

**Федеральное государственное казенное образовательное
учреждение высшего образования
«Уральский юридический институт
Министерства внутренних дел Российской Федерации»**

Кафедра социально-экономических дисциплин

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

**Екатеринбург
2024**

ББК 65.261.41

Н235

Налоги и налогообложение: учебное пособие. – Екатеринбург:
Н235 Уральский юридический институт МВД России, 2024. – 154 с.

ISBN 978-5-6050100-6-7

Авторы

П. А. Поротников, кандидат экономических наук –
введение, разделы 1, 2, 3, заключение;

С. И. Баженов, доктор экономических наук – разделы 13, 14;

О. А. Школик, кандидат экономических наук – разделы 4, 5, 6;

К. О. Дмитриев – разделы 10, 11, 12;

М. В. Севрюкова – разделы 7, 8, 9

Рецензенты: **И. А. Черногор**, старший преподаватель кафедры экономической теории и финансового права Омской академии МВД России, кандидат экономических наук;
В. В. Белозерцева, начальник кафедры гражданско-правовых дисциплин Восточно-Сибирского института МВД России, кандидат юридических наук, доцент

В настоящем учебном пособии рассматриваются актуальные теоретические тенденции развития науки, новые практические аспекты и законодательные изменения в области налогов и налогообложения, налогового права, финансов, финансовых и бюджетных отношений. Изучение основ, структурных элементов и видов налогов формирует высокий уровень гражданской и профессиональной позиции человека, укрепляет фундамент знаний обучающихся в области налогообложения, создает стимул изучения специализированных финансовых дисциплин.

Учебное пособие предназначено для курсантов и слушателей образовательных организаций системы МВД России, а также для профессорско-преподавательского состава и сотрудников подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции органов внутренних дел.

Обсуждено на заседании кафедры социально-экономических дисциплин УрЮИ МВД России (протокол № 19 от 24 ноября 2023 г.).

Рекомендовано к использованию в учебном процессе методическим советом УрЮИ МВД России (протокол № 6 от 18 декабря 2023 г.).

ISBN 978-5-6050100-6-7

ББК 65.261.41

© Коллектив авторов, 2024

© Уральский юридический институт
МВД России, 2024

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|---|-----|
| Введение | 5 |
| Раздел 1. Социально-экономическая сущность налогов | 8 |
| Раздел 2. Организация налоговой системы РФ | 24 |
| Раздел 3. Налоговое администрирование в российской налоговой системе | 32 |
| Раздел 4. Налог на добавленную стоимость | 51 |
| Раздел 5. Акцизы | 62 |
| Раздел 6. Налог на доходы физических лиц | 65 |
| Раздел 7. Платежи во внебюджетные фонды | 74 |
| Раздел 8. Платежи за пользование природными ресурсами | 84 |
| Раздел 9. Государственная и таможенная пошлина | 92 |
| Раздел 10. Налог на прибыль | 104 |
| Раздел 11. Региональные налоги и сборы | 113 |
| Раздел 12. Специальные налоговые режимы | 122 |
| Раздел 13. Местные налоги | 132 |
| Раздел 14. Налоги в международных экономических отношениях | 139 |
| Заключение | 149 |
| Список использованных источников | 151 |

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ И ОБОЗНАЧЕНИЙ

| | |
|------------------|--|
| ЕАЭС | Евразийский экономический союз |
| Росстат | Федеральная служба государственной статистики |
| ЦБ РФ | Центральный банк Российской Федерации |
| СК РФ | Следственный комитет Российской Федерации |
| ФНС РФ | Федеральная налоговая служба Российской Федерации |
| ФТС РФ | Федеральная таможенная служба Российской Федерации |
| ПФР | Пенсионный фонд России |
| ФСС | Фонд социального страхования |
| ФФОМС (ТФОМС) | Федеральный (Территориальный) фонд обязательного медицинского страхования |
| СФР | Социальный фонд России |
| НК РФ | Налоговый кодекс Российской Федерации |
| БК РФ | Бюджетный кодекс Российской Федерации |
| ИНН | индивидуальный номер налогоплательщика |
| КПП | код причины постановки на учет в налоговом органе |
| ОПС | обязательное пенсионное страхование |
| ОСС | обязательное социальное страхование |
| ОМС | обязательное медицинское страхование |
| НДПИ | налог на добычу полезных ископаемых |
| НДС | налог на добавленную стоимость |
| НДФЛ | налог на доходы физических лиц |
| ОСНО | общая система налогообложения |
| ЕСХН | единый сельскохозяйственный налог |
| УСН | упрощенная система налогообложения |
| НПД | налог на профессиональный доход |
| ПСН | патентная система налогообложения |

ВВЕДЕНИЕ

Налоговое право регулирует особые отношения, которые складываются между обществом и государством и являются одними из старейших в истории, т. к. об их возникновении можно говорить практически с момента появления первых государств.

Учебное пособие «Налоги и налогообложение» выполнено с учетом актуальных теоретических тенденций развития науки, новых практических аспектов и законодательных изменений в области налогов и налогообложения, налогового права, финансов, финансовых и бюджетных отношений. Налоговые отношения имеют свою специфику, выраженную в активном государственном регулировании сферы налогообложения, в их особом финансово-экономическом функционале, влияющем на устойчивое развитие государства, в их социальной направленности, в важнейшей роли налогов как инструмента фискальной политики государства, осуществляющего изъятие части национального дохода с целью дальнейшего его перераспределения на выполнение государственных функций и обеспечение социального и экономического развития страны. В связи с особой ролью и особым функционалом налогов в деятельности государства налогообложение как сфера, регулирующая налоговые отношения, приобретает критическое значение в рамках бюджетного и финансового процессов.

Налоговая система в целом является одной из форм материального воплощения государства и его власти. Формируемая в рамках отрасли государственных финансов она является материальной первоосновой всего государства, поскольку консолидирует ресурсы, необходимые для его существования, для реализации государственной деятельности.

Учебное пособие нацелено на формирование у обучающихся следующих компетенций:

– способность осуществлять критический анализ проблемных ситуаций на основе системного подхода, вырабатывать стратегию действий;

– способность принимать обоснованные экономические решения в различных областях жизнедеятельности;

– способность использовать знания и методы экономической науки, применять статистико-математический инструментарий, строить экономико-математические модели, анализировать и интерпретировать полученные результаты;

– способность осуществлять сбор, анализ и использование данных хозяйственного, налогового и бюджетного учетов;

– способность рассчитывать экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов;

– способность применять методики и стандарты ведения бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов, формирования и предоставления бухгалтерской, налоговой, бюджетной отчетности;

– способность формировать исходные данные, необходимые для расчета экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов;

– способность анализировать показатели финансово-хозяйственной деятельности государственных органов и организаций различных форм собственности;

– способность проводить анализ возможных экономических рисков и давать им оценку, составлять и обосновывать прогнозы динамики развития основных угроз экономической безопасности.

Формирование данных компетенций позволит обучающимся:

знать: сущность системного подхода к решению задач профессиональной деятельности; алгоритмы анализа проблемных ситуаций профессиональной деятельности и оценки альтернативных вариантов их решения; порядок и особенности выработки стратегии действий; содержание основных понятий и категорий, основных историко-правовых источников, процесса становления и развития налогообложения в России; применение норм налогового права, механизма правового регулирования налогообложения; теоретические основы функционирования органов исполнительной власти в сфере налогообложения;

уметь: анализировать на основе системного подхода возникающие при решении задач профессиональной деятельности проблемные ситуации, рассматривая во взаимосвязи их составляющие и факторы, влияющие на их возникновение и развитие; оперировать юридическими понятиями и категориями в области налогообложения; проводить расчет экономических и социально-экономических показателей деятельности хозяйствующих субъектов; использовать нормативно-правовую базу для исчисления основных налогов и сборов хозяйствующих субъектов; анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную учетную и отчетную информацию экономических субъектов с целью оценки эффективности их функционирования и принятия управленческих решений;

владеть навыками: реализации системного подхода при решении проблемных ситуаций в процессе решения задач профессиональной деятельности; самостоятельного расчета экономических показателей и оценки результатов деятельности хозяйствующих субъектов; использо-

вания методов расчета и оценки основных экономических параметров деятельности хозяйствующих субъектов; применения современных методик расчета налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов; применения методики проведения проверок и ревизий, организации внутреннего и внешнего контроля и иных проверок финансово-хозяйственной деятельности.

Учебное пособие предназначено для использования в качестве основной литературы по дисциплине «Налоги и налогообложение» профессорско-преподавательским составом, а также курсантами и слушателями образовательных организаций системы МВД России, обучающимися по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность. Кроме того, оно может использоваться обучающимися по специальностям 40.05.01 Правовое обеспечение национальной безопасности и 40.05.02 Правоохранительная деятельность и направлениям подготовки 40.03.02 Обеспечение законности и правопорядка и 40.03.01 Юриспруденция в качестве дополнительной литературы при изучении дисциплин «Налоговое право», «Финансово-кредитная система», «Экономика».

Использование учебного пособия в образовательном процессе позволит повысить эффективность усвоения программного материала, в том числе в рамках самостоятельной работы курсантов и слушателей, будет способствовать формированию соответствующих компетенций у обучающихся в части, касающейся знаний структурных элементов налогов и налогообложения в целом, способности анализировать факторы обеспечения национальной экономической безопасности, умения применять практические навыки в области налоговых отношений, борьбы с правонарушениями и преступлениями в налоговой сфере.

РАЗДЕЛ I. СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ

Налоги в различных формах существуют с тех пор, когда появились первые государства. Во все времена для осуществления функций государства требовалось изъятие части производимой на его территории продукции, обращение ее в пользу государства и использование полученных средств на государственные нужды. Налоги могли собираться как в денежной, так и в натуральной формах, иметь различные названия – подать, десятина, оброк, но их суть оставалась неизменной.

ПОНЯТИЕ «НАЛОГ» И ЕГО СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ

В современных условиях **под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований** (данная трактовка фигурирует в ст. 8 НК РФ).

Из этого определения можно выделить следующие признаки налогов:

- обязательный платеж, который совершают граждане и юридические лица, относящиеся к одной категории, без каких-либо исключений;
- индивидуально безвозмездный платеж – т. е. платеж, не предполагающий каких-то преференций его плательщику; если рассматривать категории «общество», «государство», «налоги», то вторая и третья являются производными от первой; общество создает государство, определяет его функции, на обеспечение которых выделяет часть денежных средств в виде налогов (общество само заинтересовано в сборе и уплате налогов);
- плательщиками являются граждане и юридические лица;
- уплачиваются собственные денежные средства граждан и юридических лиц;
- платеж имеет исключительно денежную форму;
- цель налогообложения, заключающаяся в обеспечении деятельности всех уровней государства – федерального, регионального и местного, и выполнении им своих обязательств.

Социально-экономическая сущность налогов лучшим образом может быть отражена путем сравнения социалистической и капиталистической экономических систем. Подавляющее большинство стран мира в настоящий момент используют смешанную экономическую систему, в основе которой лежат капиталистические отношения, а гарантии прав человека обеспечиваются государством как при социалистической системе.

Главной движущей силой капиталистической экономики является частная инициатива класса буржуазии (собственники средств производства), целью которой считается получение прибыли на вложенный капитал и личное обогащение. При этом задача государства в основном заключается в обеспечении прав граждан и сдерживании капиталистов в жажде наживы. Главной движущей силой в социалистической экономике является стремление человека к самореализации и осознание им того, что любой производительный труд будет вознагражден. При этом средства производства находятся в общенародной (государственной) собственности, что гарантирует отсутствие дискриминации при распределении доходов, рост национального богатства и благосостояния граждан. На рисунке 1 представлена упрощенная схема социалистической экономики.



Рис. 1. Социалистическая экономическая система

При этом в социалистической экономике также присутствуют отдельные налоги, но они не играют основополагающей роли в формировании доходов государства. Основным источником доходов социалистического государства – прибыль общенародных предприятий. Так, в СССР были отдельные налоги, например, подоходных налог, сельскохозяйственный налог, налог на малосемейных граждан. Налоговая система менялась в соответствии с требованиями времени, но в целом наблюдалась тенденция к ее упрощению, например, налог на малосемейных граждан носил вообще социальную функцию – стимулирование рождаемости. Целью же социалистического государства является повышение благосостояния всех граждан общества без исключений и преференций.

Смешанная экономическая система, основанная на капиталистических отношениях, имеет иную структуру экономики, отраженную на рисунке 2.



Рис. 2. Смешанная экономическая система

Как видно из схемы, возможности государства при смешанной экономике более ограничены. Во-первых, оно перераспределяет только часть прибавочной стоимости. Основная часть прибыли остается в распоряжении предприятий и используется по усмотрению их собственников. Во-вторых, государство не гарантирует всеобщий рост благосостояния граждан, оно лишь создает условия, при которых благосостояние одних граждан может улучшиться, а других – нет. В-третьих, государство ограничено в возможности стимулирования роста ВВП и национального богатства. Эту функцию оно разделяет с бизнесом, который тоже должен быть заинтересован в росте национального богатства. Однако бизнес часто не осуществляет инвестиции, обеспечивающие открытие новых производств, и, как следствие, рост национального богатства и уровня жизни в стране, а выводит прибыль из оборота с целью личного обогащения.

Обозначенные ограничения вынуждают государство использовать разветвленную систему налогообложения, затрагивающую практически все сферы хозяйственных отношений (налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль организаций и доходы физических лиц, налоги на землю, транспорт, имущество организаций и физических лиц, налог на добавленную стоимость и др.).

Яркой иллюстрацией противоречий между бизнесом (капиталистами) и обществом (государством) является принятие Федерального закона от 4 августа 2023 г. № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль», который стал ответом на то, что в условиях внешнего давления и проведения специальной военной операции бизнес не торопился вкладывать деньги в развитие страны, а по-прежнему направлял их на личное обогащение. В рамках данного закона изъята малая часть прибыли у малой части бизнеса (капиталистов). Введенный налог носит разовый характер и уплачивается только в 2024 году, однако он является четким сигналом к тому, что на бизнесе (как и на государстве) лежит ответственность за судьбу страны.

КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ

В зависимости от классифицирующих признаков можно выделить различные основания для классификации налогов.

1. По степени переложения. Переложение налога – процесс частичного или полного перераспределения налога между субъектами хозяйственных отношений. Чаще всего встречается переложение с продавца на покупателя, однако бывает и обратная ситуация – переложение с покупателя на продавца.

1.1. Прямые налоги взимаются непосредственно с собственника имущества или дохода, т. е. не перекладываются (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц (НДФЛ), земельный налог и др.). Большинство налогов в РФ являются прямыми.

1.2. Косвенные налоги включаются в цену товара, а их конечным плательщиком является потребитель (НДС, акцизы). Так, добавленная стоимость создается в процессе производства товаров производителями. Например, железная руда добывается на карьере, руководство которого к ее стоимости добавляет стоимость ее добычи и продает руду металлургическому комбинату; тот в свою очередь, переплавляя руду, добавляет стоимость переработки и продает стальной прокат производителю садового инвентаря; данный производитель к стоимости проката добавляет стоимость изготовления конкретных изделий (ведра, лопаты, грабли) и продает готовый товар потребителю. Все добавленные стоимости, а также налог на добавленную стоимость, включаются в цену товара. Потребитель фактически оплачивает данный товар, а вместе с ним и налог. Однако налогоплательщиком в соответствии с НК РФ является производитель, и он осуществляет отчисления в бюджет, а значит, налог перекладывается с производителя на потребителя.

Косвенные налоги удобны для государства, т. к. просты в их администрировании – с любого купленного товара должен быть уплачен налог. При этом данные налоги не учитывают реальные доходы отдельных потребителей и взимаются одинаково со всех, что приводит к дополнительной дифференциации общества, делает бедных еще беднее. В этом заключается основной недостаток косвенных налогов.

2. По объекту налогообложения. Как правило, объект налогообложения – это актив, который находится в собственности физического или юридического лица и подлежит налогообложению. В ст. 38 НК РФ дано определение объекта налогообложения – *реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.*

2.1. Налоги с реализации товаров (работ, услуг) – объектом является факт продажи определенного товара. Данная группа налогов может быть разделена еще на два направления:

2.1.1. Универсальные налоги, которые уплачиваются со всех товаров (НДС).

2.1.2. Индивидуальные налоги, которые уплачиваются с отдельных групп товаров, например, алкоголь, бензин, сигареты (акцизы).

2.2. Имущественные налоги – объектом налогообложения является имущество, находящееся в собственности физических или юридических лиц. Налог чаще всего зависит от стоимостной оценки данного имущества или его иных характеристик (земельный налог, налог на имущество, транспортный налог).

2.3. Налоги с дохода – объектом налогообложения является фактический доход физических или юридических лиц или доход, уменьшенный на величину расходов (НДФЛ, упрощенная система налогообложения, ЕСХН), прибыль организаций (налог на прибыль организаций), предполагаемый доход (патентная система налогообложения).

2.4. Рентные налоги или налоги с использования ресурсов взимаются за использование природных, водных и биологических ресурсов, которые по своей сути являются общенародными, однако используются хозяйствующими субъектами с целью извлечения прибыли, поэтому предприятия уплачивают в пользу государства рентные платежи. Примерами могут быть налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

3. По уровню власти, устанавливающей налог. Традиционно в Российской Федерации выделяют два уровня законодательной власти: федеральный и региональный, а также третий уровень – представительные органы местного самоуправления. Исходя из этого, выделяют одну из классификаций налогов. При этом исчерпывающий перечень налогов (федеральных, региональных и местных) и их отдельных элементов закреплен в НК РФ, т. е. исключительно на федеральном уровне. Кроме того, отдельные элементы могут устанавливать региональные законодательные власти и представительные органы местного самоуправления.

3.1. Федеральные налоги – установлены НК РФ, принятым Государственной Думой РФ, и едины на всей территории РФ.

3.1.1. Налог на добавленную стоимость (НДС).

3.1.2. Акцизы.

3.1.3. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ).

3.1.4. Налог на прибыль организаций.

3.1.5. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

3.1.6. Водный налог.

3.1.7. Государственная пошлина.

3.1.8. *Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.*

3.1.9. *Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ).*

3.2. Региональные налоги установлены НК РФ, отдельные элементы налога могут быть установлены на уровне субъекта Российской Федерации, который чаще всего определяет ставки налога и налоговые льготы в границах, обозначенных вышеуказанным кодексом. Так, в нашем регионе отдельные элементы налога принимаются Законодательным Собранием Свердловской области в виде Закона Свердловской области.

3.2.1. *Транспортный налог.*

3.2.2. *Налог на игорный бизнес.*

3.2.3. *Налог на имущество организаций.*

3.3. Местные налоги установлены НК РФ, отдельные элементы налога могут быть установлены на уровне муниципальных образований. Местные представительные органы власти определяют ставки налога и налоговые льготы в границах, обозначенных НК РФ. Так, в г. Екатеринбурге отдельные элементы налога принимаются Городской Думой в виде Решения Екатеринбургской городской Думы.

3.3.1. *Земельный налог.*

3.3.2. *Налог на имущество физических лиц.*

3.3.3. *Торговый сбор.*

3.4.* Специальные налоговые режимы – отдельный раздел НК РФ, объединяющий льготные налоговые режимы, установленные для определенных категорий налогоплательщиков или определенных видов экономической деятельности. Данные виды налогов уплачиваются субъектами, ведущими хозяйственную деятельность, т. е. юридически лицами или индивидуальными предпринимателями (*специальные налоговые режимы установлены НК РФ, отдельные элементы налога могут быть установлены на уровне субъекта Российской Федерации и (или) муниципалитета).

3.4.1. *Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН).*

3.4.2. *Упрощенная система налогообложения.*

3.4.3. *Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.*

3.4.4. *Патентная система налогообложения.*

3.4.5.** *Налог на профессиональный доход (**введен Федеральным законом от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"»).*

3.4.6.*** *Автоматизированная упрощенная система налогообложения (*** введена Федеральным законом от 25 февраля 2022 г. № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Автоматизированная упрощенная система налогообложения"»).*

4. По способу зачисления в бюджет. Вопросы зачисления налогов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации регламентируются БК РФ. В соответствии с ним выделяют закрепленные и регулирующие налоги. Более подробно изучить, какие налоги закреплены за бюджетами бюджетной системы России, можно в ст. 50 БК РФ «Налоговые доходы федерального бюджета», ст. 56 БК РФ «Налоговые доходы бюджетов субъектов Российской Федерации», ст. 61–61.5 БК РФ «Налоговые доходы бюджетов муниципальных образований».

4.1. Закрепленные налоги целиком поступают в один бюджет. Например, федеральный налог предыдущей классификации – НДС закреплен ст. 50 БК РФ по нормативу 100 % за федеральным бюджетом, т. е. полностью поступает в него.

4.2. Регулирующие налоги могут поступать сразу в несколько бюджетов. Например, федеральный налог (сбор) предыдущей классификации – сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов закреплен ст. 50 БК РФ по нормативу 20 % за федеральным бюджетом, а ст. 56 БК РФ – по нормативу 80 % за бюджетом субъекта РФ. Таким образом, данный вид налогов поступает сразу в несколько бюджетов, тем самым регулируя их наполняемость.

НАЛОГ, СБОР, ПОШЛИНА

В законодательстве выделяют несколько близких категорий, связанных с изъятием денежных средств, но имеющих различное экономическое содержание. К таким категориям налоговым законодательством относятся налог, сбор и пошлина. Каждая из этих категорий имеет свое определение в НК РФ.

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ст. 8 НК РФ).

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должност-

ными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, где введен такой сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности (ст. 8 НК РФ).

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы в связи с совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных НК РФ (ст. 333.16 НК РФ).

Отличия налога, сбора и пошлины представлены в таблице 1.

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВ, СБОРОВ И ПОШЛИН

| <i>Характеристика</i> | <i>Налог</i> | <i>Сбор</i> | <i>Пошлина</i> |
|--|---|---|---|
| Обязательность уплаты | По факту владения имуществом или осуществления экономической деятельности | При осуществлении определенных видов деятельности | При обращении в государственные органы с целью получения юридически значимых действий |
| Периодичность уплаты | Регулярно, периодически | Разово, по мере необходимости | Разово, по мере необходимости |
| Возмездность для плательщика | Безвозмездно | Плательщик получает разрешение | Плательщик получает услугу |
| Уровень власти, устанавливающий платеж | Федеральный; региональный; местный | Федеральный; местный | Федеральный |
| Последствия неуплаты | Налоговая; административная; уголовная ответственность | Отказ в получении права (разрешения) | Отказ в получении услуги |

Из таблицы и определений налога, сбора и пошлины видны принципиальные отличия данных категорий. Налог уплачивается обязательно по факту владения имуществом или осуществления экономической деятельности (так, налог на имущество физических лиц платят все фи-

зические лица, имеющие недвижимое имущество). Сбор чаще всего является платой за предоставление разрешения от государства на осуществление какой-либо деятельности (так, сборы за вылов рыбы устанавливаются в рублях за тонну и уплачиваются только организациями, осуществляющими промысловый вылов рыбы). Пошлина – это плата за совершение действий органами государственной власти (например, пошлина за выдачу заграничного паспорта).

ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГОВ

Налог является сложной экономической категорией и для его установления и применения должны быть определены все характеристики, параметры, особенности взимания и уплаты. Такое внутреннее строение получило название «элементы налога».

Статья 17 НК РФ регламентирует общие условия установления налогов и сборов. В частности, налог считается установленным, если в нем определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период (за исключением налогов разового характера); налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. Так же в отдельных случаях могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования.

Таким образом, НК РФ устанавливает обязательные и факультативные элементы налога.

К *обязательным элементам* (присутствующим в каждом налоге) относятся:

- налогоплательщик;
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

К *факультативным элементам* (присутствующим лишь в отдельных налогах) относятся:

- налоговые льготы и основания для их использования;
- порядок возмещения налога;
- отчетный период;
- получатель налога.

При этом ряд авторов выделяет и *вспомогательные элементы* налога, которые напрямую не упоминаются в налоговом кодексе, но так или иначе присутствуют в характеристике налога:

- носитель налога;
- предмет налогообложения;
- единица налога;
- масштаб налога;
- налоговый оклад;
- источник налога.

Рассмотрим более детально основные элементы налога.

1. Субъект налогообложения (налогоплательщик) – организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги, сборы, страховые взносы (ст. 19 НК РФ).

Обязательный элемент налога (налогоплательщик) очень тесно связан со вспомогательным элементом – **носителем налога**, т. е. лицом, которое несет бремя налогообложения в конечном итоге. В большинстве налогов, особенно прямых, налогоплательщик и носитель налога совпадают и являются одним лицом. Однако в косвенных налогах это чаще всего разные лица. Так, бремя по оплате НДС лежит на конечном потребителе, он является носителем налога, но налогоплательщиком по НК РФ является организация или индивидуальные предприниматели, осуществляющие реализацию товара, т. е. продавцы.

Налог может быть уплачен не самим субъектом налогообложения, а **налоговым агентом** (ст. 24 НК РФ), т.е. лицом, на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Так, налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) являются работодатели.

2. Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (ст. 38 НК РФ). Объект налогообложения – это обязательный элемент налога, который неразрывно связан со вспомогательным элементом – **предметом налогообложения**, под которым понимаются реальные (материальные) вещи (природные ресурсы, земля, транспорт, имущество) и нематериальные блага (экономические показатели, виды деятельности и т. п.). С их наличием закон связывает возникновение налоговых обязательств. Таким образом, можно сказать, что предмет налогообложения – это экономическая категория, например, транспортное средство определенной мощности, а объект налогообложения – это юридическая ка-

тегория, например, право собственности на данное транспортное средство, из которого возникает обязанность по уплате налога.

3. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения (ст. 53 НК РФ). Данный элемент по своей сути конкретизирует объект налогообложения, давая ему конкретную стоимостную или количественную оценку. Так, для НДСЛ налоговой базой будет величина дохода; а для транспортного налога – мощность автомобиля в лошадиных силах; для налога на имущество физических лиц – кадастровая стоимость объекта недвижимости и т. д. Налоговая база как количественное выражение предмета налогообложения выступает основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), т. к. именно к ней применяется ставка налога.

4. Налоговый период – календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате (ст. 55 НК РФ). Налоговым периодом может быть месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год. Чаще всего налоговым периодом является календарный год.

Внутри налогового периода могут быть выделены **отчетные периоды** (один или несколько), которые являются факультативным элементом налога. Обычно в отчетные периоды сдаются промежуточные декларации по налогам и уплачиваются авансовые платежи.

С налоговым периодом связан другой обязательный элемент налога – срок уплаты налога.

5. Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (ст. 53 НК РФ). Другими словами, налоговая ставка – это заданный норматив налогового обложения.

Налоговые ставки по федеральным налогам и размеры по федеральным сборам устанавливаются НК РФ, налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных НК РФ. Соответственно, налоговая ставка – это тот элемент налога, который в региональных и местных налогах могут варьировать субъекты федерации и муниципалитеты.

Экономическая наука выделяет несколько видов налоговых ставок:

1) равная ставка – это равная (одна и та же) сумма налога для каждого налогоплательщика (такие ставки отсутствуют в НК РФ);

2) *твердая ставка* – это единая сумма налога, которая исчисляется в рублях, на единицу налоговой базы (например, ставка НДС – 919 рублей за 1 тонну добытой нефти (ст. 342 НК РФ) или ставка транспортного налога, исчисляемая в рублях за лошадиную силу), применяемая чаще всего, когда налоговая база определена не в стоимостных, а в натуральных единицах измерения.

3) *процентная ставка* – это ставка, исчисленная в процентах от налоговой базы (в таможенном законодательстве такие ставки называются адвалорными). Они в свою очередь могут подразделяться:

– пропорциональная (плоская) ставка не зависит от размера налоговой базы;

– прогрессивная ставка увеличивается с увеличением налоговой базы;

– регрессивная ставка уменьшается с увеличением налоговой базы.

4) *смешанная ставка* – это ставка, сочетающая твердую и процентную составляющую от налоговой базы.

6. Порядок исчисления налога – это общий набор правил, по которым формируется сумма, подлежащая уплате. В соответствии со ст. 52 НК РФ «налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Порядок исчисления и уплаты налога определяется для каждого вида налога отдельно, и в каждом налоге по определенной формуле увязываются воедино налоговая база, ставка и льготы. При этом в отдельных случаях обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

Общий алгоритм исчисления налога выглядит следующим образом:

– установление объекта налогообложения;

– расчет налоговой базы;

– определение ставки налога;

– обоснование и применение налоговых льгот;

– расчет суммы налога.

7. Порядок и сроки уплаты налога – это конкретные способы внесения суммы налога в бюджет в законодательно оговоренные сроки.

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога посредством перечисления денежных средств в качестве единого налогового платежа (ст. 45 НК РФ).

Уплата (перечисление) налога, авансовых платежей по налогам в бюджетную систему Российской Федерации производится в качестве единого налогового платежа (ст. 58 НК РФ).

Единый налоговый платеж – способ уплаты налогов по одному платежному поручению, денежные средства отражаются на едином налоговом счете налогоплательщика.

Сроки уплаты налога устанавливаются НК РФ и могут быть различными для разных видов налогов. Кроме того, может предусматриваться уплата (перечисление) в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – авансовых платежей (п. 3 ст. 58 НК РФ).

Выделяют несколько способов уплаты налога:

– по декларации – налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, указывает её в налоговой декларации и предоставляет декларацию в налоговый орган;

– у источника дохода – момент уплаты налога совпадает с моментом получения дохода (так, НДФЛ уплачивается налоговым агентом (работодателем) за своего сотрудника до выплаты ему дохода в виде заработной платы);

– по кадастру – налог рассчитывается и уплачивается в зависимости от типовых характеристик объекта налогообложения (так, в Российской Федерации Росреестр ведет кадастровый учет земельных участков и объектов недвижимого имущества, при этом налог рассчитывается налоговым органом и уплачивается налогоплательщиком в зависимости от кадастровой стоимости данных объектов);

– у источника расходования доходов – данный способ характерен для косвенных налогов. В реалиях российского законодательства косвенный налог (НДС) у источника расхода оплачивает носитель налога, т. е. покупатель товара, в цену которого включен НДС, но налогоплательщиками по данному налогу будут продавец и производитель товара, которые уплатят данный налог по декларации.

Оплата налогов осуществляется строго в наличной или безналичной, т. е. исключительно в денежной, форме (ст. 58 НК РФ).

Главным основанием для учета единого налогового платежа на едином налоговом счете и признаком исполненной обязанности по уплате налога считается день:

– предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика;

– внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации, организацию федеральной почтовой связи либо в многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на счет Федерального казначейства.

Вспомогательным элементом, связанным с порядком уплаты налога, является *налоговый оклад* – сумма, вносимая налогоплательщиком в бюджет по одному налогу.

8. Налоговые льготы и основания для их использования являются факультативными и необязательными элементами налога и предполагают преимущества отдельных категорий налогоплательщиков по уплате налога в меньшем размере или по освобождению от уплаты налога в целом (ст. 56 НК РФ).

Налоговые льготы по разным видам налогов могут радикально отличаться друг от друга, поэтому более подробно будут рассмотрены в соответствующих разделах.

Налоговые льготы могут рассматриваться в узком и широком смысле. В узком смысле – это льгота, указанная в НК РФ как отдельный элемент налога. В данном контексте к налоговым льготам можно отнести льготы по госпошлине (ст. 333.35–333.39 НК РФ), транспортному налогу (ст. 361.1 НК РФ), налогу на имущество организаций (ст. 381 НК РФ), земельному налогу (ст. 395 НК РФ), налогу на имущество физических лиц (ст. 407 НК РФ). В широком смысле налоговая льгота – это различные преференции налогоплательщикам, позволяющие им уменьшить бремя налогообложения. В данном контексте к ним будут относиться отсрочки и рассрочки платежей, налоговые кредиты, налоговые каникулы, льготные режимы налогообложения, освобождения от уплаты налога, налоговые вычеты, необлагаемые минимумы, налоговые изъятия (выведение из-под налогообложения части объекта), использование пониженных ставок и т. п.

Исчерпывающий перечень оснований для применения налоговых льгот представлен в НК РФ.

Далее рассмотрим факультативные и вспомогательные элементы налога, не рассмотренные выше и не обозначенные в ст. 17 НК РФ.

9.* Порядок возмещения налога – факультативный элемент, относящийся исключительно к НДС (ст. 176 НК РФ) и акцизам (ст. 203.1 НК РФ). При этом под возмещением понимается возврат из бюджета суммы налога. Процесс возмещения НДС находится под пристальным вниманием налоговых и правоохранительных органов, т. к. недобросовестные налогоплательщики могут маскировать под ним фиктивные операции и осуществлять хищения бюджетных средств.

10.* Получатель налога – факультативный элемент, который устанавливается налоговым или бюджетным законодательством и характеризует бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется платеж (п. 4. классификации налогов – по способу зачисления в бюджет).

11.* Масштаб налога – вспомогательный элемент, который характеризует меру измерения объекта налогообложения. Масштабом могут быть рубли, тонны, лошадиные силы, литры, штуки, килограммы и т. д.

12.* Единица налога – вспомогательный элемент, который количественно характеризует налоговую базу объекта налогообложения в единицах масштаба налога. Так единицей налога может быть 1 рубль, 1 тонна, 1 лошадиная сила, 1 литр, 1 штука, 1 килограмм и т. д.

13.* Источник налога – это резерв, т. е. те денежные средства, которые принадлежат налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления и используются для уплаты налога. Источниками налога являются доход и накопленный капитал налогоплательщика.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Что понимается под налогом?
2. Раскройте понятие «сбор».
3. В чем заключаются отличия налога от сбора?
4. Перечислите обязательные элементы налогообложения.
5. Дайте определение понятия «налогоплательщик».
6. Что понимается под объектом налогообложения?
7. Что понимается под налоговой базой?
8. Дайте определение понятия «налоговый период».
9. Кто обязан представлять налоговые декларации в электронной форме?
10. Дайте определение понятия «налоговая ставка».

РАЗДЕЛ 2. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РФ

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА КАК КОМПЛЕКС МЕР В ОБЛАСТИ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Налоговая политика является составной частью более широких понятий – политики финансовой и политики экономической. Экономическая политика – это комплекс мероприятий, проводимых государством во всех сферах жизнедеятельности общества в целях создания благоприятной экономической обстановки в стране, роста эффективности экономической системы и увеличения благосостояния населения. Финансовая политика – это часть экономической политики, состоящая из мероприятий, направленных на эффективную мобилизацию финансовых ресурсов, их перераспределение и использование в целях выполнения государством своих функций и создания условий для экономического развития. Глобальные задачи финансовой политики – создание системы, где гармонично взаимосвязаны финансы государства, корпораций и граждан, каждый из которых получает достойный уровень доходов и возможность реализации собственных целей с общим повышением эффективности экономической системы страны и ростом благосостояния граждан. Элементами финансовой политики являются:

- бюджетная политика;
- налоговая политика;
- денежно-кредитная политика;
- ценовая политика;
- таможенная политика и др.

Министерство финансов Российской Федерации является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию широкого спектра отношений в следующих сферах:

- бюджет;
- налоговые отношения;
- государственный долг;
- управление фондом национального благосостояния;
- бухгалтерский учет и отчетность;
- страховая деятельность;
- аудиторская деятельность;
- банковская деятельность;
- деятельность кредитных кооперативов;
- микрофинансовая деятельность;
- организация и проведение лотерей и азартных игр;

- производство, переработка и обращение драгоценных металлов и драгоценных камней;
- производство и реализация защищенной от подделок полиграфической продукции;
- финансовые взаимоотношения с регионами и муниципальными образованиями;
- международные финансовые отношения и международное сотрудничество и пр.

Минфин РФ осуществляет координацию и контроль деятельности Федеральной налоговой службы.

Налоговая политика – это составная часть финансовой политики, затрагивающая все субъекты экономических отношений и включающая создание системы налоговых отношений, обеспечивающих рациональное изъятие части национального дохода в целях стимулирования экономического развития, выполнения функций, возложенных на государство, гармонизации интересов государства и граждан, обеспечения социально-экономического прогресса общества.

Содержание и цели налоговой политики всегда определяются социально-экономическим строем, установленным в стране. В настоящее время в Российской Федерации сложились капиталистические буржуазные отношения, следовательно, господствующим классом является класс буржуазии – частных лиц, собственников средств производства. В связи с этим экономическая, финансовая и налоговая политики в большей мере ориентированы на защиту интересов господствующего класса. При этом экономически обоснованная налоговая политика должна учитывать интересы всех слоев общества и преследовать оптимизацию перераспределения средств через налоговую систему.

Налоговая политика как часть финансовой разрабатывается Минфином РФ и характеризуется следующим образом: «налоговая политика является важным фактором регулирования деловой активности и формирования инвестиционно привлекательной среды. Основным критерием, определяющим конкурентоспособность налоговой системы, является совокупная налоговая нагрузка на хозяйствующие субъекты, складывающаяся из номинального налогового бремени и издержек налогоплательщиков, связанных с исполнением обязанности по уплате налогов и сборов»¹. Таким образом, Минфин РФ одной из ключевых задач видит оптимизацию налогового бремени с целью обеспечения развития деловой активности.

¹ Налоговая политика // Министерство финансов РФ. 2023. [Электронный ресурс]. URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 11.11.2023).

Налоговую политику на исполнительном уровне власти реализует Федеральная налоговая служба, действующая на основании соответствующего положения и осуществляющая функции в следующих направлениях:

1. Контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, за полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

2. Государственная регистрация юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств.

3. Аккредитация филиалов, представительств иностранных юридических лиц (за исключением представительств иностранных кредитных организаций).

4. Представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Задачи налоговой политики сводятся к обеспечению государства финансовыми ресурсами, созданию условий для регулирования хозяйства страны в целом, сглаживанию возникающего в процессе рыночных отношений неравенства в уровнях доходов населения. При этом перед государством всегда стоит дилемма по соблюдению баланса между личными и общественными интересами, а именно по обеспечению оптимального соотношения между средствами, остающимися в распоряжении налогоплательщика, и средствами, которые перераспределяются через налоговый и бюджетный механизмы.

Все государства мира решают аналогичные задачи примерно одинаковыми методами – посредством разработки налогового механизма, который включает совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением (рис. 3). Государство придает этому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства.



Рис. 3. Налоговый механизм

Субъектами налоговой политики выступают Федерация, субъекты Федерации и муниципальные образования (города, районы, округа, поселения). Каждый из субъектов обладает налоговым суверенитетом в пределах полномочий, установленных налоговым законодательством. Эффективное функционирование налогового механизма возможно только при слаженной работе законодательной и исполнительной ветвей власти, т. к. налоговое законодательство разрабатывается представительными органами власти, а исполнение задач по налоговому наполнению бюджетов лежит на исполнительном органе – ФНС РФ.

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ПОНЯТИЕ, СТРУКТУРА И ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ

Налоговая система – это организованная на определенных принципах система общественных отношений между государством (в лице

уполномоченных органов государственной власти) и его гражданами (организациями и физическими лицами) по поводу установления и взимания налогов и сборов.

Налоговая система РФ как совокупность институтов и структурных подразделений представлена на рис. 4.

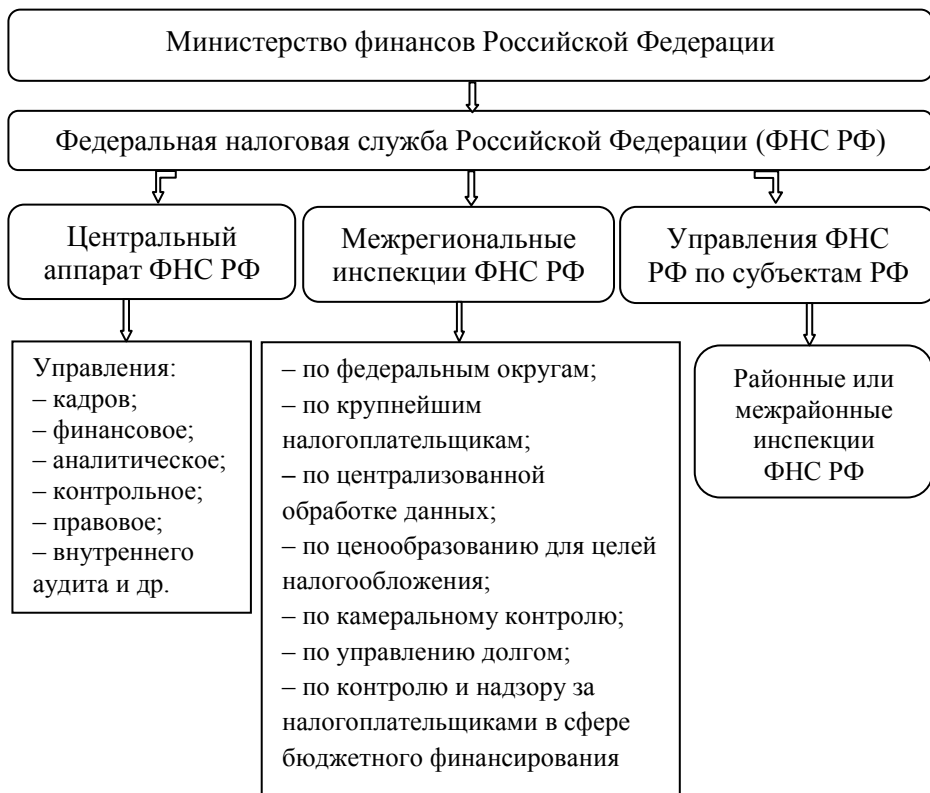


Рис. 4. Структура налоговой системы Российской Федерации

Основные начала законодательства о налогах и сборах обозначены в ст. 3 НК РФ, по сути, отражает основные принципы налоговой системы России:

- единство налоговой системы;
- подвижность;
- стабильность;
- множественность налогов;
- исчерпывающий перечень региональных и местных налогов;
- однократность налогообложения;
- равенство и справедливость налогообложения.

1. Принцип единства налоговой системы. Единство финансовой политики, включая налоговую, и единство налоговой системы закреплено в ряде статей Конституции Российской Федерации и прежде всего в п «б» ст. 114, согласно которой Правительство РФ обеспечивает проведение единой финансовой, кредитной и денежной политики. Это положение развивает одну из основ конституционного строя России – принцип единства экономического пространства.

В ст. 3 НК РФ указывается на то, что «не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций», а также на то, что «недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав».

Принцип единства налоговой системы обеспечивается также единой системой федеральных налоговых органов. Налоговые органы в субъектах федерации являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, а не органами этих субъектов. Данный принцип подтверждается и рис. 4, где отражена вертикально-интегрированная структура ФНС РФ.

2. Принцип подвижности (эластичности) гласит, что налог и некоторые налоговые механизмы могут быть оперативно изменены в сторону уменьшения или увеличения налогового бремени в соответствии с объективными нуждами и возможностями государства. По мере изменения общественно-политической и экономической ситуации государство должно иметь возможность адаптироваться и адекватно реагировать на новые политические и экономические условия.

3. Принцип стабильности. Согласно ему налоговая система не может часто и радикально изменяться, все реформы должны носить выверенный и продуманный характер с прогнозируемыми последствиями. Данный принцип важен и тем, что у субъектов налогообложения (налогоплательщиков) существуют определенные налоговые ожидания о тех расходах, которые им предстоит понести. Следовательно, изменения налоговой системы могут привести к сбоям в финансовом планировании как физических лиц, так и организаций, и, как следствие, к замедлению экономического развития и инвестиционной активности.

4. Принцип множественности налогов включает в себя несколько аспектов, важнейшим из них выступает то, что налоговая система госу-

дарства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения. Комбинация различных налогов и объектов обложения должна образовывать систему, отвечающую требованию перераспределения налогового бремени между налогоплательщиками. Другим аспектом этого принципа выступает недопустимость «бюджета одного налога», поскольку при неожиданном изменении экономической или политической ситуации доходная часть бюджета может просто не состояться, если один из налогов не будет собираться.

5. *Принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов.* Единое экономическое пространство России предопределяет унификацию налоговых изъятий. Этой цели служит принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов, который заключается в том, что все возможные налоги перечислены в НК РФ и ни один орган федеральной, региональной и местной власти не может вводить дополнительные налоги или сборы.

6. *Принцип однократности налогообложения* означает, что один и тот же объект налогообложения может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный НК РФ период налогообложения.

7. *Принцип равенства и справедливости налогообложения.* В НК РФ отмечается, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться с учетом социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от форм собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала, за исключением ввозных таможенных пошлин.

Основой налоговой системы являются налоги. С помощью данной системы государство реализует свои функции по управлению (регулированию, распределению и перераспределению) финансовыми потоками в государстве и экономикой страны.

Современная российская налоговая система начала формироваться на рубеже 1991–1992 гг., в период политического противостояния, кардинальных экономических преобразований и перехода к капиталистическим отношениям. Отсутствие опыта правового регулирования реальных налоговых отношений, сжатые сроки, отпущенные на разработку законодательства, экономический и социальный кризис в стране – все эти факторы непосредственно повлияли на ее становление. Существующая российская налоговая система, несомненно, создавалась на базе опыта зарубежных стран. Благодаря этому она по общей структуре, системе налогов и принципам построения в основном соответствует

общераспространенным в мировой экономике системам налогообложения.

Работа над первой частью НК РФ продолжалась до 1999 года. Главы второй части начали вводиться в действие с 2001 года, завершился этот процесс к 2005 году, т. е. основные виды налогов были сформулированы и установлены в первой половине 2000-х гг. Однако на этом совершенствование налоговой системы не завершилось, в 2013–2017 гг. был очередной виток изменения налогового законодательства. В настоящее время так же пересматриваются отдельные параметры налогов, проводятся эксперименты в рамках налогового законодательства (Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ, посвященный налогообложению самозанятых, действующий с 2018 года по настоящее время; Федеральный закон от 25 февраля 2022 г. № 17-ФЗ ввел специальный налоговый режим «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» на период с 2022 года по 2027 год), которое развивается в соответствии с требованиями времени.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Сопоставьте понятия «финансовая политика» и «налоговая политика».
2. Какие направления включает в себя финансовая политика?
3. Перечислите и раскройте цели налоговой политики.
4. В чем заключается принцип эффективности налогообложения?
5. Раскройте содержание принципа справедливости налогообложения.
6. В чем заключается принцип единства налоговой системы?
7. В чем заключается принцип однократности налогообложения?
8. Рассмотрите этапы введения в действие частей НК РФ.
9. Дайте понятие «налоговый механизм».
10. Из каких элементов состоит налоговый механизм?

РАЗДЕЛ 3. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Понятие «администрирование» является общенаучным и в самом широком смысле означает управление чем-либо посредством команд и распоряжений в рамках заданных алгоритмов.

Налоговое администрирование – управление процессом сбора налоговых платежей посредством законов, распоряжений, приказов, разъяснений органов государственной власти в сфере налоговых отношений, регулируемых налоговым законодательством. Оно неразрывно связано с налоговой системой и осуществляется её структурными элементами.

Налоговая система РФ представляет собой совокупность институтов, а также организационно-правовых форм и методов управления налогообложением.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Налоговые органы как институт составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, за полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и иных обязательных платежей. При этом система налогового администрирования не сводится лишь к рассмотрению полномочий ФНС, а должна затрагивать более широкий спектр участников, наделенных полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. В частности, к системе налогового администрирования, по мнению авторов пособия, относятся также финансовые, таможенные и правоохранительные органы. Схема субъектов налогового администрирования представлена на рис. 5.

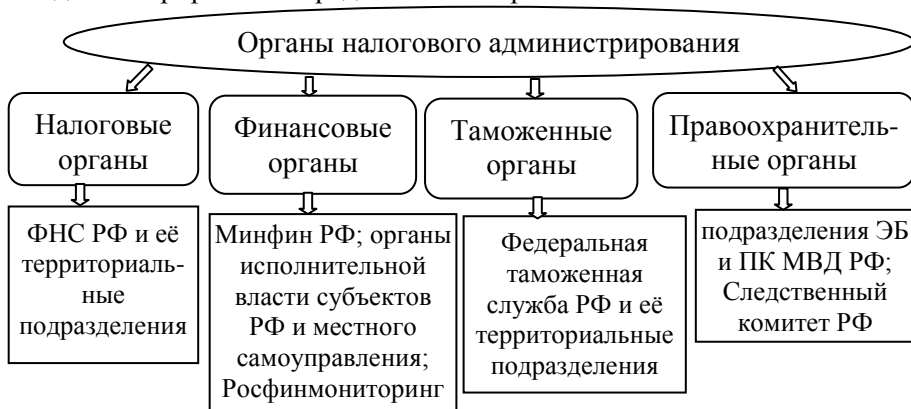


Рис. 5. Субъекты налогового администрирования

НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ

Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы (управления, службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, районам в городах, городах без районного деления) составляют единую централизованную систему налоговых органов и являются ключевым органом налогового администрирования. Она имеет трехуровневую структуру администрирования (таблица 2).

Таблица 2

УРОВНИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ РФ

| Уровень | Подразделения | |
|---------|---|--|
| I | ФНС РФ | |
| II | Управления ФНС РФ по субъектам РФ – 89 управлений | Межрегиональные инспекции ФНС РФ: – по федеральным округам (8 инспекций); – крупнейшим налогоплательщикам (10 инспекций без инспекции № 8); – централизованной обработке данных (2 инспекции); – ценообразованию для целей налогообложения; – камеральному контролю; – управлению долгом; – контролю и надзору за налогоплательщиками в сфере бюджетного финансирования |
| III | Районные или межрайонные инспекции ФНС РФ | Межрайонные инспекции ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам |

Структура налоговой системы имеет иерархическую вертикальную подчиненность. При этом в основе деления звеньев системы налоговых органов лежат как территориально-административный, так и отраслевой принципы. Первый реализован в трех уровнях налоговой системы и объединяет:

- 1) ФНС РФ;
- 2) Управления ФНС РФ по субъектам РФ;
- 3) районные или межрайонные инспекции ФНС РФ.

Районные или межрайонные инспекции подчиняются Управлениям ФНС РФ по субъектам РФ, а эти управления подчиняются ФНС РФ. Районные и межрайонные инспекции являются низшим звеном налоговой системы и осуществляют непосредственное взаимодействие с налогоплательщиками. При этом выделение межрайонных инспекций основано на принципе экономии бюджетных средств и в таких инспекциях объединены несколько близлежащих районов с относительно небольшим количеством налогоплательщиков в каждом из них.

Отраслевой принцип реализован при выделении межрегиональных инспекций:

- 1) ФНС РФ;
- 2) межрегиональные инспекции ФНС РФ;
- 3) межрайонные инспекции ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам.

При этом межрегиональные инспекции II уровня, в том числе инспекции по федеральным округам, не имеют возможности напрямую оказывать влияние на районные или межрайонные инспекции III уровня, подчиненные Управлениям ФНС РФ по субъектам РФ.

С точки зрения непосредственной деятельности по налоговому администрированию наиболее интересными для рассмотрения являются районные или межрайонные инспекции ФНС РФ, подчиненные Управлениям ФНС РФ по субъектам РФ, и межрегиональные инспекции ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам.

Районные или межрайонные инспекции ФНС РФ, подчиненные Управлениям ФНС РФ по субъектам РФ, как было сказано выше, являются низовым звеном налоговой системы Российской Федерации. Именно в них зарегистрирована основная масса организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц. Каждый гражданин РФ получает индивидуальный номер налогоплательщика (ИНН) и встает на учёт в эти инспекции. Их самое большое количество в стране, например, в г. Москве 37 инспекций, в Свердловской области – 13, в Челябинской области – 11, в Орловской области – 6, в Чукотском автономном округе – 2, в Еврейской автономной области – 1. Даже если взять среднее количество инспекций, равное семи, и умножить на количество регионов (89), то получим 623 инспекции. Конечно, это примерная, но внушительная цифра. Каждый может сам на досуге посчитать количество инспекций на сайте ФНС РФ.

Появление Межрегиональных инспекций ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам связано с общеэкономическими процессами, происходящими во всем мире, а именно, с укрупнением бизнеса и появле-

нием вертикально и горизонтально интегрированных холдинговых структур. Так всё металлургическое производство в РФ представлено несколькими холдингами, список компаний нефтегазовой отрасли у всех на слуху и так же весьма ограничен (Газпром, Роснефть, Лукойл, Татнефть, Башнефть, Сургутнефтегаз, Ямал СПГ). Аналогичная картина развивается и в некоторых других отраслях. Предприятия данных отраслей являются крупнейшими налогоплательщиками в стране, следовательно, и учет их налоговых отчислений требует отдельного контроля и внимания.

Ключевыми направлениями деятельности Межрегиональных инспекций ФНС РФ являются:

1. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 1 – налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, отнесенных к транснациональным компаниям (доля участия иностранных лиц (иностранного лица) в уставном капитале организации прямо или косвенно превышает 50 %, и (или) контролирующим лицом такой организации не являются резиденты Российской Федерации).

2. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 2 – налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, основным видом экономической деятельности которых является добыча (предоставление услуг по добыче) нефти и газа природного горючего, производство нефтепродуктов, оптовая торговля нефтью, нефтепродуктами и газом природным горючим, транспортировка нефти, нефтепродуктов и горючего природного газа с использованием трубопроводного вида транспорта, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

3. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, основным видом экономической деятельности которых является оптовая и розничная торговля, производство и (или) реализация пищевых продуктов, напитков и табачных изделий, растениеводство и животноводство.

4. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 4 – налоговое администрирование организаций, основным видом экономической деятельности которых является производство машин, транспортных средств, оборудования, техники и иных товаров, где производство осуществляет организацией, не администрируемой иной межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, в том числе для нужд оборонно-промышленного комплекса, строительство зданий и инженерных сооружений.

5. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 5 – налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, основным видом экономической деятельности которых является добыча полезных ископаемых (за исключением нефти и газа природного горючего), металлургическое производство, производство химических веществ и химических продуктов.

6. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 6 – налоговое администрирование организаций, основным видом экономической деятельности которых является обеспечение электрической энергией и газом, водоснабжение, оказание транспортных услуг и иных оказываемых услуг.

7. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 7 – налоговое администрирование организаций, основным видом экономической деятельности которых является деятельность в области информации и связи, осуществляемая операторами мобильной связи и организациями, ведущими деятельность в сфере интернет-технологий, научные исследования и разработки, деятельность по организации и проведению азартных игр и заключению пари, по организации и проведению лотерей, а также иностранных компаний, оказывающих российским покупателям услуги в электронной форме, указанные в п. 1 ст. 174.2 НК РФ, местом реализации которых признается территория Российской Федерации.

8. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 9 – налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в финансово-кредитной сфере и сфере страхования.

9. Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 10 – налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков – физических лиц.

Первые межрегиональные инспекции появились в начале 2000-х гг., их количество и структура периодически менялись и отличались от сегодняшних, именно поэтому нет инспекции № 8, ликвидированной в 2018 году. В 2021 году появилась инспекция № 10, осуществляющая налоговое администрирование физических лиц. Скандалы последних нескольких лет, связанные с неуплатой налогов физическими лицами (блогерами, ведущими и прочими «творческими» личностями), заставили руководство ФНС РФ двигаться в ногу со временем и обратить внимание на данную категорию налогоплательщиков, доходы которых исчисляются сотнями миллионов и миллиардами рублей.

Критерии отнесения налогоплательщика к крупнейшим содержатся в приказах ФНС РФ от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ (ред. от 11 ию-

ня 2021 г.) и от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@. Основным критерием является доход организации или физического лица. От размера дохода зависит и выбор уровня инспекции (таблица 3).

Кроме того, существуют дополнительные критерии для юридических лиц, при появлении которых, организация будет учтена в качестве крупнейшего налогоплательщика¹:

– взаимозависимость с крупнейшим налогоплательщиком (ст. 105.1 НК РФ);

– наличие специального разрешения (лицензии) на право осуществления юридическим лицом конкретного вида деятельности;

– участие в налоговом мониторинге (ст. 105.26–105.31 НК РФ).

Если организация не подпадает под установленные критерии, но в отношении неё ФНС РФ принято решение об отнесении к категории крупнейших налогоплательщиков и территориальных особенностях администрирования, то она будет учтена как крупнейший налогоплательщик.

Таблица 3

КРИТЕРИИ И УРОВНИ КРУПНЕЙШИХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ²

| <i>ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам</i> | <i>Критерии отнесения крупнейших налогоплательщиков к инспекциям ФНС РФ</i> |
|--|--|
| Межрегиональная | Физические лица с доходами более 500 млн. рублей (за два года из предшествующих четырех лет). Организации с доходом более 35 млрд. рублей (за любой год из предшествующих трех лет) |
| Межрайонная | Организации с доходом от 10 до 35 млрд. рублей (за любой год из предшествующих трех лет) |

Постановка на учет в качестве крупнейших налогоплательщиков происходит автоматически, налогоплательщик в этом процессе участия не принимает, а получает лишь уведомление о постановке на учет с указанием второго КПП.

¹ Приказ ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.gov.ru> (дата обращения: 11.11.2023).

² Крупнейшие налогоплательщики: критерии признания, особенности учета и отчетности [Электронный ресурс]. URL: <https://sbis.ru/articles/ereport> (дата обращения: 11.11.2023).

Все межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам расположены в г. Москве. Межрайонные инспекции ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам расположены преимущественно в Москве и Санкт-Петербурге, а также в городах по отраслевой специализации: Казань (добыча нефти и природного газа, производство нефтепродуктов), Екатеринбург (металлургическое производство, добыча полезных ископаемых), Новосибирск (добыча нефти и природного газа, производство нефтепродуктов), Кемерово (добыча полезных ископаемых).

В г. Екатеринбурге располагается межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 10, находящаяся в подчинении межрегиональной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам № 5 и осуществляющая налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, основным видом экономической деятельности которых является добыча полезных ископаемых (за исключением нефти и газа природного горючего), металлургическое производство, производство химических веществ и химических продуктов.

ФИНАНСОВЫЕ ОРГАНЫ

Важным звеном налогового администрирования являются финансовые органы, к которым в ст. 34.2 НК РФ отнесены Минфином РФ финансовые органы субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, федеральной территории «Сириус». Другие финансовые органы, такие как Росфинмониторинг или Казначейство, не указаны в НК РФ, но имеют особое значение для налогового администрирования.

Минфин РФ дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также согласует формы налоговых деклараций и формы расчетов, осуществляет регулирование форм и методов налогового контроля, разрабатывает инструкции, регламенты, рекомендации и иные нормативные правовые акты по вопросам налогового законодательства.

Финансовые органы субъектов Российской Федерации, муниципальных образований дают письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Федеральная служба по финансовому мониторингу Российской Федерации (Росфинмониторинг) осуществляет взаимодействие с ФНС РФ в соответствии с Соглашением Росфинмониторинга № 01-01-14/22440 и ФНС России № ММВ-23-2/77@ от 15 октября 2015 г. «О сотрудничестве и организации информационного взаимодействия Федеральной

службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы». Приоритетными направлениями взаимодействия являются выявление незаконных финансовых операций и противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. Однако этим сотрудничество данных служб не ограничивается. В частности, совместно с Казначейством РФ осуществляется контроль расходования бюджетных средств в рамках «Регламента бюджетного мониторинга и информационного взаимодействия Федерального казначейства, Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы в целях проведения Федеральным казначейством бюджетного мониторинга государственных контрактов» (утв. Федеральным казначейством, Федеральной службой по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службой 9 декабря 2016 г. № 07-04-30/18/01-01-17/28686/ММВ-23-15/30@).

ТАМОЖЕННЫЕ ОРГАНЫ

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами (ст. 34 НК РФ).

Основной задачей таможенных органов в рамках налогового администрирования является контроль за уплатой НДС и акцизов при перемещении товаров через границу государств-членов Таможенного союза (Российская Федерация, Беларусь, Казахстан, Армения, Киргизстан).

ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫЕ ОРГАНЫ

Органы внутренних дел, в частности подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции, МВД РФ являются органами налогового контроля и налогового администрирования.

По запросу налоговых органов вместе с ним органы внутренних дел участвуют в проводимых выездных налоговых проверках (ст. 36 НК РФ). При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

С 2011 года предварительное следствие по уголовным делам о налоговых преступлениях осуществляется следователями Следственного комитета РФ (согласно подследственности, установленной ч. 2 ст. 151 УПК РФ). В частности, производство ведется по следующим статьям:

- ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»;
- ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»;
- ст. 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента»;
- ст. 199.2 УК РФ «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Однако с 2022 года следователям запрещено самостоятельно возбуждать уголовные дела по налоговым преступлениям (Федеральный закон от 9 марта 2022 г. № 51-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации»). Поводом для возбуждения дела могут стать только материалы, направленные налоговыми органами. Такие изменения законодательства стали одной из мер по снижению административной нагрузки на бизнес.

Налоговые органы обязаны в течение 10 дней направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, если в течение 75 дней с момента вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения денежных средств на едином налоговом счете налогоплательщика недостаточно для уплаты недоимки (п. 3 ст. 32 НК РФ). При этом если задолженность перед бюджетом погашена, то налогоплательщик избегает уголовной ответственности. Такая норма введена в 2023 году Федеральным законом от 18 марта 2023 г. № 78-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации», а именно п. 7 ч. 1 ст. 24 УПК РФ дополняет основания отказа в возбуждении уголовного дела или прекращения уголовного дела в связи с «уплатой в полном объеме сумм недоимки и соответствующих пеней и штрафа». Так, если налогоплательщик уклонился от уплаты налога в крупном и особо крупном размере, и налоговая инспекция выявила это правонарушение, но налогоплательщик в течение 75 дней компенсировал недоимку с учетом пеней и штрафа, то он не будет привлечен к уголовной ответственности. Анализ объемов налоговых поступлений по результатам проверок ФНС РФ показывает эффективность данных изменений, ведь налогоплательщикам проще заплатить недоимку, чем быть подвергнутым уголовной ответственности.

НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются посредством принципа постоянного местопребывания (рези-

дентства), с учетом которого различают два вида субъектов налогообложения: резиденты и нерезиденты.

Резиденты имеют постоянное местопребывание в государстве, их доходы, полученные на территории данного государства и за рубежом, подлежат налогообложению (полная налоговая обязанность). Необходимое условие для получения статуса резидента физическому лицу – проживание гражданина РФ, иностранца или лица без гражданства на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (ст. 207 НК РФ).

Нерезиденты не имеют постоянного местопребывания в государстве и налогообложению подлежат только те их доходы, которые получены ими в данном государстве (ограниченная налоговая обязанность).

Правила определения резидентства различаются применительно к физическим и юридическим лицам.

Налоговый статус физических лиц определяется с помощью теста физического присутствия. Когда временного критерия недостаточно, для определения места налогообложения лица используются дополнительные признаки: место расположения привычного места жительства, центр жизненных интересов, место обычного проживания, гражданство, а также по договоренности налоговых органов.

Для определения налогового статуса юридических лиц используют тесты инкорпорации, юридического адреса, места центрального управления компанией и др., а также их комбинации (ст. 246.2 НК РФ). Например, в соответствии с тестом инкорпорации лицо признается резидентом в стране, если оно в ней зарегистрировано.

Статус резидента и гражданство – не тождественные понятия. Так гражданин РФ, проживающий на территории РФ менее 183 дней в течение 12 месяцев, теряет статус резидента и оплачивает налог на доходы физических лиц по ставке 30 % вместо 13 % для резидентов, кроме того, нерезиденты не имеют права на налоговые льготы.

Статус резидента для физических лиц важен при подаче налоговой декларации по НДФЛ. Статус резидента для юридических лиц важен при подаче налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

ПОРЯДОК ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Налоговая отчетность включает в себя совокупность документов, отражающих сведения об исчислении и уплате налогов физическими лицами, индивидуальными предпринимателями и организациями.

К налоговой отчетности относится налоговая декларация, расчет авансового платежа, расчет сумм налога на доходы физических лиц,

исчисленных и удержанных налоговым агентом, расчет по страховым взносам.

Все из перечисленных видов отчетности – это письменные заявления налогоплательщиков и налоговых агентов, составленные в электронной форме, содержащие сведения об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, авансового платежа, сбора, страхового взноса (ст. 80 НК РФ).

Отчетность представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента). Порядок представления налогоплательщиками налоговой отчетности в налоговые органы регламентирован ст. 80 НК РФ.

Основные положения о порядке составления, передачи и контроля достоверности отчетов, представленных по формам налоговой отчетности, утверждены приказами ФНС России. С 2011 года по 2024 год реализуется пилотный проект перехода предоставления налоговой отчетности посредством телекоммуникационных сетей (Приказ ФНС РФ от 15 июля 2011 г. № ММВ-7-6/443@ «О проведении пилотного проекта по организации услуги представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде на официальном сайте Федеральной налоговой службы в сети "Интернет"»).

Обязанности по составлению и представлению отчетности, а также обеспечение контроля достоверности содержащихся в ней сведений возлагаются приказом руководителя УФНС России на соответствующие структурные подразделения управления, к предмету деятельности которых относится эта отчетность.

УФНС России обеспечивают контроль качества и достоверности информационных ресурсов и отчетности, переданных нижестоящими налоговыми органами на региональный уровень.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию. Её форма и порядок заполнения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Минфином РФ.

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Налоговая декларация (расчет) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в ней, используя при этом усиленную квалифицированную электронную подпись.

Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации фактов неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном ст. 81 НК РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока (ст. 81 НК РФ).

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока её подачи, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности. Если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки, то налогоплательщик освобождается от ответственности.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях:

1) представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

2) представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

Правила применяются также в отношении уточненных расчетов сборов, страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов.

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Налоговый контроль представляет собой систему действий налоговых и иных государственных органов по надзору за выполнением фискально обязанными лицами (в первую очередь налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, кредитными организациями) норм налогового законодательства, являющуюся одним из этапов налогообложения. В широком смысле налоговый контроль направ-

лен на обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды).

Налоговый контроль является составной частью финансового и одним из видов государственного контроля. В Российской Федерации государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

Целями налогового контроля являются:

- выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений);
- привлечение к ответственности лиц, нарушивших законодательство;
- предупреждение налоговых правонарушений;
- обеспечение неотвратимости наступления ответственности.

Субъектами налогового контроля являются налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы. Также отдельные контрольные полномочия в сфере налогообложения принадлежат Счетной палате РФ и Минфину РФ.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности, адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

Формы и виды налогового контроля

Форма налогового контроля – это способ конкретного выражения и организации контрольных действий.

В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);

– других форм, предусмотренных НК РФ.

Формы налогового контроля складываются из установленных в п. 1 ст. 31 НК РФ прав налоговых органов:

– требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

– производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

– вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

– осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

– контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

– привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

– вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

– создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ.

По времени проведения налоговый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

Налоговый контроль одновременно выступает разновидностью финансовой и управленческой деятельности государства в налоговой сфере, поэтому в зависимости от субъекта выделяют контроль:

– налоговых органов;

– таможенных органов;

– органов государственных внебюджетных фондов.

В зависимости от места проведения выделяют налоговый контроль:

– выездной (в месте расположения налогоплательщика);

– камеральный (по месту нахождения налогового органа).

Существуют четыре основных вида налоговых проверок:

Камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) проводится по тер-

риториальному местонахождению органов Налоговой инспекции РФ. Ее цель – контроль за соблюдением организацией-налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах РФ. Для камеральной налоговой проверки организации-налогоплательщику необходимо предоставить следующие виды бухгалтерских документов:

1) налоговые декларации с приложениями;

2) первичные документы (устав организации и прочее);

3) прочие бухгалтерские документы о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

При осуществлении камеральной налоговой проверки Налоговая инспекция РФ вправе потребовать у организации-налогоплательщика предоставление дополнительных бухгалтерских документов, объясняющих или поясняющих правильность исчисления и уплаты определенных видов налогов (НДС, налог на прибыль организаций и т. д.).

Камеральную налоговую проверку проводят уполномоченные должностные лица налогового органа согласно служебным обязанностям без документов о разрешении руководителя местного налогового органа Налоговой инспекции РФ в течение 3 месяцев с момента предоставления налогоплательщиком налоговых деклараций, являющихся основанием для исчисления и уплаты определенных видов налогов, если законодательство РФ не предусматривает иные сроки.

Если при проведении камеральной налоговой проверки выявлены недочеты, неточности или ошибки в заполнении документов или противоречивые сведения, то органы Налоговой инспекции РФ сообщают об этом организации-налогоплательщику с требованием внесения соответствующих поправок в бухгалтерские документы в установленный срок.

В течение 10 дней по завершению камеральной налоговой проверки органы Налоговой инспекции РФ обязаны составить акт по ее результатам, если по бухгалтерским документам произошло налоговое правонарушение. Сроки подачи возражения по поводу составления акта – 15 рабочих дней с момента его получения. На время проведения дополнительных мероприятий налогового контроля органы Налоговой инспекции РФ могут приостановить операции по банковским счетам органи-

зации. Следует помнить, что о начале камеральной налоговой проверки организация-налогоплательщик не информируется органами Налоговой инспекции РФ.

Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) – это форма налогового контроля, с помощью которой проверяется правильность уплаты налогов и сборов, исполнения организацией-налогоплательщиком своих обязанностей.

Выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения организации-налогоплательщика и только с письменного разрешения руководителя (или его заместителя) местного налогового органа Налоговой инспекции РФ. Сроки проведения выездной налоговой проверки не должны превышать 2 месяцев, продлить их можно до 3 месяцев, но только с письменного разрешения руководителя (или его заместителя) местного налогового органа Налоговой инспекции РФ. В течение одного календарного года Налоговая инспекция РФ не имеет права проводить повторную выездную налоговую проверку. Но при реорганизации или ликвидации организации выездная налоговая проверка осуществляется независимо от времени проведения прошлой. Органы Налоговой инспекции РФ вправе требовать от организации подлинники бухгалтерских документов при получении письменного требования. Отказ предоставления данных документов влечет за собой их принудительную выемку и последующий штраф.

По окончании выездной налоговой проверки составляется справка, в которой излагаются выявленные ошибки в бухгалтерских документах и акт проверки. Налогоплательщик вправе в течение двух недель подать заявление о возращении по акту проверки.

По результатам выездной налоговой проверки руководитель налогового органа может принять несколько решений:

- 1) привлечь налогоплательщика к налоговой ответственности;
- 2) не привлекать налогоплательщика к какой-либо ответственности;
- 3) провести дополнительные проверки.

Повторная налоговая проверка (п. 10 ст. 89 НК РФ) в основном проводится органами Налоговой инспекции РФ при реорганизации или ликвидации организации. Проведение повторных выездных налоговых проверок по уплате одних и тех же налогов за налоговый период (календарный год) запрещено законом. От повторных налоговых проверок следует отличать встречные, применяющиеся для контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организации. Такая проверка должна проходить на общих основаниях. Следует помнить, что повторная на-

логовая проверка может осуществляться и для того, чтобы проконтролировать деятельность органа, проводившего первую проверку.

Встречная налоговая проверка (ст. 93.1 НК РФ) возникает в результате проведения камеральной и выездной налоговых проверок или налогового мониторинга, когда у органов Налоговой инспекции РФ возникает ряд вопросов к организации-налогоплательщику о её финансово-хозяйственной деятельности. При встречной налоговой проверке у контрагента могут быть истребованы любые бухгалтерские документы, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика, необходимые для разьяснения спорной ситуации.

В широком смысле налоговый контроль – это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность Российской Федерации и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

В узком смысле налоговый контроль – это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.

ВЗЫСКАНИЕ НЕДОИМОК ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Налоговым кодексом предусмотрена самостоятельная уплата налогоплательщиком налогов, сборов и страховых взносов. Однако нередко возникают ситуации, когда уплата налога просрочена или проигнорирована со стороны налогоплательщика. В данном случае у налогового органа возникает обязанность требовать уплаты налога (ст. 69 НК РФ).

Требованием об уплате задолженности признается извещение налогоплательщика о наличии отрицательного сальдо единого налогового счета и о сумме задолженности с указанием налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов на момент направления требования.

Требование об уплате задолженности должно быть направлено не позднее 3 месяцев со дня формирования отрицательного сальдо единого налогового счета. Однако в случае, если отрицательное сальдо единого налогового счета лица-налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента не превышает 3000 рублей, то требование об уплате задолженности в размере отрицательного сальдо единого налогового счета должно быть направлено этому лицу не позднее одного года со дня формирования указанного отрицательного сальдо единого налогового счета (ст. 70 НК РФ).

Требование об уплате задолженности должно быть исполнено налогоплательщиком в течение восьми дней с даты получения указанного

требования, если более продолжительный период времени для уплаты задолженности не указан в этом требовании.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Какая ответственность предусмотрена за нарушение законодательства о налогах и сборах?
2. Что понимается под налоговым контролем?
3. Какие существуют формы налогового контроля?
4. Какие органы власти можно отнести к органам налогового контроля?
5. Где проводятся выездные налоговые проверки?
6. Где проводятся выездные камеральные проверки?
7. Какое количество налоговых проверок предусмотрено в течение года?
8. Каков порядок обжалования результатов налоговой проверки?

РАЗДЕЛ 4. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость является одним из ярких примеров налога на потребление, который в истории налогообложения традиционно объединяли в рамках одной терминологической группы и обобщенно именовали акцизами. Эта категория налогов во многих странах мира выступает элементом дополнения налоговой системы, базисом которой являются налоги на доходы. В экономической науке сущностное содержание данной категории налогов раскрывается с разных точек зрения.

Например, приверженцы экономической теории благосостояния рассматривают сущность налогов на потребление через сопоставление их с группой налогов на доходы. Если предположить, что налог на доход (прибыль) и налог на потребление взимаются по одной и той же ставке, то они соответственно будут формировать одинаковое налоговое бремя. С учетом текущего потребления они в некоторой степени эквивалентны для бюджета и равноценны для налогоплательщика. Это делает их нейтральными с точки зрения выбора для заинтересованных сторон – государства и налогоплательщика. Однако картина фискального мира существенно меняется, если ее рассматривать не только с позиции текущего, но и будущего потребления. При налогообложении любой категории доходов, получаемых от сбережений, налоговые изъятия негативно влияют на объем средств, направляемых в сбережения, тем самым сокращая базовый потенциальный доход, следовательно, для конечного налогоплательщика является мотиватором к активному текущему потреблению.

Приверженцы теории институциональной экономики рассматривают сущностное содержание не только в свете финансово-фискальных факторов, но и в свете социально-экономических и социально-политических факторов. Иными словами, центральная идея сводится к тому, что наиболее тяжелое налоговое бремя по той или иной категории налогов, которое несет индивид, предопределено стадией его экономического цикла. Если индивид относится к экономически активному населению, то для него максимальная налоговая нагрузка связана с налогами на доход, а если в силу возраста, физического или социального положения он не относится к этой категории, то для него максимальная налоговая нагрузка связана с налогами на потребление. Это в свою очередь является тем социально-политическим фактором, который влияет на электоральное восприятие государственной налоговой политики различными группами населения.

Так или иначе, приверженцы разных точек зрения более или менее сходятся в вопросе достоинств и недостатков, присущих налогам на потребление. Их безусловным достоинством они считают высокий уровень их фискальной эффективности, который в свою очередь обусловлен низкой зависимостью налогооблагаемой базы от экономической конъюнктуры, при этом они позволяют охватить те результаты общественной деятельности (доходов), которые остаются не охвачены налогами на доходы. С другой – явным недостатком налогов на потребление является их прямое влияние на величину цены товаров, работ, услуг, при том, что формируемое ими налоговое бремя не коррелирует с платежеспособностью обременяемых лиц, поскольку равная для всех плательщиков налоговая обязанность имеет неравные для них экономические последствия, а в этом уже проявляется некоторая социально-экономическая несправедливость.

В теории и практике налогообложения сложилось так, что группа налогов на потребление включает в себя две подгруппы: универсальные налоги и специфические налоги (акцизы). Содержательным отличием универсальных налогов на потребление от специфических акцизов является то, что первыми облагается вся номенклатура товаров, работ и услуг, кроме тех, которые попадают в необлагаемый перечень исключений, а вторыми облагаются лишь отдельные объекты, включенные в соответствующий специфический налогооблагаемый перечень.

При этом нужно отметить, что по времени своего возникновения специфические акцизы являются первичной формой налогов на потребление, поскольку их история начинается примерно в XII веке, а пик развития приходится на XIX век, в то время как история налогообложения не знала универсальных акцизов до начала XX века. С тех пор в мировой практике налогообложения сформировалось 3 основных вида конкретных универсальных налогов на потребление: прежде всего это налог с оборота, далее идет его более развитая модификация, представленная налогом на добавленную стоимость, а завершает этот перечень налог с продаж.

Каждый из них имеет свои преимущества и недостатки, а потому в отдельно взятой налоговой юрисдикции правительство формирует свою долгосрочную налоговую политику и моделирует национальную налоговую систему, включая в нее тот или иной конкретный вид универсального налога на потребление, который наиболее соответствует принятой политике. Например, ориентиры отечественной налоговой политики таковы, что в российской практике регулирования косвенных

налогов с потребления выбор был сделан в пользу отказа от налога с продаж и введения налога на добавленную стоимость. С другой стороны, в Соединенных Штатах Америки обложение налогом на добавленную стоимость (Value – Added Tax / VAT / англ.) не применяется, поскольку здесь выбор пал в пользу налога с продаж (Sales Tax / англ.), и именно он имеет особое значение в структуре государственных бюджетных доходов.

Наиболее выраженным отличием налога с продаж от иных универсальных налогов на потребление является то, что налоговое обязательство по нему формируется и исполняется на этапе сбыта (продажи) товара, работы или услуги. Иными словами, данный налог является одноуровневым или одностадийным. Выше было обозначено, что налогам на потребление, свойственна низкая зависимость от экономической конъюнктуры. Как источник бюджетных доходов налог с продаж все же менее устойчив, нежели НДС, именно в силу ограниченности одной стадией – стадией сбыта.

При этом нужно еще раз отметить, что НДС по своей сути и истории развития является в значительной степени вариацией налога с оборота, безусловное преимущество которого сводится к практически элементарной для применения налогоплательщиком технологии обложения налогом (определения налогового обязательства), что, с одной стороны, предполагает простоту и легкость организации и реализации публично-контроля и администрирования по данному налогу. С другой – крайне негативным свойством налога с оборота является его кумулятивный характер, который выражается в том, что добавленная стоимость товаров, работ или услуг аккумулируется на каждой стадии их производства и реализации, следовательно, она попадает под многократное налогообложение. Это в свою очередь выступает циклическим фактором, порождающим финансово-правовые последствия, к числу которых можно отнести, например, значительную неравномерность распределения между различными категориями налогоплательщиков в рамках одной производственно-сбытовой цепи, налоговой нагрузки по налогу с оборота, что не так свойственно при применении НДС. Это обусловлено тем, что минимальное бремя по налогу с оборота ложится на те экономические субъекты, которые стоят в начале этой производственно-сбытовой цепи (например, на добывающие предприятия), и наоборот, предприятия, находящиеся в конце данной цепи, принимают на себя максимальное бремя по налогу. Стремление к налоговой оптимизации по налогу с оборота, в том числе в целях борьбы с неравномерным налогообложением, мотивирует экономических субъектов к поиску вер-

тикальных корпоративных интеграций, в рамках которых юридическая и технологическая консолидация добычи, обработки (производства) и сбыта, интегрирует оборот, а следовательно, и оптимизирует налоговые обязательства.

При раскрытии экономической сущности НДС традиционно концентрируют внимание на том, что это налог многоуровневый, многостадийный. Под такой неконкретной формулировкой подразумевается, что в рамках экономических этапов производства и сбыта, т. е. процесса движения товара, работы или услуги от создания, реконструкции (доработки до состояния готового продукта) до последующей реализации промежуточному и конечному потребителю нет такой стадии, где бы добавленная стоимость не подпадала под обложение этим налогом. Отсюда мы приходим к осознанию того, что возложение налоговой обязанности на налогоплательщика связано с определением базовой экономической категории обложения, коей выступает «добавленная стоимость». Таким образом, общие и специфические сущностные элементы НДС во многом предопределяются спецификой квалификации категории «добавленная стоимость». Более того, если базис добавленной стоимости фундаментален, то в каждом конкретном случае не только экономическая, но и финансовая сущность данного налога находятся в зависимости от специфики квалификации добавленной стоимости и методики ее расчета в целях налогообложения в конкретной национальной юрисдикции.

Фундаментально данная категория подразумевает стоимость, которая образуется (добавляется) сверх стоимости употребленных средств производства. По своей природе она является вновь создаваемой стоимостью, потому не может включать в себя стоимость сырья и материалов, расходуемых в процессе производства, а также амортизацию. Иными словами, добавленная стоимость состоит из стоимости реализуемой продукции за вычетом стоимости тех материалов и ресурсов, которые были приобретены производителем извне в целях производства этого товара, а также начисленных амортизационных отчислений, осуществляемых в целях компенсации производственного износа основных фондов. В этом выражается «чистая добавленная стоимость» как сумма величины извлеченной прибыли и расходов производителя, которые он понес на оплату труда при производстве. В системе определения и оценки добавленной стоимости помимо чистого подхода также используется валовой подход, когда валовая добавленная стоимость интерпретируется как стоимость реализуемой продукции за вычетом отпущенных в производство материалов и ресурсов. Иными словами, в

отличие от чистой добавленной стоимости, валовая выражается как сумма величины извлеченной прибыли, расходов производителя, которые он понес на оплату труда при производстве, вместе с амортизацией, рентными поступлениями и доходами от финансовых вложений. Использование двух подкатегорий добавленной стоимости обусловлено присущими каждой из них оптимальными характеристиками, позволяющими оперировать ими при исследованиях, расчетах, сопоставлениях и т. д.

Методы расчета налоговых обязательств по НДС опираются на подкатегорию «чистой» добавленной стоимости, а потому находятся в зависимости от тех, которые используются для ее определения (расчета). В практике налогообложения добавленной стоимости выделяют только четыре метода, возможных к применению при расчете налогового обязательства.

Первый метод – «бухгалтерский», также именуемый как «прямой аддитивный» (т. е. основанный на суммировании / сложении), подразумевает, что налоговое обязательство по НДС (VAT) есть произведение налоговой ставки (TAX) и суммы числовых значений компонентов чистой добавленной стоимости – издержек по выплате заработной платы и социальных взносов (w) и факторных доходов (fi):

$$VAT_{add} = TAX \times (w + fi) \quad (1)$$

Второй метод – это метод, именуемый как «косвенный аддитивный» или «непрямой аддитивный», подразумевает, что налоговое обязательство по НДС (VAT) есть сумма произведений налоговой ставки (TAX) и числовых значений компонентов чистой добавленной стоимости – издержек по выплате заработной платы и социальных взносов (w) и факторных доходов (fi):

$$VAT_{add} = TAX \times w + TAX \times fi \quad (2)$$

Третий метод – это метод, именуемый как метод «прямого вычитания», подразумевающий, что налоговое обязательство по НДС (VAT) есть произведение налоговой ставки (TAX) и разности числовых значений компонентов чистой добавленной стоимости – стоимости сбытых товаров, работ, услуг (s) и стоимости израсходованных основных средств и материальных ресурсов (fa):

$$VAT_{add} = TAX \times (s - fa) \quad (3)$$

Четвертый метод – «кредитный», также именуемый как «метод зачета по счетам» или «инвойсный». Он подразумевает, что налоговое обя-

зательство по НДС (VAT) есть разность произведений налоговой ставки (TAX) и числовых значений компонентов чистой добавленной стоимости – стоимости проданных товаров, работ, услуг (s) и стоимости израсходованных основных средств и материальных ресурсов (fa):

$$VAT_{add} = TAX \times s - TAX \times fa \quad (4)$$

Иными словами, инвойсный метод, применяемый в отечественной практике регулирования обложения НДС, не предполагает непосредственного вычисления добавленной стоимости, а сводится к тому, что сумма налога, подлежащего уплате, есть разница между налоговым обязательством, возникшим при продаже товара, и суммой НДС, уплаченной поставщику основных средств и материальных ресурсов, которые были израсходованы при производстве этого реализованного товара. В связи с чем добавленная стоимость не может квалифицироваться как объект налогообложения, а потому таковой и не признается. Налоговое обязательство по НДС четко связано с фактом сбыта продукции или реализацией товара, работы или услуги, а потому объектом налогообложения в данном случае являются:

- операции по реализации товаров, работ или услуг на территории Российской Федерации;
- передача товаров на территории РФ для собственных нужд, расходы на которые не принимаются при исчислении налога на прибыль;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Налогоплательщиками по НДС являются организации и индивидуальные предприниматели, а также лица, занимающиеся перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Отечественным налоговым законодательством установлены несколько видов налоговых ставок по НДС:

- стандартная ставка – 20 %;
- пониженная ставка – 10 %;
- нулевая ставка – 0 %.

Нулевая ставка применяется к операциям, связанным с экспортом товарной продукции и услуг, а в частности при реализации:

- товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;
- работ, непосредственно связанных с производством и продажей этих экспортных товаров;
- работ, непосредственно связанных с перевозом через таможенную территорию товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию;

- услуг по перевозке пассажиров и багажа на основании единых международных перевозочных документов;
- работ, непосредственно выполняемых в космическом пространстве;
- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов;
- товаров для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования их персонала;
- топлива и горюче-смазочных материалов, необходимых для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река – море) плавания.

Пониженная ставка применяется к операциям, связанным с реализацией товарной продукции продовольственного, детского, медицинского назначения, а также некоторых видов публикационных товаров информационно-развлекательного назначения, в том числе:

- продовольственные товары (скот, мясо, молоко, яйцо, масло, соль, сахар, хлеб, крупа, рыба и др.);
- товары для детей (трикотажные изделия, швейные изделия, обувь, кровати, матрасы, коляски, школьные принадлежности и др.);
- периодические печатные издания, за исключением периодических изданий рекламного или эротического характера (книжная продукция, связанная с образованием, наукой, культурой);
- медицинские товары (лекарственные средства, средства внутриаптечного изготовления, изделия медицинского назначения).

В отношении операций, связанных с реализацией товарной продукции или услуг, не перечисленных в приведенных списках, применяется стандартная налоговая ставка.

Применение инвойсного метода расчета налогового обязательства по НДС, предопределяет необходимость сложного процесса налогового администрирования и учета, а это уже в свою очередь обуславливает формирование требований к документальному оформлению и подтверждению хозяйственных операций, подпадающих под налогообложение данным налогом. При совершении операций по реализации товаров плательщики НДС оформляют каждую отгрузку продукции составлением счета-фактуры с регистрацией в журнале учета и в книге продаж. Покупатели товаров ведут книгу покупок. Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налогов к вычету или возмещению. Он составляется при отгрузке продукции как облагаемой, так и необлагаемой НДС. В последнем случае сумма налога не указывается и делается надпись «Без НДС».

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и продаж при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения, в том числе не подлежащих налогообложению.

Счет-фактура не составляется по операциям по реализации ценных бумаг, а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению.

В счете-фактуре должны быть указаны реквизиты:

- порядковый номер, дата выписки;
- наименование, адрес и ИНН налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа;
- наименование поставляемых товаров;
- количество товаров;
- цена за единицу измерения;
- стоимость товаров за все количество;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- налоговая ставка;
- сумма налога;
- стоимость всего количества поставляемых товаров с учетом НДС;
- страна происхождения товара;
- номер грузовой таможенной декларации.

Счета-фактуры подписывается руководителем и главным бухгалтером. В них не допускаются подчистки и помарки. Исправления заверяются подписью руководителя с указанием даты.

Покупатели продукции ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, полученных от поставщика, в целях определения суммы НДС, которая подлежит вычету из бюджета при наличии счетов-фактур и книги покупок. Счета-фактуры, полученные от поставщиков, регистрируются в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования продукции.

Для регистрации счетов-фактур и в целях определения суммы НДС по реализованным товарам поставщиком ведется книга продаж.

Счета-фактуры отражаются в книге продаж в хронологическом порядке по мере реализации продукции или получения авансов, в том отчетном периоде, в котором для целей налогообложения признается реализация товаров, но не позднее пятидневного срока.

Счета-фактуры, журналы их учета, книги продаж и покупок пронумеровываются, пронумеровываются, скрепляются печатью и хранятся полные пять лет с даты заполнения или последней даты проверки.

Традиционно в отечественной налоговой системе НДС отводят важную, почти сакральную роль. Прежде всего, это связано с тем, что, будучи косвенным налогом, он охватывает максимальное количество физических и юридических субъектов хозяйствования. Иными словами, со степенью влияния, которую он оказывает на экономических субъектов, не сравнится ни один иной налог. Также такому восприятию места НДС в общей системе налогов способствует то, что он относится к категории федеральных, т. е. налогов, регулирование которых в основе своей относится к полномочиям федерального уровня власти. Вместе с тем нужно отметить, что НДС вкупе с налогами на доходы (прибыль) составляет ядро отечественной общей системы налогообложения, поскольку переход с общей системы на специальные налоговые режимы подразумевает, в первую очередь, освобождение экономических субъектов от уплаты НДС и налогов на доходы (прибыль).

Будучи федеральным, НДС является источником доходов государственной казны, фискальные поступления от которого преимущественно концентрируются в руках федерального уровня власти, т. е. максимально (с минимальными изъятиями) поступают в федеральный бюджет. Нередко в учебной литературе и периодических научных изданиях можно встретить достаточно распространенное мнение, согласно которому определяющее место НДС в общей системе налогов трактуется именно через призму значимости фискальных поступлений в федеральный бюджет. Отчасти с таким подходом можно согласиться, однако необходимо учитывать, что, во-первых, в силу сырьевой специфики российской экономики, НДС не может постоянно играть определяющую или главенствующую роль для государственной казны, во-вторых, чтобы объективно оценить роль НДС, поступления от данного источника нужно рассматривать не только в разрезе налоговых доходов федерального бюджета, но и в ракурсе консолидированного бюджета страны (таблица 4).

Из характеристики динамики поступления налоговых доходов по отдельным федеральным налогам, очевидно наличие некоторых характерных черт, свойственных НДС как источнику пополнения государственной казны. Прежде всего, это то, что в разрезе консолидированного бюджета роль НДС не представляется безусловной, поскольку на протяжении предшествующего среднесрочного периода (5 предшествующих финансовых лет), поступления от НДС постоянно конкурировали с поступлением от налогов на доходы (прибыль).

Таблица 4

**ДИНАМИКА ПОСТУПЛЕНИЯ НДС
В КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ И ФЕДЕРАЛЬНЫЙ БЮДЖЕТЫ¹**

| | 2018 | | 2019 | | 2020 | | 2021 | | 2022 | |
|--|--------------------------|--------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|--------------------|
| | Консолидированный бюджет | Федеральный бюджет | Консолидированный бюджет | Федеральный бюджет | Консолидированный бюджет | Федеральный бюджет | Консолидированный бюджет | Федеральный бюджет | Консолидированный бюджет | Федеральный бюджет |
| НДС итого | 24,48 % | 49,20 % | 25,27 % | 50,81 % | 28,62 % | 61,47 % | 24,55 % | 47,46 % | 19,00 % | 34,30 % |
| НДС (на товары реализованные на территории РФ) | 16,31 % | 31,29 % | 16,53 % | 31,51 % | 19,12 % | 39,07 % | 15,08 % | 27,23 % | 12,06 % | 19,90 % |
| НДС (на товары ввезенные на территорию РФ) | 8,17 % | 17,91 % | 8,74 % | 19,30 % | 9,50 % | 22,40 % | 9,47 % | 20,23 % | 6,94 % | 14,40 % |
| НДПИ и иные сырьевые сборы | 19,88 % | 43,09 % | 18,69 % | 40,70 % | 12,98 % | 29,89 % | 20,58 % | 43,42 % | 27,85 % | 57,04 % |
| Налоги на доходы/прибыль | 24,95 % | 7,02 % | 25,38 % | 7,81 % | 25,91 % | 0,08 % | 26,87 % | 8,60 % | 26,49 % | 0,08 % |

¹ Составлено на основе данных Министерства финансов РФ

Аналогичная ситуация просматривается в разрезе федерального бюджета при сопоставлении совокупного НДС и поступлений по налогу на добычу полезных ископаемых и по иным сырьевым сборам. При этом ярко выражена тенденция к сокращению доли поступлений от НДС в структуре как консолидированного, так и федерального бюджетов.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Кто признается налогоплательщиками НДС?
2. Дайте определение термину «добавленная стоимость».
3. Какие операции признаются объектами налогообложения по НДС?
4. В каком случае местом реализации товаров признается территория Российской Федерации?
5. В каком случае местом реализации услуг признается территория Российской Федерации?
6. Что признается налоговой базой при реализации товаров (работ, услуг)?
7. Какой налоговый период установлен по НДС?
8. Какие налоговые ставки установлены по НДС?
9. В какой момент определяется налоговая база по НДС?
10. При каких условиях суммы НДС принимаются к вычету?

РАЗДЕЛ 5. АКЦИЗЫ

В предыдущем разделе рассматривались вопросы налогообложения косвенными налогами на потребление. Напомним, что данная группа налогов включает в себя две подгруппы: универсальные и специфические (индивидуальные) налоги. Рассматриваемые нами акцизы как раз и являются теми специфическими налогами на потребление. Таким образом, акцизы представляют собой индивидуальные налоги, косвенные по своей природе в силу того, что бремя по их уплате в конечном итоге перекладывается на потребителя, и дифференцированными по ставкам в отношении обособленного перечня товаров.

Здесь уже можно определить характерные черты акцизов: они являются одностадийными (взимаются однократно при реализации подакцизного товара), перелагаемыми (фискальные расходы несет потребитель) и по своему экономическому характеру регрессивными. Отсюда можно вывести одно из финансовых свойств акцизов, которое предопределяет их экономическую роль – не только перераспределение части стоимости совокупного общественного продукта, но и противодействие формированию сверхприбылей. Однако нужно отметить еще и то, что в теории налогообложения сформировалась устойчивая позиция, согласно которой акцизам присуща социально-экономическая роль, поскольку данные налоги могут выступать инструментом не только экономического, но и социального регулирования. В этой связи наиболее оптимальным с позиции акцизного налогообложения является категория товаров, образующая негативные социально-экономические эффекты. Именно поэтому в мировой практике сложилось так, что к категории подакцизных товаров в первую очередь относятся товары с отрицательным социальным эффектом – спирт (спиртосодержащая продукция) и табачные изделия, а также продукты с негативным экономическим эффектом – углеводородное сырье и топливно-энергетические продукты из него. Обусловлено это рядом причин, прежде всего тем, что подакцизные товары могут попадать под двойное налогообложение в результате применения к ним и универсальных налогов на потребление, и специфических акцизов, но оправдать уместность этого можно только с позиции апеллирования к негативному эффекту данных товаров. Более того, включение товаров с негативными эффектами в перечень подакцизных товаров позволяет не только осуществлять социально-экономическое регулирование процессов в государстве, в том числе противодействие этим эффектам или борьбу с их последствиями, но и формировать необходимые для этого финансовые ресурсы путем фис-

кальных изъятий, включенных в часть стоимости этих продуктов в процессе их реализации.

Объекты налогообложения акцизами неразрывно связаны с операциями по реализации товаров, включенных в подакцизные перечни, либо с операциями по импорту подакцизных товаров. Согласно отечественному налоговому законодательству помимо обозначенных товаров с негативными эффектами туда дополнительно включены отдельные категории транспортных средств, горюче-смазочных материалов, стали, а также сахаросодержащие напитки.

Естественно, как и в случае с универсальными налогами на потребление, например, НДС, применительно к акцизам налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, а также иные лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с импортом (ввозом) подакцизных товаров.

В теории налогообложения выделяют 3 типа налоговых ставок:

1) адвалорные ставки (от лат. «ad valorem» – «по стоимости»), величина которых определяется в виде фиксированного процента от стоимости (величины) налогооблагаемой базы;

2) специфические ставки, также именуемые «твердыми», поскольку их величина определяется в твердом денежном выражении на единицу товара, которая в свою очередь фиксируется в твердых физических единицах, характеризующих величину объекта налогообложения (штуки, килограммы, литры и т. д.);

3) комбинированные ставки, которые представляют собой комбинацию из адвалорной и специфической ставок.

Нужно отметить, что естественным образом наибольшее применение в рамках любой национальной системы налогообложения получили адвалорные ставки. Более того, акцизы по сути являются единственным налогом, где свое широкое применение нашли все три типа ставок.

Порядок исчисления налоговых обязательств по акцизам зависит от конкретных видов подакцизных товаров и типов налоговых ставок, к ним применяющихся:

– сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы;

– сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (процентные) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы;

– сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, исчисляется как сум-

ма, полученная в результате сложения сумм акциза по твердой и адвалорной налоговым ставкам.

При этом при реализации дифференцированных подакцизных товаров общая сумма подлежащего уплате акциза представляет собой сумму, получаемую в результате сложения всех акцизных обязательств, образующихся в отношении каждого вида подакцизного товара.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам на установленные НК РФ налоговые вычеты, которым подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком:

- при приобретении подакцизных товаров, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров;
- по подакцизным товарам в случае их возврата покупателями;
- с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза и уплату соответствующей суммы акциза. Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров или фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется путем уменьшения общей суммы акциза на сумму налоговых вычетов.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. В чем заключается социально-экономическое значение акцизов?
2. Как складывалась история появления акцизов?
3. Назовите нормативные правовые основы акцизов.
4. Кто является плательщиком акцизов?
5. Перечислите перечень подакцизных товаров.
6. Перечислите объекты обложения акцизами.
7. Какие операции не подлежат обложению акцизами?
8. Назовите виды ставок акцизов и размерность ставок.
9. Что понимается под налоговой базой акцизов, каковы особенности ее исчисления?
10. Каковы особенности перемещения подакцизных товаров через таможенную границу Таможенного союза?

РАЗДЕЛ 6. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

В мировой практике налогообложение доходов физических лиц получило широкое применение, что обусловлено внедрением НДФЛ в национальные налоговые системы огромного количества развитых и развивающихся стран. В результате это привело к тому, что налогообложение доходов физических лиц вкупе с налогообложением прибыли организации превратилось в фундамент всей системы формирования государственных доходов основной массы западных развитых стран.

Обычно место и роль НДФЛ, которые они заняли в национальных налоговых системах, в теории и практике налогообложения объясняют с позиции тех преимуществ, которые присущи данному налогу вне зависимости от системы регулирования, принятой в каждой отдельно взятой стране. В связи с этим к числу преимуществ обложения доходов физических лиц относят то, что при правильном моделировании такой налог позволяет возлагать на налогоплательщика бремя, коррелируемое с его платежеспособностью. В свою очередь это максимально соотносится со взглядами на социальную справедливость, которая должна воплощаться в налогообложении. Более того, обложение доходов физических лиц относится к числу наиболее оптимальных и совершенных форм обложения фискальной повинностью в силу того, что обеспечивает широкий налоговый охват без изъятий, но при этом взимается за счет чистого общественного дохода.

Поскольку в системе обложения доходов физических лиц центральным элементом выступает доход, это предопределяет необходимость его теоретического формирования и конкретизации как экономической категории. Однако в экономической науке не выработано единого теоретического подхода к определению данной категории. В этой связи необходимо обратить внимание на существование нескольких научных концепций как совокупности взглядов на сущность и понимание дохода, получаемого отдельным общественным индивидом – человеком.

Концепция регулярных потоков интерпретирует доход как сумму регулярно поступающих потоков (в денежной и товарной формах) от источников, характеризующихся своим постоянством. Абсолютно очевидно, что в силу ограничения доходов критериями регулярности и постоянства данный подход не имеет перспектив для практического применения в регулировании налогообложения доходов физических лиц, поскольку он не охватывает дискретные (разовые или периодичные) доходы, которые по своему существу не отвечают критериям регулярности и постоянства. Иными словами, используемый в данной концепции подход к определению доходов общественного индивида является

слишком узким в силу ограниченности потенциальных потоков, которые могут быть квалифицированы как объект налогообложения.

Концепция комплексного подхода, наоборот, является слишком широкой для ее практического применения в регулировании налогообложения доходов физических лиц. Это обуславливается тем, что в её рамках доход интерпретируются как реальный чистый прирост стоимости имущества, фиксируемый на определенном временном горизонте и рассчитываемый как сумма чистого реального прироста имущества и реального текущего потребления. Иными словами, налогообложение доходов физических лиц с позиции данной концепции будет предполагать обложение абсолютно всех доходов индивида без каких-либо изъятий, исключений или послаблений.

Концепция рыночного дохода трактует доход как поступления от трех источников:

- предпринимательская деятельность;
- трудовая деятельность по найму;
- частный капитал (инвестиционные доходы, доходы от операций с недвижимым имуществом и т. д.).

Очевидно, что подход к налогообложению доходов физических лиц с позиции данной концепции является наиболее оптимальным, а потому находит наиболее широкое практическое применение в мировой практике. Более того, именно на базисе этой концепции сформировались основные общеприменимые принципы определения и формирования налогооблагаемой базы по доходам физических лиц:

- налогооблагаемая база должна учитывать все доходы индивида в мировом масштабе, т. е. доходные поступления из любой национальной юрисдикции, и при этом приоритетом должно выступать налогообложение по месту получения дохода;

- период исчисления налогооблагаемой базы должен быть постоянным, т. е. не имеющим временных ограничений, и соответствующим протяженности жизни налогоплательщика;

- налоговую базу должен составлять доход, который по своему существу является чистым рыночным, т. е. доходом, полученным от трех ранее обозначенных источников, скорректированным на сумму тех расходов, которые были понесены налогоплательщиком в целях извлечения этого дохода, а также на сумму потребительских расходов налогоплательщика, которые были необходимы для продолжения его жизнедеятельности.

Применение указанных выше принципов и моделирование на их основе практической конструкции регулирования налогообложения до-

ходов физических лиц становится фундаментальной проблемой, когда источники формирования доходов дифференцированы. Для её решения в теории и практике налогообложения разработано **три основных модели НДФЛ**, которые в оригинальном или модифицированном виде внедрены в национальные налоговые системы большинства стран.

1. *Модель глобального подоходного налога*, характерная для Соединенных Штатов Америки, построена на единообразии обложения дохода по совокупности, вне зависимости от того, из каких источников он получен. Иными словами, в рамках этой модели ни доходы, ни налоговые ставки обычно не дифференцируются.

2. *Дуалистическая модель подоходного налога* построена на разграничении налогооблагаемой базы по двум направлениям источников доходов – доходов от трудовой деятельности и доходов от капитала. При этом доходы от предпринимательской деятельности индивида распределяются между указанными группами в зависимости от их сущности, т. е. от того, чем они являются – регулярными доходами от предпринимательского труда или доходами от прироста предпринимательского бизнеса.

3. *Модель шедулярного подоходного налога*, характерная для РФ, построена на дифференциации доходов и применяемых к ним налоговых ставок, полученных от разных источников, путем группировки налогооблагаемых доходов по шедулам (англ. schedule – список, перечень).

Формирование практической конструкции регулирования налогообложения доходов физических лиц также предполагает **решение вопроса о выборе методов налогообложения**, которые дифференцируются в зависимости от видов применяемых налоговых ставок.

1. *Метод паушального налогообложения* базируется на применении равных ставок для разных категорий налогоплательщиков, дифференцированных по величине доходов. Для него характерно то, что вне зависимости от величины дохода сумма налогового обязательства одинакова для всех налогоплательщиков.

2. *Метод пропорционального налогообложения* базируется на применении пропорциональных ставок, что предполагает пропорциональную зависимость суммы подлежащего уплате налога от величины налоговой базы. Иными словами, вне зависимости от величины дохода, налогоплательщики несут одинаковое налоговое бремя, выраженное в равном процентном отношении уплаченного налога к их доходам.

3. *Метод прогрессивного налогообложения* базируется на применении прогрессивных ставок, что предполагает рост налоговых ставок прямо пропорциональный росту налоговой базы. Иными словами, с

ростом величины налогооблагаемых доходов возрастает и налоговая ставка, соответственно, возрастает итоговая сумма налога, подлежащего уплате в бюджет.

4. *Метод регрессивного налогообложения* базируется на применении регрессивных ставок, что предполагает изменение величины налоговых ставок обратно пропорционально росту налоговой базы. Иными словами, с ростом величины налогооблагаемых доходов налоговая ставка сокращается, однако итоговая сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, будет возрастать, если доля снижения ставки несоразмерна с долей роста доходов, либо будет оставаться неизменной, если они соразмерны.

Согласно отечественному налоговому законодательству налогоплательщиками по НДС являются физические лица, признаваемые резидентами РФ, а также физические лица, не признаваемые налоговыми резидентами, но получающие доходы от источников в России. Налоговыми резидентами РФ являются физические лица, находящиеся на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев вне зависимости от их гражданства. Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Объектом обложения НДС признаются доходы физических лиц, полученные как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговая база определяется как денежное выражение всех видов доходов, уменьшенных на сумму не подлежащих налогообложению доходов и налоговых вычетов. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих обложению за этот же налоговый период, то к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю (на следующий год налоговые вычеты не переносятся).

К категории доходов, получаемых в натуральной форме, относятся:

- оплата за налогоплательщика организацией или индивидуальным предпринимателем товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

- полученные налогоплательщиком товары, выполненные в его интересах работы, оказанные на безвозмездной основе или с частичной оплатой услуги;

– оплата труда в натуральной форме.

При получении доходов в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость этих товаров (или прав на них), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии с правилами, закрепленными в налоговом законодательстве. При этом в стоимость таких товаров включаются все косвенные налоги (НДС, акцизы).

В целях налогообложения материальной признается выгода:

– от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей (превышение суммы процентов за пользование заемными средствами исходя из 2/3 ставки рефинансирования ЦБ РФ над суммой процентов в соответствии с договором);

– приобретения товаров у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

– приобретения ценных бумаг (налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, производных финансовых инструментов над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение).

Налоговое законодательство определяет перечень доходов, которые не подпадают под налогообложение, что обуславливается их социальным назначением или тем, что они не соответствуют сущностному доходному содержанию, либо освобождаются от налогообложения по иным причинам. Например, пенсии и пособия, стипендии, алименты, вознаграждения донорам, суточные при командировках, а также иные суммы и доходы.

В рамках налогообложения доходов физических лиц применяются дифференцированные налоговые ставки, которые зависят от категории и величины полученного налогоплательщиком дохода:

1. Налоговая ставка устанавливается 13 %, если сумма налоговых баз, указанных в п. 2.1 ст. 210 НК РФ, за налоговый период составляет менее 5 млн рублей или равна 5 млн рублей; 650 тысяч рублей и 15 % суммы налоговых баз, указанных в п. 2.1 ст. 210 НК РФ, превышающей 5 млн рублей, если сумма налоговых баз, указанных в п. 2.1 ст. 210 НК РФ, за налоговый период составляет более 5 млн рублей. Налоговая ставка, установленная настоящим пунктом, подлежит применению в отношении совокупности всех доходов физического лица налогового резидента Российской Федерации, подлежащих налогообложению, за исключением доходов, полученных от продажи имущества (за исключением ценных бумаг) и (или) доли (долей) в нем, доходов в виде стои-

мости имущества (за исключением ценных бумаг), полученного в порядке дарения, а также подлежащих налогообложению доходов, полученных такими физическими лицами в виде страховых выплат по договорам страхования и выплат по пенсионному обеспечению – они облагаются по ставке 13 %, а также облагаемых по налоговым ставкам – 9 %, 30 % и 35 % .

В соответствии с п. 2.1 ст. 210 НК РФ совокупность налоговых баз, в отношении которой применяется налоговая ставка – 13 % и 15 % включает в себя следующие налоговые базы, каждая из которых определяется в отношении доходов физических лиц налоговых резидентов Российской Федерации отдельно:

- налоговая база по доходам от долевого участия (в том числе по доходам в виде дивидендов, выплаченных иностранной организации по акциям (долям) российской организации, признанных отраженными налогоплательщиком в налоговой декларации в составе доходов);

- налоговая база по доходам в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей;

- налоговая база по доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами;

- налоговая база по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги;

- налоговая база по операциям займа ценными бумагами;

- налоговая база по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества;

- налоговая база по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете;

- налоговая база по доходам в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании (в том числе фиксированной прибыли контролируемой иностранной компании);

- налоговая база по иным доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная п. 1 ст. 224 НК РФ.

2. Налоговая ставка устанавливается в размере 13 % для физических лиц налоговых резидентов Российской Федерации в отношении доходов от продажи имущества (за исключением ценных бумаг) и (или) доли (долей) в нем, доходов в виде стоимости имущества (за исключением ценных бумаг), полученного в порядке дарения, а также подлежащих налогообложению доходов, полученных такими физическими лицами в виде страховых выплат по договорам страхования и выплат по пенсионному обеспечению.

3. Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении:
– стоимости выигрышей и призов свыше 4000 рублей за налоговый период;

– доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах;
– доходов в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива.

4. Налоговая ставка устанавливается в размере 30 % в отношении всех доходов физических лиц нерезидентов РФ за исключением доходов, получаемых:

– в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций (в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15 %);

– от трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста (13 % и 15 %);

– от трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей (13 % и 15 %);

– от трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами (13 % и 15 %);

– в виде процентов по вкладам (остаткам на счетах) в банках, находящихся на территории РФ (в отношении них налоговая ставка устанавливается в размере 13 % и 15 %, если налоговая база более 5 млн рублей).

5. Налоговая ставка устанавливается в размере 9 % в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

6. Налоговая ставка устанавливается в размере 30 % в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете де-

по депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями ст. 214.6 НК РФ.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты:

- 1) стандартные;
- 2) социальные;
- 3) имущественные;
- 4) профессиональные;
- 5) инвестиционные.

Особенностью исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц в отечественной практике, как и по любым налогам, уплачиваемым физическими лицами, является то, что непосредственное определение налогового обязательства, а именно расчет налоговой базы, исчисление, удержание и перечисление в бюджет, возлагается не на налогоплательщика, а на отдельных обязанных лиц. Применительно к НДФЛ налоговые обязанности возлагаются на налоговых агентов, коими выступают хозяйствующие субъекты, т. е. организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся источником выплаты налогооблагаемого дохода.

Исчисление налогового обязательства производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем выплаченным ими доходам (без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов), начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Кто является налогоплательщиками по НДФЛ?
2. Назовите особенности обложения доходов лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.
3. Какие доходы физических лиц освобождаются от налогообложения?
4. Какие особенности определения налоговой базы проявляются при получении доходов в натуральной форме?
5. Как определяются доходы в виде материальной выгоды?
6. Как реализован механизм расчета стандартных налоговых вычетов?

7. Как реализован механизм расчета социальных налоговых вычетов?
8. Назовите порядок и сроки уплаты НДФЛ.
9. Какая ставка чаще всего применяется по НДФЛ?
10. Какие вычеты существуют по НДФЛ?

РАЗДЕЛ 7. ПЛАТЕЖИ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТЬ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ

Внебюджетные фонды являются важным инструментом финансового управления, перераспределения национального дохода в интересах определенных групп населения, осуществляемого с помощью специальных финансовых организаций, которые создаются государством с целью сбора и распределения дополнительных доходов, не включенных в общий бюджет. Данные платежи связаны с финансированием различных общественных программ, социальной защитой граждан, реализацией социальных функций и финансированием определенных областей деятельности, таких как пенсионное, медицинское и социальное обеспечение. Внебюджетные фонды функционируют на основе отдельной нормативной базы и обладают определенной самостоятельностью относительно бюджетной системы. Они часто имеют свою собственную систему налогообложения и распределения средств. Это позволяет им эффективно и более гибко управлять собранными доходами и реализовывать различные социальные и экономические программы.

Внебюджетные фонды решают определенные задачи, которые выходят за рамки обязательств, предусмотренных в государственном бюджете. Например, они могут финансировать программы здравоохранения, социальной поддержки, науки и образования, развития инфраструктуры и многие другие проекты. Также наличие данных фондов позволяет:

- 1) осуществлять финансовую поддержку конституционных прав граждан на пенсии, социальное обеспечение и страхование, здравоохранение и медицинскую помощь;
- 2) централизованно координировать ряд финансовых ресурсов, связанных с обязательным социальным и медицинским страхованием;
- 3) поддерживать устойчивую систему финансового обеспечения;
- 4) предоставлять возможность для развития производства, преодоления временной застойности и нестабильности в кризисные периоды;
- 5) гарантировать надлежащее выполнение государством своих обязательств в сфере социальной защиты;
- 6) расширять охват населения социальными услугами;
- 7) предоставлять дополнительные ресурсы для приоритетных экономических сфер.

Задачи, стоящие перед фондами, также могут зависеть от их системы, которая включает в себя как целевые, так и общегосударственные фонды. Первые финансируют организации, направленные на выполнение конкретных нужд в области образования, медицины, науки, а также

на снижение безработицы. Внебюджетные фонды общегосударственного значения ставят перед собой задачи по решению более глобальных и программных вопросов, таких как развитие таможенной и экономической систем, поддержка конкретных промышленных отраслей, решение проблем в строительстве, дорожном хозяйстве и борьбе с преступностью.

Рассмотрим более подробно представленную классификацию по системе фондов (целевые и общегосударственные).

По целевому назначению внебюджетные фонды делятся 4 группы:

1) *экономические фонды*, которые гарантируют помощь государственных проектов в социально важных и многообещающих сферах экономики (например, фонды поддержки малого бизнеса, фонды поддержки воспроизводства материально-сырьевой базы, дорожный фонд, фонд развития и поддержки сельскохозяйственной, промышленной отраслей и др.);

2) *социальные фонды*, которые гарантируют субсидирование общественных затрат государства, обладающих первоочередным значением (например, фонды социального и медицинского страхования и фонды занятости);

3) *научно-технические фонды*, работа которых ориентирована на формирование и помощь в развитии научно-технического прогресса (например, фонды науки и техники, фонды развития инноваций);

4) *природозащитные фонды* (например, фонд защиты окружающего мира, экологический и лесной фонды).

По уровню управления (общегосударственные) внебюджетные фонды делятся:

1) на *государственные (национальные) фонды*, которые формируются и действуют напрямую в государстве, а формируются с целью осуществления более значимых общегосударственных задач и подразделяются на местные, региональные и федеральные фонды;

2) *территориальные (региональные, местные) фонды*, формируемые на нижестоящем уровне, основываются на муниципальном уровне и применяются для решения «местных» задач, при этом возможность организации такого фонда предоставляется государством при должном законодательном фиксировании.

Согласно этапу функционирования фонды разделяются так:

1) *непрерывные внебюджетные фонды*, формирующиеся на постоянной основе;

2) *временные фонды*, что означает их формирование с целью устранения определенной проблемы путем решения конкретных задач.

Значимость внебюджетных фондов определена их отличительными чертами и достоинствами:

1) органы государственной власти приобретают допуск к вспомогательным средствам, обращенным к вмешательству в хозяйственную деятельность и помощь предпринимательству;

2) благодаря строго определенному целевому применению средств из фондов достигается эффективное контролирование;

3) возникает возможность применения ресурсов фондов для возмещения бюджетного недостатка.

Внебюджетным фондам присущи следующие признаки:

1) некоммерческий характер деятельности;

2) системность поступлений денег, прикрепленных к определенным фондам;

3) обеспечение одного или нескольких схожих направлений;

4) условная самостоятельность от федерального, региональных и местных бюджетов:

а) существование личных источников доходов;

б) аккумуляция прибыли, а также устранение недостатка средств в фонде осуществляется за счет средств бюджета;

в) невозможность изъятия денег из фондов для финансирования бюджетов разных уровней;

г) строго определенное применение средств фонда;

5) свои административные структуры (органы управления);

б) условная независимость по отношению к собственнику:

а) объявление средств фонда собственностью учредителя;

б) фиксация в отношении фонда имущества, предоставленного учредителем;

в) лимит прав учредителей на имущество фонда;

г) полная имущественная ответственность фонда и его учредителей;

д) реализация контроля учредителей за результатами применения средств фонда.

ПЛАТЕЖИ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

Внебюджетные фонды формируются двумя способами: один из них предполагает выделение определенных расходов из бюджета, в то время как второй путь включает создание внебюджетного фонда с собственными источниками доходов для конкретных целей.

Внебюджетные фонды формируются преимущественно посредством перераспределения национального дохода. Основные методы мобилизации национального дохода при формировании фондов включают специальные налоги и сборы, средства из бюджета и займы. Источники формирования внебюджетных фондов включают в себя:

- 1) обязательные платежи, установленные законодательством РФ, субъектов РФ, и решениями местных органов власти;
- 2) добровольные взносы юридических и физических лиц;
- 3) прибыль от коммерческой деятельности, осуществляемой фондами – юридическими лицами;
- 4) другие доходы, предусмотренные соответствующими законодательными актами.

Специальные налоги и сборы устанавливаются законодательной властью, а значительная часть фондов формируется за счет средств центральных и региональных (местных) бюджетов. Средства бюджетов поступают в форме безвозмездных субсидий или определенных отчислений от налоговых доходов бюджета, также могут включать и заемные средства. Положительное сальдо, имеющееся у внебюджетных фондов, может быть использовано для приобретения ценных бумаг и получения прибыли в виде дивидендов или процентов.

Средства государственных и территориальных внебюджетных фондов находятся в федеральной, региональной и муниципальной собственности соответственно.

В зависимости от источников формирования, целей и масштабов использования внебюджетные фонды подразделяются на централизованные и децентрализованные.

1. Централизованные (государственные) внебюджетные фонды имеют всеобщее значение и используются для решения общегосударственных задач. Средства большинства из них служат финансовой гарантией конституционных прав граждан на социальную защиту в случае старости, болезни или неблагоприятного социально-экономического положения некоторых групп населения.

Бюджеты государственных внебюджетных фондов РФ рассматриваются и утверждаются Федеральным Собранием в форме федеральных законов одновременно с принятием федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год.

2. Децентрализованные внебюджетные фонды формируются региональными и муниципальными органами власти для решения территориальных, отраслевых, межотраслевых и других задач.

Проекты бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов представляются органами исполнительной власти субъектов РФ на рассмотрение представительных органов субъектов Российской Федерации одновременно с проектами законов субъектов РФ о бюджете на очередной финансовый год и утверждаются одновременно с принятием законов субъектов Российской Федерации о бюджете на очередной финансовый год.

Бюджеты муниципальных внебюджетных фондов составляются и исполняются муниципальными органами исполнительной власти в соответствии с принимаемыми ими решениями, касающимися формирования и использования средств этих фондов.

Страховые взносы – это обязательные платежи, уплачиваемые организациями или индивидуальными предпринимателями, за счет которых формируют фонды социального и медицинского страхования. Из этих фондов выплачивают средства при травматизме на производстве, декретном отпуске, выходе на пенсию и др.

Обязательные страховые взносы начисляются в два внебюджетных фонда: Социальный фонд России, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

В ст. 419 НК РФ закреплены две категории плательщиков страховых взносов:

1) плательщики, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

- а) индивидуальные предприниматели;
- б) физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями;
- в) организации;

2) плательщики, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, а именно индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Пунктом 3.4 ст. 23 НК РФ отдельно выделены обязанности плательщиков страховых взносов, к которым относятся:

- 1) уплата страховых взносов, установленных НК РФ;
- 2) ведение учета объектов обложения страховыми взносами, сумм исчисленных страховых взносов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты и иные вознаграждения;

3) представление в налоговый орган по месту учета расчетов по страховым взносам;

4) представление в налоговые органы документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов и т. д.

На практике случается, что один и тот же человек подходит к нескольким приведенным выше характеристикам. Например, индивидуальный предприниматель, который владеет определенным штатом сотрудников, но при этом сам выполняет часть работы «на себя». В приведенном случае он обязан выплачивать взносы на свои доходы, а также на доходы своих работников в виде заработной платы. В иных схожих случаях взносы выплачиваются также по всем основаниям.

ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНЕСОВ

Организации и индивидуальные предприниматели ведут расчет базы отдельно для каждого работника и подрядчика, которую формируют с начала расчетного периода, т. е. ее определяют в период с 1 января по 31 декабря текущего года. Окончательный размер взносов вычисляется путем умножения облагаемой базы на соответствующую страховую ставку.

База для исчисления страховых взносов на социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством имеет предельную величину, после которой страховые взносы не взимаются. Начиная с 2023 года, единая предельная величина базы для исчисления страховых взносов – 1 917 000 рублей (постановление Правительства Российской Федерации от 25 ноября 2022 г. № 2143).

Индивидуальные предприниматели уплачивают за себя страховые взносы в совокупном фиксированном размере не позднее 31 декабря текущего календарного года. В случае остановки физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя уплата страховых взносов в данном случае производится не позднее 15 календарных дней с даты прекращения и снятия с учета в налоговом органе. В случае, когда индивидуальный предприниматель занимается предпринимательской деятельностью не с начала года либо перестал ее выполнять до окончания года, сумма страховых взносов определяется пропорционально отработанным месяцам.

Условия применения и полный список периодов, предусматривающих освобождение индивидуальных предпринимателей от уплаты страховых взносов, изложен в п. 7 ст. 430 НК РФ:

- 1) прохождение ими военной службы по призыву;
- 2) уход одного из родителей за каждым ребенком до достижения им возраста полутора лет;

3) уход, осуществляемый трудоспособным лицом за инвалидом I группы, ребенком-инвалидом или за лицом, достигшим возраста 80 лет и т. д.

Также существует список сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, изложенный в ст. 422 НК РФ.

ОСНОВНЫЕ ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

Финансовые институты, известные в Российской Федерации как внебюджетные фонды, создаются за счет дополнительных государственных ресурсов. Каждый из них обладает уникальными характеристиками и служит различным целям в контексте развития экономики, социальной сферы, науки, культуры и других областей.

Новые нормы НК РФ устанавливают для организаций и индивидуальных предпринимателей единые ставки страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование и единую базу для их расчета.

В соответствии с Федеральным законом от 14 июля 2022 г. № 236-ФЗ, с 01.01.2023 Пенсионный фонд России преобразован в Социальный фонд России (СФР). Рассмотрим два основных внебюджетных фонда:

1. Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) создается за счет обязательных страховых взносов, уплачиваемых населением, обеспечивает финансирование медицинской помощи, планирование лечения, закупку медикаментов и медицинского оборудования.

2. Социальный фонд России (СФР) был создан с целью предоставления социальных пособий и компенсаций, а также формирования и выплаты пенсий жителям, он также обязан предоставлять гражданам социальное страхование.

Фонды оказывают большое влияние на формирование национального бюджета и реализацию различных социальных и экономических проектов.

Тарифы страховых взносов обозначены в ст. 425 НК РФ. До декабря 2022 года применялись следующие тарифы в пределах установленной предельной величины базы:

- обязательное пенсионное страхование (ОПС) – 22%;
- обязательное социальное страхование (ОСС) – 2,9%;
- обязательное медицинское страхование (ОМС) – 5,1%.

Начиная с 2023 года, установлен единый тариф, представленный в таблице 5.

ЗНАЧЕНИЯ ЕДИНОГО ТАРИФА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

| <i>Единый тариф</i> | |
|---|--|
| 30 % – в рамках предельной величины базы; 15,1 % – сверх предельной базы | |
| <i>Пониженные тарифы</i> | |
| Субъекты МСП с выплат свыше МРОТ | 15 % |
| IT-компании, резиденты ТОСЭР, свободного порта Владивосток, ОЭЗ в Калининграде, компании на Курилах, а также организации, производящие выплаты в пользу обучающихся в профессиональных образовательных организациях | 7,6 % – если единая предельная база не превышена 0 % – с выплат свыше предельной базы |
| Организации, производящие выплаты членам экипажей судов | 0 % |
| <i>Дополнительные тарифы взносов на ОПС с выплат работникам на производстве с вредными условиями труда</i> | |
| От 0 % до 8 % в зависимости от класса условий труда, установленного специальной оценкой условий труда (начисляются отдельно от взносов по единому тарифу) | |

Нормативы зачислений Единого тарифа (30 %) в соответствующие фонды обозначены в ст. 146 БК РФ и с 2023 года составляют:

– обязательное пенсионное страхование (ОПС) – 72,8% от тарифа (или 21,84 % от базы);

– обязательное социальное страхование (ОСС) – 8,9 % от тарифа (или 2,67 % от базы);

– обязательное медицинское страхование (ОМС) – 18,3 % от тарифа (или 5,49 % от базы);

Итого: 100 % от тарифа (или 30 % от базы).

По данным анализа видно, что распределение страховых взносов между различными фондами незначительно изменилось. Так, норматив отчислений в ОМС увеличился на 0,39 % (5,49–5,1) за счет сокращения отчислений по другим направлениям.

Для плательщика страховых взносов упростилась процедура уплаты: сейчас она осуществляется одним платежом.

Конкретные значения пенсионных, социальных и медицинских тарифов, а также особенности взаимодействия фондов и Налоговой службы можно узнать в соответствующих нормативных правовых актах:

– Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»;

– Федеральный закон от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования»;

– Федеральный закон от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений»;

– Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»;

– Федеральный закон от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования»;

– Федеральный закон от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»;

– Федеральный закон от 30 ноября 2011 г. № 354-ФЗ «О размере и порядке расчета тарифа страхового взноса на обязательное медицинское страхование неработающего населения»;

– Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования"»;

– Приказ ФНС России № ММВ-23-11/28@, ФФОМС № 11-91-2016 от 30 ноября 2016 г. «Об утверждении Соглашения об информационном взаимодействии Федеральной налоговой службы и Федерального фонда обязательного медицинского страхования».

Вновь созданный СФР объединил полномочия, которые ранее были разделены между ФСС и ПФР. В соответствии со ст. 5 Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 236-ФЗ помимо прочего он будет выполнять следующие обязанности:

1) назначение и выплата государственных пособий, пособий по обязательному социальному страхованию;

2) предоставление государственных гарантий, мер социальной защиты (поддержки) и социальных услуг отдельным категориям граждан, в том числе в рамках государственной социальной помощи;

3) организация мероприятий, связанных с медицинской, социальной и профессиональной реабилитацией застрахованных лиц.

Доходы ФОМС состоят из обязательных страховых взносов и отчислений юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, задолженностей по платежам и налогам, штрафов и пени, доходов от размещения временно свободных денежных средств и других источников, предусмотренных законодательством. Его структура в России включает в себя 2 уровня:

1) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС);

2) Территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

ФФОМС формируется Правительством Российской Федерации, ТФОМС – исполнительными органами. Первый стремится предоставить всем гражданам равные возможности для получения бесплатной медицинской помощи на всей территории Российской Федерации (данное право закреплено в Конституции Российской Федерации).

Таким образом, основными особенностями являются выравнивание условий деятельности ТФОМС для обеспечения финансирования планов обязательного медицинского страхования, обеспечение финансирования целевых программ в рамках обязательного медицинского страхования и контроль за целевым использованием финансовых ресурсов планов обязательного медицинского страхования.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Перечислите основные сроки и правила уплаты платежей во внебюджетные фонды.

2. Какие штрафы и последствия возникают при нарушении правил платежей во внебюджетные фонды?

3. Определите цели создания внебюджетных фондов в системе государственных финансов.

4. Какие социальные программы и услуги финансируются за счет средств внебюджетных фондов?

5. Проанализируйте структуру внебюджетных фондов.

6. Какие преимущества связаны с платежами во внебюджетные фонды?

РАЗДЕЛ 8. ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

Платежи за пользование природными ресурсами являются важной составляющей экономической политики многих стран по всему миру. Они представляют собой финансовый механизм, призванный регулировать доступ к природным ресурсам, таким как земля, вода, леса, минеральные запасы и другие природные блага, а также компенсировать возможные негативные воздействия на окружающую среду.

Сущность платежей за пользование природными ресурсами заключается в том, что они обеспечивают баланс между экономической выгодой, получаемой от использования природных ресурсов, и необходимостью их сохранения для будущих поколений. Они могут принимать различные формы, включая налоги, лицензионные сборы, аукционы на право использования ресурсов и другие инструменты.

Задачи платежей за пользование природными ресурсами:

– содействие устойчивому управлению природными ресурсами (способствуют рациональному и ответственному использованию природных ресурсов, что помогает предотвратить их избыточное и несбалансированное потребление);

– защита окружающей среды путем введения таких экономических инструментов, как налоги на выбросы и сборы за выделение вредных веществ (поощряют предприятия и граждан к сокращению негативного воздействия на природу);

– генерация доходов для государственных бюджетов (являются важным источником доходов для государственных казенных счетов, которые могут быть направлены на развитие общественной инфраструктуры и социальных программ);

– содействие справедливому распределению бремени (могут быть структурированы так, чтобы облегчить бремя тех, кто более бережно использует природные ресурсы и занимается их восстановлением, и тем самым содействовать справедливому распределению экологических издержек).

В настоящее время принято выделять несколько видов платежей и налогов за пользование природными ресурсами. Перечисленные виды носят как налоговый, так и неналоговый характер. Их перечень представлен на рисунке 6.

Платежи за пользование лесным фондом

Платежи за пользование водными объектами

Платежи за право пользования объектами животного мира

Налог на добычу полезных ископаемых

Плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов

Рис. 6. Виды платежей за пользование природными ресурсами

В контексте нарастающей глобальной проблемы изменения климата и уменьшения природных ресурсов платежи за пользование природными ресурсами становятся все более актуальными и являются неотъемлемой частью стратегий устойчивого развития и сохранения окружающей среды. Эти инструменты позволяют согласовать экономические интересы с потребностью сбережения природных ресурсов для будущих поколений.

ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ЛЕСНЫМИ ФОНДАМИ

Под лесным фондом понимаются леса, находящиеся в государственной собственности, и содержащиеся в них ресурсы, включая древесину, недревесную продукцию леса и экосистемные услуги. Управление этими фондами осуществляется различными государственными органами, при этом значительная роль в их управлении принадлежит Министерству природных ресурсов и экологии Российской Федерации.

Основными целями платежей за пользование лесным фондом в России являются:

1. Устойчивое лесопользование, обеспечивающее заготовку и использование лесов страны таким образом, чтобы не истощать ресурсы и обеспечивать их восстановление.

2. Сохранение биоразнообразия в лесных массивах (в некоторых лесных регионах России обитают редкие и исчезающие виды животных, и такие платежи помогают финансировать мероприятия по их сохранению).

3. Социально-экономическое развитие. Лесной сектор является важнейшей частью российской экономики, обеспечивая рабочие места и способствуя развитию местных и региональных территорий. Платежи

за лесопользование помогают населению, зависящему от леса, получать выгоду от использования этих ресурсов.

Платежи за пользование лесным фондом осуществляются на основании следующих нормативно-правовых актов:

– Лесной кодекс Российской Федерации;

– Постановление Правительства РФ от 22 мая 2007 г. № 310 «О ставках платы за единицу объема лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности»;

– Приказ Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 17 октября 2022 г. № 688 «Об утверждении Порядка отвода и таксации лесосек и о внесении изменений в Правила заготовки древесины и особенности заготовки древесины в лесничествах, указанных в статье 23 Лесного кодекса Российской Федерации, утвержденные приказом Минприроды России от 1 декабря 2020 г. № 993» и т. д.

Лесной кодекс Российской Федерации определяет разновидности оплаты за использование лесного фонда, включая лесные налоги и арендные сборы. Первые применяются при краткосрочном использовании лесных участков, в то время как вторые взимаются за долгосрочную аренду лесных участков.

Платежи за пользование лесным фондом обязаны включать в себя:

1) сбор за добычу древесины с корнем;

2) платеж за сбор живицы;

3) сбор за добычу лесных материалов, а также за сенокос, выпас скота и добычу лесных ресурсов в коммерческих целях, таких как древесные соки, дикорастущие плоды, ягоды, грибы, лекарственные растения и сырье для промышленности. Сюда же включается размещение ульев и пчел, а также другие виды вторичного использования лесных ресурсов, перечень которых утверждается федеральным органом управления лесным хозяйством;

4) сбор для нужд охотничьего хозяйства;

5) плату за проведение культурно-оздоровительных, туристических или спортивных мероприятий.

Не подлежат оплате за использование лесного фонда следующие виды деятельности:

1) проведение лесохозяйственных мероприятий государственными органами управления лесным хозяйством;

2) лесоисследование для научных и проектных исследований в целях лесного хозяйства;

3) рубка деревьев для создания контрольных и следящих полос, линий связи, инженерных сооружений и других объектов на граничных территориях.

ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ВОДНЫМИ ОБЪЕКТАМИ

Система платы за пользование водными объектами в России строго регулируется законодательством и постоянно обновляется. Размеры и условия платежей могут изменяться в зависимости от региона и характеристик деятельности предприятий.

В России плательщики и объекты уплаты платежа за пользование водными объектами определяются законодательством и нормативными актами, регуливающими использование водных ресурсов. Плательщиками в данном случае выступают предприятия и организации, включая промышленные, сельскохозяйственные, энергетические компании, компании, занимающиеся добычей природных ресурсов, а также другие организации, которые используют водные ресурсы для своей деятельности.

Ставки для отбора воды установлены в зависимости от нескольких факторов:

1. Вид водных объектов (поверхностные, подземные и морские).
2. Экономический район (применительно к поверхностным и подземным источникам).
3. Принадлежность к конкретным большим водным объектам (например, море, река или озеро).

Эти ставки выражены в рублях за каждую тысячу кубических метров воды, извлекаемой из соответствующего источника воды. Однако ставки, представленные в таблицах ст. 333.12 НК РФ, считаются базовыми и требуют корректировки с учетом различных коэффициентов.

С 2015 года ко всем базовым ставкам (за исключением ставок, связанных с водоснабжением населения), применяется обязательный налоговый повышающий коэффициент, который устанавливается на каждый год в период с 2015 года по 2025 год. На 2023 год этот коэффициент составляет 3,52.

С 2026 года для всех видов водозабора (включая водоснабжение населения) будет введен унифицированный подход к ежегодной корректировке ставок, её размер будет рассчитываться на основе изменения потребительских цен.

ПЛАТЕЖИ ЗА ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА

Платежи за право пользования объектами животного мира согласно НК РФ представляют собой финансовые обязательства, которые долж-

ны выплачивать юридические и физические лица, занимающиеся использованием природных ресурсов, в том числе животного мира, в коммерческих и иных целях. Эти платежи направляются на поддержание и охрану биоразнообразия, экологическую устойчивость и рациональное использование природных ресурсов.

Налогоплательщиками могут быть физические лица, занимающиеся охотой, рыболовством, сбором лесных ресурсов или другой деятельностью, связанной с использованием объектов животного мира. Также налог могут уплачивать юридические лица и предприниматели, осуществляющие подобные виды деятельности в коммерческих целях.

Объектами налогообложения могут быть различные виды животных, растений или природных ресурсов, которые используются в хозяйственной деятельности, например, дикие животные, рыба и другие биологические ресурсы.

Порядок расчета данного сбора следующий:

$$\text{Размер сбора} = \text{Ставка сбора} * \text{Кол-во объектов животного мира}$$

В соответствии со ст. 333.3 НК РФ для каждого объекта животного мира ставка устанавливается индивидуально. Например, вид ресурса – благородный олень. Поймано 6 оленей, при этом 3 особи в возрасте до 1 года. Ставка сбора за одного оленя равна 1500 рублей, а за особь в возрасте до 1 года – 750 рублей.

$$\text{Сумма сбора равна } 1500*3+750*3 = 6750 \text{ рублей}$$

Исключение из уплаты платежей распространяется на организации и физических лиц, которые выполняют изъятие объектов животного мира в целях:

- 1) сохранения здоровья населения;
- 2) профилактики заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных;
- 3) регулирования состава водных биологических ресурсов;
- 4) предотвращения ущерба экономике, окружающей среде и животному миру;
- 5) воспроизводства животного мира и водных биологических ресурсов.

Исключение также распространяется на научные организации и общественные объединения охотников и рыболовов, которые осуществляют охрану и воспроизводство объектов животного мира и водных биологических ресурсов на своей закрепленной территории с использованием собственных ресурсов.

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) взимается государством с компаний, занимающихся добычей природных ресурсов, таких как нефть, газ, уголь, металлы и другие полезные ископаемые.

Налогоплательщиками являются индивидуальные предприниматели и организации, легальным образом осуществляющие добычу указанных ресурсов.

В ст. 26 НК РФ определены два типа налоговых ставок: адвалорные (в процентах от стоимости добытых полезных ископаемых) и специфические (в рублях за тонну добытых материалов). Каждый вид полезного ископаемого имеет свою уникальную налоговую ставку, которую устанавливает налоговое законодательство Российской Федерации. Налоги уплачиваются отдельно для каждого типа ископаемых на каждом участке недр, предоставленном налогоплательщику в соответствии с законодательством РФ.

Стоимость добытых материалов определяется тремя способами:

- на основе текущих цен на рынке;
- с учетом субсидий из бюджета;
- на основе расчетной стоимости, которая используется, если материалы не были реализованы в соответствующем налоговом периоде.

Налогоплательщик самостоятельно определяет расчетную стоимость на основе данных налогового учета, придерживаясь стандартных правил, установленных для налога на прибыль организаций.

Объекты налогообложения представлены полезными ископаемыми (рисунок 7).



Рис. 7. Объекты налогообложения

Доходы от НДСИ распределяются между федеральным бюджетом и бюджетами регионов, на территории которых происходит добыча.

Компании, занимающиеся добычей полезных ископаемых, обязаны представлять налоговую отчетность и уплачивать НДСИ в соответствии с российскими налоговыми законами и правилами.

*ПЛАТА ЗА НОРМАТИВНЫЕ И СВЕРХНОРМАТИВНЫЕ ВЫБРОСЫ И СБРОСЫ
ВРЕДНЫХ ВЕЩЕСТВ, РАЗМЕЩЕНИЕ ОТХОДОВ*

Плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, а также размещение отходов является одним из инструментов, используемых в различных странах для регулирования и контроля воздействия промышленных и других предприятий на окружающую среду. Эта плата представляет собой финансовый механизм, который поощряет предприятия к соблюдению нормативов, определенных государством в этом направлении.

В частности, такие платы могут включать в себя следующие аспекты:

1. Плата за выбросы. Предприятия, которые выбрасывают вредные вещества в атмосферу или сбрасывают их в водные источники, могут быть обязаны уплачивать плату в зависимости от объема выбросов. Это поощряет компании к снижению выбросов и внедрению технологий для очистки отходов.

2. Плата за размещение отходов может также взиматься с предприятий за размещение и захоронение отходов на специализированных полигонах или других местах. Это стимулирует компании к уменьшению объемов создаваемых отходов и к поиску способов их переработки или утилизации.

Основопологающим законодательным документом, регулирующим вопросы природоохраны и определения платы за негативное воздействие на окружающую среду (НВОС) в России, является Федеральный закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Перечень вредных веществ, которые могут загрязнять атмосферу, воду и почву, был утвержден распоряжением Правительства в 2015 году. В этом списке указано 254 вещества, вредных для атмосферы, в том числе 249 – для воды и 63 – для почвы. Большинство из них имеет базовые ставки платы за НВОС, установленные постановлением Правительства от 13 сентября 2016 г. № 913 с последующими изменениями и дополнениями.

Согласно решению Правительства Российской Федерации в 2023 году вступают в силу следующие платежные ставки:

1. Ставки платы за негативное воздействие на окружающую среду, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации

от 13 сентября 2016 г. № 913 «О ставках платы за негативное воздействие на окружающую среду и дополнительных коэффициентах», которые были установлены на 2018 год, увеличиваются на 26 % с использованием дополнительного коэффициента 1,26.

2. Ставка платы за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными источниками относительно пыли каменного угля составляет 71,21 рубля за каждую тонну выбросов данной пыли.

Введение платы за сверхнормативные выбросы в окружающую среду является важным инструментом создания баланса между интересами промышленности и экологическими целями, способствует улучшению качества окружающей среды и поддерживает устойчивое развитие экономики государства.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Назовите виды платежей за пользование природными ресурсами.

2. Какие виды природных ресурсов могут подвергаться оплате или нагом за использование?

3. Охарактеризуйте преимущества и недостатки, связанные с использованием экономических инструментов, таких как платежи за пользование природными ресурсами.

4. Какие экологические и социальные выгоды могут быть достигнуты через эффективное управление платежами за пользование природными ресурсами?

5. Какие вызовы и препятствия могут возникнуть при внедрении систем платежей за природные ресурсы?

6. Какие отличия можно выделить в НДС и налоге на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья?

7. Какова экономическая природа платежей за пользование природными ресурсами?

8. Определите объекты налогообложения для водного налога.

РАЗДЕЛ 9. ГОСУДАРСТВЕННАЯ И ТАМОЖЕННАЯ ПОШЛИНА

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Государственная пошлина – это обязательный платеж, который имеет глубокие исторические корни. В Российской Федерации государственная пошлина введена в 2004 году Федеральным законом № 127-ФЗ, после чего была разработана и закреплена в гл. 25.3 НК РФ нормативно-правовая база, регулирующая процедуру её уплаты, вступившую в силу с 1 января 2005 г.

Понятие государственной пошлины закреплено в ст. 333.16 НК РФ, где разъясняется, что она представляет собой обязательный платеж, взимаемый при обращении субъектов в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и к должностным лицам, имеющим право совершать в отношении этих субъектов юридически значимые действия, предусмотренные гл. 25.3 НК РФ (за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации).

Государственная пошлина является федеральным сбором. В отличие от налогов это индивидуальный возмездный платеж. Её уплата служит основанием для выполнения государственными органами и должностными лицами определенных юридически значимых действий. Подобно компенсационному платежу государственная пошлина представляет собой своего рода «цену» за получение государственных услуг.

Фискальная функция, т. е. сбор денежных средств, не является единственным назначением государственной пошлины. Она также имеет регулятивный характер, позволяя государству регулировать спрос и предложение на государственные услуги. Субъектами пошлины согласно ст. 333.17 НК РФ будут являться как юридические, так и физические лица. Они обязаны уплачивать государственную пошлину, если:

- 1) обращаются за совершением юридически значимых действий (в том числе выдача документов и их дубликатов);
- 2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, Верховном суде РФ, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, а также если при этом решение судом принято не в их пользу, и истец освобожден от уплаты госпошлины.

Объектом обложения госпошлиной является более сотни разновидностей юридически значимых действий (услуг), перечень которых определен гл. 25.3 НК РФ, совершаемых судебными учреждениями, нотариальными органами, органами исполнительной власти, иными органами и (или) должностными лицами при обращении к ним юридиче-

ских и физических лиц. Всю совокупность таких действий можно разделить на несколько групп:

1) исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды общей юрисдикции, арбитражные суды, мировым судьям, в Конституционный суд РФ и конституционные (уставные) суды субъектов РФ (ст. 333.20, 333.22, 333.23 НК РФ);

2) совершение нотариальных действий нотариусами нотариальных контор и (или) законодательно уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления (ст. 333.24 НК РФ);

3) государственная регистрация актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами (ст. 333.26 НК РФ);

4) совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом в РФ и выездом из РФ (ст. 333.28 НК РФ);

5) совершение действий по официальной регистрации программ для электронных вычислительных машин, баз данных и топологии интегральных микросхем (ст. 333.30 НК РФ);

6) совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора (ст. 333.31 НК РФ);

7) государственная регистрация и прочие юридически значимые действия.

Самый многочисленный перечень действий принадлежит к последней группе, полный их список приведен в ст. 333.33 и 333.34 НК РФ. Например, госпошлина взимается за государственную регистрацию:

- 1) юридического лица;
- 2) физического лица в качестве индивидуальных предпринимателей;
- 3) политической партии;
- 4) договоров о залоге транспортных средств и др.

Эти примеры показывают, насколько широка сфера применения платных юридически значимых действий. Базой для налогообложения является стоимость предоставленного субъекту юридически значимого действия.

В НК РФ отдельно для всех видов юридически значимых действий установлены ставки госпошлины. Стоит отметить, что существуют два основных типа ставок: твердые и адвалорные. Твердые ставки выражены в фиксированных суммах за каждое действие и используются в

большинстве случаев (например, госпошлина за выдачу паспорта гражданина РФ составляет 300 рублей).

Адвалорные ставки подразделяются на пропорциональные и регрессивно-каскадные. Первые устанавливаются в процентах от суммы действия, т. е. сделки, искового заявления и т. д. Примером будет являться госпошлина за право вывоза культурных ценностей, созданных более 50 лет назад, которая составит 10 % от их стоимости.

Регрессивно-каскадные ставки так же выражены в процентах от суммы (искового заявления), но с уменьшающей ставкой по мере увеличения суммы. Иными словами, чем больше сумма иска, тем меньше ставка. Например, государственная пошлина за удостоверение договоров купли-продажи и залога доли в уставном капитале ООО в зависимости от суммы договора составляет:

1) до 1 млн рублей включительно – 0,5 % суммы договора, но не менее 1500 рублей;

2) до 10 млн рублей включительно – 5000 рублей плюс 0,3 % от суммы договора, превышающей 1 млн рублей;

3) свыше 10 млн рублей – 32 000 рублей плюс 0,15 % от суммы договора, превышающей 10 млн рублей, но не более 150 000 рублей.

Порядок и сроки уплаты пошлины зависят от вида и характера юридически значимых действий. Обычно до их совершения. Исключение составляет случай, когда субъекты становятся ответчиками в судебных делах, при этом решение должно быть принято не в их пользу. В таком случае плательщики уплачивают госпошлину в 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда.

Госпошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме и учитывается в налоговых доходах бюджета.

ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ

Таможенные платежи являются древнейшим источником пополнения бюджета государства, и, соответственно, их ключевая функция – фискальная.

Ввозимые товары, а также товары, провозимые через территорию государства, издревле облагались определенной платой – пошлиной. В Древней Руси с товаров, перемещаемых через заставы и выставленных на продажу на ярмарках, взималось «мыто», а тех, кто этим занимался, называли «мытниками». Как правило, это были княжеские дружинники. В период правления Золотой Орды появилась «тамга» («клеймо», «тавро», «печать» с тюркского). Место на ярмарке, где ее брали, «тамжили», было таможенной. Тех, кто ее собирал, стали называть таможен-

никами, а впоследствии и сами платежи стали называться таможенными. Историческое развитие привело к многочисленным преобразованиям элементов таможенных платежей. Так изначально пошлиной облагалась единица измерения товара (штучная, весовая или объемная). Со временем таможенная пошлина стала взиматься со стоимости товара, причем в разные периоды данная стоимость определялась по-разному.

Позднее, исходя из определенных критериев, пошлину стали брать либо с единицы товара, либо с его стоимости. Постепенно совокупность таможенных пошлин стала образовывать упорядоченную систему платежей. Система таможенного налогообложения усложнялась и совершенствовалась. Плата взималась и за определенные действия, совершаемые на таможне, например, за взвешивание, обмер товара, сбор с гужевой повозки или судна. В настоящее время система таможенных платежей – это совокупность обязательных платежей, установленная Таможенным кодексом Евразийского экономического союза (далее – ТК), включает в себя:

- ввозную и вывозную таможенную пошлину;
- НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза (далее – ТС);
- акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию ТС;
- таможенные сборы.

При этом следует обратить внимание на НДС и акциз, которые, несмотря на налоговый характер, при определенных условиях (импорт товаров) включаются в совокупность таможенных платежей и администрируются таможенными органами. Виды таможенных платежей в Таможенном союзе:

1) таможенная пошлина (далее – ТП) – обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, а также в некоторых других случаях, которые установлены в международных договорах государств – членов ТС и в законодательстве РФ. Таможенные пошлины делятся на ввозные и вывозные. В общем случае ввозная таможенная пошлина уплачивается при ввозе товаров на таможенную территорию ТС, вывозная таможенная пошлина – при вывозе определенных товаров;

- 2) налоги, взимаемые при экспорте (импорте) товаров;
- 3) таможенные сборы;
- 4) НДС, взимаемый при экспорте (импорте) товаров за таможенные операции;

5) акцизы, взимаемые при экспорте (импорте) товаров за таможенное сопровождение.

НДС и акцизы являются федеральными налогами, исчисление и уплата которых регулируются НК РФ. Однако существует ряд особенностей в исчислении и уплате данных налогов при ввозе на территорию ТС. Таможенные сборы – обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском и таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий, установленных ТК ТС и (или) законодательством РФ.

Главным видом таможенных платежей, обеспечивающим от 30 до 40 % доходов федерального бюджета, являются таможенные пошлины, которыми облагается целый комплекс товаров, ввозимых (вывозимых) на территорию ТС (с территории ТС). Плательщиками таможенных платежей является декларант или другие субъекты (юридические и физические лица), на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность по уплате таможенных пошлин. Так, плательщиком таможенных сборов за хранение являются лица, поместившие товар на склад. Объектом обложения таможенными платежами (пошлинами и налогами) являются товары, перемещаемые через таможенную границу.

Если сумма уплаченных денежных средств равна или превышает размер таможенных пошлин, которые необходимо уплатить, то обязанности по уплате таможенных платежей считаются выполненными. Это может произойти в следующих случаях:

- 1) денежные средства списываются со счета плательщика в банке, включая операции через электронные терминалы и банкоматы;
- 2) наличные денежные средства вносятся в кассу таможенного органа или через платежные терминалы и банкоматы.

Также зачет в счет уплаты таможенных пошлин излишних уплаченных или излишних взысканных сумм может привести к выполнению обязательств, особенно если он инициирован плательщиком и сделан после подачи заявления в таможенный орган.

Зачет авансовых платежей или денежного залога в счет уплаты пошлин также может быть основанием для выполнения обязательств (опять же, если этот зачет был инициирован плательщиком). То же самое относится и к зачету денежных средств, которые финансово-кредитная организация уплатила в соответствии с банковской гарантией или поручитель уплатил в соответствии с договором поручительства. Наконец, зачисление денежных средств на счет при взыскании таможенных пошлин за счет товаров, по которым не были уплачены по-

шлины, или за счет залога имущества плательщика пошлин может привести к исполнению обязательств.

Важно отметить, что для определения суммы подлежащих уплате таможенных платежей ключевое значение имеет сумма уплаченных денежных средств. Ставки таможенных пошлин по всем товарам, подлежащим таможенному обложению, приведены в Таможенном тарифе.

Ставка таможенной пошлины – это денежный размер платежа, приведенный в Таможенном тарифе и применяемый при расчете размера таможенной пошлины, подлежащей взиманию таможенными органами за перемещаемый через таможенную границу товар. Аналогично ставкам налоговых платежей ставки таможенных пошлин подразделяются на 3 вида:

- адвалорные;
- специфические;
- комбинированные.

В отличие от налоговых ставки таможенных пошлин могут быть сезонными и особыми. Если наблюдается увеличение импорта и, как следствие, значительный ущерб для отраслей экономики (или угроза такого ущерба), а также ввоз демпинговых или субсидируемых товаров и, как результат, материальный ущерб для отраслей экономики (либо угроза такого ущерба или существенное замедление развития отрасли экономики), то государство в целях защиты национальных производителей товаров вводит соответствующие меры и устанавливает следующие специальные виды пошлин:

- 1) антидемпинговая пошлина при применении антидемпинговой меры;
- 2) компенсационная пошлина при использовании компенсационной меры;
- 3) специальная пошлина при введении специальной защитной меры.

Все перечисленные виды пошлин взимаются таможенными органами независимо от ввозной таможенной пошлины. Установление и взимание специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин регламентированы международными договорами государств – членов ТС и законодательством государств – членов ТС и ТК ТС. Сезонная пошлина для оперативного регулирования вывоза товаров устанавливается Правительством Российской Федерации. При этом ставки таможенных пошлин, предусмотренные таможенным тарифом, не применяются. Сезонная пошлина устанавливается на срок не более шести месяцев в году.

Кроме приведенных выше критериев классификации таможенных пошлин, в зависимости от страны происхождения товара, различают базовые, максимальные и преференциальные ставки.

Базовые ставки таможенных пошлин установлены в отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации. Максимальные ставки таможенных пошлин установлены в отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми не предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации, при этом базовые ставки ввозных таможенных пошлин увеличиваются вдвое. Преференциальные ставки установлены в отношении отдельных товаров из развивающихся или наименее развитых стран, пользующихся единой системой преференций ТС, а также товаров, происходящих из стран, входящих в зону свободной торговли или ТС с Россией.

В большинстве случаев тарифная преференция подразумевает освобождение от оплаты таможенных ввозных пошлин на товары, происходящие из государств, которые вместе с Россией формируют зону свободной торговли или подписали соглашения, направленные на её создание либо снижение ставок таможенных ввозных пошлин на товары из развивающихся и менее развитых стран, использующих общую систему тарифных преференций ТС. Нормативно-правовой базой предоставления в России тарифных преференций являются международные договоры государств – членов ТС и международные договоры Российской Федерации. Виды и ставки таможенных сборов устанавливаются законодательством государств – членов ТС.

В нашей стране сборы за таможенные операции устанавливаются Правительством Российской Федерации, а сборы за хранение – Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Таким образом, таможенные сборы считаются компенсационными и являются формой оплаты за действия и услуги, осуществляемые государственными органами. В число таможенных сборов входят:

1) сборы за выполнение действий, связанных с оформлением товаров (таможенные операционные сборы), ставки которых являются фиксированными и зависят от стоимости, количества или партии товара;

2) сборы за оформление таможенных документов, выдачу и хранение разрешений и других документов на осуществление операций с товарами;

3) прочие сборы, связанные с проведением определенных видов таможенного контроля, предоставлением информации, участием в таможенных аукционах и т. д.

Так, за таможенные операции в отношении товаров, таможенная стоимость которых не превышает 200 тыс. рублей включительно, уплачивается 500 руб. При заявлении таможенной процедуры экспорта в отношении товаров, для которых не установлены таможенные пошлины и налоги, исчисляемые с учетом их таможенной стоимости, используется цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары, указанная в счете-фактуре, оформленная в связи со сделкой купли-продажи, пересчитанная в рубли в порядке, установленном законодательством РФ о таможенном деле.

При заявлении для товаров таможенной процедуры экспорта, связанной с другими сделками, используется стоимость этих товаров, указанная в коммерческих или других документах, относящихся к ним и пересчитанная в российские рубли согласно порядку, установленному законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании. Для ввоза и вывоза с территории России ценных бумаг, выраженных в иностранной валюте, размер таможенных сборов за операции с таможенными документами составляет 500 российских рублей для партии ценных бумаг, задекларированных в одной таможенной декларации. Ввоз и вывоз воздушных, морских, смешанных (речной и морской) судов в качестве товаров предусматривает уплату таможенных сборов за сопровождение в размере 10 000 российских рублей за судно.

Ставки сборов за таможенное сопровождение устанавливаются в зависимости от типа сопровождаемых транспортных средств и расстояния сопровождения: например, таможенное сопровождение одной автомобильной единицы и одного железнодорожного вагона на расстояние до 50 километров включительно стоит 2000 рублей, а сопровождение каждого водного транспортного средства – за каждый километр пути. Так, за хранение товара на складе временного хранения таможенного органа уплачивается 1 рубль с каждых 100 кг товаров в день, а в специально приспособленных (обустроенных и оборудованных) для хранения отдельных видов товаров помещениях – 2 рубля с каждых 100 кг товаров в день. Неполные 100 кг товаров приравниваются к полным 100 кг, а неполный день – к полному.

Помимо тарифов на таможенные пошлины ключевое значение для определения размера суммы таможенных взносов имеет основа для расчета таможенных пошлин. Она включает в себя таможенную стоимость товаров и (или) их физическое измерение в натуральном виде

(количество, вес с учетом первоначальной упаковки, неотделимой от товара до момента использования), объем или иные характеристики товара.

Когда применяются адвалорные тарифы, основой для расчета таможенного взноса является таможенная стоимость товара. Если используются специфические ставки, базой для расчета таможенной пошлины будет физическая характеристика товара. Величина таможенных платежей, которые должны быть уплачены и (или) взысканы, определяется путем умножения основы для расчета таможенных платежей на соответствующий тип ставки.

Правительство России ввело гибкие экспортные пошлины с привязкой к курсу рубля для защиты внутреннего рынка. Мера носит временный характер и действует до конца 2024 года (Постановление Правительства РФ от 21 сентября 2023 г. № 1538).

Так, указанное постановление устанавливает следующие ставки вывозной пошлины на широкий спектр товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности ЕАЭС:

- 0 % от таможенной стоимости при курсе рубля к доллару США за период мониторинга менее 80 рублей РФ за доллар США;
- 4 % при курсе 80–85 рублей РФ за доллар США;
- 4,5% при курсе 85–90 рублей РФ за доллар США;
- 5,5 % при курсе 90–95 рублей РФ за доллар США;
- 7 % при курсе 95 рублей РФ и более за доллар США.

Пример 1. Ввозится партия яблок из Франции общей таможенной стоимостью 20 000 евро. Ставка ввозной таможенной пошлины на яблоки составляет 15 %. Размер таможенной пошлины, подлежащей уплате, определяется по формуле:

$$ТП = ТС * СТП (\%),$$

где ТП – размер таможенной пошлины;

ТС – таможенная стоимость;

СТП (%) – ставка таможенной пошлины, %.

Таким образом, $ТП = 20\ 000\ \text{евро} \cdot 15\ \% = 3000\ \text{евро}$

Пример 2. Ввозится автобус, предназначенный для перевозки более 100 человек, с момента выпуска которого прошло более 5 лет. Стоимость автобуса 150 000 евро, объем его двигателя 5 л. Ставка таможенной пошлины на данный товар 3 евро за 1 см³ объема двигателя. Размер таможенной пошлины, подлежащей уплате, определяется по формуле:

$$ТП = ET * СТП (ET),$$

где ТП – размер таможенной пошлины;

ЕТ – единица измерения товара для целей исчисления ТП;

СТП (ЕТ) – ставка таможенной пошлины в зависимости от единиц измерения товара для целей исчисления ТП. Поскольку ставка таможенной пошлины за ввозимый автобус зависит от объема двигателя, определяем:

$$ТП = 5000 \text{ см}^3 * 3 \text{ евро/см}^3 = 15 000 \text{ евро}$$

При применении комбинированной ставки таможенной пошлины размер таможенных пошлин, подлежащих уплате, определяется следующим образом.

Пример 3. Ставка ввозной таможенной пошлины на тягачи седельные прочие составляет 30 %, но не менее 2,2 евро за 1 см³ объема двигателя. Определить размер таможенной пошлины на тягач, таможенная стоимость которого составляет 128 000 евро и объем двигателя 10,0 л. Сначала определяем размер таможенной пошлины, исходя из адвалорной ставки таможенной пошлины, по формуле:

$$ТП (A) = TC * СТП (\%);$$

$$ТП (A) = 128 000 \text{ евро} * 30 \% = 38 400 \text{ евро}.$$

Затем определяем размер таможенной пошлины, применяя специфическую ставку таможенной пошлины по формуле:

$$ТП (C) = ET * СТП (ЕТ);$$

$$ТП (C) = 10 000 \text{ см}^3 * 2,2 \text{ евро/см}^3 = 22 000 \text{ евро}.$$

Сравниваем ТП (А) и ТП (С) и выбираем наибольшее значение. Это и будет размер таможенных платежей, подлежащих уплате, т. е. 38 400 евро. Если бы размер таможенной пошлины, рассчитанный по адвалорной ставке, был менее размера таможенной пошлины, рассчитанной по специфической ставке, то подлежащим уплате необходимо было бы считать размер таможенной пошлины, рассчитанной исходя из специфической ставки.

Таможенные пошлины не всегда оплачиваются в полном объеме. В некоторых случаях они могут быть меньше или вообще не оплачиваться. Это называется льготами по оплате таможенных пошлин, и зависят они от характера перемещаемых товаров, условий их перемещения, лиц, осуществляющих перемещение товаров, и направления их перемещения.

Существуют следующие виды льгот по оплате таможенных платежей:

- 1) тарифные преференции;
- 2) тарифные льготы;
- 3) льготы по оплате налогов и льготы по оплате таможенных сборов.

В соответствии с документом, устанавливающим данные льготы, их можно разделить на три категории:

- 1) установленные правом ЕАЭС;
- 2) установленные российским законодательством по таможенному делу;

3) установленные законодательством стран – членов ЕАЭС.

Тарифные преференции и тарифные льготы определяются законодательством стран Таможенного союза и (или) международными договорами и соглашениями, а льготы по оплате налогов и таможенных сборов – законодательством соответствующих стран.

К первой группе льгот (предусмотренные правом ЕАЭС) относятся:

- 1) льготы по уплате таможенной пошлины;
- 2) льготы по уплате акцизов, взимаемых при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию ЕАЭС;
- 3) льготы по уплате НДС, взимаемого при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС.

Тарифные преференции в отношении товаров, происходящих из развивающихся и наименее развитых стран, устанавливаются правом ЕАЭС. Льготы по уплате таможенных платежей, установленные законодательством о таможенном деле в РФ:

1) льготы по уплате таможенных сборов за таможенные операции, предусмотренные законодательством РФ – льготы за таможенные операции, предусмотренные законодательными актами РФ (например, освобождение от уплаты таможенных сборов за таможенные операции в отношении товаров, ввозимых и вывозимых из РФ, относящихся к гуманитарной и технической помощи);

2) льготы по уплате таможенных сборов за таможенные операции, предусмотренные международными договорами РФ (например, освобождение от уплаты таможенных сборов за таможенные операции в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Евразийского экономического союза в рамках международных договоров РФ о воздушном сообщении);

3) другие льготы по уплате таможенных сборов за таможенные операции в отношении товаров, ввозимых в РФ и вывозимых из РФ;

4) льготы по уплате таможенной пошлины, предусмотренные законодательными актами РФ (например, освобождение от уплаты таможенных пошлин в отношении товаров, вывозимых с территории РФ в качестве гуманитарной помощи; в целях ликвидации последствий аварий и катастроф, стихийных бедствий);

5) льготы, предусмотренные международными договорами РФ (например, освобождение от уплаты таможенной пошлины в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ международными организация-

ми, их представительствами, персоналом этих организаций и представителями, а также членами их семей);

б) другие льготы по уплате таможенной пошлины, по уплате акциза, взимаемого при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ, по уплате НДС.

Следует отметить, что льготы по уплате таможенных платежей, предусмотренные законодательством о таможенном деле в РФ, разнообразны и многочисленны, постоянно меняются и зависят от экономической ситуации и международных договоренностей. В настоящее время иные льготы по уплате таможенных платежей законодательством не установлены.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Укажите разграничения между способами уплаты государственных и таможенных пошлин.

2. Перечислите факторы, влияющие на величину таможенных пошлин.

3. Раскройте понятие и сущность государственных и таможенных пошлин.

4. Определите органы государственной власти, взимающие государственные и таможенные пошлины.

5. Установите основные методы расчета государственных пошлин.

6. Дайте определение «пошлина».

7. Какие льготы существуют при уплате пошлин?

8. Какие экономические задачи решают таможенные пошлины?

РАЗДЕЛ 10. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Важнейшим показателем финансово-хозяйственной деятельности любой организации является прибыль, которая является источником уплаты налогов.

Налог на прибыль организаций – это прямой федеральный пропорциональный налог, взимаемый с юридических лиц, налоговые ставки по которому могут изменяться в соответствии с региональным законодательством. Величина налога зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности организации по итогам года с учетом наличия убытков в предыдущих налоговых периодах.

Данный налог существует с начала формирования российской налоговой системы и до принятия в 2002 году второй части НК РФ подвергался постоянным изменениям. Впервые в современной российской истории налог на прибыль появился после принятия 27 декабря 1991 г. закона «О налоге на прибыль организаций и предприятий», в рамках которого был разработан единый подход к налогообложению всех существующих предприятий. С середины 90-х до начала 2000-х гг. ставка налога составляла 35 % и даже выше для некоторых категорий налогоплательщиков. В период до 2008 года ставка налога равнялась 24 %.

По своей сути налогом на прибыль облагается финансовый результат организации, обеспечивающий ее экономическую устойчивость. После уплаты организацией налога на прибыль, а также иных обязательных платежей у нее формируется чистая прибыль.

Стоит отметить, что в отличие от РФ в большинстве развитых иностранных государств аналоги налога на прибыль (корпорационный налог для компаний в США, налог на прибыль коммерческих структур в Канаде, корпоративный налог на юридических лиц в Германии) имеют прогрессивную шкалу налогообложения, зависящую от размера доходов или прибыли, ставка по которым достигает 45 %.

Благодаря налогу на прибыль значительно пополняется объем финансовых ресурсов государства, а также оказывается воздействие на развитие экономики. Суммы денежных средств, уплачиваемых в рамках данного вида налогообложения, имеют существенное значение для бюджета РФ и занимают второе место после средств, взимаемых по НДС. При этом стоит отметить, что помимо фискальной функции, налог на прибыль выполняет также функции обеспечения эффективности инвестиций и наращивания капитала хозяйствующих субъектов.

Налогоплательщиками налога на прибыль являются:

– российские организации;

- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность через постоянные представительства в РФ;
- иные иностранные организации, имеющие доходы в РФ;
- организации – участники консолидированной группы налогоплательщиков.

Стоит отметить, что участники центра «Сколково», налогоплательщики, зарегистрированные на территории Курильских островов, а также применяющие ЕСХН, УСН освобождаются от уплаты рассматриваемого налога. Кроме того, организации, осуществляющие игорную деятельность и уплачивающие налог на игорный бизнес, в части получения доходов, непосредственно связанных с этой деятельностью, освобождаются от налога на прибыль, в случае ведения раздельного учета доходов и расходов.

Объектами налогообложения являются:

- для российских организаций – доходы минус расходы;
- для иностранных организаций с постоянными представительствами в РФ – доходы представительств, уменьшенные на расходы;
- для иных иностранных организаций – доходы, полученные в РФ;
- для организаций участников консолидированной группы – совокупная прибыль участников.

Налоговой базой является денежное выражение прибыли, определяемое по формуле:

$$\begin{aligned}
 & \text{Доходы от реализации} \\
 & + \text{Доходы внереализационные} \\
 & - \text{Расходы, связанные с производством и реализацией} \\
 & - \text{Расходы внереализационные} \\
 & - \text{Убытки предыдущих налоговых периодов}
 \end{aligned}$$

Сумма убытков, уменьшающих налоговую базу в текущем налоговом периоде, не может превышать 50 % прибыли, полученной по итогам года. Убытки по итогам налогового периода образуются в случае, если сумма всех произведенных расходов превышает сумму полученных доходов организации. Переносить убытки прошлых налоговых периодов можно в течение 10 лет. При этом организация должна сохранять в течение этого периода все документы, подтверждающие понесенные убытки.

Доходы организации, включаемые в налоговую базу, подразделяются на *реализационные и внереализационные*.

Доходом от реализации является выручка от реализации товаров и имущественных прав.

К *внереализационным доходам* относятся доходы, не связанные с основной деятельностью организации, перечисленные в ст. 250 НК РФ.

Также стоит отметить, что часть доходов, связанных с получением аванса (при методе начисления), имущества в виде залога или задатка, имущества в виде взноса в уставной капитал, и иных, указанных в ст. 251 НК РФ, не учитываются при определении налоговой базы.

К расходам от реализации относятся расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, содержанием, ремонтом и техническим обслуживанием основных средств, освоением природных ресурсов, научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами, добровольным медицинским страхованием и др.

Реализационные расходы подразделяются на 4 вида:

- 1) материальные;
- 2) на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие.

К *материальным расходам* относятся расходы на приобретение материалов, работ и услуг производственного характера, потери от порчи ценностей и другие.

К *расходам на оплату труда* относятся заработная плата и иные выплаты компенсационного характера, а также расходы, связанные с содержанием работников.

К *прочим расходам* относятся уплаченные суммы налогов, расходы на сертификаты, рекламу, представительские расходы и иные, указанные в ст. 264 НК РФ.

Учет расходов при приобретении основного средства, со стоимостью, превышающей 100 тыс. рублей, осуществляется путем начисления амортизации, в зависимости от применяемого метода – *линейного или нелинейного*, и срока полезного использования имущества. При этом в отдельных случаях может применяться амортизационная премия, за счет которой от 10 до 30 % стоимости основного средства можно единовременно учесть в составе расходов, уменьшающих налоговую базу. Амортизационная премия в размере 10 % применяется в отношении основных средств 1–2 и 8–10 амортизационных групп, а в размере 30 % – в отношении имущества с 3 по 7 группу амортизации. Амортизационная группа устанавливается в соответствии со сроком полезного использования имущества.

С целью ускорения начисления амортизации организация в отдельных случаях может применять повышающие коэффициенты в размере 2 и 3 соответственно.

Коэффициент 2 может применяться при эксплуатации основных средств в условиях агрессивной среды, в сельскохозяйственных организациях, а также на предприятиях с высоким классом энергоэффективности.

Коэффициент 3 применяется в рамках договора лизинга, при добыче углеводородного сырья на морском месторождении, а также при использовании в научно-технической деятельности.

К *внереализационным расходам* относятся расходы, связанные с содержанием арендованного имущества, обслуживанием ценных бумаг, а также иные расходы, перечисленные в ст. 265 НК РФ.

Существуют расходы, не уменьшающие налоговую базу, перечень которых перечислен в ст. 270 НК РФ. К ним относятся пени и штрафы, уплачиваемые в бюджет РФ, взносы в уставной капитал, перечисления в профсоюзные организации, гарантийные взносы и др.

Помимо расходов, указанных в ст. 270 НК РФ, имеется часть расходов, учитываемых в пределах норм, установленных НК РФ:

- представительские расходы в размере 4 % от расходов на оплату труда;

- расходы на добровольное медицинское страхование в размере 6 % от расходов на оплату труда;

- расходы на рекламу в размере 1 % от выручки.

Стоит отметить, чтобы расходы организации можно было отнести к расходам, уменьшающим налоговую базу, они должны быть *связаны с извлечением доходов, документально подтверждены и обоснованы*.

Под *обоснованными* подразумеваются расходы, которые связаны с деятельностью компании, привели к увеличению доходов в налоговом периоде, в результате чего компании не был причинен убыток, их размер соответствует финансовому состоянию организации и не завышен.

Под *документальным подтверждением* подразумевается наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих понесенные расходы, включающих первичные бухгалтерские документы, таможенные декларации, договоры, отчеты о выполненных работах, приказы на командировку и др.

Под *направленностью на извлечение доходов* подразумевается связь расходов, с дальнейшим получением доходов, которые могут поступить в текущем или последующем налоговом периоде. Так, расходы будут считаться не связанными с извлечением доходов при направле-

нии работников в командировку для участия в спортивных соревнованиях.

Существуют следующие особенности определения налоговой базы:

1) если прибыль попадает под разные процентные ставки, то налоговые базы формируются отдельно;

2) если налоговая ставка по прибыли применяется одна, то и налоговая база формируется одна;

3) финансовый результат по операциям, которые учитываются в особом порядке, определяется отдельно;

4) доходы и расходы, не облагаемые налогом, учитываются отдельно. Например, при осуществлении игровой деятельности.

Стоит отметить, что иностранные организации, клиринговые и страховые организации, участники рынка ценных бумаг, негосударственные пенсионные фонды, а также банки имеют определенные особенности определения налоговой базы, регулируемые НК РФ.

Одним из важнейших обстоятельств, подлежащих установлению при определении доходов и расходов, является момент признания доходов и расходов, который определяется *методом начисления* либо *кассовым методом*.

При *методе начисления* моментом определения доходов и расходов является дата перехода права собственности на товар, работу или услугу вне зависимости от факта осуществления оплаты. При этом факт передачи права должен обязательно подтверждаться документально договором и первичными бухгалтерскими документами (актом приема-передачи, актом оказания услуг, накладной и др.)

При *кассовом методе* доходы и расходы признаются в момент осуществления оплаты вне зависимости от факта передачи товара, работы, услуги. Организации имеют право применять кассовый метод в случае, когда их доход не превышает одного миллиона в квартал в течение четырех предыдущих кварталов.

Для исчисления налога на прибыль необходимо установить финансовый результат от реализационных и внереализационных операций, рассчитать размер прибыли, который умножается на налоговую ставку.

При реализации основного средства прибыль определяется как разница между доходом от реализации и остаточной стоимостью амортизируемого имущества, определяемой в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ и с учетом расходов, связанных с реализацией.

Финансовый результат от реализации ценных бумаг определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения с учетом оплаты услуг по их приобретению и реализации.

Исчисление налога на прибыль осуществляется по формуле:

$$\text{Сумма налога} = \text{Ставка налога} * \text{Налоговая база}$$

Основная ставка налога составляет 20 % от прибыли, из которых 3 % отчисляется в федеральный бюджет, а 17 % – в бюджет субъектов РФ. Законами субъектов РФ предусмотрена возможность снижения ставки для некоторых налогоплательщиков, но не ниже 12,5 % (13,5 % с 2025 года).

Также НК РФ установлены следующие налоговые ставки:

- 0 % в отношении доходов образовательных и медицинских организаций, государственных и муниципальных музеев, библиотек и театров, а также иных доходов организаций, установленных ст. 284 НК РФ;
- 3 % в отношении доходов российских организаций в сфере ИТ-технологий;
- 13 % в отношении доходов российских организаций в виде дивидендов;
- 15 % в отношении доходов иностранных организаций в виде дивидендов.

Налоговый период составляет год, а *отчетными* являются первый, второй и третий кварталы.

Уплата налога происходит по итогам налогового периода не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата *авансовых платежей по итогам отчетного периода* осуществляется не позднее 28-го числа месяца, следующего за окончанием отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются не позднее 28-го числа каждого месяца отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают их не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Ежемесячный авансовый платеж:

- за первый квартал рассчитывается в сумме авансового платежа за четвертый квартал предыдущего налогового периода;
- за второй квартал равен одной трети суммы авансового платежа первого квартала текущего налогового периода;
- за третий квартал равен одной трети разницы между суммой авансового платежа по итогам полугодия и первого квартала;
- за четвертый квартал равен одной трети разницы между суммой авансового платежа по итогам девяти месяцев и по итогам полугодия.

Если ежемесячный авансовый платеж отрицательный или равен нулю, то его уплата не осуществляется.

Налоговая декларация предоставляется не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода и не позднее 25 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Декларация подается в налоговые органы по месту нахождения организации и ее обособленных подразделений по форме, утвержденной приказом ФНС России от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@.

Порядок расчета налоговой базы по налогу на прибыль является наиболее сложным по сравнению с остальными действующими в РФ налогами и требует систематизации и группировки данных первичных бухгалтерских документов в сводные документы.

Плательщики налога на прибыль обязаны вести налоговый учет и хранить документы, подтверждающие его данные. При этом для подтверждения убытков прошлых налоговых периодов срок хранения документов может составлять до десяти лет.

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с НК РФ.

Действующее законодательство позволяет организациям самостоятельно разрабатывать систему налогового учета, которая закрепляется в учетной политике организации и не может изменяться чаще, чем раз в год. Отдельные элементы налогового учета не могут изменяться на протяжении всего существования организации (за исключением случаев изменения законодательства).

Содержание данных налогового учета является налоговой тайной, охраняемой законом. Налогоплательщики имеют право требовать её соблюдения, а налоговые органы обязаны соблюдать данное требование.

Налоговый учет ведется непрерывно с момента создания организации с целью формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения налогом на прибыль хозяйственных операций, а также обеспечения внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет.

Объектами налогового учета являются имущество, обязательства и хозяйственные операции организации. Для учета имущества, находящегося на территории организации, при расчете налоговой базы оно должно обязательно находиться в ее собственности.

Подтверждением данных налогового учета являются:

1. Первичные учетные документы (включая справку бухгалтера).
2. Аналитические регистры налогового учета.
3. Расчет налоговой базы.

К *первичным* относятся документы, являющиеся основанием признания дохода или расхода в налоговом учете и составления бухгалтерской проводки. Как то акты приема-передачи, акты выполненных работ, кассовые чеки, товарные накладные, счета на оплату, счета-фактуры и др. Организации самостоятельно разрабатывают и утверждают формы первичных бухгалтерских документов, в соответствии с требованиями, установленными ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.

Регистры налогового учета – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ, без распределения по счетам бухгалтерского учета. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, а также данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации.

Расчет налоговой базы – это систематизированная и накопленная в аналитических регистрах налогового учета информация, отражающая механизм определения и расчета налоговой базы за конкретный налоговый или отчетный период.

Закрепленные в НК РФ принципы налогового учета предусматривают, что при невозможности точного определения даты доходов и расходов они могут учитываться пропорционально друг другу.

В отличие от бухгалтерского в налоговом учете доходы и расходы учитываются вне зависимости от факта перечисления денежных средств, исключение составляют случаи применения кассового метода. При этом учет доходов и расходов обязательно учитывается в денежном выражении в национальной валюте РФ.

Таким образом, налог на прибыль является одним из важнейших в российской налоговой системе, приносит большой объем финансовых ресурсов в федеральный и региональные бюджеты РФ, позволяет регулировать определенные отрасли экономики. При этом данный налог является наиболее сложным с точки зрения механизма исчисления налоговой базы, требующим создания специализированного налогового учета в организациях и необходимой высокой квалификации бухгалтеров.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Перечислите основания освобождения от уплаты налога на прибыль.
2. Какие существуют особенности исчисления налога на прибыль у иностранных организаций?
3. Укажите порядок распределения налога на прибыль между федеральным и региональным бюджетом.
4. Какие нормируемые расходы существуют, как они рассчитываются?
5. Каким образом учитываются расходы при приобретении основного средства?
6. Какие существуют методы признания доходов и расходов?
7. Какие документы подтверждают данные налогового учета?
8. Какие требования являются обязательными для учета расходов?
9. Какие сроки уплаты и предоставления декларации по налогу на прибыль?
10. Что является основанием применения кассового метода признания доходов и расходов?

РАЗДЕЛ 11. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

Региональные налоги – это обязательные безвозмездные платежи в пользу государства, установленные НК РФ, налоговые ставки, порядок и сроки уплаты которых регулируются законодательством субъектов РФ.

НК РФ предусмотрено три региональных налога, действующих на территории субъектов РФ:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

Особенностями всех региональных налогов является возможность регулирования их отдельных элементов законодательством субъектов РФ в пределах, установленных НК РФ, а также то, что полученные по ним суммы налогов полностью поступают в бюджеты субъектов РФ.

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций – это региональный налог, уплачиваемый юридическими лицами на территории соответствующих субъектов РФ за пользование имуществом, налоговая ставка, порядок и сроки уплаты которого устанавливаются законодательством субъектов РФ в соответствии с гл. 30 НК РФ.

Основными функциями данного налога, как и большинства налогов РФ, являются фискальная и регулирующая.

При установлении налога законами субъектов РФ могут конкретизироваться особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества, предусматриваться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Разные налоговые ставки устанавливаются в зависимости от вида недвижимости и ее кадастровой стоимости. Использование дифференцированных ставок с учетом категорий налогоплательщиков действующим законодательством не предусмотрено.

Налогоплательщиками налога признаются организации, имеющие имущество, признаваемое в соответствии со ст. 374 НК РФ объектом налогообложения.

Не являются налогоплательщиками организации, зарегистрированные на территории Курильских островов, в течение периода использования ими права на освобождения от налога.

Объектами налогообложения признаются основные средства организации, а также недвижимое имущество, находящееся на территории РФ и принадлежащее организациям на праве собственности, на праве

хозяйственного ведения или полученное по концессионному соглашению.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, ведут учет объектов налогообложения в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

Не признаются объектами налогообложения:

1. Земельные участки и объекты.
2. Имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, осуществляющим военную службу.
3. Объекты культурного наследия народов Российской Федерации.
4. Ядерные установки, используемые для научных целей.
5. Иные объекты, указанные в п. 4 ст. 374 НК РФ.

Налоговая база определяется как *среднегодовая стоимость* имущества, признаваемого объектом налогообложения, или как *кадастровая стоимость*, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости.

По кадастровой стоимости налоговая база определяется в отношении:

- 1) административно-деловых и торговых центров;
- 2) нежилых помещений, предназначенных для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита;
- 3) объектов недвижимости иностранных организаций, которые не осуществляют деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство;
- 4) жилых помещений, гаражей, машино-мест, объектов незавершенного строительства.

При определении налоговой базы по среднегодовой стоимости имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета организации без учета предстоящих в будущем затрат.

Если начисление амортизации не предусмотрено, то стоимость имущества определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой в соответствии с нормами амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового периода.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно, отдельно в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

Средняя стоимость имущества определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения остаточной стоимости иму-

щества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества =
остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца
отчетного (налогового) периода, а также на 1-е число месяца
следующего за отчетным / (количество месяцев + 1)

Налоговая база может уменьшаться на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и модернизацию вводимых, реконструируемых и модернизируемых судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях РФ, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта, учтенных в балансовой стоимости данных объектов.

Изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах

Налоговым периодом является календарный год, а отчетными первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, а при исчислении налога по кадастровой стоимости – первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года. Законодательством субъектов РФ отчетные периоды могут быть отменены.

В соответствии с НК РФ *налоговые ставки* по налогу на имущество организаций, исчисляемому по среднегодовой стоимости, не могут превышать 2,2 %, а по кадастровой стоимости – 2 %. При этом законодательством субъектов РФ налоговые ставки могут быть снижены. Так, в Свердловской области налоговые ставки в отношении имущества организаций, осуществляющих перевозку пассажиров трамваями, составляет 0,9 %, участников регионального инвестиционного проекта в сфере туризма – 1,1 %, организаций в отношении железнодорожных путей общего пользования – 1,6 %.

Налоговая ставка устанавливается в размере 0 % в отношении недвижимого имущества магистральных газопроводов и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы за вычетом ранее уплаченных авансовых платежей.

Сумма авансового платежа исчисляется в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Налог и авансовые платежи подлежат уплате в порядке, установленном законодательством субъектов РФ. В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу.

Налоговые декларации представляются не позднее 25 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Налог на игорный бизнес – это региональный налог, взимаемый с организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Игорный бизнес – это организация проведения азартных игр, связанная с извлечением доходов в виде пари, выигрыша и платы за их проведение.

Игровое поле – специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где она проводится с любым количеством участников и одним работником организатора, участвующим в указанной игре.

За период существования игорной деятельности в РФ данный бизнес потерпел существенные ограничения в части ужесточения правил получения разрешений на проведение азартных игр, введения определенных требований к владельцам и посетителям игорных заведений, а также создания специальных территорий, где такая деятельность разрешена.

В Российской Федерации проведение азартных игр разрешено только в игорных зонах, расположенных на территории Республики Крым, Алтайского, Краснодарского и Приморского краев, а также Калининградской области (за исключением деятельности букмекерских контор и тотализаторов, которые разрешены на всей территории России).

Также в отдельных регионах РФ законами этих субъектов введен полный запрет на организацию и проведение азартных игр.

Налогоплательщиками являются юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объектами налогообложения признаются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговые центры букмекерской конторы, тотализатора, интерактивных ставок букмекерской конторы;
- 4) пункты приема ставок тотализатора и букмекерской конторы.

На основании поданного в налоговые органы заявления, указанные объекты подлежат регистрации по месту их нахождения и эксплуатации, о чем налогоплательщикам выдается соответствующее свидетельство

ство. Данное заявление должно быть предоставлено в налоговый орган за 2 дня до установки (выбытия) объектов налогообложения.

В течение 5 дней после получения заявления налоговыми органами осуществляется регистрация и внесение изменений о количестве объектов налогообложения.

Налоговая база определяется как общее количество объектов налогообложения отдельно по каждому объекту.

Налоговый период составляет один календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ за каждую единицу объекта налогообложения, в пределах, установленных НК РФ:

- 1) игровой стол – от 50 до 250 тыс. рублей;
- 2) игровой автомат – от 3 до 15 тыс. рублей;
- 3) процессинговый центр букмекерской конторы или тотализатора – от 50 до 250 тыс. рублей;
- 4) процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора или букмекерской конторы – от 2,5 до 3 млн рублей;
- 5) пункт приема ставок тотализатора или букмекерской конторы – от 10 до 14 тыс. рублей.

Если налоговые ставки законодательством субъектов РФ не установлены, то применяются минимальные ставки, установленные НК РФ.

При этом стоит отметить, что в Калининградской области, Краснодарском крае и Республике Крым на все объекты налогообложения налога на игорный бизнес законодательством этих субъектов установлены максимальные ставки налога.

Если один игровой стол имеет несколько игровых полей, то ставка налога умножается на их количество.

Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за налоговый период и предоставляется в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом.

Если объект налогообложения был зарегистрирован после 15-го числа текущего налогового периода, то сумма налога по этому объекту за указанный налоговый период уменьшается в два раза.

Если выбытие объекта произошло до 15-го числа, то сумма налога по нему за указанный налоговый период также уменьшается вдвое.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения, и уплачивается по месту регистрации

объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации.

Стоит отметить, что уплата налога на игорный бизнес освобождает налогоплательщиков от уплаты налога на прибыль в части получения доходов, непосредственно полученных от игорной деятельности, при наличии соответствующего раздельного учета в организации.

ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Транспортный налог – это региональный налог, взимаемый с юридических и физических лиц, имеющих в собственности транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения.

Налоговая ставка, порядок и сроки уплаты налога, форма отчетности, налоговые льготы и основания их применения устанавливаются законами субъектов РФ в соответствии с НК.

Налогоплательщиками транспортного налога признаются физические лица и организации, на которые зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектами налогообложения являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, моторные лодки и другие транспортные средства.

Не являются объектами налогообложения:

- весельные лодки;
- промысловые морские и речные суда;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации;
- тракторы, самоходные комбайны и специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые для производства сельскохозяйственной продукции;
- иные объекты, установленные п. 2 ст. 358 НК РФ.

Налоговой базой являются:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, паспортная статическая тяга реактивного двигателя воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;
- в отношении водных несамоходных транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, валовая вместимость;
- в отношении других водных и воздушных транспортных средств единица транспортного средства.

Налоговым периодом является календарный год, а *отчетными* – первый квартал, второй квартал, третий квартал.

Физические лица авансовые платежи не исчисляют и не платят, а юридические лица могут быть освобождены от уплаты квартальных авансовых платежей законодательством субъектов РФ.

Налоговые ставки применяются в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну, одну единицу валовой вместимости транспортного средства или одну единицу транспортного средства. Ставки могут быть увеличены или уменьшены законодательством субъектов РФ, но не более чем в 10 раз.

В отношении легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 лошадиных сил может быть установлена ставка в размере 0%.

Разрешено установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категории, возраста и экологического класса транспортного средства.

Учитывая, что в зависимости от стоимости автомобиля и количества лошадиных сил двигателя сумма налога значительно увеличивается, транспортный налог можно рассматривать как своеобразный аналог налога на роскошь.

Так называемый возраст транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

При установлении транспортного налога законами субъектов РФ могут предусматриваться налоговые льготы, а также порядок и основания для их применения. Их предоставление допустимо на основании заявления и подтверждающих документов.

Так, в 2023 году в Свердловской области существовали льготы по транспортному налогу для физических лиц – пенсионеров, инвалидов, представителей детей-инвалидов, опекунов многодетных семей, усыновителей, пенсионеров по старости, а также для юридических лиц, являющихся общественными организациями инвалидов, владельцами автобусов 4 и 5 классов, автомобилей мощностью меньше 100 лошадиных сил, и осуществляющих автобусные перевозки пассажиров.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства *путем умножения налоговой базы на налоговую ставку, повышающий коэффициент и количество месяцев владения в течение года, деленные на количество месяцев в году*, на основании сведений органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств.

Сумма налога у физических лиц исчисляется налоговыми органами, а юридическими лицами исчисляются самостоятельно. При этом сумма налога, уплачиваемая организацией, уменьшается на сумму ранее уплаченных ею в течение налогового периода авансовых платежей.

При регистрации транспортного средства до 15-го числа месяца или снятия транспортного средства с регистрации после 15-го числа за полный месяц принимается месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства.

При регистрации транспортного средства после 15-го числа или снятие транспортного средства с регистрации до 15-го числа месяца регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства не учитывается.

Коэффициенты, применяемые при исчислении транспортного налога, установлены п. 2 ст. 362 НК РФ и по состоянию на 2023 год равны 3.

Уплата налога производится на основании налогового уведомления не позднее 1 декабря года, следующего за налоговым периодом.

Физическими лицами сумма налога уплачивается на основании налоговых уведомлений не позднее 1 декабря года направления налогового уведомления, а в случае направления налогового уведомления в срок менее 30 рабочих дней – не позднее 1 декабря года, следующего за годом направления налогового уведомления.

Срок уплаты налога юридическими лицами составляет не позднее 28 февраля года, следующего за налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу подлежат уплате не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится в региональный бюджет по месту нахождения транспортных средств.

Таким образом, региональные налоги являются важной частью российской налоговой системы, позволяющие напрямую пополнять бюджеты субъектов РФ, предоставляя при этом регионам возможность самостоятельно регулировать отдельные элементы налогов в зависимости от уровня доходов, населения, необходимости поддержки определенных слоев населения и поддержки сфер бизнеса, а также самой специфики экономической структуры региона.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Рассмотрите порядок исчисления и уплаты транспортного налога.
2. В каких субъектах РФ применяется налог на игорный бизнес?
3. В чем заключаются особенности объектов налога на игорный бизнес?

4. Какие существуют особенности исчисления и уплаты налога на имущество организаций?
5. Укажите виды организаций, освобожденных от налога на имущество.
6. Раскройте порядок исчисления налога при определении среднегодовой стоимости имущества.
7. В чем заключаются особенности исчисления налога при кадастровой стоимости имущества?
8. Перечислите имущество, не являющееся объектом налога на имущество организации.
9. Какие особенности исчисления транспортного налога существуют по каждому объекту налогообложения?
10. Укажите порядок установления налоговой ставки по транспортному налогу.

РАЗДЕЛ 12. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Специальный налоговый режим – это режим, предусматривающий особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов и сокращение документооборота, связанного с ведением бухгалтерского и налогового учета.

К специальным налоговым режимам относятся:

- 1) единый сельскохозяйственный налог;
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- 4) патентная система налогообложения;
- 5) налог на профессиональный доход;
- 6) автоматизированная упрощенная система налогообложения.

ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ

Единый сельскохозяйственный налог – специальный налоговый режим, предназначенный для производителей сельскохозяйственной продукции.

Применение ЕСХН освобождает налогоплательщиков от уплаты НДФЛ, налога на прибыль, налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц, а также НДС (если сумма дохода за предыдущий год не превышает 60 млн рублей).

Налогоплательщиками ЕСХН признаются организации, индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, продукцию животноводства или осуществляющие вылов водных биологических ресурсов и перешедшие на уплату ЕСХН в установленном законом порядке.

Переход на ЕСХН осуществляется добровольно путем подачи уведомления в налоговый орган не позднее 31 декабря или же не позднее 30 дней со дня регистрации организации. Налогоплательщик вправе перейти на ЕСХН при условии, что сумма его дохода от сельскохозяйственной деятельности составляет более 70 %.

Порядок отнесения организации к сельскохозяйственным производителям осуществляется в соответствии со ст. 346.2 НК РФ.

Объектом налогообложения являются доходы, к которым относятся доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, а также внереализационные доходы (за исключением доходов, указанных в статье 251 НК РФ), уменьшенные на величину расходов.

К расходам налогоплательщика относятся расходы, указанные в п. 2 ст. 346.5 НК РФ, которые должны быть обоснованными, документально подтвержденными и связанными с извлечением доходов.

При ЕСХН применяется *кассовый метод* признания доходов и расходов.

Налоговой базой по ЕСХН является денежное выражение прибыли, исчисляемой нарастающим итогом, которое может быть уменьшено на сумму убытков, понесенных налогоплательщиком в предыдущие налоговые периоды, но не превышающие 10 лет.

Налоговая ставка ЕСХН составляет 6 %. При этом законодательством субъектов РФ она может быть снижена до 0 %.

Налоговым периодом является год, отчетным – полугодие.

ЕСХН исчисляется путем умножения налоговой базы на налоговую ставку и уменьшения на сумму авансового платежа, уплаченного по итогам отчетного периода.

Оплата авансового платежа производится не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Уплата налога производится не позднее 28 марта года, который следует за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по ЕСХН предоставляется не позднее 25 марта года, следующего за налоговым периодом.

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения – это специальный налоговый режим, предусматривающий особый порядок уплаты налогов и ведения бухгалтерского и налогового учета, с целью поддержки малого и среднего бизнеса.

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие в установленном порядке на УСН.

Для перехода на УСН налогоплательщики должны соблюсти ряд условий:

1. Численность сотрудников менее 130 человек.
2. Сумма дохода менее 200 миллионов рублей.
3. Остаточная стоимость основных средств не более 150 млн рублей.

Дополнительные условия для перехода на УСН:

1. Отсутствие филиалов.
2. Запрет на осуществление видов деятельности, установленных п. 3 ст. 346.12 НК РФ.
3. Доля участия других организаций не более 25 %.
4. Доходы организации за 9 месяцев предыдущего года не превысили 112,5 млн рублей (с учетом коэффициента-дефлятора).

Организации, применяющие УСН, освобождаются от уплаты налога на прибыль, налога на имущество организации (за исключением имущества, налог по которому исчисляется по кадастровой стоимости) и НДС (за исключением ввоза товаров через таможенную границу и исполнения обязанностей налогового агента).

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, освобождаются от уплаты НДФЛ, налога на имущество физических лиц (используемого в предпринимательской деятельности) и НДС (с условиями, аналогичными и применяемыми к организациям). Кроме того, они освобождаются от ведения бухгалтерского и налогового учета, за исключением книги учета доходов и расходов.

УСН можно применять совместно с патентной системой налогообложения, при этом при подсчете общей суммы доходов индивидуального предпринимателя за налоговый период учитываются доходы, полученные в рамках УСН и в рамках ПСН.

Объектами налогообложения при УСН являются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщик может самостоятельно менять объект налогообложения с начала каждого налогового периода путем подачи уведомления до 31 декабря предыдущего налогового периода.

Момент признания доходов и расходов при УСН определяется *кассовым методом*.

В отличие от общей системы налогообложения, при приобретении основного средства организацией, находящейся на УСН, может учитываться вся стоимость основного средства в составе расходов в течение текущего налогового периода.

Налоговой базой при УСН выступает денежное выражение объекта налогообложения, с учетом положений ст. 346.15–346.17 НК РФ.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, необходимо учитывать вместе с доходами и расходами, выраженными рублями. Доходы в натуральной форме учитываются по рыночным ценам (ст. 105.3 НК РФ).

При определении налоговой базы доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговый период по УСН составляет год, а отчетный: первый, второй и третий кварталы календарного года.

Если объектом налогообложения являются «доходы», то *налоговая ставка* составляет 6% (законодательством субъектов РФ она может быть уменьшена до 1%), а если «доходы минус расходы» – до 15% (может быть уменьшена до 5%).

Сумма налога и авансового платежа определяется путем умножения налоговой базы на налоговую ставку, соответствующую объекту налогообложения.

При определении суммы налога, подлежащего уплате по итогам года, из неё вычитаются авансовые платежи, уплаченные за предыдущие отчетные периоды.

В случае, если у налогоплательщика, применяющего объект «доходы минус расходы», сумма налога составляет меньше 1 % от суммы полученных доходов, то он обязан уплачивать минимальный налог в размере 1 % от полученных доходов.

В случае, если доходы налогоплательщика превысили 150 млн рублей, но не превысили 200 млн рублей, и (или) численность его работников превысила 100 человек, но не превысила 130, то он уплачивает налог по повышенным ставкам, в размере 8 % при объекте «доходы» и 20 % при объекте «доходы минус расходы».

Уплата налога и авансовых платежей производится по месту нахождения организации. Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Налог по итогам года должен быть уплачен организациями не позднее 28 марта года, следующего за налоговым периодом, а индивидуальными предпринимателями – не позднее 28 апреля.

Уведомление об уплате авансовых платежей предоставляется не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговая декларация организациями предоставляется не позднее 25 марта года следующего за налоговым периодом, а индивидуальными предпринимателями – не позднее 25 апреля.

Налогоплательщики, применяющие объект налогообложения «доходы», могут уменьшить сумму исчисленного налога на уплачиваемые ими страховые взносы в размере 100 % в случае отсутствия работников и 50 % за своих работников.

При применении объекта налогообложения «доходы минус расходы» страховые взносы уменьшают налоговую базу по УСН.

Также сумму налога, исчисленную в соответствии с объектом «доходы», можно уменьшить на сумму уплаченного торгового сбора, а также на сумму в размере 50 % от выплаченных за счет работодателя больничных и уплаченных взносов по договорам добровольного личного страхования работников на случай их болезни за дни, оплачиваемые работодателем.

СОГЛАШЕНИЕ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Соглашение о разделе продукции (далее – СРП) – это специальный налоговый режим, применяемый в добывающей промышленности, суть

которого сводится к процессу заключения договора между государством и инвестором, при котором уплата части налогов заменена распределением продукции между государством и инвестором.

Налогоплательщиками СРП являются инвесторы, заключившие соглашение о разделе продукции, которые подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование. Инвесторами являются юридические лица, осуществляющие вложение денежных средств в поиск, разведку и добычу минерального сырья на условиях заключенного соглашения.

Существует два вида соглашения о разделе продукции:

1) с освобождением от налога на добычу полезных ископаемых, при котором инвестор уплачивает государственную пошлину, таможенные сборы, НДС и плату за негативное воздействие на окружающую среду;

2) без освобождения, при котором инвестор уплачивает НДС, налог на прибыль организаций, НДС, платежи за пользование природными ресурсами, плату за негативное воздействие на окружающую среду, водный налог, государственную пошлину, таможенные сборы, земельный налог, акциз.

Законодательством субъекта РФ и органов местного самоуправления инвестор может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов.

Также в соответствии с соглашением часть операций, связанных с передачей имущества и произведенной продукции между инвесторами и между инвесторами и государством, могут освобождаться от НДС.

В рамках соглашения о разделе продукции при исчислении НДС в отношении добытого минерального сырья применяются только твердые ставки с учетом коэффициента, отражающего мировой уровень цен на нефть.

Налог на прибыль организаций при выполнении СРП на условиях прямого раздела продукции не уплачивается.

Налоговый орган осуществляет постановку на учет организации, выступающей в качестве инвестора по соглашению о разделе продукции или оператора соглашения, в течение пяти дней со дня подачи ею всех необходимых документов и в тот же срок выдает свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Инвесторы должны представлять отдельные налоговые декларации в налоговые органы по месту нахождения участка недр по каждому налогу и по каждому соглашению отдельно от другой деятельности.

ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Патентная система налогообложения (далее – ПСН) – это специальный налоговый режим, при котором индивидуальные предпринима-

тели вместо уплаты налогов и сдачи налоговой декларации уплачивает патент.

Налогоплательщиками ПСН являются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения в отношении отдельных видов деятельности, установленных п. 2 ст. 346.43 НК РФ, а также иных видов деятельности, установленных законодательством субъекта РФ (за исключением видов деятельности, перечисленных в п. 6 ст. 346.43 НК РФ).

ПСН можно применять одновременно с УСН и общей системой налогообложения. При этом стоимость патента не зависит от фактически полученного дохода.

Требования к применению ПСН:

- 1) численность работников не более 15 человек,
- 2) сумма доходов в год не более 60 млн рублей;
- 3) региональные ограничения, которые могут быть установлены в соответствии с пп. 2.1 п. 8 ст. 346.43 НК РФ.

Уплата налога по ПСН заменяет платежи по НДФЛ, налогу на имущество физических лиц (за исключением имущества, налог по которому рассчитывается по кадастровой стоимости) и НДС (за исключением ввоза товаров на территорию РФ) в отношении видов деятельности, по которым куплен патент.

Также применение ПСН освобождает от подачи налоговой декларации и упрощает ведение бухгалтерского учета.

Для перехода на ПСН индивидуальные предприниматели за 10 дней до его применения направляют в налоговый орган соответствующее заявление, которое должно быть рассмотрено в течение 5 дней.

Срок действия патента составляет от одного до 12 месяцев в течение одного календарного года.

Объектом налогообложения является потенциально возможный доход по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленному законом субъекта РФ.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется ПСН.

Налоговая ставка ПСН составляет 6 %, но для впервые зарегистрированных налогоплательщиков может быть уменьшена законодательством субъекта РФ до 0 %. Кроме того, при регистрации ПСН по отдельным видам деятельности могут применяться налоговые каникулы.

Стоимость патента может быть уменьшена на сумму страховых взносов, пособий по временной нетрудоспособности и платежей по до-

говорам добровольного медицинского страхования, которые индивидуальные предприниматели уплачивают за себя и за работников, но не более чем наполовину. Если работников нет, то он может уменьшить стоимость патента на всю сумму уплаченных страховых взносов.

Если срок действия патента составляет менее 6 месяцев, то индивидуальные предприниматели уплачивают его стоимость одной суммой в течение срока действия патента, а если патент получен на срок свыше 6 месяцев, то 1/3 стоимости патента уплачивается в первые 90 дней, а 2/3 – в оставшийся срок действия патента.

НАЛОГ НА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ДОХОД

Налог на профессиональный доход – это экспериментальный специальный налоговый режим для самозанятых физических лиц, действующий до конца 2028 года, который введен и действует в рамках федерального закона от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"».

Налогоплательщиками НПД являются физические лица и индивидуальные предприниматели.

Физические лица, применяющие НПД, освобождаются от уплаты НДФЛ в части доходов, являющихся объектом налога на профессиональный доход.

Индивидуальные предприниматели, применяющие НПД, освобождаются от уплаты НДФЛ, страховых взносов, а также НДС (за исключением ввоза товаров из-за границы).

Ограничения при применении НПД:

- 1) запрет на реализацию подакцизных товаров;
- 2) запрет на перепродажу товаров и имущественных прав;
- 3) запрет на добычу и реализацию полезных ископаемых;
- 4) запрет на использование наемных работников;
- 5) запрет на осуществление деятельности в рамках агентских договоров;
- 6) запрет на применение иных налоговых режимов;
- 8) доходы за календарный год не могут превышать 2,4 млн рублей.

Объектом налогообложения являются доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, исключение составляют доходы, указанные в ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"».

За индивидуальными предпринимателями сохраняется обязанность исполнения функций налогового агента в части удержания и перечисления в бюджет НДФЛ в рамках договоров подряда.

Налоговой базой является денежное выражение дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг), являющихся объектом налогообложения.

Налоговые ставки равны 4 % (при реализации физическим лицам) и 6 % (при реализации индивидуальными предпринимателями и юридическим лицам).

Сумма налога на профессиональную деятельность может быть уменьшена на вычет в размере не более 10 000 рублей, рассчитываемый нарастающим итогом. При ставке 4 % сумма вычета равна 1 % от дохода, при ставке 6 % – 2 % от дохода.

Расчеты с покупателями или заказчиками ведутся через приложение «Мой налог», сведения об этом передаются в ФНС, которая на их основании ежемесячно рассчитывает сумму налога и до 12-го числа месяца, следующего за месяцем получения дохода, направляет уведомление с суммой и реквизитами для уплаты. При этом налогоплательщик может самостоятельно сформировать отчет о состоянии расчетов и доходах по НПД через приложение.

Налог уплачивается до 25-го числа месяца, следующего за месяцем получения дохода.

Декларация по НПД не представляется.

АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Автоматизированная упрощенная система налогообложения (далее – АУСН) – это специальный налоговый режим, предназначенный для налогообложения малых и средних предприятий, применение которого возможно на территории 4-х субъектов РФ (город Москва и Московская область, Республика Татарстан, Калужская область). Режим введен и действует в рамках Федерального закона от 25 февраля 2022 г. № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Автоматизированная упрощенная система налогообложения"».

Требованиями для применения АУСН являются:

1. Численность работников не более 5 человек.
2. Сумма годового дохода не более 60 млн рублей.
3. Остаточная стоимость основных средств не более 150 млн рублей.
4. Открытие расчетных счетов в уполномоченных кредитных организациях.
5. Выплата заработной платы в безналичной форме.

6. Запрет на применение иных специальных налоговых режимов.

7. Иные условия, установленные п. 2 ст. 3 Федерального закона от 25 февраля 2022 г. № 17-ФЗ.

Переход на АУСН осуществляется путем подачи заявления в налоговые органы в течение 30 дней со дня постановки на учет, либо до 31 декабря текущего года действующей организацией с целью возможности применения налогового режима с 1 января следующего года.

Налоговая база по АУСН аналогична УСН, однако применяются повышенные ставки: с объектом налогообложения «доходы» равна 8 %, «доходы минус расходы» – 20 %, а минимальный налог составляет 3 % от размера доходов.

Налоговый период составляет 1 месяц.

Уплата суммы налога производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, по месту нахождения организации. При выборе АУСН налогоплательщик освобождается от обязанности предоставления налоговой декларации.

Сумма налога определяется не налогоплательщиком, а налоговым органом на основании следующей информации:

1. Расчеты наличными или банковскими картами.

2. Безналичные расчеты.

3. Расчеты, которые произведены без использования ККТ или банковского счета (сведения о них через личный кабинет направляет сам налогоплательщик).

До 15-го числа следующего месяца налогоплательщику через личный кабинет приходит извещение о налоговой базе, убытках, рассчитанной сумме налога.

В Российской Федерации действует 6 специальных режимов. Их цель – снижение налоговой нагрузки на налогоплательщиков и уменьшение количества отчетности.

Таким образом, специальные налоговые режимы – системы налогообложения, предусмотренные НК РФ. К юридическим лицам применяются следующие специальные налоговые режимы: упрощенная система налогообложения, автоматическая упрощенная система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог.

Рассмотренные выше специальные налоговые режимы могут применяться как для организаций, так и для физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Укажите виды специальных налоговых режимов.

2. Какие специальные налоговые режимы применяются организациями?
3. Раскройте требования и порядок к переходу на УСН.
4. Укажите основания и условия применения ЕСХН.
5. Определите порядок переноса убытков по ЕСХН.
6. Раскройте особенности патентной системы налогообложения.
7. В чем отличия двух видов соглашений о разделе продукции?
8. Каким образом рассчитывается минимальный налог по УСН?
9. Дайте краткую характеристику условий применения АУСН.
10. Укажите особенности применения НПД.

РАЗДЕЛ 13. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

Согласно Конституции РФ органы государственной власти отделены от органов местного самоуправления. Российская Федерация как участник Европейской хартии местного самоуправления обязана соблюдать основополагающие принципы местного самоуправления, которые закрепляют права муниципалитетов на обладание достаточными ресурсами для формирования собственных средств в рамках национальной системы финансов, а также свободу управления и распоряжения ими. Одно из требований, содержащихся в Хартии, обязует государства, ратифицировавшие ее, формировать национальную систему публичных финансов так, чтобы часть финансовых ресурсов, поступающих органам местного самоуправления на обеспечение выполнения их функций, шла от местных налогов и иных фискальных источников. При этом, девятая статья Хартии местного самоуправления определяет право муниципальных образований на самостоятельное установление ставок по местным налогам, но в пределах, определенных налоговым законодательством государства. Таким образом, принятые на себя международные обязательства, а также закрепленные конституционные гарантии, предоставленные местному самоуправлению, предопределяют необходимость выделения как минимум двух уровней в отечественной налоговой системе – государственный и местный.

Местные налоги в разрезе общих вопросов налогообложения регулируются федеральным налоговым законодательством, а устанавливаются и вводятся на территории муниципалитетов нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Соответственно, характерной чертой местных налогов является их существенная территориальная ограниченность, т. к. они обязательны к уплате в границах территории только того муниципального образования, где принят соответствующий нормативный правовой акт. Исключение из этого правила касается только регионов, имеющих статус города федерального значения, поскольку местные налоги на их территории устанавливаются и вводятся региональными законами.

При установлении местных налогов муниципальные представительные органы обладают ограниченной компетенцией, поскольку они вправе определять только такие элементы налогообложения как ставки, порядок и сроки уплаты налогов, но только в порядке и в пределах, предусмотренных федеральным налоговым законодательством.

Местные налоги могут выступать источником налоговых доходов только местного бюджета и только того муниципального образования, на территории которого он был введен.

На территории РФ национальным налоговым законодательством к местным налогам отнесены:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 3) торговый сбор.

ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Земельный налог представляет собой имущественный налог рентного типа, обложение которым организовано таким образом, чтобы осуществлять фискальные изъятия из доходов налогоплательщика, образуемых вследствие более благоприятных условий или характеристик, присущих объекту налогообложения.

Налогоплательщиками по данному налогу признаются две категории лиц – юридические (организации) и физические (граждане и индивидуальные предприниматели). Налоговое законодательство обуславливает их налоговую обязанность по данному налогу при наличии у них объектов налогообложения – земельных участков, принадлежащих им на правах:

- собственности;
- постоянного (бессрочного) пользования;
- пожизненного наследуемого владения.

Лица, владеющие земельными участками на основании иного права – безвозмездного пользования или вещного, полученного на основании договора аренды, налогоплательщиками по земельному налогу не признаются.

Объектом налогообложения по данному местному налогу выступают участки земли, расположенные в границах соответствующих муниципалитетов.

Величина налогового обязательства по данному налогу никоим образом не связана с экономической деятельностью налогоплательщиков, поскольку устанавливается в виде фиксированных платежей, начисляемых на единицу кадастровой стоимости земельного участка в расчете на один налоговый период, равный календарному году.

Ставки налога определяются местными представительными органами или представительными органами городов федерального значения в следующих максимальных пределах, которые определены федеральным налоговым законодательством:

1) 0,3 % от кадастровой стоимости в отношении земельных участков сельскохозяйственного назначения, земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса либо приобретенных (полученных) для жи-

личного строительства, а также в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, но не используемых в целях предпринимательства, и ограниченных в обороте земельных участков, которые были предоставлены для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2) 1,5 % от кадастровой стоимости иных земельных участков.

От налогообложения освобождается довольно обширный перечень, в который входят религиозные организации, общероссийские организации инвалидов, организации уголовно-исполнительной системы, организации народных промыслов. Помимо этого, от налогообложения освобождаются представители коренных малочисленных народов.

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Данный *имущественный налог* опирается на территориальный принцип, который сводится, прежде всего, к тому, что обложение территориально привязано к месту нахождения объекта налогообложения. Иными словами, налог не только рассчитывается и уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения, но и в полном объеме зачисляется в бюджет муниципального образования по месту нахождения объекта.

Под обложение этим налогом подпадают *две категории объектов*:

– объекты недвижимого имущества, находящиеся на территории Российской Федерации, представленного жилыми домами, квартирами, дачами, гаражами и машино-местами, едиными недвижимыми комплексами, объектами незавершенного строительства и иными объектами недвижимого имущества (помещениями, зданиями и т. д.);

– доли в праве собственности на перечисленные объекты недвижимого имущества.

По общему правилу, *налоговой базой* выступает кадастровая стоимость объекта недвижимости, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с начала налогового периода, коим выступает календарный год. Однако в отношении отдельных видов объектов недвижимости налоговым законодательством устанавливаются отдельные правила определения налоговой базы, которые сводятся к корректировке кадастровой стоимости на фиксированное количество единиц, характеризующих физическую величину или стоимость объекта налогообложения. В частности, в отношении:

– квартиры или части жилого дома налогооблагаемая база определяется как кадастровая стоимость квартиры или части дома, уменьшенная

на величину кадастровой стоимости 20 м² общей площади этой квартиры или части жилого дома;

– комнаты или части квартиры налогооблагаемая база определяется как кадастровая стоимость комнаты или части квартиры, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 10 м² площади этой комнаты или части квартиры;

– жилого дома налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 м² общей площади этого жилого дома;

– единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы один жилой дом, определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на 1 млн рублей.

При этом, если вышеперечисленные объекты налогообложения находятся в собственности физических лиц, имеющих трех и более несовершеннолетних детей, налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 5 м² общей площади квартиры, площади части квартиры, комнаты и 7 м² общей площади жилого дома, части жилого дома в расчете на каждого несовершеннолетнего ребенка.

Ставки налога находятся в зависимости от категории объектов недвижимости и налоговой базы определяются местными представительными органами или представительными органами городов федерального значения в следующих максимальных пределах, которые определены федеральным налоговым законодательством:

1) 0,1 % в отношении:

– жилых домов, частей жилых домов, квартир, частей квартир, комнат;

– объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом;

– единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом;

– гаражей и машино-мест;

– хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 м² и которые расположены на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

2) 2 % в случае, если объект недвижимого имущества образован в результате раздела объекта недвижимого имущества, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн рублей;

3) 0,5 % в отношении прочих объектов налогообложения.

Льготы по данному имущественному налогу чаще всего предоставляются с учетом социальных критериев (инвалидность, достижение пенсионного возраста, особые заслуги перед обществом и государством и т. п.).

Поскольку налогоплательщиками по налогу признаются физические лица, которым принадлежат объекты налогообложения на праве собственности, обязанность по исчислению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, возложена на налоговые органы. Для этого государством устанавливается система информационного обмена об объектах, подпадающих под налогообложение. Исполнение налоговой обязанности осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, на основании налогового уведомления в срок не позднее третьего квартала года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Стоит отметить, что в текущий момент сохраняется ситуация, при которой объемы бюджетных доходов, поступающих от этого налога, весьма незначительны. Прежде всего, это обусловлено разрывом между кадастровой и рыночной стоимостью облагаемых объектов недвижимости. При этом, учет и налоговое администрирование по данному налогу сопряжены со значительными материальными издержками.

ТОРГОВЫЙ СБОР

Плательщиками торгового сбора являются хозяйствующие субъекты – физические и юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность тех видов, к которым применяется данный сбор. При этом, соответствующая предпринимательская деятельность должна осуществляться с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества хотя бы один раз в течение квартала на территории того муниципалитета или города федерального значения, где введен торговый сбор.

Постановка плательщиков торгового сбора на налоговый учет, а также снятие их с налогового учета осуществляется в заявительном порядке путем направления им уведомления налоговому органу в срок, исчисляемый 5 днями с даты его получения налоговым органом. В аналогичный срок с момента постановки плательщика на налоговый учет налоговый орган направляет ему соответствующее свидетельство.

От уплаты торгового сбора освобождаются:

– индивидуальные предприниматели, находящиеся на патентной системе налогообложения;

– налогоплательщики, находящиеся на специальном налоговом режиме в виде ЕСХН в отношении торговых видов предпринимательской деятельности с использованием соответствующих объектов.

Объектом обложения признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор.

В связи с этим налоговым законодательством определены конкретные виды деятельности и имущественные объекты, в отношении которых устанавливается данный сбор. Торговым сбором облагается не любая предпринимательская деятельность торгового характера, а лишь:

- торговая деятельность с использованием разнообразных (стационарных, нестационарных) объектов торговых сетей;
- отпуск товаров со склада;
- деятельность по организации розничных рынков.

Ставки торгового сбора определены в расчете на объект осуществления торговли, либо в зависимости от его площади.

Федеральным налоговым законодательством определены предельные размеры ставок сбора, исчисляемых в рублях за один налоговый период, коим является один календарный квартал.

На объект организации торговли, имеющий площадь торгового зала более 50 м², ставка сбора устанавливается из расчета на 1 м², а на объект организации, не имеющий торгового зала, – из расчета на объект осуществления торговли. При этом с учетом особенностей налогового законодательства ставка сбора не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании или в городе федерального значения, в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца. В том случае, если патентная система налогообложения по некоторым видам торговли не применяется, для целей торгового сбора учитывается предельная ставка по розничной торговле.

Ставка сбора, установленного в отношении деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 рублей на 1 м² его площади. Указанная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, определенный на соответствующий календарный год.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Кто являются плательщиками торгового сбора?
2. Кто освобождается от уплаты торгового сбора?
3. Что является объектом обложения торговым сбором?
4. Кто являются плательщиками земельного налога?

5. Земельный кадастр и его значение в налогообложении земли.
6. Порядок и сроки уплаты земельного налога организациями.
7. Плательщики налога на имущество физических лиц.
8. Порядок исчисления налога на имущество физических лиц.
9. Какое экономическое содержание местных налогов?
10. Какие льготы предусмотрены для местных налогов?

РАЗДЕЛ 14. НАЛОГИ В МЕЖДУНАРОДНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЯХ

Налогообложение является важнейшим источником получения доходов большинства стран мира. В настоящее время без формирования налоговой системы и налоговой политики невозможно представить государства, в законодательстве которых закрепляются принципы, способы и методы налогообложения, которые могут иметь как общие черты, так и существенно отличающиеся.

Одним из таких принципов является деление всех налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов, что обуславливает особенности определения объектов налогообложения, формирования налоговой базы, применения конкретной налоговой ставки и иных элементов налогообложения.

Другим принципом, закрепленным в международных договорах и соглашениях между странами, является устранение двойного налогообложения за один и тот же объект налогообложения. Однако стоит отметить, что данный принцип работает только при наличии двухстороннего нормативного регулирования этого вопроса.

Следующий принцип, которым руководствуются при разработке налоговой политики подавляющее большинство стран, – это противодействие уклонению от уплаты налогов, т. е. налоговая система каждого государства предусматривает необходимость формирования системы контроля за правильностью, своевременностью и полнотой уплаты налогов, а также меры ответственности за совершение правонарушений в сфере налогообложения.

Сами по себе налоговые системы разных стран отличаются друг от друга по количеству и разновидностям налогов, правилам их взимания, принципам формирования, нормам ответственности и т. д., что обусловлено уровнем экономики, а также административными, географическими, политическими и иными особенностями государства.

При этом часть основных элементов налогов, таких как налоговая ставка, налоговая база, объект и субъект налогообложения, а также порядок исчисления и уплаты налогов используются при формировании большинства налогов в мировой практике.

С точки зрения механизма действия и взимания налогов, а также возложения конечной налоговой нагрузки (как и в российской налоговой системе) все налоги, используемые в мировой практике, делятся на прямые и косвенные. В первом случае налоговое бремя возлагается на налогоплательщика (налоги на имущество, прибыль, доходы), а во втором – на конечного покупателя, хотя само обязательство по уплате на-

лога также возложено и на налогоплательщика (акцизы, НДС, пошлины).

Виды налоговых ставок отличаются в зависимости от налоговой системы. Так, в одних странах часто используются прогрессивные шкалы налогообложения, в других – твердые налоговые ставки, однако в большинстве налогов применяются пропорциональные адвалорные ставки налогообложения. Применение положительного опыта налогообложения зарубежных стран может значительно повысить собираемость налогов, стимулировать экономику государства, а также повысить качество и уровень налогового контроля.

В мировой практике существуют отдельные типы налогов, которые, несмотря на различия в названиях, используемых ставках и иных элементах налогообложения, имеют схожие объекты, субъекты и механизмы взимания, а также идентичное воздействие на экономику государства в целом.

НАЛОГ С ПРОДАЖ

Во многих странах данный налог более известен как НДС, который включается в стоимость товара, в результате чего конечная налоговая нагрузка возлагается на покупателя. При этом в одних странах налог с продаж платит производитель, в других – розничный покупатель, в третьих – все продавцы на каждой стадии реализации. Так, в России и Франции данный вид налога платится при каждом факте реализации товара, а в США – однократно, при розничной продаже, при этом ставки налога в зависимости от штата могут существенно различаться.

ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ

Так называемый иностранный аналог российского НДФЛ, включающий в себя заработную плату, доходы с продажи товаров, имущества и иные выплаты, получаемые физическими лицами в результате осуществления трудовой деятельности. Как правило, данный вид налога предусматривает использование различных льгот, в том числе в виде вычетов, уменьшающих налоговую базу. При этом во многих развитых странах налог имеет прогрессивную шкалу налогообложения и является основным источником формирования бюджета государства, что также влияет на особый порядок налогового контроля и администрирования данного налога.

НАЛОГ НА СОСТОЯНИЕ, НАСЛЕДОВАНИЕ И ДАРЕНИЕ

Данный тип налогообложения также является распространенным в налоговых системах различных стран. В России налог за наследование и дарение заменяют государственные пошлины. При этом применяемая

в Российской Федерации процентная ставка, по сравнению с США и другими западными странами, где уплачиваются аналогичные налоги, значительно меньше. Налог за передачу имущества в пользу наследников может взиматься как при жизни владельца, так и после его смерти. При этом налогом могут облагаться и наследники, и наследодатели (налог на состояние или богатство). Как правило, данный вид налога способствует реализации социальной функции с целью перераспределения ресурсов наиболее состоятельных лиц и восстановления справедливости.

Данные виды налогов могут предусматривать двойное налогообложение в связи с отсутствием гражданства или статуса резидента у наследников.

НАЛОГ НА ПРИРОСТ КАПИТАЛА

Данный налог уплачивают физические и юридические лица за доходы от инвестиционной деятельности, благодаря которым формируется прирост капитала.

Данный тип налога либо выделяется в отдельный самостоятельный налог, например, в Сингапуре и Индии, либо включается в состав других налогов, таких как налог на прибыль или НДФЛ, что свойственно налоговой системе РФ. Стоит отметить, что часть стран (Кипр, Мальта и др.), частично освобождают прирост капитала от налогообложения, формируя благоприятный инвестиционный климат. В связи с этим определение объекта налогообложения в виде прироста капитала и его обособление от других доходов является важнейшей задачей налогоплательщиков и органов, осуществляющих налоговый контроль.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ КОРПОРАЦИЙ И ИХ АКЦИОНЕРОВ

Данный налог взимается с прибыли самостоятельных юридических лиц, являющимися обособленными частями корпораций. Он предусматривает возможность формирования консолидированных групп налогоплательщиков, благодаря которым происходит взаимозачет внутригрупповых хозяйственных операций, формируется единая налоговая отчетность, и подается единая декларация. Данный вид налога предусматривает различные подходы к определению налоговой базы при прямых и портфельных инвестициях. Чаще всего при корпоративных налогах на прибыль применяется схема, когда компания облагается налогом согласно своей прибыли, а распределяемые дивиденды облагаются налогом в составе прибыли или дохода акционера без учета налогов, уплаченных компанией. При этом могут использоваться оба подхода, когда налогом облагается и прибыль корпорации, и доходы от

распределения дивидендов. При этом сам факт двойного налогообложения может регулироваться путем создания механизмов зачетов и освобождений. Так, в российском аналоге налога на прибыль корпораций доходы в виде дивидендов являются внереализационными, и с них удерживается и перечисляется в бюджет налог организацией, распределяющей дивиденды, которая выступает по отношению к держателю акций налоговым агентом. После чего инвестору поступают доходы в чистом виде за вычетом налога, которые, соответственно, не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль.

В некоторых странах с целью ухода от двойного налогообложения применяются нулевые ставки на доходы, полученные в виде дивидендов, в других применяется налоговый вычет, уменьшающий налоговую базу на сумму ранее полученных дивидендов. Импутационная система с переменным зачетом, при которой сумма налогового зачета зависит от размера уплаченного налога, может применяться либо в рамках национальной налоговой системы, либо при наличии международных соглашений.

ФЕДЕРАЛЬНОЕ И МЕСТНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Большинство стран мира, как и Россия, имеют многоуровневую налоговую систему, включающую в себя федеральные налоги и самостоятельные налоговые системы в пределах регионов, штатов, городов и т. д. При этом многоуровневая налоговая система не исключает внутреннего двойного налогообложения, а также и внутреннего перемещения доходов и резидентства в рамках единого государства.

Устранение двойного налогообложения осуществляется в рамках нормативно-правового регулирования путем внедрения различных взаимозачетов и вычетов. При этом освобождение от двойного налогообложения местными и федеральными налогами может распространяться только на резидентов этих стран. И даже международные соглашения могут регулировать только федеральное законодательство в части устранения двойного налогообложения, при этом региональные налоги налогоплательщик все равно уплачивать обязан вне зависимости от того, производил ли он плату за этот объект налогообложения либо нет.

ПРАВИЛА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕРЕЗИДЕНТОВ

Взимание налогов с нерезидентов основано на принципе налогообложения у источника, т. е. из доходов, получаемых лицом в конкретной стране. С целью удобства налогового администрирования в отношении нерезидентов, как правило, применяется пропорциональная шкала налогообложения, т. к. взыскание недоимки с лиц, находящихся на терри-

тории иностранного государства, достаточно трудоемкий процесс. С целью облегчения процесса взимания налоговых платежей удержание налога осуществляется в момент перечисления денежных средств нерезиденту.

Взимание налогов с нерезидентов в момент перечисления им дохода является намного более удобным механизмом, нежели попытки истребования недоимок по налогам с территории иностранных государств. В соответствии со ст. 7 Модельных налоговых конвенций Организации экономического сотрудничества и развития и ООН доходы нерезидентов, осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства, при расчете налогов должны уменьшаться на величину понесенных расходов. Таким образом, при наличии на территории государства постоянного представительства нерезидента предусматривается возможность уплаты им налогов самостоятельно с учетом понесенных расходов и с обязательной подачей налоговой декларации. При этом налог за отдельные виды услуг (например, консультационные) даже при наличии постоянного представительства в зависимости от требований национального законодательства может взиматься как с учетом затрат, так и с самого дохода путем удержания суммы налога у источника.

При налогообложении недвижимого имущества во многих странах предусматривается возможность учета расходов в виде амортизации, процентов по займу и иных расходов, связанных с этой недвижимостью.

При разработке национальных налоговых систем многие страны применяют опыт налогообложения экономически развитых государств, с учетом особенностей экономической и политической ситуации, а также культурных традиций.

Совокупность положений национального налогового законодательства, регулирующих международные отношения в области налогового права, представляет собой международное налогообложение, которое возникает в результате взимания налогов одновременно в нескольких странах.

В одних странах применяется практика освобождения резидентов от налогов, полученных за пределами государства, в других – облагаются даже доходы нерезидентов, полученные за пределами территории страны.

Большинство международных договоров и соглашений имеет приоритет над национальными нормативными правовыми актами в области налогового права и формируют базовые принципы налогообложе-

ния, действующие во многих странах мира, благодаря которым налогоплательщики освобождаются от налоговых обязательств, которые уже уплачены ими на территории иных стран.

Регулирование вопросов двойного налогообложения постоянно совершенствуется, в том числе в части создания препятствий для уклонения от уплаты налогов.

В Конституции РФ принципы и нормы международного права определены в качестве одной из основ правового регулирования, применяемого в судебной практике.

В этих нормах содержатся основополагающие императивные нормы международного права, в соответствии с которыми строятся налоговые системы государств.

В качестве вспомогательных источников международного налогового права выступают различные доктрины, рекомендации и иные акты международных организаций.

Налоговое законодательство в различных странах существует либо в виде отдельных законов, регулирующих каждый налог, либо в виде свода законов, регулирующих налогообложение, кодифицированных в отдельном нормативном правовом акте (например, в НК РФ). Вопросы налогообложения, не регулируемые международным правом, определяются нормами национального законодательства, в котором устанавливаются конкретные величины и порядок действия элементов налогов, а также механизмы их учета.

Для понимания возможности влияния национального налогового законодательства на регулирование налогообложения в отдельных странах, необходимо рассмотреть примеры их налоговых систем.

Налоговая система США по своему федеративному устройству имеет общие черты с российской и состоит из трех уровней: федеральный уровень, уровень штатов и муниципальный уровень.

Федеральные налоги имеют прогрессивную шкалу налогообложения, а некоторые региональные и местные – регрессивную. При этом каждый штат вправе самостоятельно устанавливать налоги, в том числе по объектам налогообложения, за которые уже взимаются федеральные налоги. Прямые налоги, по сравнению с косвенными, имеют куда больший удельный вес нежели в России. Страховые взносы часто уплачиваются самими работниками компаний.

Основными налогами являются личный подоходный налог, поимущественный налог для физических лиц и компаний, корпорационный налог для компаний, акцизы, налог с продаж, налоги на оплату труда (страховые взносы), налог на ликвидацию безработицы.

Налоговая нагрузка США является одной из самых низких среди развитых стран мира, что обусловлено низкими социальными гарантиями граждан.

Налоговая система Канады также является трехуровневой (федеральный, провинциальный и уровень муниципалитетов), в которой преобладают прямые налоги. Помимо НДС на провинциальном уровне в стране взимается налог с продаж. В Канаде установлены высокие ставки акцизов. Основными налогами являются налог на личный доход, акцизы, НДС, налог на продажи, налог на прибыль коммерческих структур, налог на недвижимую собственность юридических и физических лиц.

Налоги на доходы населения и коммерческих структур имеют прогрессивную ставку налогообложения и взимаются отдельно на федеральном и провинциальном уровне. В стране предусмотрен сложный механизм подачи налоговой декларации, предусматривающий необходимость большого объема сведений, справок и документов, что провоцирует потребность на рынке труда большого количества налоговых консультантов, необходимых для оказания услуг по оптимизации налоговой нагрузки.

Цены на товары в магазинах и местах общественного питания указаны без учета налога с продаж, который составляет от 11 до 13 %.

Налоговая система Германии является одной из самых сложных в международной практике в связи с большим количеством локальных нормативных правовых актов и инструкций, регламентирующих и регулирующих вопросы налогообложения. Данная система также способствует распространению большого рынка услуг в части налогового и финансового консультирования, аудита и адвокатских услуг.

Основным законом в области налогового права является Порядок взимания налогов. Основными налогами являются подоходный налог для физических лиц, корпоративный налог и промышленный налог для юридических лиц, налоги на землю, дарение, наследство, с приобретения недвижимого имущества и НДС. Самым существенным налогом является подоходный, имеющий прогрессивную шкалу налогообложения, достигающую 53 %.

Французская налоговая система является двухуровневой и одной из самых стабильных в мире. Именно во Франции впервые придумали НДС. Налоговые ставки в стране ежегодно меняются, исходя из экономической ситуации. Основными налогами являются налог на недвижимое имущество, подоходный налог для физических лиц, налог на при-

быль юридических лиц, общий социальный налог, солидарный налог на состояние, НДС, надбавка на бензин, акциз, сборы на регистрацию услуг, марки, операции на бирже.

Органы местного самоуправления могут дополнительно взимать налоги на землю, жилье, профессиональный налог на частную экономическую практику, автотранспортный налог, сборы на электричество, за смену владельца собственности.

Налоговая система Великобритании также является двухуровневой и делится на уровни центрального правительства и местных правительств.

Центральное правительство взимает подоходный налог, НДС, акцизы, корпоративный налог, гербовый сбор, взносы на социальное страхование. На местном уровне – налог на недвижимость коммерческой сферы, сборы за уличные парковки, государственные гранты и др.

Основным налогом, как и во многих развитых странах, является подоходный, который имеет прогрессивную шкалу, достигающую 40 %. Налоговый период по большинству налогов длится с 6 апреля по 5 апреля следующего года.

Налоговая система Китая имеет достаточно высокий уровень налоговой нагрузки и предусматривает 25 налогов, разделенных на 8 групп:

1. Косвенные налоги (НДС, налоги с продаж, на предпринимательскую деятельность и на потребление).

2. Налоги на прибыль китайских предприятий, иностранных предприятий, подоходный налог для населения.

3. Ресурсные сборы (ресурсный налог и налог за пользование землями в городских поселениях).

4. Налоги и сборы целевого назначения.

5. Имущественные платежи (имущественный налог, налог на недвижимость и на наследство).

6. Налоги на определенные операции или действия (операции с ценными бумагами, передача имущества и гербовый сбор).

7. Налоги сельскохозяйственной сферы.

8. Таможенные пошлины.

Налоговая система Японии представляет собой двухуровневую структуру налогообложения. При этом на местном уровне налоговые поступления составляют больший объем, чем сумма налога, поступающая в государственный бюджет.

Центральным правительством установлены подоходный налог (ставка от 5 до 40 %), налоги на прибыль предприятий (от 22 до 30 %),

на дарение и наследование, на потребление, акцизы, государственные пошлины и др.

К местному налогообложению относятся налог за право проживания в префектуре, местный налог на потребление, налог на покупку недвижимости, акцизы, налог на автотранспорт и др.

Налог за право проживания на территории префектуры или муниципалитета по своей структуре является местным видом подоходного налога для физических лиц и налога на прибыль организаций.

Сравнивая налоговые системы разных стран, можно отметить, что каждая из них развивалась по собственному пути. Все государства имеют собственную историю, устои и вековые традиции, поэтому их экономические системы в целом формировались в разных условиях, что наложило отпечаток на принципы построения налоговых систем, на взаимоотношения между властями страны и налогоплательщиками.

Страны восточной Азии используют налогообложение с присущими только им специфическими особенностями. Это объясняется долгим «закрытием» от внешнего мира их государственных границ. Европейские страны довольно жестко относятся к налогоплательщикам в отношении обложения их доходов. Ставки по подоходному налогу для физических лиц и налогу на прибыль компаний могут достигать до 40 и даже 50 % по прогрессивной шкале налогообложения. Налоговые системы стран Европы можно охарактеризовать высокой нагрузкой. По этой причине многие европейские производители предпочитают размещать свои производственные мощности в оффшорных зонах, которые обладают более либеральной системой налогообложения. Эти зоны позволяют компаниям оптимизировать налогообложение, снизить налоговую нагрузку и облегчить ведение внутреннего налогового учета.

Налоговые системы стран Европы в большинстве случаев обладают сложной разветвленной структурой и громоздкой нормативной базой, поэтому в них широко развито налоговое консультирование и деятельность юристов, ведь далеко не каждый налогоплательщик может самостоятельно разобраться во всем разнообразии законодательных актов в сфере налогообложения. С этой стороны налоговые системы, например, Китая и Японии обладают большей гибкостью и адаптивностью к нестабильным условиям в экономике.

Налоговые системы США и России обладают более низкой налоговой нагрузкой – от 30 до 35 % ВВП. Но в отличие от США, стран Европы и Азии российские налоги на доходы физических лиц и прибыль предприятий не рассчитываются по прогрессивной шкале, а имеют

единую налоговую ставку вне зависимости от величины налогооблагаемой базы.

При сравнении налоговых систем разных государств можно выделить и определенные сходства. Во многих странах налоговые системы имеют двух-, трех- или четырехуровневую структуру. Это объясняется тем, что современные государства имеют признаки федеративного устройства, т. е. когда одно государство разделяется на несколько областей, провинций, городских округов и другие территориальные образования. Отсюда и возникает необходимость в появлении нескольких уровней налогообложения, например, федеральный, региональный и местный, поэтому часто налоги распределяются по разным уровням бюджета страны. В большинстве случаев территориальные образования имеют право на установление собственных налогов при условии соблюдения федерального законодательства.

Разделение налогообложения страны на несколько уровней выполняет прежде всего распределительную функцию. Во-первых, это позволяет обеспечить бюджеты территориальных образований, дает им некоторую степень автономии при решении внутренних проблем. Во-вторых, разветвленная система налоговых органов по стране позволяет лучше контролировать процесс взимания налогов и сборов и, соответственно, более эффективно пополнять государственный бюджет.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Обозначьте общераспространенные критерии определения статуса налогоплательщика.
2. Какие существуют способы учета доходов в общемировой практике?
3. Назовите принципы международного налогообложения.
4. Охарактеризуйте стратегии сотрудничества стран в системе международного налогового права.
5. Перечислите источники международного налогового права.
6. Каковы правила налогообложения нерезидентов?
7. Определите роль международного договора в системе налогового права.
8. Дайте характеристику налогам на состояние, наследование и дарение.
9. Дайте краткую характеристику налоговой системе Японии.
10. Проведите сравнительный анализ налоговых систем зарубежных стран с российской системой.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Учебное пособие «Налоги и налогообложение» направлено на формирование компетенций у обучающихся в части, касающейся способности:

- оперировать основными понятиями и категориями в сфере налогообложения;
- анализировать и толковать нормы налогового и бюджетного права;
- давать юридическую оценку фактам и обстоятельствам;
- анализировать влияние экономических явлений, процессов и институтов на финансово-хозяйственную деятельность;
- принимать обоснованные юридические решения в соответствии с действующим законодательством в сфере налогов, бюджета и финансов;
- выявлять причины и условия, способствующие совершению преступлений и иных правонарушений в сфере налогообложения, предлагать меры по их предупреждению;
- ориентироваться в методологических основах налоговой и финансовой систем, бюджетного устройства Российской Федерации;
- анализировать процессы формирования, перераспределения и использования финансов на уровне национальной экономики;
- определять роль налогов в этом процессе;
- ориентироваться в специфике контрольной работы налоговых органов по выявлению и пресечению нарушений законодательства, а также их взаимосвязи с органами внутренних дел;
- понимать роль, сущность и функции основных видов налогов, особенности Федеральной налоговой службы как администратора доходов бюджета.

Данное учебное пособие предназначено для использования в образовательном процессе в качестве основной литературы в ходе преподавания дисциплины «Налоги и налогообложение» по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность, а так же в качестве дополнительной литературы при преподавании дисциплин «Налоговое право», «Финансово-кредитная система», «Экономика» по специальностям 40.05.01 Правовое обеспечение национальной безопасности, 40.05.02 Правоохранительная деятельность и направлениям подготовки 40.03.02 Обеспечение законности и правопорядка, 40.03.01 Юриспруденция. Материалы могут быть полезны преподавателям, аспирантам (адъюнктам), студентам (курсантам) юридических вузов и практическим работникам, желающим повысить свои знания в области налогообложения.

Использование учебного пособия позволит повысить эффективность усвоения учебного материала, будет способствовать формированию указанных выше компетенций у обучающихся, обеспечит выработку навыков анализа этапов образования, перераспределения и использования доходов на уровне национальной экономики и роли налогообложения в этих процессах, координации надзорной работы государственных органов по выявлению и пресечению нарушений законодательства о налогах.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993, с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 г.) // *Собрание законодательства Российской Федерации*. – 2020. – № 32. – ст. 445.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // *Собрание законодательства Российской Федерации*. – 1998. – № 31. – ст. 1270.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // *Собрание законодательства Российской Федерации*. – 2000. – № 32. – ст. 3340.
4. Лесной кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 04 декабря 2006 г. № 200-ФЗ // *Собрание законодательства Российской Федерации*. – 2006. – № 50. – ст. 5278.
5. Федеральный закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» // *Собрание законодательства Российской Федерации*. – 2002. – № 2. – ст. 133.
6. Постановление Правительства РФ от 20 марта 2023 г. № 437 «О применении в 2023 году ставок платы за негативное воздействие на окружающую среду» // *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2023. – № 14. – ст. 2423.

НАУЧНАЯ ЛИТЕРАТУРА И МАТЕРИАЛЫ ПЕРИОДИЧЕСКОЙ ПЕЧАТИ

1. Абдусаламова М. Ш. Государственная пошлина как юридическая категория / М. Ш. Абдусаламова // *Вестник ПензГу*. – 2020. – № 4 (32). – С. 86–88.
2. Абжамилова А. Ш. Проблемы налогообложения в Кыргызской Республике и пути их решения / А. Ш. Абжамилова, К. М. Кылычбек, А. Файзулдаева // *Актуальные вопросы современной экономики*. – 2022. – № 2. – С. 332–341.
3. Агафонова А. А. Реформирование социальных фондов Российской Федерации / А. А. Агафонова, К. Р. Мухаметшина // *Экономика и социум*. – 2022. – № 12-1 (103). – С. 1242–1248.
4. Балакин Р. В. Обзор ряда научных публикаций и судебных решений в части законодательных новаций по налогу на имущество организаций / Р. В. Балакин // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. – 2022. – № 12 (255). – С. 76–80.

5. Булаев Д. Д. К вопросу о проблемах применения специальных налоговых режимов субъектами малого предпринимательства / Д. Д. Булаев // Вопросы российской юстиции. – 2022. – № 18. – С. 572–580.
6. Горева Д. Ш. Особенности правовой природы таможенных пошлин / Д. Ш. Горева // Молодой ученый. – 2020. – № 43 (333). – С. 179–181.
7. Еловацкая Т. А. Налог на прибыль организаций: оценка динамики и особенности механизма его оптимизации в РФ / Т. А. Еловацкая, И. В. Оробинская, Л. В. Брянцева // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 1. – С. 37–48.
8. Ербатков А. А. Слияние пенсионного фонда России и фонда социального страхования / А. А. Ербатков, Д. А. Бадлуев // Экономика и социум. – 2022. – № 12-1 (103). – С. 1258–1261.
9. Лебедева Л. Н. Внебюджетные фонды и их роль в экономике государства / Л. Н. Лебедева // Экономика и социум. – 2016. – № 1 (20). – С. 579–584.
10. Малахов Е. М. Сравнительный анализ систем Германии и Сингапура / Е. М. Малахов, А. Р. Яковлева // Научный электронный журнал Меридиан. – 2022. – № 1 (63). – С. 147–149.
11. Моисеева В. Ю. Налог на профессиональный доход в системе специальных налоговых режимов / В. Ю. Моисеева, А. В. Моисеев // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. – 2022. – № 1 (48). – С. 28–33.
12. Мунгалова М. С. Актуальные проблемы реконструкции обязательства по налогу на прибыль организаций / М. С. Мунгалова // Вопросы российской юстиции. – 2021. – № 15. – С. 917–928.
13. Налоговые и таможенные платежи: учебное пособие / И. А. Майбуров [и др.]. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2017. – 129 с.
14. Петросян Е. Г. Особенности налогообложения прибыли организаций в Грузии и возможность применения данной модели в Армении / Е. Г. Петросян // Регион и мир. – 2022. – Т. 13. – № 1. – С. 105–108.
15. Пивоварова Н. В. Упрощенная система налогообложения: преимущества и ограничения для малого и среднего бизнеса / Н. В. Пивоварова, Н. Д. Стеба // Управленческий учет. – 2022. – № 5–1. – С. 93–101.
16. Романенко О. Н. Налог на прибыль в России: проблемы и перспективы совершенствования / О. Н. Романенко, А. В. Рыбак, Г. А. Артеменко // Спутник высшей школы. – 2021. – № 5. – С. 17–24.
17. Рябова К. А. Система социального страхования и социального обеспечения в России / К. А. Рябова // SAF. – 2020. – № 19. – С. 41–46.

18. Семенова Г. Н. Транспортный налог, как доходный источник субъектов РФ / Г. Н. Семенова // Вестник Московского государственного областного университета. – 2022. – № 2. – С. 111–115.

19. Сенотрусова С. В. Таможенные платежи во внешнеторговых операциях: учебник для вузов / С. В. Сенотрусова, В. Г. Свиныхов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Юрайт, 2023. – 253 с.

20. Цареградская Ю. К. Налог на игорный бизнес: особенности правового регулирования в России / Ю. К. Цареградская // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. – 2018. – № 9. – С. 125–131.

21. Ярославцева Е. А. Сравнительный анализ налоговых систем Российской Федерации и Германии / Е. А. Ярославцева, И. В. Сазонова // Актуальные исследования. – 2022. – № 22 (49). – С. 85–87.

ИНТЕРНЕТ-РЕСУРСЫ

1. Крупнейшие налогоплательщики: критерии признания, особенности учета и отчетности [Электронный ресурс]. URL: <https://sbis.ru/articles/ereport> (дата обращения: 11.11.2023).

2. Приказ ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ (ред. от 11.06.2021) «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@ [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.gov.ru> (дата обращения: 11.11.2023).

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Редактура, компьютерная верстка *Е. Н. Хариной*

Подписано в печать 29.02.2024. Формат 60x84 1/16
Печать трафаретная. Бумага офисная
Усл. печ. л. 10,0. Уч.-изд. л. 10,0
Тираж 58 экз. Заказ № 13

Типография научно-исследовательского
и редакционно-издательского отдела
Уральского юридического института МВД России

620057, Екатеринбург, ул. Корепина, 66