от соседних участков какими-нибудь юридическим или экономическим свойством: смежные луг и пашня образуют 2 особые парцеллы; но одно поле, принадлежащее двум владельцам, также составляет 2 парцеллы. Такой кадастр называется парцеллярным: он много точнее, но и гораздо дороже кадастра по имениям.

По окончании землемерных и топографических работ, производится размещение земельных участков по классам в зависимости от их доходности. Для этого принимаются несколько участков определенной культуры, напр., пашня, луга, огороды и т. п., и определенного качества, напр., луга 1-го, 2-го, 3-го разрядов и т. д., - за типы, применительно к которым и происходит размещение земель по классам - так называемая бонитировка земель. Каждый типичный земельный участок приравнивается определенному доходу. Чтобы получить доходность целого имения, надо было сложить доходы всех, входящих в его состав, участков. Вычисленный таким путем доход имения служил объектом поземельного налога.

Если кадастр не был произведен, то для распределения поземельного налога пользовались средними продажными и арендными ценами на землю. Цены брались за достаточно длинный промежуток времени, напр. за 10 лет.

На Руси XVI и XVII веках принимаются меры к приведению в порядок земельных сборов. Производятся описи земель, распределение их по сохам и назначение с них податей и повинностей. Результаты заносились в особые книги - «писцовые». Эти вопросы регулировались Поместным приказом. К концу XVII века при взимании разных сборов начинают, главным образом, принимать во внимание число дворов, и посошная подать переходит в подворную. Поземельный налог теряет свой прежний характер, когда его непосредственным объектом была земля. Окончательно это завершается при Петре Великом с введением вместо прежних сборов подушной подати. Поземельный налог, в виде прямого обложения земли, исчезает. Земля продолжает быть основным источником народного дохода и податей, но податным объектом считаются души, т. е. лица определенных сословий.

Поземельный налог снова появился в ряду русских государственных доходов только в 1875 г. под именем «государственного поземельного налога». Он развился из государственного земского сбора, введенного Уставом о земских повинностях 1851 года, вступившим в действие с 1853 г. Названный устав разделил земские повинности на общие или государственные и местные. К первым были отнесены все сборы и повинности на удовлетворение потребностей общих всем частям Империи, например на содержание местного управления - уездной полиции, на устройство дорог, на содержание почтовых трактов, на некоторые воинские повинности и т.п. Для получения средств на все эти цели и был установлен

особый сбор, названный государственным земским, раскладывавшийся на купеческие свидетельства, а, главным образом, на ревизские души.

В 1870 году в раскладку были включены удобные земли. Сумма этого сбора, подлежащая раскладке, назначалась на 3 года. В 1875 г. государственный земский сбор был преобразован: сумма, взимаемая по душам, была слита с подушной податью, а так как мещане уже не платили последней, то пришедшаяся на них доля этого сбора была названа окладным сбором с мещан. Часть, падавшая на купеческие свидетельства, была переименована в добавочный казенный сбор со свидетельств 1-й и 2-й гильдий. Та же часть этого сбора, которая раскладывалась на земли, была названа государственным поземельным налогом.

Государственному поземельному налогу подлежат все земли, облагаемые по Уставу о земских повинностях местными земскими сборами, кроме земель казенных. Приходящаяся на каждую губернию или область сумма поземельного налога определяется, с утверждения министра финансов, умножением общего числа десятин подлежащей обложению земли на средний по губернии или области оклад налога с десятины удобной земли или леса. Расписание средних окладов поземельного налога утверждается в законодательном порядке. Сумма налога, назначенная на губернию или область, распределяется между уездами Губернским Земским Собранием, соответственно количеству и ценности или доходности земель каждого уезда. Сумма же налога, назначенная на уезд, разверстывается между отдельными владениями Уездной Земской Управой на основаниях, устанавливаемых Уездным Земским Собранием для раскладки местных земских сборов. В местностях, где не введены земские учреждения, распределение налога между уездами и отдельными плательщиками возлагается на Соединенное Присутствие Губернского Распорядительного Комитета и Губернского по крестьянским делам Присутствия. В состав этого Соединенного Присутствия приглашаются начальником губернии, для участия с правом голоса в распределении налога, местные землевладельцы, от двух до трех лиц на каждый уезд. Постановления Соединенного Присутствия представляются на утверждение министра финансов.

Сведения о произведенной таким образом раскладке поземельного налога доставляются Уездными Земскими Управами не позже 1 ноября в Казенные Палаты, которые и составляют на основании этих сведений окладные листы. В случае непредставления названных сведений к 1 ноября, Казенная Палата определяет налог с каждого плательщика в размере предшествовавшего года.

Поскольку недоимки налога по крестьянским землям постоянно накапливались, для облегчения положения крестьян неоднократно происходило значительное понижение выкупных платежей, а Законом 3 апреля 1899 г. была допущена их отсрочка и рассрочка. Это улучшило экономическое положение крестьян, и на очередь встал вопрос о преобразовании и повышении поземельного налога. Закон 23 июня 1899 г. установил новый порядок взимания окладных сборов с надельных земель сельских обществ, причем весьма существенным явилось изменение правил о сроках платежа названных сборов с целью приурочения их к появлению платежных средств крестьян.

Поскольку размер государственных налогов и земских сборов, собираемых с земель, рассчитывался государственными и земскими учреждениями для сельского общества в целом, распределение налоговой нагрузки по крестьянским хозяйствам было внутренним делом сельской общины, разрешавшимся обычно сельским сходом при принятии решения о переделе земли. Все члены сельской общины (при общинном пользовании землей) были связаны круговой порукой – община несла коллективную ответственность за уплату всех видов налогов. Круговая порука была отменена Законом 12 марта 1903 г. в 46 губерниях Европейской России, в 1905 году – повсеместно. С этого момента обложение крестьян налогами стало индивидуальным и производилось государственными чиновниками без участия волостных и сельских управлений.

Премьер-министр П.А. Столыпин считал преобразование сельского общества важной составной частью проводимой его правительством широкой аграрной реформы. По первоначальному плану реформы, составленному в 1906 году, предполагалось разделить сельское общество на два общества. Первое из них, земельное общество, должно было представлять собой хозяйственное товарищество, занимающееся управлением землей, находящейся в совместной собственности крестьян. Второе – поселковое общество – должно было стать низовой единицей местного самоуправления, потеряв при этом сословный крестьянский характер – в общество должны были войти местные жители и землевладельцы всех сословий. Предполагалось, что по мере продвижения аграрной реформы количество земли, укрепленной в частную собственность крестьян, будет расти, что увеличит поступление налога в бюджет. Роль сельских обществ как коллективных собственников земли естественным образом уменьшится.

В силу разных факторов сельское общество как признанный государством институт самоуправления осталась нетронутой вплоть до Октябрьской революции, после которой идеи Столыпина парадоксальным образом были реализованы – община как коллективный владелец земли была сохранена, но от нее был отделен сельсовет, административный орган местного управления. Окончательно существование сельской общины было прекращено коллективизацией.

В послереволюционной России и позднее в СССР земельный налог остается составляющей налоговой системы. Он претерпевает ряд изменений, сохраняя общие принципы налогообложения. В постсоветском пространстве в области земельного налогообложения каждая из стран пошла своим путем, по своему наследуя предыдущий опыт.

Сравнительный анализ элементов налога в России и Украине в разные исторические периоды представлен в следующей таблице.

## ПОЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ: ВЧЕРА И СЕГОДНЯ

Критерий для сравнения	Российская империя периода аграрной реформы Столыпина П.А. (по состоянию на 01.01.1907 г.)	Российская федерация (по состоянию на 01.01.2011 г.)	Украина (по состоянию на 01.04.2011 г.)	Результат сравнения
Плательщик	Индивидуальный землевладелец, сельское общество	Организации и физические лица, обладающие земельными участками на правах собственности, пользования, пожизненного наследуемого владения	Собственники земельных участков, долей (паев), землепользователи	Возможны как групповые так и индивидуальные плательщики
Предмет обложения	Земли, облагаемые земскими сборами, кроме государственных земель	Земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, кроме земель, изъятых из оборота или ограниченных в обороте (под объектами культурного наследия, обороны, таможни, лесной и водный фонд)	Земельный участок, находящийся в собственности или пользовании, земельная доля или пай, находящийся в собственности кроме радиоактивно загрязненных, земель сельскохозяйственного освоения, дорожного хозяйства	Не все земельные участки являются объектом обложения. Исключения из объекта обложения индивидуальны в каждой стране
Ставки	От ¼ до 17 копеек за десятину земли в зависимости от губернии	– Не более 0,3% кадастровой стоимости сельскохозяйственных, жилищно-коммунальных земель; – не более 1,5 кадастровой стоимости прочих земель	– от 0,03% до 0,1 % нормативной денежной оценки сельскохозяйственных земель; – 0,24 – 3,36 грн за 1 кв.м с учетом коэффициента в зависимости от численности населенного пункта	Ставки варьируют. Признаки для градации в каждой стране свои (расположение, назначение земель, численность населения)
Кем установлены ставки	Устав о прямых налогах. Раздел второй // Свод Законов Российской империи. – 1912 Т. V., стр. 2-12	Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга)	Налоговый кодекс Украины, ст. 272-275	Централизация установления ставок не характерна всем странам
Факторы, влияющие на величину налога	Количество, оценка земель, их вмененная доходность	Кадастровая стоимость по состоянию на 01.01	Площадь земель, их нормативная денежная оценка, географическое расположение земельного участка	Многообразие факторов, влияющих на величину налога. Общий фактор - денежная оценка
Частота уплаты	2 раза в год равными суммами за первую половину года с 1 января по 30 июня, а за вторую - с 1 июля по 31 декабря включительно.	Ежеквартально (ст.396 п.6), не позднее 1 февраля (ст. 397 п.3)	Ежемесячно в течение 30 дней после отчетного месяца	Частота уплаты разная
Порядок сбора (уплаты) налога	Наличными податному инспектору при поддержке земского участкового начальника	Безналичные платежи налогоплательщиков	Безналичные платежи налогоплательщиков, а также платежи наличными через кассы сельских (поселковых) советов	Уплата совершается как в наличной, так и в безналичной форме
Контроль сбора налога	Казенные палаты	Налоговые инспекции	Налоговые инспекции	В каждой стране существует субъект контроля

Сведения таблицы позволяют увидеть, что в Украине и России отличаются: исключения из объекта налогообложения, признаки для градации ставок налога, субъект установления ставок налога, частота уплаты, факторы, влияющие на величину налога.

Кроме того, можно констатировать общее в земельном налогообложении двух стран:

1. Осуществлено измерение земель и их оценка, формирование кадастра как основы для налогообложения.
2. Плательщиками налога становятся лица, имеющие право собственности на землю.
3. Объект обложения - земельный участок, но не все земли являются объектом.
4. На величину налога влияет стоимость земли.

5. Не принимается во внимание податная способность налогоплательщика.

#### **Выводы по результатам исследования.**

Анализ составляющих, свойственных земельному налогообложению в России и Украине показал следующее. Не смотря на отличия в современных элементах налога на землю в России и Украине, просматривается общность в механизме установления, взимания и контроля налога. Историческое наследие, предшествующий опыт принимается во внимание при разработке действующих систем налогообложения, поскольку налоги являются важным экономической инструментом в жизни страны. К этому опыту мы обращаемся неоднократно, вновь анализируя его, отслеживая налоговую политику и постоянно корректируя ее в соответствие с текущим положением в мировой экономике.

#### **Источники и литература:**

1. Анфимов А. Н. Крестьянское хозяйство Европейской России. 1881-1904 / А. Н. Анфимов. – М. : Наука, 1980. – 238 с.
2. Быкова А. Изъятие земли и налог на землю : [Электронный ресурс] / А. Быкова // Вестник налоговой службы Украины. – 2010. – № 37. – С. 3. – Режим доступа : <http://www.visnik.com.ua>
3. Высоцкая И. Размер платы земельного налога : [Электронный ресурс] / И. Высоцкая. – Режим доступа : <http://yefimov-partners.com>
4. Высочайший Указ «О дополнении некоторых постановлений действующего закона, касающихся крестьянского землевладения и землепользования» от 9 ноября 1906 года : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ru.wikipedia.org>
5. Гривнак К. Налогообложение земли при упрощенной системе налогообложения : [Электронный ресурс] / К. Гривнак // Вестник налоговой службы Украины. – 2010. – № 34. – С. 26. – Режим доступа : <http://www.visnik.com.ua>
6. Матвеева Т. Ю. Воздействие налогов на экономику / Т. Ю. Матвеева // Введение в макроэкономику. – М. : Изд-кий дом ГУ-ВШЭ, 2007. – 511 с.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М. : Налог Инфо, 2006. – Гл. 31 : Земельный налог. – С. 1009.
8. Налоговый кодекс Украины утв.02.12.2010 №2755-VI. – Харьков : Изд-кий дом «Фактор», 2011. – Гл. 27 : Налог на землю. – С. 483.
9. Оскина О. Уплата земельного налога бюджетным учреждением : [Электронный ресурс] / О. Оскина // Вестник налоговой службы Украины. – 2010. – № 37. – С. 28. – Режим доступа : <http://www.visnik.com.ua>
10. Оскина О. Порядок применения льгот по земельному налогу бюджетным учреждением : [Электронный ресурс] / О. Оскина // Вестник налоговой службы Украины. – 2010. – № 37. – С. 4. – Режим доступа : <http://www.visnik.com.ua>
11. Столыпин П. А. Программа реформ. Документы и материалы : в 2-х т. / П. А. Столыпин. – М. : РОССПЭН, 2003.
12. Реформаторские идеи в социальном развитии России. – М. : Ирфан, 1998.
13. Словари : [Электронный ресурс] / Яндекс.
14. Столыпинская аграрная реформа : [Электронный ресурс.] // Википедия : свободная энциклопедия. – Режим доступа : [http://ru.wikipedia.org/wiki/Столыпинская\\_аграрная\\_реформа](http://ru.wikipedia.org/wiki/Столыпинская_аграрная_реформа)

**Ваганова О.Е.**

**УДК 657.6**

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЛЯ ПЛАНИРОВАНИЯ ПРОГРАММЫ РЕАЛИЗАЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ ПРОЕКТОВ**

Аудит эффективности использования государственных средств при осуществлении работ по наиболее приоритетным направлениям национальных проектов в Российской Федерации является одним из важнейших вопросов совершенствования форм и методов контрольно-ревизионной деятельности в свете решения задач, связанных с реформированием бюджетной системы и прозрачности направлений бюджетных расходов.

Данная часть бюджетных расходов предназначена для решения неотложных задач по улучшению социальной обстановки в обществе как в целом, так в отдельных его социальных группах.

На сегодняшний день в Российской Федерации на стадии реализации существует более сорока федеральных целевых программ, которые осуществляются в рамках приоритетных национальных проектов, в том числе такие значимые для всех социальных групп населения, как «Жилище», «Социальное развитие села», «Социальная поддержка инвалидов», «Модернизация транспортной системы России», «Повышение безопасности дорожного движения», «Уничтожение запасов химического оружия в Российской Федерации». Порядок реализации соответствующих национальных проектов и целевых программ, действующих в рамках соответствующих проектов, осуществляется в соответствии с действующими постановлениями Правительства Российской Федерации.