



**УЧЕБНИК / для вузов**

# **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

**Под редакцией  
М. В. Романовского, О. В. Врублевской**

**5-е издание**

**Рекомендовано Министерством общего и профессионального  
образования РФ в качестве учебника для студентов  
высших учебных заведений**



[300.piter.com](http://300.piter.com)

**Издательская программа  
300 лучших учебников для высшей школы  
в честь 300-летия Санкт-Петербурга  
осуществляется при поддержке Министерства образования РФ**

** ПИТЕР®**

**Москва • Санкт-Петербург • Нижний Новгород • Воронеж  
Ростов-на-Дону • Екатеринбург • Самара • Новосибирск  
Киев • Харьков • Минск**

**2006**

ББК 65.9(2)261.413я7  
УДК 336.22(075)  
Н23

**Н23. Налоги и налогообложение. 5-е изд. / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — СПб.: Питер, 2006. — 496 с.: ил. — (Серия «Учебник для вузов»).**

ISBN 5-469-01038-4

Вы держите в руках пятое издание учебника по налогам и налогообложению, в котором учтены последние изменения российского законодательства. В книге даются основы теории налогообложения и налогового права, раскрываются структура и принципы построения налоговой системы Российской Федерации, изложен порядок исчисления и уплаты налогов. Можно отметить три отличительные особенности пятого издания: во-первых, наряду с изложением практики налогообложения дается анализ существующих проблемных вопросов, нестыковок в законодательстве, предлагаются возможные пути их решения; во-вторых, с учетом тенденций глобализации налогообложения рассматриваются налоговые системы целого ряда зарубежных индустриальных стран, а также стран СНГ, обобщается прогрессивный опыт; в-третьих, в последней главе учебника по материалам Министерства финансов РФ аккумулируются основные изменения налогообложения в России в среднесрочной перспективе, характеризуются цели предполагаемых законодательных новаций, их положительные и, возможно, негативные последствия.

Учебник предназначен для студентов экономических вузов всех форм обучения, аспирантов, преподавателей. Он будет также полезен широкому кругу читателей, интересующихся проблемами государственных финансов и налогообложения.

Рекомендовано Министерством общего и профессионального образования РФ в качестве учебника для студентов высших учебных заведений.

ББК 65.9(2)261.413я7  
УДК 336.22(075)

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

ISBN 5-469-01038-4

© ЗАО Издательский дом «Питер», 2006

# Оглавление

|                                                                                                                                                       |               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| <b>Введение .....</b>                                                                                                                                 | <b>9</b>      |
| <br><b>РАЗДЕЛ I. МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ<br/>И ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ .....</b>                                                        | <br><b>13</b> |
| <b>Глава 1. Основные направления развития теории налогообложения .....</b>                                                                            | <b>14</b>     |
| 1.1. Экономическое содержание налогов, его эволюция .....                                                                                             | 14            |
| 1.2. Функции налогов .....                                                                                                                            | 23            |
| 1.3. Элементы налога и основная налоговая терминология .....                                                                                          | 26            |
| 1.4. Классификация налогов .....                                                                                                                      | 33            |
| 1.5. Современные теории налоговых отношений .....                                                                                                     | 39            |
| 1.6. Налоговая политика в системе государственного регулирования<br>экономики .....                                                                   | 48            |
| 1.7. Основные тенденции развития налоговых систем индустриальных<br>стран .....                                                                       | 53            |
| Контрольные вопросы .....                                                                                                                             | 59            |
| Список литературы к главе 1 .....                                                                                                                     | 60            |
| <b>Глава 2. Генезис налогообложения в России .....</b>                                                                                                | <b>62</b>     |
| 2.1. Развитие налогообложения в Древней Руси .....                                                                                                    | 62            |
| 2.2. Налогообложение в России XVII–XIX вв. ....                                                                                                       | 69            |
| 2.3. Система налогообложения в России в начале XX в. ....                                                                                             | 79            |
| 2.4. Налогообложение в России периода НЭП .....                                                                                                       | 84            |
| 2.5. Налоги в условиях централизованного планирования<br>и управления экономикой .....                                                                | 89            |
| Контрольные вопросы .....                                                                                                                             | 92            |
| Список литературы к главе 2 .....                                                                                                                     | 93            |
| <br><b>РАЗДЕЛ II. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ<br/>В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ .....</b>                                                                    | <br><b>95</b> |
| <b>Глава 3. Общая характеристика и развитие налоговой системы Российской<br/>        Федерации, ее структура и основные принципы построения .....</b> | <b>96</b>     |
| 3.1. Экономические условия введения налоговой системы России<br>1992 г. ....                                                                          | 96            |
| 3.2. Законодательное регулирование налоговых отношений<br>в Российской Федерации .....                                                                | 99            |
| 3.3. Виды налогов в современной России и полномочия органов власти<br>в области налогообложения .....                                                 | 102           |



|                                                                                             |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.4. Роль налогов в формировании доходов бюджетов разных уровней ....                       | 105        |
| Контрольные вопросы .....                                                                   | 113        |
| Список литературы к главе 3 .....                                                           | 113        |
| <b>РАЗДЕЛ III. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ .....</b>                                    | <b>115</b> |
| <b>Глава 4. Налог на прибыль организаций .....</b>                                          | <b>116</b> |
| 4.1. Экономическое содержание прибыли и развитие систем<br>ее налогообложения .....         | 116        |
| 4.2. Плательщики налога на прибыль .....                                                    | 124        |
| 4.3. Объект налогообложения и налоговая база по налогу<br>на прибыль .....                  | 125        |
| 4.4. Ставки, порядок исчисления и сроки уплаты налога<br>на прибыль .....                   | 133        |
| 4.5. Особенности определения доходов и расходов финансовых<br>посредников .....             | 137        |
| 4.6. Особенности налогообложения иностранных организаций .....                              | 151        |
| 4.7. Налоговый учет в системе налогообложения .....                                         | 155        |
| Контрольные вопросы .....                                                                   | 161        |
| Список литературы к главе 4 .....                                                           | 162        |
| <b>Глава 5. Налогообложение имущества предприятий .....</b>                                 | <b>164</b> |
| 5.1. Налог на имущество организаций .....                                                   | 164        |
| 5.2. Транспортный налог .....                                                               | 169        |
| Контрольные вопросы .....                                                                   | 173        |
| Список литературы к главе 5 .....                                                           | 173        |
| <b>Глава 6. Платежи за природные ресурсы .....</b>                                          | <b>174</b> |
| 6.1. Значение платежей за природные ресурсы .....                                           | 174        |
| 6.2. Платежи за пользование недрами .....                                                   | 177        |
| 6.3. Платежи за загрязнение окружающей среды .....                                          | 182        |
| 6.4. Сборы за пользование объектами животного мира<br>и водных биологических ресурсов ..... | 183        |
| 6.5. Водный налог .....                                                                     | 184        |
| 6.6. Земельный налог .....                                                                  | 186        |
| 6.7. Плата за пользование лесным фондом .....                                               | 190        |
| Контрольные вопросы .....                                                                   | 193        |
| Список литературы к главе 6 .....                                                           | 193        |
| <b>Глава 7. Налог на добавленную стоимость .....</b>                                        | <b>195</b> |
| 7.1. Экономическая роль налога на добавленную стоимость .....                               | 195        |
| 7.2. Плательщики налога на добавленную стоимость .....                                      | 197        |
| Объект обложения .....                                                                      | 197        |
| 7.3. Налоговая база .....                                                                   | 201        |
| 7.4. Ставки налога на добавленную стоимость, льготы по налогу .....                         | 203        |
| 7.5. Исчисление НДС и порядок его уплаты в бюджет .....                                     | 206        |

|                                                                                                                                     |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 7.6. Налогообложение экспортных операций .....                                                                                      | 210        |
| Контрольные вопросы .....                                                                                                           | 211        |
| Список литературы к главе 7 .....                                                                                                   | 212        |
| <b>Глава 8. Акцизы .....</b>                                                                                                        | <b>213</b> |
| 8.1. Фискальная значимость акцизов, их принципиальные отличия<br>от налога на добавленную стоимость. Виды подакцизных товаров ..... | 213        |
| 8.2. Плательщики акцизов и объект налогообложения .....                                                                             | 216        |
| 8.3. Ставки акцизов и определение налоговой базы .....                                                                              | 220        |
| 8.4. Порядок исчисления и уплаты акцизов .....                                                                                      | 223        |
| Контрольные вопросы .....                                                                                                           | 228        |
| Список литературы к главе 8 .....                                                                                                   | 228        |
| <b>Глава 9. Таможенные платежи .....</b>                                                                                            | <b>229</b> |
| 9.1. Экономическое содержание и структура таможенных платежей .....                                                                 | 229        |
| 9.2. Основные элементы и порядок уплаты таможенных налогов .....                                                                    | 232        |
| 9.3. Особенности исчисления таможенных налогов при различных<br>таможенных режимах .....                                            | 237        |
| Контрольные вопросы .....                                                                                                           | 241        |
| Список литературы к главе 9 .....                                                                                                   | 242        |
| <b>Глава 10. Налогообложение некоммерческих организаций .....</b>                                                                   | <b>243</b> |
| 10.1. Основные принципы и порядок налогообложения некоммерческих<br>организаций .....                                               | 243        |
| 10.2. Особенности исчисления налога на прибыль государственными<br>и муниципальными учреждениями (организациями) .....              | 250        |
| Контрольные вопросы .....                                                                                                           | 254        |
| Список литературы к главе 10 .....                                                                                                  | 254        |
| <b>РАЗДЕЛ IV. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ .....</b>                                                                                | <b>255</b> |
| <b>Глава 11. Характеристика специальных налоговых режимов .....</b>                                                                 | <b>256</b> |
| 11.1. Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей<br>(единый сельскохозяйственный налог) .....                        | 257        |
| 11.2. Упрощенная система налогообложения .....                                                                                      | 259        |
| 11.3. Система налогообложения в виде единого налога<br>на вмененный доход для отдельных видов деятельности .....                    | 264        |
| 11.4. Налогообложение при выполнении соглашений о разделе<br>продукции .....                                                        | 268        |
| Контрольные вопросы .....                                                                                                           | 271        |
| Список литературы к главе 11 .....                                                                                                  | 271        |
| <b>РАЗДЕЛ V. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ .....</b>                                                                               | <b>273</b> |
| <b>Глава 12. Налоги и сборы с физических лиц .....</b>                                                                              | <b>274</b> |
| 12.1. Экономическое содержание и структура налогов<br>с физических лиц .....                                                        | 274        |
| 12.2. Налог на доходы физических лиц .....                                                                                          | 277        |

|                                                                                              |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 12.3. Налоги на имущество физических лиц .....                                               | 284        |
| 12.4. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования<br>или дарения .....            | 286        |
| Контрольные вопросы .....                                                                    | 287        |
| Список литературы к главе 12 .....                                                           | 288        |
| <b>Глава 13. Другие налоги и сборы, взимаемые с юридических<br/>и физических лиц .....</b>   | <b>289</b> |
| Контрольные вопросы .....                                                                    | 292        |
| Список литературы к главе 13 .....                                                           | 292        |
| <b>РАЗДЕЛ VI. ЗНАЧЕНИЕ И ИСТОЧНИКИ ФОРМИРОВАНИЯ<br/>СОЦИАЛЬНЫХ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ .....</b> | <b>293</b> |
| <b>Глава 14. Платежи в социальные внебюджетные фонды .....</b>                               | <b>294</b> |
| 14.1. Значение и структура социальных внебюджетных фондов .....                              | 294        |
| 14.2. Единый социальный налог .....                                                          | 299        |
| Контрольные вопросы .....                                                                    | 305        |
| Список литературы к главе 14 .....                                                           | 305        |
| <b>РАЗДЕЛ VII. УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ.<br/>НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ .....</b>        | <b>307</b> |
| <b>Глава 15. Налоговое планирование на макроуровне .....</b>                                 | <b>308</b> |
| 15.1. Содержание, цели и виды налогового планирования .....                                  | 308        |
| 15.2. Этапы государственного налогового планирования .....                                   | 311        |
| 15.3. Методы планирования контингентов основных налогов .....                                | 318        |
| Контрольные вопросы .....                                                                    | 323        |
| Список литературы к главе 15 .....                                                           | 324        |
| <b>Глава 16. Налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта ....</b>               | <b>325</b> |
| 16.1. Понятие налогового планирования, его принципы<br>и классификация .....                 | 325        |
| 16.2. Стадии налогового планирования .....                                                   | 328        |
| 16.3. Международное налоговое планирование и оффшорный бизнес .....                          | 332        |
| 16.4. Учетная политика предприятия и оптимизация налоговых<br>платежей .....                 | 337        |
| 16.5. Планирование отдельных налогов .....                                                   | 338        |
| Контрольные вопросы .....                                                                    | 341        |
| Список литературы к главе 16 .....                                                           | 341        |
| <b>Глава 17. Налоговый контроль .....</b>                                                    | <b>343</b> |
| 17.1. Налоговый контроль в системе государственного финансового<br>контроля .....            | 343        |
| 17.2. Права и обязанности налогоплательщиков .....                                           | 347        |
| 17.3. Права и обязанности налоговых органов .....                                            | 351        |
| 17.4. Организация работы налоговых инспекций .....                                           | 356        |
| 17.5. Виды, методы, программы налоговых проверок .....                                       | 363        |
| 17.6. Виды ответственности за налоговые правонарушения .....                                 | 367        |

|                                                                                               |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 17.7. Налоговый контроль, осуществляемый другими административными структурами .....          | 375        |
| 17.8. Экономический анализ состояния расчетов с бюджетом .....                                | 377        |
| Контрольные вопросы .....                                                                     | 382        |
| Список литературы к главе 17 .....                                                            | 383        |
| <b>РАЗДЕЛ VII. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН .....</b>                                   | <b>385</b> |
| <b>Глава 18. Налоговые системы унитарных государств .....</b>                                 | <b>386</b> |
| 18.1. Налоговая система Франции .....                                                         | 386        |
| 18.2. Налоговая система Бельгии .....                                                         | 391        |
| 18.3. Налоговая система Японии .....                                                          | 392        |
| Контрольные вопросы .....                                                                     | 396        |
| Список литературы к главе 18 .....                                                            | 397        |
| <b>Глава 19. Особенности налоговых систем федеративных и конфедеративных государств .....</b> | <b>398</b> |
| 19.1. Содержание и основные принципы налогового федерализма .....                             | 398        |
| 19.2. Налоговая система США .....                                                             | 400        |
| 19.3. Налоговая система Канады .....                                                          | 404        |
| 19.4. Налоговая система Швейцарии .....                                                       | 405        |
| Контрольные вопросы .....                                                                     | 407        |
| Список литературы к главе 19 .....                                                            | 407        |
| <b>РАЗДЕЛ IX. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ СТРАН СНГ .....</b>                                           | <b>409</b> |
| <b>Глава 20. Особенности налоговых систем стран СНГ .....</b>                                 | <b>410</b> |
| 20.1. Необходимость, цели и задачи реформирования налогообложения в СНГ .....                 | 410        |
| 20.2. Республика Беларусь .....                                                               | 416        |
| 20.3. Украина .....                                                                           | 419        |
| 20.4. Республика Казахстан .....                                                              | 422        |
| 20.5. Республика Азербайджан .....                                                            | 426        |
| Контрольные вопросы .....                                                                     | 433        |
| Список литературы к главе 20 .....                                                            | 434        |
| <b>ВМЕСТО ЗАКЛЮЧЕНИЯ .....</b>                                                                | <b>435</b> |
| <b>Глава 21. Основные направления развития налоговой системы Российской Федерации .....</b>   | <b>436</b> |
| 21.1. Результаты налоговой реформы за период 2000–2004 гг. ....                               | 436        |
| 21.2. Перспективы развития налоговой системы РФ .....                                         | 440        |
| 21.3. Наиболее важные изменения налогового законодательства в июне-июле 2005 г. ....          | 448        |
| Контрольные вопросы .....                                                                     | 454        |
| Список литературы к главе 21 .....                                                            | 455        |

|                                                                                                                                                                                                                                                          |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Приложение 1. Налоговые ставки при исчислении транспортного налога, установленные ст. 361 НК РФ и Законом Санкт-Петербурга от 16.10.2002 г. № 487–53 «О транспортном налоге» (в редакции Закона Санкт-Петербурга от 11.11.2003 г. № 621–92) .....</b> | <b>456</b> |
| <b>Приложение 2. Основные различия земельного налога, регулируемого Законом РФ «О плате за землю» и главой 31 НК РФ .....</b>                                                                                                                            | <b>458</b> |
| <b>Приложение 3. Перечень целевых поступлений и целевого финансирования некоммерческих организаций, которые при их целевом использовании освобождаются от уплаты налога на прибыль .....</b>                                                             | <b>459</b> |
| <b>Приложение 4. Перечень налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц, установленных Налоговым кодексом РФ .....</b>                                                                                                                            | <b>461</b> |
| <b>Приложение 5. Содержание учетной политики предприятия .....</b>                                                                                                                                                                                       | <b>464</b> |
| <b>Приложение 6. Перечень типовых функций инспекций ФНС России с предельной численностью от 60 до 89 единиц, установленных приказом МНС РФ от 24.02.2004 г. № БГ-3–25/140 .....</b>                                                                      | <b>467</b> |
| <b>Приложение 7. Типовая структура инспекций ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня численностью более 250 человек ...</b>                                                                        | <b>479</b> |
| <b>Приложение 8. Классификация налогов некоторых государств – участников СНГ .....</b>                                                                                                                                                                   | <b>484</b> |
| <b>Краткий глоссарий .....</b>                                                                                                                                                                                                                           | <b>486</b> |
| <b>Именной указатель .....</b>                                                                                                                                                                                                                           | <b>489</b> |
| <b>Предметный указатель .....</b>                                                                                                                                                                                                                        | <b>490</b> |

# ВВЕДЕНИЕ

---

Учебная дисциплина «Налоги и налогообложение» является одной из важнейших при подготовке специалистов как в области государственных финансов, так и в сфере управления финансами хозяйствующих субъектов, бухгалтерского учета и аудита.

С момента выхода предыдущего (4-го) издания настоящего учебника прошло менее 2 лет. Тираж его полностью разошелся, но авторы не сочли возможным ограничиться только допечаткой и посчитали необходимым подготовить 5-е издание, значительно переработанное по сравнению с предыдущим.

Такое решение объясняется многими объективными причинами.

*Во-первых*, повышение требований к качеству высшего образования, разработка новых стандартов по подготовке «бакалавров» и «магистров» по направлению «Финансы» обусловили необходимость более детальной научно-методической проработки содержания учебника не только по обобщению теории и практики налогообложения, но также опыта индустриальных западных стран и стран СНГ.

*Во-вторых*, минувшие 2003 и 2004 гг. были не такими простыми для развития экономики России. При достаточно высоких темпах роста ВВП (7,3 и 7,1% соответственно в 2003 и 2004 гг.), росте инвестиций на 12,5 и 10,9% запланированный темп инфляции был существенно превышен и составил 12,0 и 11,7%. Судя по темпам инфляции за I полугодие 2005 г., ее заданные параметры будут также «успешно» перевыполнены.

Высокие мировые цены на нефть создали за этот период условия для формирования устойчивого первичного профицита бюджета (5,4% к ВВП на 01.04.2005 г.), существенного увеличения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней. Объем стабилизационного фонда значительно превысил его плановые ориентиры. Тем не менее темпы экономического роста несколько замедлились, а конкурентоспособность отечественной промышленности пока не увеличилась. Меры, принимаемые для развития малого и среднего бизнеса, оказались явно недостаточными. Не произошло существенного прорыва и в развитии инновационного сектора экономики. Более эффективное регулирование государством этих процессов потребовало и будет требовать в дальнейшем серьезных изменений в сфере налогообложения.

*В-третьих*, ряд правительственных административных решений, особенно в налоговой сфере и в отношениях собственности, создал определенный «кризис доверия» между правительством и бизнесом, что не способствовало росту инвестиционной активности и вызвало усиление оттока капитала.

*В-четвертых*, проведение реформ бюджетного процесса и вступление в силу с 1 января 2006 г. решений о разграничении расходных и доходных полномочий

между федеральным центром, субъектами Российской Федерации и муниципалитетами при наличии серьезных бюджетных ограничений, связанных с крупными дополнительными расходами в 2005 г. и последующих годах (монетизация, увеличение заработной платы в бюджетной сфере, рост гособоронзаказа и денежного довольствия военнослужащим, дополнительные инвестиционные проекты), должны сопровождаться надежным ростом поступлений доходов по всем уровням бюджетной системы.

Все это требует более «тонкой настройки» финансовой системы, и в частности такого ее важнейшего инструмента, как налогообложение, к постоянно изменяющимся внутренним и внешним факторам экономического развития России.

Налоговая реформа (2001–2005 гг.) в основном завершена. С 1 января 2006 г. произойдет окончательное законодательное оформление структуры налоговой системы России, т. е. наступает наконец период некоторой налоговой стабилизации, исключающий резкие изменения в виде введения или отмены новых налогов. Тем не менее предусмотрена дальнейшая «доводка» системы налогообложения как в части введения новых глав Налогового кодекса, касающихся налогообложения имущества граждан, разработки налоговых режимов свободных экономических зон и технопарков, так и реализации политики снижения налогового бремени и существенных изменений в налоговом администрировании. Поэтому в предлагаемом пятом издании учебника более подробно рассмотрены методологические и методические вопросы реализации налоговой реформы 2001–2005 гг. и многие проблемы налоговых новаций, ожидаемых в 2006 г. Поэтому в главе 21 настоящего учебника подробно освещены как главные достижения и противоречия налоговых реформ 2001–2005 гг., предложения МФ РФ о приоритетных направлениях дальнейшего реформирования налоговой системы в 2005–2006 гг., так и основные изменения в налоговом законодательстве, уже принятые в июне-июле 2005 г. Отметим, что реальные изменения в законодательстве практически всегда отличаются от предложений МФ РФ и Правительства, поскольку в них затрагиваются слишком большие и разнонаправленные интересы общества. Читателю следует учесть, что в главах учебника отражены правовые документы, действовавшие на 1 мая 2005 г., а в заключительной главе 21 (п. 21.3) дано обобщение изменений, которые произошли уже в процессе издания учебника, т. е. в июне-июле 2005 г.

Определенное отставание теоретических разработок в области налогообложения применительно к условиям современной России вызывает очевидные практические трудности как у непосредственных разработчиков налогового законодательства, депутатов Государственной думы, так и у хозяйствующих субъектов, финансовых служб, занимающихся территориальным планированием континентов налоговых поступлений, налоговых и других органов, осуществляющих налоговое администрирование.

Необходимость нового издания учебника обусловлена и тем, что в недалеком прошлом проблемы налогообложения интересовали сравнительно узкий круг профессионалов. Сегодня эти вопросы являются насущными практически для всех: руководителей предприятий и главных бухгалтеров, администраций каждого территориального образования, многочисленной армии налогоплательщиков, специалистов финансовой и налоговой систем. Государству необходимо соединить несоединимое: обеспечить надежную финансовую базу для выполнения им своих



функций; создать налоговый режим, обеспечивающий стабильный экономический рост; убедить население в необходимости полной и своевременной уплаты налогов; обеспечить эффективный налоговый контроль. Рассмотрению всех этих задач посвящены соответствующие разделы учебника.

Авторы посчитали возможным отойти от сложившегося в начале 1990-х гг. порядка подачи материала. Прежде чем углубленно знакомиться с технологией управления налогообложением, налоговым администрированием (раздел VII), студенты изучают основы теории налогообложения (глава 1); знакомятся с общей характеристикой и развитием налоговой системы РФ, ее структурой и основными принципами построения (глава 3), налогообложением юридических (раздел III) и физических (раздел IV) лиц. Управление налогообложением представлено всеми составляющими этого важнейшего для экономики процесса: прогнозированием, планированием, регулированием, контролем, непосредственно налоговым администрированием, т. е. организацией работы налоговых инспекций.

Следует отметить определенные новации. Так, налоговый контроль (глава 17) освещается значительно шире принятых в учебниках рамок, в этой главе представлена и методика экономического анализа состояния расчетов с бюджетом. Достаточно подробно рассматриваются современные налоговые системы экономически развитых зарубежных стран (главы 18, 19), налоговые системы стран СНГ (глава 20), другие проблемы. Широкая палитра представленных в учебнике теоретических и практических вопросов налогообложения в России, странах СНГ, ряде зарубежных стран позволяет детально осветить концептуальные направления дальнейших преобразований системы налогообложения (глава 21). Учебник содержит большой пакет иллюстративных материалов. В предлагаемом издании учебника полностью отражены основные изменения в налоговом законодательстве, проведенные в 2003–2004 гг., а также планируемые изменения в налоговой политике и в законодательстве в 2005–2006 гг. Авторы по мере возможности попытались ответить на наиболее сложные для налогоплательщиков вопросы, что также привело к внесению существенных изменений в структуру излагаемого материала.

Настоящий учебник продолжает серию подобных изданий кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов: «Бюджетная система Российской Федерации» (1999 г.)<sup>1</sup>; «Финансы» (2000 г.); «Финансы организаций (предприятий)» (2000 г.); «Финансы, денежное обращение и кредит» (2001 г.). Их публикация была вызвана необходимостью систематизации накопленного в России к XXI в. опыта функционирования финансов и финансового менеджмента в современный период; желанием проанализировать возможные пути реформирования бюджетной и налоговой систем в целях решения глобальных задач развития экономики, социальных отраслей. Не менее важная цель — обеспечение студентов добротными учебниками практически по всем специализациям специальности «Финансы и кредит», выдержанными в едином ключе, в рамках ленинградской финансовой школы. Эта задача представляется особенно актуальной, поскольку подготовка специалистов по финансам и кредиту осуществляется и во многих непрофильных вузах, их филиалах, не располагающих пока подготовленными в полной мере преподавателями, а повышение качества отечественного образования остается одной из ключевых проблем России.

<sup>1</sup> Переиздан в 2001, 2002, 2003 гг.



При подготовке учебника авторы широко использовали материалы Министерства финансов РФ, Комитета финансов Санкт-Петербурга, Комитета финансов Ленинградской области, финансовых комитетов ряда других регионов. За возможность использования этих материалов, полученные при подготовке учебника ценные советы и консультации выражаем глубокую благодарность заместителю начальника Департамента налоговой политики МФ РФ Н. А. Комовой, председателю Комитета финансов Санкт-Петербурга А. А. Никонову, вице-губернатору Ленинградской области А. И. Яковлеву, а также многим практическим работникам Федеральной налоговой службы Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

Будем признательны за высказанные замечания и предложения, которые просим направлять по адресу: 191023, г. Санкт-Петербург, ул. Садовая, д. 21, Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, кафедра финансов.

**Учебник подготовлен авторским коллективом в составе:**

1. Барабаш А. Я., глава 3: п. 4 (совм. с О. В. Врублевской).
2. Беяева Т. П., глава 2: п. 4, 5; глава 14.
3. Врублевская О. В., к. э. н., введение (совм. с М. В. Романовским); глава 1: п. 3 (совм. с М. В. Романовским); глава 3: п. 4 (совм. с А. Я. Барабашем); глава 21 (совм. с Н. Г. Ивановой, М. В. Романовским).
4. Вылкова Е. С., д. э. н., глава 4: п. 1–4 (совм. с М. В. Романовским), 5, 6; глава 16.
5. Гусейнова Г. М., к. э. н., глава 20: п. 1–4.
6. Жуклинец И. И., глава 10 (совм. с М. И. Поповой).
7. Иванова Н. Г., д. э. н., глава 3: п. 1 (совм. с М. В. Романовским), 2, 3; глава 11; глава 21 (совм. с О. В. Врублевской, М. В. Романовским).
8. Кацюба И. А., глава 17: п. 1.
9. Косарева Т. Е., к. э. н., глава 12.
10. Леонтьев В. Е., д. э. н., глава 5: п. 1 (совм. с Р. А. Петуховой).
11. Лескова Н. Е., к. э. н., глава 1: п. 5–7; глава 19.
12. Мазурова И. И., к. э. н., глава 17: п. 8.
13. Назаров Н. Н., к. э. н., глава 1: п. 4 (совм. с М. В. Романовским).
14. Петухова Р. А., к. э. н., глава 5: п. 1 (совм. с В. Е. Леонтьевым); глава 9.
15. Попова М. И., д. э. н., глава 10 (совм. с И. И. Жуклинец).
16. Романовский М. В., д. э. н., введение (совм. с О. В. Врублевской); глава 1: п. 1 (совм. с Е. А. Фирсовой), 2, 3 (совм. с О. В. Врублевской), 4 (совм. с Н. Н. Назаровым); глава 3: п. 1 (совм. с Н. Г. Ивановой); глава 4: п. 1–4 (совм. с Е. С. Вылковой); глава 21 (совм. с О. В. Врублевской, Н. Г. Ивановой);
17. Сабанти Б. М., д. э. н., глава 2: п. 1–3.
18. Соловьев К. А., к. э. н., глава 4: п. 7 (совм. с Е. А. Фирсовой); глава 17: п. 2–7; глава 18.
19. Фирсова Е. А., к. э. н., глава 1: п. 1 (совм. с М. В. Романовским); глава 4: п. 7 (совм. с К. А. Соловьевым); глава 13; глава 15.
20. Щербань Г. Б., к. э. н., глава 5: п. 2; глава 8.
21. Юринова Л. А., к. э. н., глава 6; глава 7.
22. Юсифов Ф. Г., д. э. н., глава 20: п. 5.

**Раздел I**  
**МЕТОДОЛОГИЯ**  
**НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ЭВОЛЮЦИЯ**  
**НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ**

---

# **Глава 1**

## **ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- раскрыть экономическое содержание налогов;
- объяснить различие функций и роли налогов;
- классифицировать систему налогов;
- определить основные понятия, характеризующие применение налогов;
- выделить главные закономерности развития теорий налогообложения и их периодику;
- ознакомиться с основными положениями фискальной политики в теории Кейнса;
- дать характеристику базовых положений теории «экономики предложения» и ее отношения к налогообложению;
- назвать причины появления новой области науки — «экономики общественного сектора» и новых подходов к современным задачам налогообложения;
- охарактеризовать основные тенденции в развитии налоговых систем ведущих индустриальных стран;
- проанализировать причины проведения налоговых реформ;
- назвать ключевые проблемы в области налоговой политики, с которыми столкнулись власти индустриальных стран;
- перечислить основные положения концепций реформирования налоговых систем индустриальных стран.

### **1.1. Экономическое содержание налогов, его эволюция**

В настоящее время для реформируемой России более чем актуальна мысль редко цитируемого сегодня великого экономиста К. Маркса: «В налогах воплощено экономическое выражение существования государства. Чиновники и попы, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, греческие музеи и готические башни, цивильный лист и табель о рангах — все эти сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени — в налогах» [9, с. 308–309]. Действительно, 62,8% доходов федерального бюджета России в 2006 г. формировалось за счет налоговых поступлений. Все перечисленные К. Марксом современные предста-

вители общественных сословий «съедают» более 50% расходной части бюджета и постоянно «выторговывают» для себя различные налоговые послабления.<sup>1</sup>

Сюда же можно отнести и многочисленные предложения по введению «экзотических налоговых систем», выдвигаемых как маститыми академиками, так и многочисленными представителями различных объединений налогоплательщиков, предложения отдельных депутатов Федерального собрания РФ, которые в пылу популистских идей предлагают вообще отказаться от налогов, по крайней мере «самых противных», с их точки зрения, даже не задумываясь о том, чем будут восполнены доходы государства, которое по инерции пытается сохранить почти социалистическую структуру социальных расходов. И в современной России дело обстоит так, что одна немногочисленная армия «изобретателей» налогов (не более тысячи человек) противостоит огромной армии налогоплательщиков, не отличающихся высокой налоговой моралью и отлично приспособившихся к любым «налоговым ловушкам», умело их обходя как законными, так зачастую и незаконными способами, считая совершенно правомерным обман государства, которое, в свою очередь, неоднократно испытывало терпение граждан очередными «изменениями правил игры» (как правило, в свою пользу) в сфере финансов, налогов и денежного обращения. Выбирая из известных постулатов выдающегося философа Ф. Бэкона «Священный долг каждого гражданина — платить налоги» и классика политической экономики А. Смита — о том, что «всякий налог плох», российский предприниматель и просто гражданин предпочитают последний.

Так, даже после июльских (2000 г.) «налоговых новаций» правительства, направленных, в принципе, на облегчение налогового бремени реальных производителей, резкое снижение ставки подоходного налога с физических лиц (до 13%), согласно опросу, проведенному независимым центром «Российское общественное мнение и исследование рынка» [25, с. 2], большинство респондентов (52,1%) считают, что практически любой россиянин воспользуется возможностью ухода от налогов, 28,1% придерживаются мнения о том, что в данной ситуации станут «уклонистами» далеко не все, 11,1% предполагают, что никто не упустит такого шанса (остальные затруднились с ответом).

Реакция российского населения на «налоговые новации» государства всегда была мгновенной, причем практические действия, направленные на уход от налогов всеми возможными способами, «приправляются» изрядной долей юмора. Так, например, в начале 1941 г. в СССР был введен налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан в размере 6% от суммы начисленной заработной платы. Естественно, он не пользовался большой популярностью среди населения, тем более что этот налог должны были выплачивать все супружеские пары на следующий день после вступления в брак (власти явно игнорировали время, необходимое для рождения ребенка).

В 1950-х гг. известная писательница Вера Панова записала в Архангельской области такую частушку:

---

<sup>1</sup> Принятие каждого налогового закона в Государственной думе сопровождается серьезной закулисной борьбой и лоббированием интересов отдельных отраслевых комплексов и социальных групп. Так было и при принятии Закона «О налоге на прибыль» (гл. 25, ч. II НК), в котором явно преобладает интерес топливного комплекса.

*Девушки-подружки,  
До чего мы дожили,  
Что берегли, лелеяли —  
На то налог наложили.*

Налоги, налоговая политика, налоговая система, налогообложение постоянно находятся в центре внимания всего общества в любом государстве, однако далеко не все, кто высказывают различные суждения о налогах, глубоко разбираются в их экономическом содержании, природе и социальном назначении. Налог — одно из основных понятий финансовой науки. Проблемы правильного понимания его природы обусловлены тем, что *налог — понятие не только экономическое, но и правовое, социальное, философское*. Налогообложение как элемент экономического строя общества присуще всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования. Процесс взимания налогов осуществляется государством и, более того, является его функцией.

↑ Определение понятия «налог» тесно связано с категорией «государство». Оно зависит не только от раскрывающих данное понятие теоретических концепций, господствовавших в определенное время у каких-либо наций и народов, но и от уровня развития самого государства, состояния его экономики (базиса) и социально-политических отношений. Знакомства с налоговой системой достаточно для того, чтобы судить о том, на какой ступени развития находится государство. Если в налоговой системе сделан акцент на косвенном и имущественном налогообложении, то, вероятнее всего, мы имеем дело со слаборазвитой в промышленном отношении страной. Если же в структуре налогов преобладают прямые налоги, объектом которых выступают доходы граждан, юридических лиц, их имущество, то это свидетельствует о том, что речь идет о высокоразвитой экономике.

На каждом этапе развития общества понятие «налог» все более уточняется, дополняется новыми характеристиками. Данный процесс осуществляется одновременно с развитием теоретических воззрений на государство, на основные цели его функционирования, формы существования и методы управления обществом, совершенствованием парадигмы развития и самой финансовой науки, изучающей, как известно, наиболее рациональные пути формирования и использования дефицитных денежных ресурсов *на протяжении определенного времени*. А времена меняются. Меняется и содержание понятия налога как специфического универсального финансового инструмента. Налоги выступают необходимым звеном экономических отношений, и в силу этого во всех экономических теориях прошлого и настоящего времени авторы обязательно рассматривают проблемы налогообложения, стремятся определить место налогов в экономической системе, их назначение и варианты построения систем взимания налогов. И все они сталкиваются с принципиальным вопросом о происхождении налогов, причинах и условиях их возникновения.

Начальные формы налогообложения следует искать в жертвоприношениях храмам, поскольку последним на заре развития человечества выполнялись важнейшие функции в организации общественной жизни. Отсюда требования к определенным жертвам в пользу храма, которые постепенно стали носить более или менее систематический характер, вследствие чего «приношение» постепенно превратилось в «выплату или сбор». Естественно, это еще далеко не «налог»!

В развитии налогообложения можно выделить несколько периодов, каждый из которых повлиял на процесс выяснения сути понятия «налог», история которого берет начало с библейских времен. На каждом историческом этапе определение налога дополнялось какими-то ранее неизвестными деталями. Более того, на определенных этапах развития человеческой мысли данная категория получала принципиально иное, не похожее на предыдущие, определение.

Первый этап охватывает собою Древний мир, когда понятия «налог» еще не существовало. В классическом Древнем мире (Рим, Афины, Спарта) государство представляло собой республику, что буквально переводится как «общественное дело», дело всех его граждан. Учреждений и ведомств с оплачиваемыми чиновничьими должностями в то время не существовало. Избранные государственные служащие финансировали исполнение своих обязанностей из собственных средств, а в случае необходимости осуществления крупных работ обращались за помощью к согражданам. Поскольку осуществление управления государством не предполагало расходования каких-либо общественных средств, оно и не нуждалось в значительных поступлениях в казну. Налоги, за исключением периодов ведения войн, взимались с побежденных народов и иноземцев и воспринимались как выражение зависимости. Взиманием налогов занимались так называемые мытари.

В средневековом обществе налоги все еще не могут быть отнесены к основным источникам доходов государства, для процесса их взимания характерны высокая степень добросовестности и близость к понятию «жертва» (что заметно даже в названиях налогов). Так, например, название наиболее распространенного в Средневековье налога означает в переводе с немецкого «просьба». Во Франции понятие «налог» соответствует понятию «помощь», в Германии — «поддержка», «опора».<sup>1</sup> Отличительной чертой взимавшихся в те времена налогов была самостоятельность оценки налогоплательщиком своих возможностей по внесению необходимой суммы в казну государства. Например, так называемая налоговая клятва, принесения которой требовали от граждан городов и в которой они должны были декларировать свою налоговую задолженность на основе имеющегося у них состояния, была

---

<sup>1</sup> В 1908 г. Э. Селигманом было проведено специальное этимологическое исследование, результаты которого дают своеобразный срез развития понятия налога в истории человечества. «Вначале господствующей является идея дара. В Средние века индивидуум делает подарок правительству. Идея дара находит свое выражение в латинском термине *donum* и в английском *benevolence*. На второй ступени правительство смиренно умоляло или просило народ о поддержке. Этой идее соответствовало латинское слово *precarium*, которое употреблялось на континенте несколько столетий, а также германское *Bede* (от *beten* — просить). На третьей стадии мы встречаемся с идеей помощи, оказываемой государству. Эта идея нашла себе выражение в латинском *adiutorium*, английском *aid* и французском *aide*. На четвертой стадии появляется идея о жертве, приносимой индивидуумом в интересах государства. Он теперь отказывается от чего-либо в интересах общественного блага. Эта идея из старофранцузского *gabelle*, в современном немецком *Abgabe*, в латинском — *dazio*. На пятой стадии у плательщика развивается чувство долга, обязанности, которому соответствует английское *duty*. Лишь на шестой стадии мы встречаем идею принуждения со стороны государства. Эту идею мы видим в английском *impost* или *imposition*, а также во французском *impot* и итальянском *imposta*. На седьмой, и последней, стадии мы видим идею определенной доли (или оклада), установленной правительством вне всякой зависимости от воли плательщика. Эту идею мы видим в английском термине *scot...*» [8, с. 53].

скорее торжественным обещанием, изъявлением доброй воли, нежели заявлением должника о своем имущественном положении [5].

Уже на ранних этапах развития экономической мысли налог рассматривался как безэквивалентный платеж, т. е. лица, уплатившие его, не получали взамен от государства ни благ, ни особых прав. На данном этапе *налог выступает индивидуально безэквивалентным движением средств от индивидуума к государству*, причем сначала даже не собственно к государству, а, возможно, к частному лицу, так как сборщики налогов, внося определенную сумму в казну, стремились обеспечить прибыльность своей деятельности.

Для государства XVI — начала XVII в. был характерен сословный уклад. В то время основной его формой была монархия, еще не располагавшая регулярными налоговыми поступлениями и покрывавшая расходы на содержание двора, судебных органов и государственной администрации в основном за счет доходов от использовавшихся в финансовом отношении регалий и собственных доменов. Доходы от этих источников не могли быть существенно увеличены в течение непродолжительного периода времени, а расходы государства росли более высокими темпами, чем его доходы, поэтому получил распространение принцип, в соответствии с которым при возникновении чрезвычайных потребностей властители обращались к целевым налоговым поступлениям. На данном этапе развития понятие «налог» выступает как *индивидуально безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству, предполагающее наличие определенной цели, а именно покрытия конкретных объявленных обществу расходов государства*.

По мере развития и усложнения общественных отношений государство расширяет участие в жизни граждан, его расходы возрастают, а потому оно вынуждено изыскивать пути получения дополнительных доходов. Ведение постоянных войн, содержание армии как в военное, так и в мирное время и многие другие требующие соответствующего финансирования расходы привели к тому, что налоги постепенно становятся основным видом государственных доходов. В силу того что для существования власти доходов от эксплуатации собственности совершенно недостаточно, а самосознание населения уже настолько высоко, что простое изъятие необходимых казне денег невозможно, возникают теории, объясняющие и, более того, оправдывающие налогообложение. Эти теории получили название *индивидуалистических*, а основывались они на идее невмешательства государства в экономику. Сначала определение налога и его обоснование дала так называемая *теория обмена*, а затем *теория страхования*, в соответствии с которыми индивидуум, уплачивая налог, либо приобретает определенные блага у государства (теория обмена), либо страхует себя от рисков, возникающих при владении чем-либо (теория страхования). И в том и в другом случае налогоплательщик не просто жертвует власти часть своего имущества, а приобретает определенные выгоды. В основе этих теорий лежит представление о договорном происхождении государства.<sup>1</sup> Таким образом,

---

<sup>1</sup> Эта идея подтверждается такими высказываниями великих авторитетов того периода: «Налог — часть, которую каждый гражданин дает из своего имущества для того, чтобы получить охрану остальной части или пользоваться ею с большим удовольствием» (Ш. Монтескье (1699–1755)); «Уплачивать налог означает отдавать часть своего имущества, чтобы сохранить остальное» (Вольтер (1694–1778)).



в рассматриваемый период налог является *индивидуально безэквивалентным движением денежных средств от индивидуума к государству с целью формирования денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций.*

Особое место в индивидуалистических теориях налога принадлежит представителям классической политической экономии в лице А. Смита, Д. Рикардо и их последователей, которые внесли огромный вклад в разработку проблем экономической теории налога. В трактовке налога А. Смит занимал позиции теории обмена, но дополнил ее принципами построения налоговой системы. Анализ теории А. Смита позволяет сделать вывод о том, что на данном этапе развития экономической мысли в качестве налога рассматривалось лишь то движение денежных средств в пользу государства, которое основывалось на четырех принципах обложения, защищающих интересы лица, уплачивающего налог, и получило название «декларация прав плательщика». В определение налога классики привнесли нечто принципиально новое, а именно понятие справедливости налогообложения, без соблюдения которой налог, возможно, перестает быть налогом и переходит в разряд штрафов, налагаемых государством, либо приобретает черты вымогательства или даже грабежа. Таким образом, налог — *это индивидуально безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству с целью формирования денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций, причем налог должен взиматься с соблюдением определенных принципов, обеспечивающих справедливость (по отношению к плательщику) и достижение большей эффективности взимания налогов.*

В первой половине XIX в. разрабатывается *теория наслаждения*, которая представляет ту же идею, что и теория обмена (принцип возмездности в отношениях между государством и плательщиком), только с несколько иных позиций. «Наслаждение» в данном случае доставляют блага, предоставляемые государством обществу, за что население страны должно платить налоги.

В дальнейшем постулат о правовом государстве приводит финансовую науку к идее принудительного характера налога и к появлению новых теорий: *теории жертвы* и *теории коллективных (общественных) потребностей*. Эти теории рассматривали налог как необходимое участие в покрытии государственных расходов, как обязанность, вытекающую из самой идеи государства и из тех потребностей общества, которые удовлетворяются государством. И здесь в определение налога добавляется понимание того, что налогообложение имеет императивный характер и является *индивидуально безэквивалентным движением денежных средств от индивидуума к государству, осуществляемым на основании принуждения со стороны власти, имеющим целью формирование денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций.* При этом при взимании налога должны соблюдаться принципы справедливости по отношению к плательщику и достижения большей эффективности взимания налогов.

В XVII — первой трети XIX в. в экономических теориях господствовала идея о невмешательстве государства в экономику: предполагалось, что свободная конкуренция и рыночный механизм установления равновесия между спросом и предложением обеспечивают экономическую эффективность.

Марксизм придал налогу несвойственный ему как экономической категории классовый характер и акцентировал взгляд на налогах как на орудии классовой



борьбы и эксплуатации трудящихся. Соответственно в экономической литературе советского периода налоги рассматриваются как «дополнительная форма эксплуатации трудящихся».

Великая депрессия ознаменовала начало кризиса всей существующей системы целей и методов управления государством в условиях свободной конкуренции и ограниченного вмешательства в сферу предпринимательства. Соответственно появляется и новая парадигма в развитии экономической науки. Дж. М. Кейнс, автор «Общей теории занятости, процентов и денег», обосновал в числе прочего необходимость использования фискальной политики, и в частности налогов, для регулирования экономики. Впервые налог рассматривался не только как способ изъятия средств, необходимых государству для выполнения своих функций, но также и указывалось на его роль в регулировании экономических отношений общества. Используя налоги, государство получает возможность изменения структуры производства, сдерживания или ускорения некоторых процессов, что может способствовать экономическому процветанию общества. Подобный взгляд на налоги был закреплён в 1980-х гг.: например, в п. 3 «Положения о налогах и платежах», основного налогового закона ФРГ, государство определяет, что «налоги — это денежные платежи, которые не представляют собой встречного исполнения обязательства за какую-либо услугу и которые возлагаются публично-правовым институтом для получения доходов на всех тех, чьи фактические обязательства соответствуют тому, чтобы закон мог возложить на них обязанность исполнять обязательства; извлечение доходов может быть побочной целью» [5, с. 42]. Итак, определение налога звучит на данном этапе следующим образом: *налог — это индивидуально безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству, осуществляемое на основании принуждения со стороны власти, имеющее целью формирование денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций. При этом налог должен взиматься с соблюдением принципов справедливости по отношению к плательщику и достижения большей эффективности взимания налогов. Налог также является эффективным рычагом воздействия государства на экономику.*

В период с 1945 до середины 1970-х гг. в капиталистическом мире произошли события, которые вывели мировую экономику и все ее проблемы на принципиально новый уровень. Научно-технический прогресс, глобализация экономики, соединение одновременно циклического, структурного, экологического, энергетического кризисов — все это привело к переосмыслению методов государственного воздействия на экономику. Формируется экономическая теория предложения, представители которой выступают на самостоятельную, не зависимую от денежной, бюджетную политику, обосновывая потенциал налогового регулирования экономики. Основным направлением реформы государственного регулирования экономики считается радикальная реформа системы налогообложения в сторону значительного уменьшения предельных налоговых ставок.

На данном этапе практически все экономисты разделяют положение о необходимости налогообложения, проведены различия между налогом, сбором, пошлиной и иными платежами в бюджет, доказана возможность регулирования экономики посредством налогов. Особую актуальность приобретает разрешение вопросов

о том, каким должен быть уровень налоговых изъятий, чтобы воздействие на экономические процессы в обществе осуществлялось с максимально возможным положительным эффектом. Как определить оптимальный уровень налогообложения, не приводящий к нежелательным последствиям? Для того чтобы ответить на поставленный вопрос, формулируется зависимость между величиной налоговой ставки и объемом поступлений налогов в бюджет, известная в экономической науке как эффект А. Лаффера. Данная зависимость занимает важное место в теории экономики предложений. Кроме того, выведение этой взаимосвязи отражает дальнейший ход научной мысли в части теоретического определения понятия «налог».

Налог — это индивидуальное безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству, осуществляемое на основании принуждения со стороны власти, имеющее целью формирование денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций. При этом налог должен взиматься с соблюдением принципов справедливости по отношению к плательщику и достижения большей эффективности взимания налогов. Налог также является эффективным рычагом воздействия государства на экономику, но для положительного влияния налогообложения на народное хозяйство необходимо установление оптимального предельного уровня налоговых изъятий, индивидуального для каждой страны.

Одновременно с развитием теории экономики предложения в послевоенный период в странах с развитыми рыночными структурами сформировалась новая наука — экономика общественного сектора, представляющая иную, чем прежде, систему взглядов на роли государства и налогов в экономике, государственные финансы. Налоги рассматриваются не как способ мобилизации средств для содержания неких надэкономических структур, а скорее в качестве формы, которую приобретают затраты на производство разнообразных общественных благ, предоставляемых государством своим гражданам. Предполагается, что государство, подобно другим производителям товаров и услуг, должно получать ресурсы лишь постольку, поскольку ему удастся продемонстрировать потребителям (налогоплательщикам) свою способность удовлетворять их запросы лучше потенциальных конкурентов из числа частных фирм. Кроме того, за потребителями остается бесспорное право добиваться минимизации своих затрат (налогов), т. е. возникает требование возвратности налогов как в масштабах общества, так и для каждого налогоплательщика. Единственным смыслом и оправданием налогов в демократическом обществе считается максимальное удовлетворение спроса налогоплательщиков на общественные блага.

Поэтому определение налога получает несколько иное звучание. При установлении общих условий налогообложения необходимо рассчитать не просто предельный уровень налоговых ставок, а их конкретную величину, что может быть произведено подобно составлению сметы на производство определенных услуг. В современных демократических государствах, в условиях, когда органы власти все в большей степени подотчетны гражданам, усиливается акцент на принципе возвратности уплаченных обществом налогов, причем речь идет о «налоговой отдаче» даже для конкретного плательщика. Кроме того, принцип возвратности налогов предполагает более эффективное расходование правительством налоговых поступлений.

В результате мы получаем возможность определить понятие «налог». *Налог — это индивидуально безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству, осуществляемое на основании принуждения со стороны власти, имеющее целью формирование денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций. При этом должны соблюдаться принципы справедливости по отношению к плательщику и достижения большей эффективности взимания налогов. Налог также является эффективным рычагом воздействия государства на экономику, но для положительного влияния налогообложения на народное хозяйство необходимо установление оптимального (предельного) уровня налоговых изъятий, индивидуального для каждой страны.*

Различные определения налога доказывают, что понятие налога — эволюционирующая категория, содержание которой изменяется вслед за развитием породившего его государства. В любом случае, конкретное содержание налога всегда определяется тремя факторами:

- 1) экономическим строем общества;
- 2) социальной политикой государства;
- 3) конкретными целями стратегии развития государства.

Следует иметь в виду, что на протяжении многотысячелетней истории существования налоги *всегда* были только *денежными* отношениями. Но деньги — товар, принявший металлическую, а тем более бумажную форму относительно недавно. На Руси первым выделившимся в качестве посредника для обмена товаром был скот (в сущности, первые деньги). Следовательно, подати (термин «налог» появился значительно позже), взимаемые скотом, следует считать уже денежными, а не натуральными. Если же отношения имеют натуральную форму, то это не налоги, а натуральные сборы, подати, повинности.

Термин «подати» мы трактуем шире, чем «налоги». «Налоги» — понятие более узкое, имеющее свои отличительные признаки. Первоначально денежные отношения, устанавливаемые государством (государем), носили непостоянный, бессистемный характер. Они устанавливались по мере возникновения необходимости покрытия денежных расходов. Такие непостоянные денежные отношения тоже нельзя считать налогами. Только тогда, когда товарно-денежные отношения в обществе получали достаточную степень развития, отношения по формированию государственной казны принимали исключительно денежную форму, превращаясь в постоянный и основной доход. Только тогда *налоги* как экономическая категория складывались окончательно.

В наиболее обобщенной форме налоги определяются как императивные денежные отношения без предоставления субъекту налога какого-либо эквивалента, в процессе которых образуется бюджетный фонд. Первым признаком налога является императивность. Императивность предполагает отношения власти и подчинения. Применительно к налогам это означает, что субъект налога не вправе отказаться от выполнения возложенной на него обязанности по внесению оклада налога в бюджетный фонд. При невыполнении обязательств государство применяет заранее определенные санкции.

Второй отличительный признак налога — *смена формы собственности*. Посредством налогов часть собственности индивидуума (корпорации) в денежной форме

переходит в государственную, при этом образуется централизованный денежный фонд (бюджетный фонд). Суммы налогов поступают только в бюджетный фонд, в котором обезличиваются. Поэтому *налоги не являются целевыми отношениями*. Этот признак позволяет отличить их от сборов (целевой сбор на содержание правоохранительных органов, сбор на нужды образовательных учреждений, курортный сбор). Важный отличительный признак налогов — *безвозвратность и безвозмездность*, т. е. оклад налога никогда не возвращается субъекту налога и последний при этом не получает ничего взамен: ни права участия в каких-либо хозяйственных операциях, ни права пользования материальными и нематериальными объектами, ни права какого-либо действия (ввоза, вывоза товаров) ни документа. Этот признак выделяет пошлины из налогов.

*Взносы* в государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования) никоим образом не относятся к налогам, так как не обладают указанными выше признаками. Они (взносы) носят целевой и возвратный характер и при этом не в обязательном порядке поступают в бюджетный фонд. Поэтому введенный в июле 2000 г. термин «единый социальный налог» представляется нам теоретически необоснованным, не говоря уже о том, что его «единство» достаточно условно, так как уже на уровне организаций этот налог «расщепляется» по нескольким направлениям, т. е. «единый налог» требует выписки четырех платежных поручений в соответствующие внебюджетные фонды и федеральный бюджет (01.01.2002).

В заключение приведем определение налога, данное в части I Налогового кодекса РФ, в котором под налогом понимается «обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им по праву собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств с целью финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований».

## 1.2. Функции налогов

Определив экономическое содержание налога и отличительные его признаки, кратко рассмотрим различные трактовки «функций» налога как экономической категории. Следует отметить, что в отечественной и зарубежной литературе единое мнение по этому вопросу отсутствует. Так, в учебном пособии «Налоги» под редакцией Д. Г. Черника [11] отмечается, что налоги выполняют главную *распределительную функцию*, контрольную функцию и стимулирующую подфункцию.<sup>1</sup> Большинство авторов признают две налоговые функции: фискальную и регулируемую. В учебнике Т. Ф. Юткиной «Налоги и налогообложение» [26] автор считает, что «налог» не исполняет никаких функций. Последнее есть атрибут только системы налогообложения, так как «теоретически потенциал налога как экономической категории реализует система налогообложения, которой и свойственны определенные функции» [26, с. 85] — соответственно фискальная и распределительная. В учебнике белорусских авторов 2000 г. [10] выделяют 3 функции налогов: фискальная, стимулирующая и регулирующая.

<sup>1</sup> Читателям, знакомым с учебником «Финансы» [23], вряд ли требуется дополнительная аргументация по поводу такой трактовки функций экономической категории.

Известно, что функции любой экономической категории выражают ее общественное назначение, присущее именно данной категории. Государственные финансы — не распределительная, а перераспределительная категория, т. е. на их основе перераспределяется на макроуровне то, что уже было распределено на микроуровне: на восстановление потребленных средств производства ( $c$ ), выплату заработной платы и социальные платежи ( $v$ ) и прибавочный продукт ( $m$ ). Таким образом, распределение совокупного продукта на  $c + v + m$  в условиях рынка производится под воздействием рыночных отношений, спроса и предложения на факторы производства, предпринимательских интересов и интересов наемных рабочих (профсоюзов). Государство вмешивается в этот процесс опосредованно, устанавливая «правила игры» (гражданское и трудовое законодательство), регламентируя порядок начисления амортизации, формирования затрат, относимых на себестоимость продукта (или налоговых вычетов), устанавливая минимальные ставки заработной платы, ставки социальных и налоговых платежей и т. д. Государство только в определенной степени регулирует этот процесс. Реальное же перераспределение происходит с помощью финансов и налогов, и прежде всего на макроуровне. Поэтому попытка наделить распределительной функцией налоги как экономическую категорию вряд ли оправдана.

В действительности, исходя из глубинной экономической сущности самого понятия налога, ему имманентна единственная фискальная функция, которая достаточно ярко проявляется на всех исторических этапах его развития и является атрибутом налога: нет денежных перечислений в бюджетный фонд — нет и налога. Государственным финансам как экономической категории присущи функции формирования и использования денежных фондов, обеспечивающих выполнение государством своих задач [23].

Налогам как относительно самостоятельной подсистеме более сложной системы государственных финансов присуща прежде всего их первая функция — «формирование бюджетного фонда государства», т. е. фискальная, в которой полностью и проявляется общественное назначение этой категории — обеспечение государства необходимыми ему для выполнения своих функций финансовыми ресурсами. Именно эта основная функция налогов характерна для всех государств, в бюджетах которых доля налоговых поступлений колеблется от 75 до 95% (в России в 2004 г. — 75,5%). Поэтому утверждение ряда авторов, что «акцент на фискальном предназначении налогообложения превращает эту систему из воспроизводственного фактора в механизм административного изъятия чистого дохода у предприятий и организаций» [26, с. 91], весьма и весьма дискуссионно, поскольку налоги и налоговые системы и существуют, потому что государство должно обеспечивать при их посредстве получение средств для покрытия своих расходов. Политические призывы к понижению фискальной значимости налогов также есть не что иное, как популистский лозунг, и речь должна идти не о снижении фискальной значимости налогов, а о снижении налогового бремени и расширении налоговой базы.

Уровень налогового бремени по странам в международной статистике определяется показателем удельного веса налоговых поступлений в валовом внутреннем продукте. Так, в середине 1990-х гг. доля налоговых доходов в ВВП (с учетом социальных отчислений) составляла от 29,8% (США) до 55,3% (Швеция), в странах

ЕС — 40,8%. Во многих индустриальных странах в настоящее время проводятся налоговые реформы, но какой-либо тенденции к снижению налоговых поступлений в государственные бюджеты не прослеживается; начиная с середины 1980-х гг. в некоторых из них предпринимаются серьезные попытки снижения налоговых ставок (в русле теории экономики предложения).

Практически до начала 1930-х гг. фискальная функция являлась единственной присущей налогам, которые, как и другие общественные явления, определенным образом эволюционируют, их глубинное экономическое содержание по мере развития государственного устройства, главными ориентирами которого уже становится обеспечение экономического роста и социального спокойствия, изменяется. Исходя из теорий Дж. Кейнса «о встроенных регуляторах» (бюджете и налогах) последние превращаются в универсальные финансовые инструменты экономического регулирования. Частные случаи, когда введение налогов диктуется не фискальными интересами государства, а достижением определенных целей в стимулировании экономического роста, снятии социальной напряженности, улучшении качества жизни населения страны, приобретают черты системного характера. Так, например, в США, а также в странах ЕС обсуждается и уже частично внедряется идея введения так называемых «зеленых» налогов, призванных как в определенной степени пополнять государственные бюджеты, так и «работать» на охрану природы. В США уже подготовлены ставки восьми «зеленых» налогов (на выбросы углерода, производство бумаги, продажу пестицидов, фреонов, выбросы двуокиси серы и т. д.). Применение этих налогов направлено не на расширение налогооблагаемой базы, а как раз на ее сокращение (на смену их фискальной функции приходит регулирующая).

Все это и позволяет нам утверждать, что на определенном этапе своего развития экономическое содержание налогов проявляется и в *функции регулирования*. Последняя, естественно, тесно связана с первой, фискальной, и наиболее полно реализуется в налоговой системе в целом, создавая некоторые преимущества отдельным приоритетным отраслям и зонам, стимулируя отдельные виды деятельности и достижение определенных, не фискальных, а социальных целей. Регулирующая функция проявляется при проведении целенаправленной налоговой политики, построении самой налоговой системы, включающей в себя как определенные льготные режимы налогообложения, так и возможности снижения «обычных» ставок налогов.

Хотелось бы отметить один важный момент в развитии мировой системы налогообложения. Глобализация мирохозяйственных связей, интеграционные процессы, создание международных корпораций требуют определенного единообразия и в построении налоговых систем различных стран. Проведение налоговых реформ и налогового регулирования должно быть не изолировано в отдельной стране, осуществляться с учетом мирового теоретического и практического опыта, поскольку налоги представляют для предпринимателей «специфические издержки производства», в значительной степени влияющие на формирование отпускных цен на продукцию и услуги и соответственно их конкурентоспособность.

Что же касается других делегируемых налогам функций (контрольная, стимулирующая), то они не имеют никакого отношения к налогу как экономической категории, а являются функциями государства в системе управления процессом нало-



гообложения. Взаимосвязь и последовательность формирования конкретного налогового механизма может быть представлена следующей достаточно упрощенной схемой (рис. 1.3.1).

### 1.3. Элементы налога и основная налоговая терминология

Развивающиеся в течение нескольких тысячелетий налоговые теория и практика выработали огромное количество специальных налоговых терминов, которые достаточно прочно укоренились и широко используются в разработке налогового законодательства. В области налогов и налогообложения не существует единых стандартов (в отличие от бухгалтерского учета и аудита). *В большинстве стран мира получили распространение следующие общепризнанные названия элементов налогов и налоговая терминология.*

**Элементы налога** — отражают социально-экономическую сущность налога, его родовые признаки. Характеристика элементов налога (налоговая терминология) используется в законодательных актах и нормативных документах государства, определяющих условия налогообложения, его организации, порядок исчисления и взимания налогов, его администрирование.

**Налогообложение** — процесс установления и взимания налогов в стране, определение видов, объектов величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга юридических и физических лиц в соответствии с выработанной налоговой политикой принципами их установления.<sup>1</sup>

**Субъект налога (налогоплательщик)** — это физическое либо юридическое лицо, на которое законом возложена обязанность по внесению оклада налога в бюджетный фонд. При определенных условиях субъект налога может переложить уплату налога на другого субъекта, который и будет действительным носителем налога, или фактическим конечным плательщиком.

**Носитель налога** — физическое или юридическое лицо, уплачивающее оклад налога субъекту налога, а не государству. В действительности субъект и носитель налога не совпадают только тогда, когда существуют условия для его переложения. Классический пример переложения налога — косвенный налог. Тогда субъектом налога является производитель, продавец товара, а носителем налога — потребитель товара.

**Объект налога (объект обложения)** — имущество, доход, предмет, добавленная стоимость, отдельные виды деятельности и др., которые служат основанием для обложения налогом. Объекты налога многообразны. К ним относятся недвижимое имущество — земельные участки, дома, строения и т. п.; движимое имущество —

---

<sup>1</sup> Существуют и другие определения налогообложения, одно из наиболее дискуссионных приведено в учебнике Т. Ф. Юткиной: «Налогообложение — это определенная совокупность экономических (финансовых) и организационно-правовых отношений, складывающихся на базе объективного процесса перераспределения преимущественно денежной формы стоимости и выражающих собой одностороннее, безэквивалентное, принудительно-властное изъятие части доходов корпоративных и индивидуальных собственников в общегосударственное пользование» [26, с. 35]. По нашему мнению, здесь представлен в качестве «экономико-правовой категории» налогообложения реальный процесс взимания налогов.

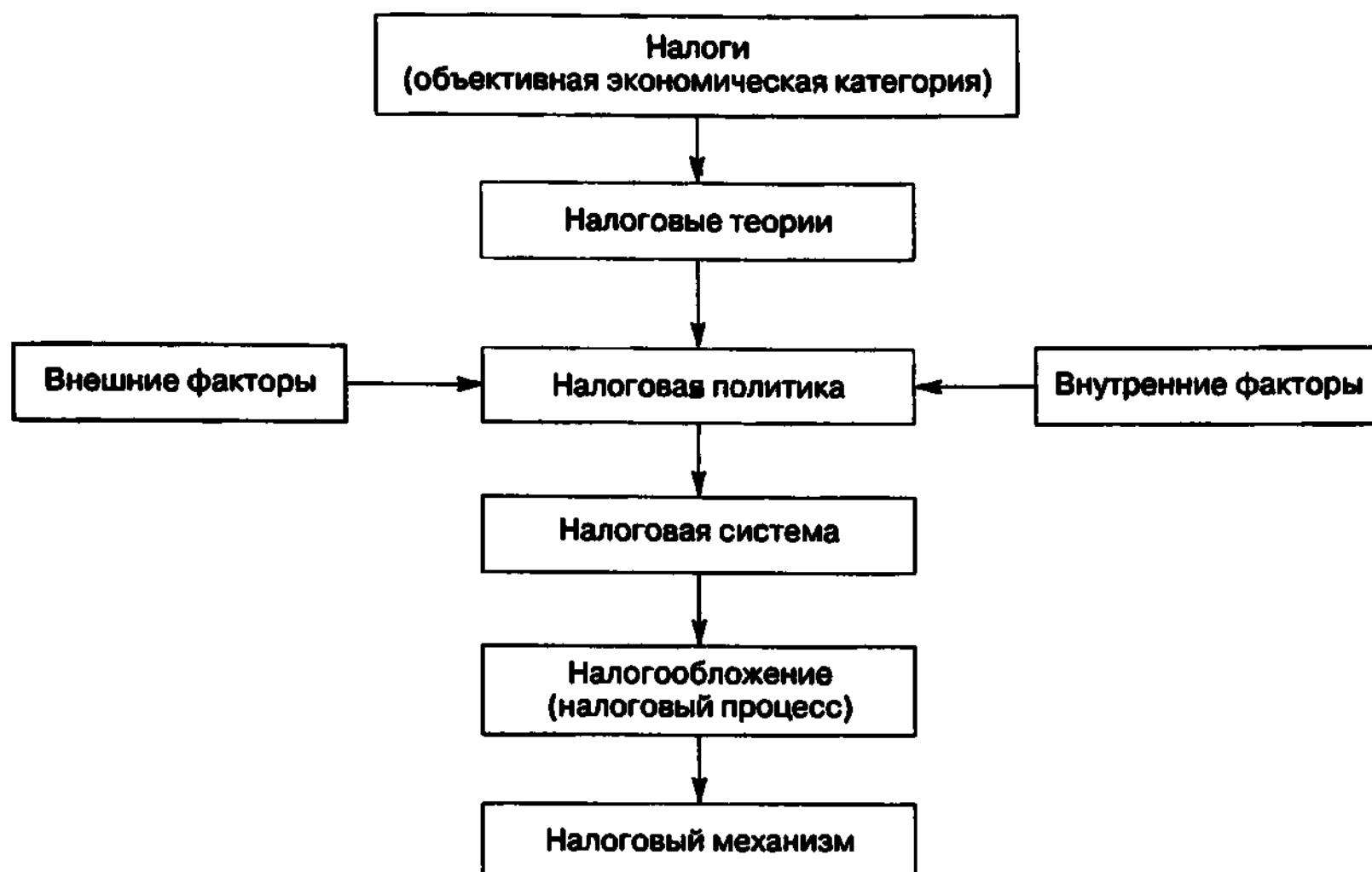


Рис. 1.3.1. Формирование налогового механизма

ценные бумаги, денежные средства (на счетах в банке, в кассе хозяйствующего субъекта); предметы потребления — чай, сахар, соль и т. д.; доходы — заработная плата, прибыль, рента и др.

**Источник налога** — доход субъекта либо носителя налога, из которого вносится оклад налога. Например: источником налога на прибыль является прибыль; подоходного налога — заработная плата, доходы лиц, работающих не по найму, дивиденды по акциям и т. д. Источник может совпадать с объектом налога, примером может служить подоходный налог с рабочих и служащих: объект налога — заработная плата (она же источник налога).

**Единица (масштаб) налога** — единица измерения объекта налога, принятая за основу для исчисления оклада налога. Такой единицей по подоходному налогу может служить один рубль дохода, по поземельному налогу — единица измерения площади (0,01 га, квадратный метр).

**Ставка налога** — размер налога, установленный на единицу налога. Ставка может устанавливаться в абсолютных суммах (в рублях) либо в процентах. Различают: твердые (или равные), пропорциональные, прогрессивные, регрессивные ставки.

**Оклад налога** — сумма налога, исчисленная на весь объект налога за определенный период времени, подлежащая внесению в бюджетный фонд. В действительности в момент *установления* государством налога как отношения, возлагающего обязанности на субъект, никаких *денежных платежей* не осуществляется. И только тогда, когда конкретный субъект по определенному налогу исчислит оклад налога и внесет его в бюджетный фонд, осуществится платеж (уплата денег).



**Налоговый период** — время, определяющее период исчисления оклада налога, и сроки внесения последнего в бюджетный фонд (например, ежеквартально, один раз в месяц, один раз в квартал, один раз в год).

**Налоговая квота** — доля оклада налога в источнике налога. Она может быть исчислена по конкретному налогу, а также в целом по субъекту налога (по совокупному налогу). Налоговая квота отражает тяжесть налогового бремени, она показывает, какую часть доходов плательщика изымает каждый отдельный налог и все налоги в совокупности.

**Налоговая льгота** — снижение размера (тяжести) налогообложения. Могут применяться следующие льготы: введение *налогооблагаемого минимума* — освобождение от налога части объекта налога; установление *налогового иммунитета* — освобождение от налогов отдельных лиц или категорий плательщиков; понижение ставок налога; уменьшение оклада налога; предоставление налогового кредита (отсрочка внесения оклада налога); изъятие из налогообложения части объекта налога; освобождение от отдельных видов налогов и ряд других.

**Налоговая политика** — комплекс мероприятий в области налогов, направленных на достижение каких-либо целей. Налоговые льготы, объекты и ставки налогов служат проявлением налоговой политики.

**Налоговый кадастр** — перечень объектов налога с указанием их доходности. Применяют земельный, подомовой и другие кадастры; они служат для определения средней потенциальной доходности объекта налогов — земли, строений и т. д.

**Система налогов** — совокупность и структура налогов страны в соответствии с их классификацией, установленной в законодательном порядке.

**Переложение налогов** — полное или частичное перенесение налога его плательщиком на другое лицо, с которым оно вступает в различные экономические отношения и которое становится носителем налога. Проблема переложения — одна из самых сложных в финансовой науке. Механизмы переложения налогов весьма разнообразны. В частности, различают прямое и обратное переложение налогов. *Прямое переложение* налогов совершается посредством включения налога в цену. Так происходит с налогами на потребление, когда фигурирующий в качестве налогоплательщика производитель или торговец перекладывает налог на потребителя путем повышения цены. *Обратное переложение* налогов выражается в понижении цены и имеет место, например, при продаже земли, домов, акций, облигаций, когда налог переносится на продавца посредством вычета из продажной цены капитализированной суммы налога. Проблемами переложения налогов занимались такие видные российские ученые, как Н. Тургенев, И. Озеров, А. Тривус и др.

**Налоговый иммунитет** — освобождение лиц, занимающих особо привилегированное положение, от обязанности платить налоги.

**Налоговая декларация** — официальное документальное заявление налогоплательщика о полученных им подлежащих налогообложению доходах за определенный период о распространяющихся на них налоговых скидках и льготах. Обычно заполняется по определенной, регламентированной форме непосредственно декларантом.

**Налоговое бремя** — обобщенная характеристика действия налогов, указывающая на долю изъятий в совокупном доходе государства, а также в доходах отдельных категорий плательщиков. Наиболее распространенным показателем налогового бремени является доля налогов в ВВП.

**Налоговое обязательство** — экономическое отношение, в силу которого налогоплательщик обязан выполнить все необходимые требования по исчислению и уплате налога, а государство в лице уполномоченных органов вправе требовать от налогоплательщика исполнения этого обязательства. Налоговое обязательство существует при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством страны.

**Налоговая оговорка** — условие во внешнеторговых контрактах, договорах об оказании услуг, кредитных соглашениях, устанавливающее, что каждая из договаривающихся сторон обязуется уплатить за свой счет все налоги и сборы, полагающиеся по данной сделке на территории ее страны. Налоговая оговорка регулирует отношения между экспортерами и импортерами по поводу уплаты налогов.

**Налоговые каникулы** — установленный законом срок, в течение которого определенная группа предприятий, фирм, организаций освобождается от уплаты того или иного налога.

**Налогообложение двойное** — неоднократное обложение одного и того же объекта налога. Налогообложение двойное распространено во всех странах, например, при обложении доходов предприятия с последующим обложением образующихся из них индивидуальных доходов. Оно может иметь место также при взимании налогов разными государствами (в случае отсутствия межгосударственных налоговых соглашений), при обложении государственными и местными налогами и в некоторых других случаях.

**Налогоплательщики** — юридические и физические лица, которые в соответствии с законом обязаны уплачивать налоги.

**Юридическое лицо** — организация, учреждение, предприятие, фирма, выступающие в качестве единого самостоятельного носителя прав и обязанностей, имеющего следующие признаки:

- независимость существования от входящих в его состав отдельных лиц;
- наличие имущества, обособленного от имущества участников;
- право приобретать, пользоваться и распоряжаться собственностью;
- право осуществлять от своего имени экономические операции;
- право выступать от своего имени в суде в качестве истца или ответчика;
- самостоятельная имущественная ответственность.

Юридическое лицо имеет свое фирменное наименование, устав (юридический адрес), а также печать и расчетный счет в банке. Юридическое лицо проходит государственную регистрацию и заносится в государственный реестр.

**Физическое лицо** — гражданин, участвующий в экономической деятельности и выступающий в качестве полноправного ее субъекта. К физическим лицам относят граждан данной страны, иностранных граждан, лиц без гражданства, которые действуют в экономике в качестве самостоятельных фигур, обладают правом лично проводить определенные хозяйственные операции, регулировать экономические отношения с другими лицами и организациями, вступать в отношения с юридическими лицами. Физическое лицо действует от собственного имени, не нуждается в создании и регистрации фирмы, предприятия (что необходимо юридическим лицам).

**Налоговый агент** — лицо, на которое в силу принятых актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению в соответствующий бюджет (бюджетный фонд) налога или сбора.

**Резидент** — юридическое или физическое лицо, постоянно зарегистрированное или постоянно проживающее в данной стране. Резиденты обязаны в своих экономических действиях придерживаться законов данной страны, платить налоги в соответствии с законами и нормами этой страны.

**Нерезидент:** 1) юридическое лицо, действующее в данной стране, но зарегистрированное как субъект хозяйствования в другой; 2) физическое лицо, действующее в одной стране, но постоянно проживающее в другой. Для нерезидентов могут быть установлены особые правила налогообложения.

*Приведенные основные термины широко используются в справочной и учебной литературе, тем не менее финансовая наука не стоит на месте, определения уточняются, появляются новые подходы к их трактовкам. Поэтому авторы, во избежание разночтений, сочли целесообразным в 5-м издании учебника дополнительно привести определения базовых налоговых терминов в трактовке последнего фундаментального издания — Финансово-кредитного энциклопедического словаря под ред. А. Г. Грязновой.<sup>1</sup>*

**Элементы налога** — определяемые законодательными актами государства принципы построения и организации взимания налогов.

**Субъект налога (налогоплательщик)** — лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Понятию «субъект налога» близко понятие «носитель налога», возникающее в связи с возможностью переложения налогов.

**Носитель налога** — лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге по завершении процессов переложения налога.

**Объект налога (объект налогообложения)** — а) доход или имущество налогоплательщика, с которого исчисляется налог и которое служит основой для обложения, например: заработная плата, прибыль, капитал, ценные бумаги, проценты, недвижимое имущество, товар и др. Отдельные объекты налога (доход, в редких случаях имущество и капитал, из которого субъект налога уплачивает налог) являются источником налога; б) юридический факт или совокупность юридических фактов (юридический состав), с которыми связано возникновение обязанности платить налог (совершение оборота по реализации товара, работы, услуги, ввоз товара на территории страны, владение имуществом, совершение сделок купли-продажи имущества, ценных бумаг, вступление в наследство, получение дохода и т. д.).

**Источник налога** — экономический показатель, отражающий резерв, за счет которого налогоплательщик уплачивает налог. Существует ограниченный перечень источников налога — доходы и в редких случаях имущество налогоплательщика.

**Масштаб (единица) налога** — установленная законом характеристика предмета налогообложения, выраженная какой-либо физической характеристикой либо предметом измерения. Условная единица принятого масштаба является единицей налога, используемой для количественного выражения налоговой базы. Например, если масштабом для исчисления таможенной пошлины является мощность автомобиля, то единицей налога может быть лошадиная сила.

---

<sup>1</sup> Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под общ. ред. А. Г. Грязновой. — М.: Финансы и статистика, 2002. 1168 с.

**Ставка налога (налоговая ставка)** — размер налога, приходящегося на единицу налогообложения. Различают: равные, тождественные (твердые) и процентные (долевые) налоговые ставки. По отношению к изменению налоговой базы выделяют ставки пропорциональные, прогрессивные и регрессивные (дегрессивные).

**Налоговый оклад** — сумма, вносимая плательщиком в определенный бюджет по одному налогу. В соответствии с налоговым законодательством РФ у каждого налога есть конкретный получатель — бюджет соответствующего уровня.

**Налоговый период** — срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется размер налогового обязательства; время, за которое производится обложение налогом или сбором. Необходимость данного элемента определяется циклически повторяющимся характером многих объектов налогообложения: получение прибыли, реализация товара и т. п.

**Налоговая квота (англ. *tax quota*)** — вид налоговой ставки; установленный налоговым законодательством процент к единице обложения (обороту, доходу, стоимости имущества и пр.). Налоговая квота показывает долю государства в полученном доходе. Налоговые квоты характерны для прямых реальных окладных налогов, личных, НДС, таможенных пошлин и некоторых других (так называемых квотативных) налогов.

**Налоговая политика (англ. *tax policy*)** — система мероприятий, проводимых государством в области налогов, составная часть фискальной политики. Проведение конкретной налоговой политики связано с реализацией фискальной и регулирующей функций налогов. С помощью централизованных ресурсов государство способствует сбалансированному производству и благоприятным структурным сдвигам, поддерживает социальную сферу и сохраняет политическую стабильность.

**Налоговая система (англ. *taxation system*)** — совокупность налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по их уплате, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства. Различают следующие элементы налоговой системы: совокупность налогов, принципы построения налоговой системы, способы уплаты и методы формирования налогов, порядок изменения и отмены налогов, формы осуществления налогового контроля.

**Переложение налогов** — перенесение налогового бремени налогоплательщика на других лиц, чаще всего происходящее в скрытой, неявной форме. Существует как в сфере производства, так и в сфере обращения. В сфере производства может проявляться в понижении заработной платы или интенсификации труда работающих при повышении интенсификации труда работающих, при повышении налоговых платежей по уже действующим налогам либо появлении новых.

**Налоговый иммунитет (англ. *immunity from taxation*)** — освобождение от уплаты налогов, предоставленное физическим и/или юридическим лицам в соответствии с национальным или международным правом.

**Налоговая декларация (англ. *(tax) return*)** — официальное заявление гражданами и организациями в установленной форме государству в лице органов государственного управления (органов налоговой службы) о размерах доходов и суммах налогов, сборов и других обязательных платежей, установленных государством и подлежащих уплате в бюджет или возврату из бюджета.

**Налоговое бремя** (англ. *tax burden*) — обобщенная характеристика налоговой системы страны, указывающая: на действие (как правило, негативное), которое налоги оказывают на положение налогоплательщиков или на народное хозяйство в целом; на количественную оценку этого действия (сумму налогов, их удельный вес в ВВП или доходах отдельных категорий плательщиков). Данная характеристика позволяет видеть за одним значением налогового бремени разный результат: одна и та же сумма налогов может получить различную оценку в зависимости от того, с каких доходов она взимается и на какие цели расходуется.

**Налоговое обязательство** (англ. *tax obligation*) — налоговое правоотношение, в силу которого одно лицо (налогоплательщик) обязано совершить в пользу другого лица (налогового органа) определенные действия по полной и своевременной уплате налога в бюджет соответствующего уровня. Налоговое обязательство регулируется налоговым правом.

**Налоговая оговорка** (англ. *tax clause*) — условие в торговом контракте, договоре об оказании услуг, кредитном соглашении, устанавливающее, что каждая из сторон обязана уплатить за свой счет все налоги и сборы, полагающиеся на территории своей страны в связи с выполнением данного контракта, договора и т. п.

**Налоговые каникулы** — установленный законом срок, в течение которого определенная категория налогоплательщиков освобождается от уплаты того или иного налога. В некоторых странах налоговыми каникулами называют период, в течение которого компания освобождается от уплаты корпорационного налога или налога на прибыль либо платит его только с части прибыли. Такое освобождение от налогов является мерой по стимулированию экспорта или развития новой отрасли производства.

**Налоговый кредит** (англ. *tax credit*) — налоговая льгота. Кредит, предоставляемый в виде исключения налогоплательщикам для внесения средств в бюджет.

**Инвестиционный налоговый кредит** (англ. *in vestment tax credit*) — отсрочка налогового платежа на кредитной возвратной основе. Предоставление инвестиционного налогового кредита регулируется ст. 66–68 Налогового кодекса РФ (часть I). Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от 1 до 5 лет. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

**Двойное налогообложение** (англ. *double taxation*) — одновременное обложение в разных странах идентичными или имеющими одинаковую природу налогами. Различают международное экономическое двойное налогообложение и международное юридическое двойное налогообложение. При экономическом двойном налогообложении два различных лица облагаются налогом в отношении одного и того же дохода и капитала. При юридическом двойном налогообложении один и тот же доход одного и того же лица облагается более чем одним государством.

**Налогоплательщик** (англ. *tax payer*) — организация или физическое лицо, на которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложена обязанность уплачивать налоги (сборы). Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций, не являясь налогоплательщиками, выполняют обязанности организаций по уплате налогов на той территории, на

которой эти филиалы и иные обособленные подразделения осуществляют функции организации.

**Юридическое лицо** (англ. *artificial person, legal entity*) — организация, имеющая в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество, отвечающая по своим обязательствам этим имуществом.

**Физическое лицо** (англ. *natural person*) — гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин либо без гражданства. В гражданском законодательстве понятие «физическое лицо» рассматривается как равнозначное понятию «гражданин». Гражданин (физическое лицо) — индивидуальный субъект права, обладающий правоспособностью, т. е. способностью иметь гражданские права и обязанности.

**Резиденты и нерезиденты** (англ. *residents and non-residents*) — физические и юридические лица как хозяйствующие субъекты в конкретном юридическом поле и экономическом пространстве (стране) с определенными правами и обязанностями. Понятия «резиденты» и «нерезиденты» введены Законом РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» (1992). **Резиденты** — физические лица, имеющие постоянное место жительства в России, а также временно находящиеся за ее пределами; юридические лица, предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные на ее территории в соответствии с законодательством РФ и находящиеся за ее пределами, их филиалы и представительства; дипломатические и иные официальные представительства России за рубежом. **Нерезиденты** — физические лица, имеющие постоянное место жительства за границей и временно находящиеся в России; юридические лица, предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, находящиеся за границей и в РФ, их филиалы и представительства; находящиеся в РФ иностранные дипломатические и иные официальные представительства, а также международные организации, их филиалы и представительства.

Каждый специалист должен четко понимать содержание налоговых терминов и абсолютно свободно пользоваться ими.

## 1.4. Классификация налогов

Значительное место в теории налогов занимает вопрос их классификации, т. е. системной группировки налогов по различным признакам. Обычно в научной литературе используется специальный термин — *таксономия*. Классификация налогов имеет не только научно-познавательный характер, но и практические цели, такие как более обоснованное применение налогов, проведение необходимых аналитических расчетов, составление отчетности и т. д. Многообразие налоговых классификаций, группировок и признаков, положенных в основу различными исследователями, в определенной степени отражает эволюцию налогов (см. п. 1.1), а также позиции ученых относительно выбора исходных классификационных признаков. Экономическая наука не относится к точным, таким как, например, химия. И классификационную таблицу налогов, хотя бы в какой-то степени приближающуюся к точности классификационной таблицы химических элементов Д. Менделеева, построить практически невозможно.



Многие выдающиеся ученые-экономисты, занимающиеся в своих налоговых исследованиях таксономией, так и не пришли к единой точке зрения по обоснованию классификационных признаков и особых свойств системы налогов.<sup>1</sup> Соответственно и в учебной литературе вряд ли можно найти два учебника с полностью одинаковыми классификационными признаками [10, 11, 23, 26].

Классификации налогов помогают составить более полное представление об изучаемом предмете. Следует отметить, что они носят условный характер и в зависимости от целей анализа, проводимого исследователями, имеют тот или иной срез, так как все без исключения налоги в различной степени влияют на все стороны хозяйственной деятельности и по природе своей всегда оказывают комплексное воздействие на экономику. Обилие классификаций убедительно доказывает, что невозможно выделить один критерий, по которому налоги можно было бы отнести к той или иной группе. Границы деления подвижны, поэтому при разграничении налогов имеется в виду их доминирующее влияние на какую-либо из групп экономических показателей.

Как альтернативу всем предложенным классификациям можно рассматривать имеющую длительную историю идею введения единого налога, которая периодически появлялась в проектах различных реформаторов и трудах экономистов разных эпох (И. Т. Посошков, Дж. Милль, Ф. Кенз и др.). Так, в США в конце XIX в. значительную поддержку получило движение за единый налог на землю; в «Коммунистическом манифесте» К. Маркса выдвигалось требование замены всех существующих видов налогов единым прогрессивным налогом. Положительный пример — введение в СССР в 1923 г. вместо множества налогов на крестьян (продовольственного налога, трудгужналога, подворно-денежного налога, общегражданского сбора, местных налогов) единого сельскохозяйственного налога, что оказало позитивное воздействие на развитие товарно-денежного обращения. Следует отметить, что этот значительно упростивший налоговую систему налог был ориентирован не на всю совокупность налогоплательщиков, а лишь на определенную категорию — крестьян (единый налог не всегда означает, что он единственный).

Современными западными экономистами постулируется идея введения всеобщего налога на совокупные потребительские расходы взамен подоходного налога. Несостоятельность доктрины по введению единого (единственного) налога была аргументировано доказана еще в начале XX в. российскими учеными. Как подчеркивал А. А. Соколов, «множественность доходоприносящих объектов приводит и к множественности налогов», ни одна налоговая база не является всеобъемлющей.

Не утихают дискуссии о необходимом количестве налогов. С одной стороны, введение многочисленных налогов позволяет более широко охватить все стороны хозяйственной жизни и активно влиять на них, но при этом существенно возрастают административные издержки по взиманию и контролю за поступлением налогов. Переход на единый налог упрощает систему учета и уплаты, но затрудняет выбор оптимальной налогооблагаемой базы и не позволяет в полной мере реа-

---

<sup>1</sup> См., например, работы Н. И. Тургенева, А. А. Тривуса, А. А. Соколова, А. И. Янжула и других авторов.



лизовать функции налогов, учитывать иногда разнонаправленное изменение макроэкономических показателей. Поэтому наиболее существенным является вопрос не о количестве, а о качестве вводимых и собираемых налогов, об их адекватности целям налоговой политики, преследуемым государством в данном конкретном периоде с учетом всех внутренних и внешних социально-экономических факторов.

Наиболее распространенной классификацией налогов является их разделение на прямые и косвенные. Такое деление налогов известно с глубокой древности. (В Римской империи взимались и налог с наследства, и налог с оборота.)

Одна из первых классификаций налогов была построена на основе критерия перелаживаемости налогов (XVII в.). Считалось, что доходы землевладельцев должны облагаться «прямым налогом», а все остальные являются перелаживаемыми (косвенными). А. Смит исходя из своей теории факторов производства (земля, труд, капитал) добавил к числу прямых налогов (с доходом землевладельцев) еще два — налоги на предпринимательскую прибыль владельца капитала и заработную плату наемных рабочих. К косвенным налогам А. Смит относил все те налоги, которые связаны с расходами и перелаживаются на потребителей товаров и услуг. Таким образом, был принят первый действующий классификационный признак — разделение налогов на *прямые и косвенные*.

Исторически в теории налогов сложились три основные концепции подразделения их на прямые и косвенные. Сторонники первой считают, что примером такого деления является теоретическая возможность переложения налогов с номинального плательщика на конечного потребителя. В теории налогов дискуссии по этому вопросу занимают одно из центральных мест, поскольку переложение в значительной степени влияет на реальное распределение налогового бремени. Прямые налоги непосредственно падают на плательщика (производителя или потребителя) и не могут быть переложены путем включения в продажные цены товаров, остальные же налоги относятся к косвенным. Это является лишь теоретическим предположением, ибо на практике может происходить иное.

Иногда действительно очень сложно выявить конечного плательщика, и в целом ряде случаев законодатель, сознательно устанавливая налог, предполагает его переложение (налоги с оборота, акцизы). Как правило, законодатель всегда стоит перед выбором формы налогообложения, ибо здесь необходимо оценить все плюсы и минусы различных форм. Прежде всего при введении того или иного налога исходят из тактических и стратегических целей государства, учитывают уровень социально-экономического развития страны и фискального аппарата. Так, введение косвенных налогов предполагает организационную программу взимания, но при этом слишком высоки затраты по контролю; введение прямых налогов сопряжено с высокими затратами по их учету и (относительно косвенных налогов) невысокими административными издержками по контролю. Общеизвестным является то, что взимание косвенных налогов менее болезненно и «незаметно» для плательщиков; кроме того, система косвенного налогообложения обеспечивает устойчивость доходов бюджета, особенно в условиях инфляции. В частности, А. А. Соколов аргументированно доказал несостоятельность критерия переложения налогов, который был положен учеными в основу классификации всех налогов.

Мы отмечали, что чем выше уровень экономического развития страны, тем больший удельный вес в общей сумме налоговых поступлений занимают прямые налоги (см. п. 1.1). В налоговых системах высокоразвитых стран доминирующее положение занимают прямые налоги, их доля составляет более 50% в общей сумме налоговых поступлений. В целом ряде стран важнейшей формой доходов бюджетов выступает прямое налогообложение личных доходов граждан и прибыли предприятий. Это относится, в частности, к Дании (59,9% в общем объеме налоговых поступлений), Австралии (55,6%), Финляндии (41,5%), США (42,2%). Удельный вес доходов от обложения товаров и услуг достаточно высок в странах, отличающихся, как правило, умеренным уровнем экономического развития (Греция — 44,6%; Португалия — 42% в общей сумме налоговых поступлений).

Ряд исследователей доказывают, что прямые налоги всегда увязаны с доходом налогоплательщика (взимаются посредством именных списков и кадастров), а косвенные имеют отношение к ценам на потребление и связаны только с продажей товаров (как правило, налоги на товары и услуги). Сторонники третьего направления утверждают, что прямые налоги связаны непосредственно с характеристикой плательщика и взимаются с его дохода или собственности, а косвенные — с той деятельностью, которой он занимается. При этом косвенные налоги определяются опосредованным путем исходя из размеров расходов плательщика. Несмотря на различные подходы к рассмотрению деления налогов на прямые и косвенные, общим для них является установление окончательного плательщика налога.

Некоторые современные экономисты говорят об аморфности понятия косвенного и прямого налогообложения, утверждая, что:

- во-первых, при определенных условиях косвенный налог может превратиться в прямой, и наоборот (так, налог на прибыль на монопольном рынке через механизм цен принимает черты косвенного обложения);
- во-вторых, окончательное распределение налогового бремени является лишь допущением, так как степень переноса не равна нулю в случае с прямыми налогами, не 100% в случае с косвенными налогами (безусловно, в этом есть рациональное зерно, но от этого классическое понимание косвенных налогов не изменяется).

Ключевым, определяющим разницу между прямыми и косвенными налогами, критерием является то, что первые могут быть скорректированы с учетом индивидуальных характеристик налогоплательщика, в то время как последними облагаются транзакции (сделки, соглашения) вне зависимости от характеристик продавца и покупателя. Отличительная черта косвенного налога состоит в том, что никакая личностная характеристика, за исключением покупаемого товара на определенном рынке, не влияет на сумму платежа. Само понятие «косвенный» заключается в том, что влияние налога на доход конечного потребителя происходит через его расходы в определенной части цены приобретения товара. Таким образом, деление налогов на прямые и косвенные имеет огромное значение для экономики и, несмотря на определенную условность принципа «переложения», он активно используется в таксономии.

На рис. 1.4.1 представлена несколько упрощенная классификация налогов применительно к налоговой системе России. Дадим некоторые пояснения и дополнения к данной классификации.

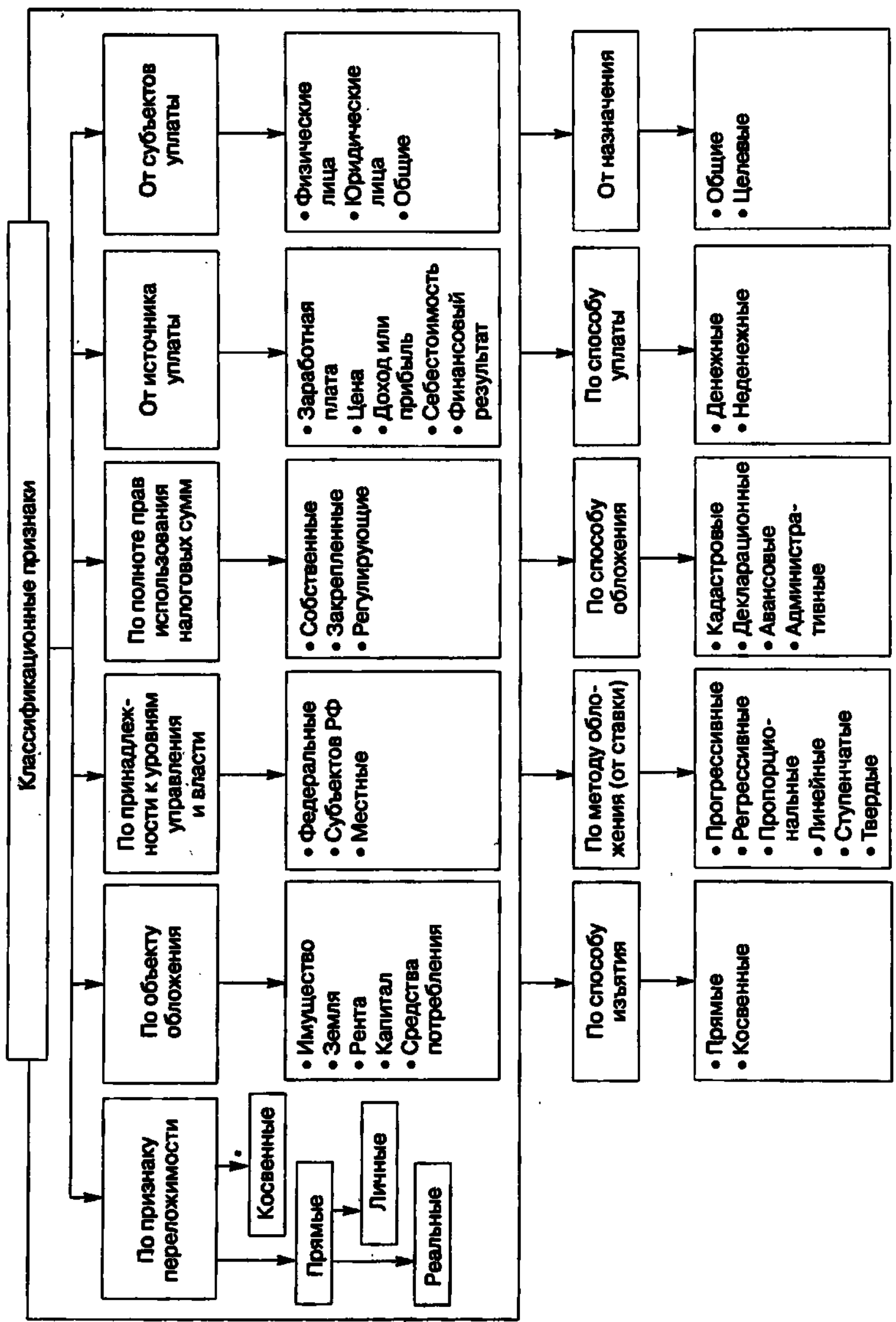


Рис. 1.4.1. Классификация налогов налоговой системы России

Реальные налоги построены без учета личности плательщика и уровня доходности объекта обложения. Сам факт наличия имущества является основанием для обложения. Первыми видами реальных налогов были поземельный и подомовой. К реальным налогам относятся также промысловый налог, налог на ценные бумаги.

Личные налоги в мировой практике налогообложения представлены следующими видами: подоходный налог с населения, поимущественный налог, подушный налог, налог с наследства и дарений и др.

Косвенные налоги, как уже отмечалось, — это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг. К косвенным налогам относятся акцизы, государственные фискальные монополии, таможенные пошлины. Косвенные налоги имеют длительную историю. В настоящее время акцизы делятся на индивидуальные (обложение по сырью, полуфабрикатам, готовой продукции, мощности оборудования) и универсальные. Универсальный косвенный налог часто называют налогом с оборота. Универсальные косвенные налоги делятся на однократные, многократные и налог на добавленную стоимость.

Государственные фискальные монополии делятся на полные и частичные, представляющие полную или частичную монополию, государства на производство и продажу некоторых товаров (спиртные напитки, табачные изделия, соль, спички, пиво). Основная цель их взимания состоит в увеличении доходов государственного бюджета.

Самую сложную структуру имеют *таможенные пошлины*, которые классифицируются по четырем признакам: происхождению, целям, характеру взимания, характеру отношений.

По происхождению таможенные пошлины делятся на внутренние, транзитные, экспортные (вывозные) и импортные (ввозные). По *целям* различают восемь видов таможенных пошлин: фискальные, протекционные, сверхпротекционные, уравнивательные, антидемпинговые, дискриминационные, преференциальные и статистические. По *характеру взимания* (по ставкам) различают специфические, адвалорные (взимаемые в процентном отношении к таможенной стоимости товара) и кумулятивные (смешанные) таможенные пошлины.

По *характеру отношений* пошлины делятся на конвенционные и автономные. *Конвенционная пошлина* представляет собой платеж по международному договору, устанавливающему принципы таможенного режима присоединившихся к конвенции стран с общими правилами осуществления таможенного контроля и взимания таможенных пошлин. *Автономная пошлина* — вид таможенного тарифа, который устанавливается правительством страны в законодательном порядке. Для него в отличие от договорного тарифа характерны более высокие ставки.

Выделяют также возвратные и дифференциальные таможенные пошлины. *Таможенная пошлина возвратная* — сумма ввозных таможенных пошлин, подлежащая возврату при вывозе продукции, полученной в результате переработки ввезенного товара; она применяется как способ повышения конкурентоспособности. *Таможенная пошлина дифференциальная* — вид пошлины, предусматривающей различные ставки на один и тот же товар, например импортируемый из разных стран либо экспортируемый в разное время года.

Одним из классификационных признаков налогов является их деление на общие и специальные (целевые).

**Общие налоги** обезличиваются и поступают в единую кассу государств. Они предназначены для финансирования общегосударственных мероприятий.

**Специальные целевые налоги (взносы)** имеют строго определенное назначение и обычно формируют внебюджетные фонды (пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования и др.). Такое деление сложилось исторически, когда не существовало бюджета, а функционировали различные фонды, счета и действовали преимущественно целевые налоги.

По принадлежности органов и уровню управления налоги классифицируются в зависимости от органа, который взимает налог и в распоряжение которого он поступает. По этому классификационному признаку налоги различаются следующим образом:

1. В унитарных (единых) государствах бюджетная система состоит, как правило, из двух основных звеньев — республиканского и местных бюджетов. Соответственно существуют: государственные налоги, устанавливаемые верховной властью, которые взимаются на основе государственного законодательства и поступают в госбюджет; местные налоги, взимаемые местными органами самоуправления на соответствующей территории и поступающие в местные бюджеты (более подробно см. раздел VIII). Такая бюджетная система функционирует во Франции, Италии, Японии, где имеются центральный и местные бюджеты.
2. В федеративных государствах бюджетная система состоит из трех основных звеньев. В США, например, имеются федеральный бюджет, бюджеты штатов (членов федерации) и местные бюджеты. Аналогичная бюджетная система функционирует в Германии, где членами федерации являются земли, имеющие бюджеты земель. Для России также характерно трехзвенное бюджетное устройство: федеральный бюджет, региональные бюджеты (территориальные бюджеты субъектов федерации) и местные бюджеты. Соответственно и налоги в федеральном государстве делятся на федеральные налоги, налоги субъектов федерации, местные налоги.

В последние годы появляются особые виды межгосударственных налогов. Так, в Европейском сообществе действует единый налог на импортную продукцию (из третьих стран) сельскохозяйственного производства, средства которого поступают в бюджет этого сообщества. Возможно появление особых видов межгосударственных налогов в рамках СНГ для финансирования совместных межгосударственных программ.

## 1.5. Современные теории налоговых отношений

Мы уже отмечали, что процесс реформирования налоговой системы России весьма противоречив, многие предложения Правительства РФ, направленные в Государственную думу Федерального собрания РФ, подвергаются резкой критике. Практически любой законопроект вызывает бурные дискуссии как на стадии его проработки в Правительстве РФ, так и на стадии обсуждения в Думе. Это связано и с тем,

что в России пока не создана собственная современная налоговая теория. Использование же рекомендаций западных консультантов в силу их фрагментарности и недостаточного учета российских реалий часто не дает ожидаемого положительного эффекта. Поэтому в настоящем параграфе предпринята попытка дать краткую характеристику основных современных западных концепций реформирования налогообложения. Полагаем, что читатель, ознакомившись с этим материалом, получит возможность более грамотно судить об обоснованности предложений по реформированию налогообложения, выдвигаемых отдельными экономическими блоками Правительства РФ.

В конце XVII в., когда домены были в значительной степени разорены, а доходы от регалий уже не могли удовлетворить растущие потребности, многие государства Европы испытывали острую нужду в *стабильных* источниках доходов, и это обстоятельство активизировало финансовую мысль. Появились труды знаменитых английских философов и экономистов Т. Гоббса и Д. Локка, в которых особое внимание уделяется налогам. Проблемы налогообложения находились в центре внимания немецких финансистов Д. Юсти и И. Зонненфельса, французских физиократов Ф. Кенэ, А. Тюрго, О. Мирабо и многих других. Огромное внимание исследованиям в области налогов уделяли великие экономисты А. Смит и Д. Рикардо.

По мере продвижения буржуазных революций в Старом и Новом Свете (XVII–XIX вв.) экономический базис общества принципиально изменяется, побеждает новая экономическая формация, новая модель воспроизводства и государственного управления, а значит, формируется *новое отношение* общества к налогам. Б. Франклин в Северной Америке изрекает сакраментальную фразу о том, что «платить налоги и умереть должен каждый», во время Великой Французской революции М. Робеспьер предлагает как доказательство гражданства Франции «лепту вдовы» и т. д. В основе приведенных нами и многих других изречений — четкое понимание *новой роли налогов*. Буржуазные государства практически не имели какой-либо приносящей доходы собственности, не имели возможности продавать должности. В то же время им необходимо было создавать и содержать достаточно громоздкий аппарат управления. Основной новый правящий класс — буржуазия — организовывал производство уже не ради потребления, а ради максимизации прибыли и не имел ни желания, ни возможности бесконечно делиться с государством своим доходами. Поэтому возникла потребность в регламентации налоговых платежей государством и контроле над действиями правительства со стороны общества в лице его представителей в парламенте. Начиная с А. Смита многочисленные теоретики уже не отрицают налоги как форму принудительного изъятия, а, наоборот, признают ее как одну из самых приемлемых для капиталистической системы. И на протяжении почти 150 лет (конец XVIII — первая треть XX в.) проблемы налогообложения находятся в центре внимания крупнейших ученых Запада и России. О налогах писали К. Маркс, Ф. Лассаль, К. Рау, А. Вагнер, Э. Сакс, Ф. Нитти, Н. Тургенев, И. Озеров, М. Кулишер, А. Янжул и многие др. При всем разнообразии рассматриваемых аспектов различных временных периодов во всех этих трудах прослеживается подход к экономической сущности налога как к *естественному регулятору*, поскольку любая величина налогового изъятия не могла быть нейтральной: она либо ослабляла воспроизводительные функции частных хо-



зяйств, либо увеличивала их. Поэтому так важно было теоретически обосновать величину и сроки налогообложения, сферы изъятия (доходы, рента, потребление), подсчитать издержки сборов налогов, правильно выбрать объекты обложения, оценить их и установить ставки налогов.

К сожалению, налоговая политика и налоговая практика капитализма свободной конкуренции не всегда базировалась на выводах теоретиков. Правительствам почти всегда необходимы были денежные средства в значительно больших размерах, чем те, которые они могли получить у населения, не обременяя экономику (особенно если государство вело войну). И, сосредоточив в своих руках всю полноту власти, правительства часто не могли устоять перед соблазном одним росчерком пера увеличить свои доходы. Однако следствием такого рода решений становилось снижение темпов экономического роста, изменение позиций в международной иерархии и серьезные социальные конфликты (вплоть до революций), чему немало примеров дает история.

Но времена меняются, возникают новые серьезные проблемы, и наука начинает поиск *принципиально новых концепций*. Такой поворотной точкой принято считать кризис мировой капиталистической системы 1930-х гг. и появление теории Дж. Кейнса. Обоснование необходимости создания системы государственного регулирования и претворение этих идей в жизнь не могло не внести серьезных корректив в такую существенную сферу, как налогообложение. Впервые оно рассматривалось не только как надежный «канал доставки» денежных средств от населения в бюджетные фонды, но и как *сознательно используемый регулятор* нормы потребления, накопления и формирования оптимальной воспроизводственной структуры. Эти взгляды нашли свое отражение в разработке основ фискальной политики как самим Дж. Кейнсом, так и его многочисленными последователями (А. Лернером, Э. Хансеном и др.).

Приверженцы кейнсианства предлагали «жесткую налоговую политику», предусматривавшую «систему повышенного налогообложения крупных доходов и наследства и льготного обложения» низких доходов, стимулируя склонность к сбережениям». Дж. Кейнс считал, что именно такая политика отвечает одновременно двум основным требованиям: *экономической целесообразности и социальной справедливости*, так как сглаживает несправедливое распределение богатства и доходов и одновременно благоприятствует росту капитала. Кейнсианская теория могла возникнуть и совершить переворот только при определенных исторических условиях. В частности, условием, составляющим исходную посылку в теории Дж. Кейнса, выступала депрессивная ситуация в производстве. На первом плане тогда стояла проблема занятости и недогрузки мощностей. Поэтому для основной модели Дж. Кейнса характерна статичность, при которой все экономические процессы рассматриваются в рамках краткосрочного периода, а размеры производства не изменяются во времени.

С середины 1970-х гг. инфляция, спровоцированная наряду с другими причинами повышенным вниманием правительств к увеличению совокупного спроса через непроизводительные бюджетные расходы, стала постоянным параметром макроэкономической динамики. По мере стабилизации экономики кардинальным образом изменяются и задачи ее развития — на передний план выдвигаются проблемы экономического роста, что потребовало новых концепций макрорегулирования.



Общая схема расположения школ экономической мысли Запада (1940 — первая половина 1970-х гг.) была следующей: впереди — доминирующий кейнсианский центр (определяющий политику всех американских президентов от Г. Трумэна до Дж. Картера), который разделился на две неравные группировки — ортодоксальных, хрестоматийных кейнсианцев в лице Э. Хансена, Д. Хикса, П. Самуэльсона и других и «левых» кейнсианцев, или некейнсианцев, — Дж. Робинсона, П. Сраффа, Н. Калдора и др. «Справа» находилась «умеренная оппозиция» в лице западногерманских неолибералов В. Ойкена, А. Мюллер-Армакал, Л. Эрхарда и др. (занимает промежуточное положение между неоклассикой и кейнсианством).

В самих США сформировалась прогрессивная оппозиция в лице неоклассиков во главе с М. Фридмэном, а также представители экономической теории предложения М. Фелдстайн и А. Лаффер, выступающие за свободу предпринимательства и невмешательства государства в экономику. В «левом углу» схемы находятся концепции институционально-социологического направления, доводящие идею государственного регулирования до требований целенаправленной социальной политики и индикативного планирования, — Дж. К. Гэлбрэйт, Ф. Перру, Дж. М. Кларк, Г. Мюрдаль и др.

Период 1970-х гг. стал временем «второго кризиса экономической теории» Запада XX в., под которым прежде всего подразумевают *кризис кейнсианства как генеральной концепции* государственного воздействия на экономику через совокупный спрос и приоритет налогово-бюджетной политики с акцентом на политике дефицитного финансирования. Выдвигаются требования сбалансированности бюджета путем резкого сокращения социальных программ, доли ВВП, перераспределяемой через бюджет, умеренных налогов. На этой волне, усилиями главным образом экономистов США, формируется *теория экономики предложения*.

Ее сторонники, так называемые сэлпсайдеры, представляют неоклассическую теорию на базе идейного наследия Ф. фон Хайека, теории предельной эффективности факторов производства и современного монетаризма. Именно здесь отчетливо просматривается «водораздел» с кейнсианством (в отличие от монетаристов все-таки учитывающих кейнсианский анализ совокупного спроса). Вместе с тем приверженцы «Экономики предложения» выступают за самостоятельную, независимую от денежной, бюджетную политику, ибо твердо уверены в высокой эффективности *налогового регулирования* экономики. Авторы этой концепции отстаивают тезис о необходимости перехода к долгосрочному *государственному регулированию предложения факторов производства*. 1980-е гг. отмечены усилением влияния сэлпсайдеров как на развитие мировой экономической мысли, так и на принципы формирования экономической политики ряда ведущих западных стран.

После кейнсианских «провалов» ее сторонники сумели достаточно убедительно ответить на поставленные хозяйственной практикой вопросы и предложить конструктивные варианты решения многих проблем западной экономики 1980–1990-х гг. По их мнению, такие реформы государственного вмешательства в экономику, как кейнсианское антициклическое регулирование, бюджетное перераспределение доходов, подавление инфляции и т. д., признаются вредными, расстраивающими механизмы рынка и порождающими хозяйственные трудности. Главным фактором роста безработицы считается система государственного социального обеспечения. Кроме того, государственные затраты на социальные

цели изменяют соотношение между расходуемой и сберегаемой частями денежных доходов, так как в результате расчета на финансовую помощь государства в пенсионный период увеличивается доля текущего потребления. В результате происходит снижение доли сбережений в совокупном доходе, уменьшаются объемы кредитных ресурсов и источников накопления, что, в свою очередь, вызывает замедление экономического роста.

В отличие от монетаристов сторонники теории предложения считают главными причинами непредвиденной инфляции *высокие налоговые ставки* и полностью отвергают бюджетный дефицит. Им удалось основательно разобраться в механизме его отрицательного воздействия на расширенное воспроизводство, особенно при таком методе покрытия, как долговые обязательства. В этом случае государство, стараясь не допустить ускорения инфляции, вынуждено размещать на финансовых рынках основную массу своих ценных бумаг и превращается в конкурента частных фирм, изымая у частного сектора относительно свободные финансовые ресурсы. Последние, попадая в сферу государственного потребления, используются главным образом непроизводительно. Приверженцы этой теории советуют государству полностью «перекрыть» бюджетный канал непредвиденной инфляции и изменять предложение денег иными путями, избегая дефицита бюджета. Центральное место в концепции принадлежит проблеме сбережений, недостаток которых обусловлен несовершенством налоговой системы, уменьшением реальных доходов, остающихся после налогообложения, когда начинает действовать механизм сокращения личных сбережений. Если же наряду с высоким налогообложением прибыли имеет место инфляция, то вероятность снижения дивидендов существенно возрастает, что побуждает акционеров воздержаться от инвестиций. В том же направлении действует и дополнительный инфляционный налог, равный обычному налогу, умноженному на темп инфляции.

Новые концепции безработицы, инфляции и экономической динамики образуют теоретический фундамент, на котором основывается неоконсервативный подход к реформированию государственного регулирования экономики. В качестве основного ее направления рассматривается изменение *системы налогообложения в сторону значительного уменьшения предельных налоговых ставок*. Предусматривается, что это снижение должно быть дифференцированным пропорционально его предельной эффективности. Предлагается в большей степени сократить те виды налогов, которые дают максимально предельную отдачу с точки зрения *роста накопления капитала и занятости*. В первую очередь это относится к налогам на доходы от капиталовложений. Существенная роль отводилась также реформе налогообложения лиц с высокими доходами, так как их отличает большая склонность к сбережениям.

В снижении налоговых ставок неоконсерваторы видели магистральный путь к решению многих проблем современной экономики. Долгосрочным последствием снижения налоговых ставок должен стать не рост бюджетного дефицита, а его сокращение. Эти закономерности были математически исследованы, и результат известен в мировой экономической науке как эффект А. Лаффера (рис. 1.5.1).

Кривая отражает взаимосвязь между величиной ставки налогов и объемом их поступления в бюджет. При повышении ставки доходы государства за счет налогов вначале увеличиваются, но только до определенной границы (точки *a*), после чего повышение налоговой ставки уменьшает налоговые поступления до точки *b*.

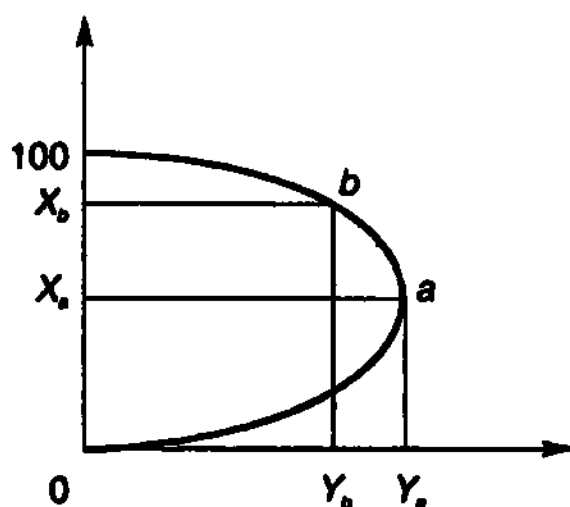


**Рис. 1.5.1.** Кривая А. Лаффера:  $X$  — уровень налоговых ставок;  $X_b$  — их оптимальный размер;  $Y$  — среднегодовой объем государственных доходов в результате налогообложения;  $Y_{\max}$  — максимальная величина среднегодового объема государственных доходов;  $X_b$  — реально существующие налоговые ставки;  $Y_b$  — налоговые поступления в государственный бюджет

Высокие налоги снижают стимулы производства и уменьшают налоговые доходы государства. Вместе с тем кривая не дает точного ответа, при какой ставке налогов их поступления максимальны, так как она различна для разных стран и зависит от многих факторов: размера и структуры государственного сектора, налоговой политики. В действительности на эти зависимости влияет и масса других факторов: состояние «налоговой морали» в обществе; эффективность налогового администрирования и состояние аудита; уровень изменения самих налоговых ставок; фактор инфляции и т. п. Все это необходимо учитывать, особенно в России.

В 1980-е гг. ряд принципов теории предложения был положен в основу экономической политики правительств США, Великобритании и ряда других экономически развитых стран. Не все практические результаты ее применения доказали бесспорную и однозначную эффективность, но многие положения получили свое подтверждение. Самое главное — неоконсерваторы показали, во-первых, необходимость перестройки системы государственного регулирования и, во-вторых, определили главную магистраль столь радикальных изменений — *всемерную мобилизацию созидательного потенциала рынка* для максимального использования его возможностей.

Современная западная экономическая мысль представлена несколькими крупными школами, каждая из которых имеет ряд направлений. Некоторые из них базируются непосредственно на основных постулатах кейнсианства, другие их оспаривают. Но при всей противоположности взглядов практически все представители современных научных школ признают, что развитые государства функционируют в условиях смешанной экономики, требующей государственного регулирования.

В последнее двадцатилетие формируется и в настоящее время развивается относительно новая наука — *экономика общественного сектора*, представляющая несколько иную, чем прежде, систему взглядов на роль государства и теорию государственных финансов. Общественный сектор представляет собой совокупность всех ресурсов экономики, находящихся в распоряжении государства. Под государственными ресурсами подразумеваются вся собственность и все денежные (в основном бюджетные) фонды. Но так как любые действия государства в условиях рынка

опосредуются финансовыми институтами, то, не умаляя роли государственной собственности, наиболее универсальным инструментом воздействия признается *бюджет*. Поэтому в центре внимания экономики общественного сектора находятся в первую очередь *государственные финансы*.

Особенность этого подхода состоит в том, что государство рассматривается даже не в качестве регулирующей структуры, а в *общем ряду субъектов экономической деятельности*, которые должны поставлять обществу конкретные экономические блага с необходимой эффективностью. Экономика общественного сектора призвана также объяснить, как государство изыскивает средства для достижения этих целей, как расходуются полученные ресурсы, определить рациональные принципы его деятельности. Однако, помещая государство в общий ряд участников экономической деятельности, учитывается его принципиальное отличие от других субъектов рыночного хозяйства, заключающих свои сделки добровольно, — государство и его органы всегда обладают правом принуждения в рамках и на основе законов.

В основе всех прежних взглядов на роль государства и систему его денежных фондов лежала необходимость целесообразного перераспределения доходов, ресурсов и имущества в соответствии с принципами социальной справедливости. Но природа перераспределенных процессов такова, что очень часто их результатом становится конфликт интересов, так как улучшение положения одной группы индивидов происходит за счет ухудшения другой. Согласно новой системе взглядов, речь идет о желательной *Парето-оптимизации*. Парето-улучшением называется такое изменение в ходе экономических процессов, которое повышает уровень благосостояния хотя бы одного из участников, не допуская при этом снижения уровня благосостояния никого из оставшихся.

По мнению многих экономистов, современный свободный рынок в любом государстве вследствие ограниченной (а потому и несовершенной) конкуренции, внешнего воздействия и неполноты информации обязательно имеет серьезные изъяны («провалы рынка», «ошибки рынка»), т. е. попадает в ситуации, когда свободное действие рыночных сил не обеспечивает Парето-оптимального использования ресурсов. В этих зонах должен функционировать общественный сектор (желательно на принципах Парето-оптимизации).

Поскольку отличительной чертой государства является законное право принуждения, имеет смысл использование потенциала общественного сектора в тех случаях, когда издержки и негативные последствия принуждения как минимум уравниваются его позитивными последствиями, т. е. потери для каждого индивида в отдельности, а не только для общества в целом должны быть сбалансированы приобретениями. Прежде всего государство призвано обеспечить экономически эффективное удовлетворение потребностей своих граждан в общественных благах в таких отраслях, как образование, здравоохранение, культура, транспорт и связь, коммунальное хозяйство (на уровне социальной достаточности, а не минимального потребления). Выполнение этих функций на соответствующем уровне в основном и определяет масштабы общественного сектора в каждом государстве на определенном временном отрезке.

Какими бы принципами не руководствовалось государство в своем отношении к формированию денежных фондов, из которых финансируется производство обще-

ственных благ (перераспределение, или «парето»), перед правительством всегда будет стоять проблема выбора между *справедливостью* в распределении и *эффективностью* в производстве. Например, согласно и «классическим» и «кейнсианским» понятиям *налоговой справедливости*, система налогообложения должна содержать высокие налоги на «богатых» и низкие — на «бедных», так как только таким образом, по их мнению, может быть создан финансовый источник будущей социальной поддержки. В свою очередь, представители «экономики предложения», наоборот, считают регрессивные налоговые ставки наиболее предпочтительными для обложения именно крупных капиталов, единственно способных обеспечивать экономический рост. Оба этих экономических направления, как известно, достаточно аргументированны, но... каждое для своего времени. Единая и абсолютная «налоговая правда» неосуществима, и «каждый социум должен искать свой *оптимум*» в соответствии с экономическим базисом и национальным менталитетом в отношении принципов общественной справедливости.

Поиск такого оптимума — технически очень сложная и не всегда выполнимая задача, ибо, с одной стороны, имеются высокие объективные потребности в государственном финансировании, а с другой — ограниченность реальных источников доходов. Даже в высокоразвитых странах поиск ведется в надежде хотя бы *частичного* разрешения данного противоречия. В частности, соответствующая обеспеченная обстоятельной математической аргументацией система была разработана некейнсианцами Н. Калдором и Дж. Хиксом.

В теории экономики общественного сектора в ее понимании роли и назначения государства соответственно серьезно скорректированы взгляды на роль конкретных финансовых институтов. В связи с этим, например, налоги рассматриваются не как *способ* мобилизации средств на содержание неких неэкономических структур, а скорее в качестве *формы*, которую приобретают затраты на производство разнообразных общественных благ, поставляемых государством своим гражданам. Предполагается, что государство и его органы, подобно другим производителям товаров и услуг, должны получать ресурсы лишь постольку, поскольку им удастся продемонстрировать потребителям (налогоплательщикам) свою способность удовлетворять их запросы лучше потенциальных конкурентов.

Кроме того, за потребителями остается бесспорное право добиваться *минимизации* своих затрат (налогов), т. е. налицо требование ощутимой *возвратности налогов* как в масштабах общества, так и для каждого налогоплательщика. И *единственным смыслом и оправданием* налогов в демократическом обществе считаются максимальное удовлетворение спроса налогоплательщиков на общественные блага и признание его гражданами принципов перераспределения доходов. Выделяют два основных принципа дифференциации налогов: *принцип получаемых выгод* и *принцип платежеспособности*. Первому отвечают различия в величине налогового бремени в соответствии с различиями в полезности действий государства для разных налогоплательщиков. Второй принцип предполагает соразмерность налогообложения, но не субъективной данности, а *объективной способности* отдельных плательщиков нести налоговое бремя. На практике этот принцип трудно заменить каким-либо другим. Но какой бы конкретный принцип ни был положен в основу относительного равенства налоговых обязательств, «демократическое» налогообложение предусматривает, во-первых, *равенство по горизонтали* и, во-

вторых, *равенство по вертикали*. Первое — это непосредственное равенство обязательств для всех лиц, находящихся в одинаковом положении с точки зрения принятых принципов; второе — соответствие дифференциации налоговых обязательств различиям в их положении. Оба принципа, по сути, выражают идею *запрета на дискриминацию* в налогообложении.

После выбора принципов налогообложения в целом и расчета необходимой суммы следует сформировать общую структуру системы, т. е. выбрать конкретные виды налогов и рассчитать их ставки. Такие расчеты осуществляются на базе анализа воздействия налогов на рыночное поведение производителей и потребителей, что позволяет выявить искажающее влияние налогов и, правильно подбирая их характеристики, добиваться относительного уменьшения нежелательных искажений (под искажением обычно подразумевается их влияние на эффективность).

Приверженцы теории экономики общественного сектора большое внимание уделяют обеспечению возможности общественного контроля за формированием и результатами действия налоговой системы, анализируют как различные варианты перемещения налогов, так и экономические результаты избыточного налогового бремени. Последние представляют собой денежный эквивалент потерь полезности, которые вызываются эффектом замещения, обусловленным налогообложением. Эффект замещения выражает деформирующее воздействие налога, отрицательным результатом которого является искажение соотношения цен, на основе которых осуществляется перераспределение ресурсов. В настоящее время в связи с активно протекающими процессами глобализации мировой экономики внимание к вопросам теории и практики налогообложения неуклонно возрастает, возникает настоятельная потребность в новых разработках.

Итак, исходя из изложенного можно сформулировать следующие выводы:

- по мере возрастания роли налоговых отношений в Европе в XVII в. возникают первые научные теории;
- на протяжении почти трех веков «налоговедение» активно развивается в рамках науки о государственных финансах;
- предметом исследования науки о налогах в период «классического» капитализма являются сущность налога как новой экономической (финансовой) категории, правила его взимания, методика выбора объектов, определение тяжести налогового бремени, расчет экономических последствий и т. д.;
- налогообложение как объективный экономический процесс не может рассматриваться изолированно от роли государства в экономике в целом и общих задач финансовой и налоговой политики в частности, что обуславливает особое внимание к проблемам прагматического использования финансовых (налоговых) рычагов в системе государственного регулирования;
- вторая «революция» в истории экономической мысли Запада в середине 1970-х гг. вносит существенные коррективы во взгляды на значимость фискальной политики, появляется теория «экономики предложения», в которой ведущая роль отводится либерализации налогообложения предпринимателей и инвесторов;
- в рамках теории экономики общественного сектора рассматриваются вопросы, связанные с новыми взглядами на налогообложение: усиление акцента



на возвратность налогов; введение систем бюджетирования расходов, ориентированных на эффект, т. е. переход от финансирования затрат к финансированию по результатам, что сегодня и начинает реализовываться в России.

В современных условиях налогообложение помимо того, что оно представляет собой главный фискальный канал, превращается в регулятор финансовых и денежных потоков как в рамках национальной экономики, так и в системе движения международного капитала. Изменения теоретических подходов к налогообложению, естественно, влияют и на развитие налоговых систем практически всех развитых стран.

## 1.6. Налоговая политика в системе государственного регулирования экономики

Для обеспечения процесса постоянного поступательного экономического развития и успешного преодоления кризисных явления правительства каждой страны использует арсенал методов, имеющихся в системе государственного воздействия на экономику, в соответствии с принятой теоретической концепцией регулирования экономики и выбранной моделью экономического развития (см. п. 1.5). В послевоенный период истории действовали три основные модели экономического развития, каждая из которых отводила свое место системе государственного регулирования экономики и роли налогов и налоговой политики в этом процессе.

Первая из них — «либеральная» модель. Наиболее последовательно либеральная стратегия развития национальной экономики реализуется правительствами таких государств, как США и Великобритания. Правительства этих стран влияют на субъекты экономики в пределах, минимально необходимых для поддержания социального и экономического порядка, а в остальном полагаются на законы рынка. Объем налоговых изъятий устанавливается на том минимальном уровне, который способнее обеспечить государство финансовыми ресурсами, достаточными для выполнения присущих ему функций.

Вторая модель — *планово-административная экономика*. Ее важнейшая черта — высокий уровень государственного регулирования, когда практически все предприятия принадлежат государству и управляются органами власти директивным методом. В данной модели экономического развития значение налоговой политики минимально, поскольку государство не решало вопрос распределения прибыли предприятия между собой, с одной стороны, и собственниками (акционерами) предприятия, управляющими (высшими менеджерами) и работниками предприятия — с другой. Государство изымало в бюджет основную часть прибыли юридического лица, за исключением той ее индивидуально установленной для каждого предприятия части, которая считалась нормативно необходимой для финансирования развития субъекта хозяйствования согласно утвержденному государственному плану.

Третья модель — это условно называемая модель «стратегии ускоренного развития». Считается, что конструирование этой модели началось в Японии после Второй мировой войны. В рамках этой модели широко распространились методы, предполагавшие руководящую роль правительства в определении отраслей, имею-



щих наиболее высокий потенциал роста. Для налоговой политики, которую применяют страны, исповедующие стратегию ускоренного развития, характерно большое количество целевых налоговых льгот, которые призваны повысить эффективность политики государственного влияния на экономику. Кроме того, основная тяжесть налогового бремени перенесена посредством прогрессивной шкалы подоходного налога с корпораций на физических лиц. Таким образом, очевидно, что роль налоговой политики в государственном регулировании экономики в странах модели «ускоренного экономического развития» достаточно высока.

Все эти модели сходны в одном — даже в странах, экономическая политика которых исповедует либерализм, существует государственное регулирование экономики и налоговая политика как его основная часть. Государственное регулирование экономики связано с выполнением государством комплекса присущих ему экономических функций, важнейшими из которых являются:

- обеспечение законодательной базы и общественной атмосферы, способствующей эффективному функционированию экономики;
- обеспечение конкурентоспособности экономики и защита национального производства;
- обеспечение процесса социально справедливого перераспределения доходов и национального богатства;
- оптимизация структуры национальной экономики посредством перераспределения ресурсов сообразно целям, обозначенным в долгосрочной стратегии развития;
- сглаживание влияния экономических циклов на национальную экономику, стимулирование экономического роста.

Вышеперечисленные функции государства в большей или меньшей степени отражаются в налоговой политике, реализуемой властями с помощью системы целенаправленных мероприятий, проводимых в области налогов и налогообложения. Приход к власти различных политических партий, имеющих различные взгляды на налогообложение и государственное вмешательство в управление экономикой, может повлиять на ход экономического развития либо путем предоставления частному бизнесу больших свобод, нежели ранее, или же посредством интенсификации государственных инвестиций. Даже в наиболее либеральной экономике США правительство играет важную роль в установлении законодательных границ экономической жизни, оказывает услуги по поддержанию правопорядка, контролирует уровень загрязнения окружающей среды и регулирует предпринимательскую деятельность с помощью развитой системы государственных институтов и контрактного права.

Методы государственного регулирования условно подразделяются на *прямые* и *косвенные*. Прямые основываются на властно-распорядительных отношениях, а косвенные, к которым относится и политика в сфере налогообложения, предполагают создание экономической заинтересованности или незаинтересованности в определенных действиях. Как правило, косвенные экономические методы государственного регулирования более удачно вписываются в существующую реальность, и поэтому в рамках рыночной системы они получили наиболее широкое распространение.

Как уже отмечалось в п. 1.1, учёные, исследовавшие проблемы налогообложения и налогового регулирования в системе государственного регулирования, давали налогам различные определения. Все они, однако, подчеркивают следующие особенности: тесную связь налогов с государственной властью, для которой они являются важнейшим источником доходов; принудительный, законодательно установленный характер платежей; влияние налогов на экономические процессы.

Анализируя бюджеты России и промышленно-развитых стран, нельзя не отметить тот факт, что в настоящее время на долю налогов, являющихся важнейшим средством формирования финансовых ресурсов государства, приходится от 70 до 90% всех бюджетных поступлений. Таким образом, мировая практика доказала, что главной формой мобилизации средств в казну являются именно налоги. Конечно, государство может использовать для покрытия расходов государственные займы, но их необходимо возвращать и уплачивать проценты, что также требует дополнительных налоговых поступлений. Кроме того, государство может прибегнуть к выпуску денег в обращение, однако это может привести к «раскручиванию маховика» инфляции и чревато тяжелыми экономическими последствиями. В результате остается основной канал формирования государственных доходов — налоги.

Налоговая политика является одной из наиболее острых проблем современного государства, а ее разработка требует решения все более сложных задач. Одна из основных причин этого — *интеграция национальных экономик и всемирная конкуренция за инвестиции*. В таких условиях при прочих равных факторах некоторое увеличение налогового бремени по сравнению с государствами-конкурентами порождает бегство инвестиций, соответствующее уменьшение налогооблагаемой базы и конечное снижение объема средств, мобилизуемых в бюджеты различных уровней. Следовательно, одним из факторов конкурентной борьбы за перераспределение инвестиционных потоков являются государственное регулирование экономики и продуманная налоговая политика как его составляющий элемент.

Эта проблема касается не только инвестиций, но и *конкурентоспособности национальных производителей*, поскольку налоги (как косвенные, так и прямые) являются ценообразующим фактором. Это означает, что при прочих равных условиях обретает конкурентные преимущества национальное производство страны, налоговое бремя в которой ниже, чем у соперничающих государств. Например, снижение налогов в Германии в результате реформы 2000–2001 гг. заставляет в условиях интеграции стран ЕС предпринимать адекватные меры для поддержания конкурентоспособности национального производства правительства Франции и Испании. Таким образом, можно говорить о том, что в условиях глобализации мировой экономики возникает эффект «налогового домино».

Соответственно можно сделать важный для формирования национальной налоговой политики вывод: налоговая политика любого государства должна строиться во взаимосвязи и под определенным влиянием налоговых реформ, проведенных странами — крупными экономическими партнерами данного государства. Этот вывод имеет особое значение, поскольку международные организации (например, ОЭСР) иногда практикуют применение различных санкций к товарам из стран, налоговая система которых противоречит стандартам, принятым данными организациями. Отсюда очевидно, что ориентация на нестандартную налоговую систему

обречена на неудачу даже в тех случаях, когда она представляется весьма привлекательной для достижения текущих экономических и политических целей.

Следует учитывать и тот факт, что сущность налоговой политики каждой страны определяется различными факторами, такими как общенациональные цели государства, соотношение между различными формами собственности, политический строй. Концепцию построения национальной экономики и национальную налоговую политику разрабатывают государственные органы власти и управления, т. е. стоящие в настоящее время у власти политические силы.

*Налоговая политика государства* отражает тип, степень и цель государственного вмешательства в экономику и изменяется в зависимости от ситуации в ней. Как уже отмечалось, она представляет собой систему мероприятий государства в области налогов и является составной частью финансовой политики. Содержание и цели налоговой политики обусловлены социально-экономическим строем общества, социальными группами, стоящими у власти, стратегическими целями, определяющими развитие национальной экономики, и международными обязательствами в сфере государственных финансов.

*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. Всю совокупность задач налоговой политики можно условно разделить на две основные группы:

- *фискальная* — мобилизация денежных средств в бюджеты всех уровней для обеспечения государства необходимыми для выполнения его функций финансовыми ресурсами;
- *экономическая, или регулирующая*, — направлена на повышение уровня экономического развития государства, оживление деловой и предпринимательской активности в стране и международных экономических связей, содействие решению социальных проблем.

Одна из основных задач государственной налоговой политики на современном этапе — создание благоприятных условий для активной финансово-хозяйственной деятельности субъектов экономики и стимулирование экономического роста посредством достижения оптимального сочетания личных и общественных интересов, т. е. оптимального соотношения между средствами, остающимися в распоряжении налогоплательщика, и средствами, которые перераспределяются через налоговый и бюджетные механизмы.

Условно выделяют три возможных типа налоговой политики:

1. Первый тип — *высокий уровень налогообложения*, т. е. политика, характеризующаяся максимальным увеличением налогового бремени. При выборе этого пути неизбежно возникновение ситуации, когда повышение уровня налогообложения не сопровождается приростом поступлений в бюджеты различных уровней.
2. Второй тип налоговой политики — *низкое налоговое бремя*, когда государство максимально учитывает не только собственные фискальные интересы, но и интересы налогоплательщиков. Такая политика способствует скорейшему развитию экономики, особенно ее реального сектора, поскольку обеспечивает наи-

более благоприятный налоговый и инвестиционный климат (уровень налогообложения ниже, чем в других странах, идет широкий приток иностранных инвестиций, в том числе экспортно-ориентированных, и соответственно возрастает уровень конкурентоспособности национальной экономики). Налоговое бремя на субъекты предпринимательства существенно смягчено, но государственные социальные программы значительно урезаны, так как бюджетные доходы сохраняются.

3. Третий тип — налоговая политика с достаточно существенным уровнем налогообложения как для корпораций, так и физических лиц, который компенсируется для граждан страны высоким уровнем социальной защиты, существованием множества государственных социальных гарантий и программ.

Для налоговой политики стран, которые имеют долгосрочную концепцию построения национальной экономики, характерны следующие черты:

- четкое определение проблем, стоящих перед экономикой страны;
- ранжирование целей по степени их важности и концентрация усилий на достижении наиболее важных из них;
- проведение аналитической работы и изучение зарубежного опыта налоговых реформ, четкое представление об экономических результатах, выгодах и потерях при осуществлении каждой из программ реформирования;
- оценка эффективности реализации подобных программ в прошлом;
- анализ имеющихся в распоряжении инструментов;
- анализ исходных условий;
- корректировка политики с учетом национальной специфики и специфика момента времени.

На практике налоговая политика осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм, методов и инструментов управления налогообложением. Государство придает этому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства. Для поддержания высокой эффективности государственной налоговой политики необходимо поддерживать определенные пропорции между прямыми и косвенными налогами с учетом специфики конкретной страны. К проблеме ориентирования налоговой системы страны на прямые или косвенные налоги существуют два подхода. В основе *первого* подхода лежит положение о том, что те физические и юридические лица, которые имеют более высокие доходы, должны платить и более высокие налоги по сравнению с теми, кто не располагает ни высокими доходами, ни дорогостоящей собственностью (принцип платежеспособности).

*Второй* подход основан на том, что более высокие налоги должен платить тот, кто получает большую выгоду от предоставляемых обществом услуг, что рассматривается как реализация принципа справедливости, поскольку именно эти категории населения и должны оплатить услуги, предоставляемые обществом за счет бюджетных средств. Однако основной недостаток обеих концепций заключается в том, что, *во-первых*, определить сумму тех благ, которые отдельные налогоплательщики получают от существования армии и органов охраны правопорядка, не представляется возможным, а *во-вторых*, методики по измерению возможности уплаты налогов для каждого налогоплательщика отсутствуют. Для достижения це-

лей, стоящих перед налоговой политикой, устранения возникающих диспропорций функционирования налогового механизма государство использует различные инструменты и, в частности, такие как конкретные виды налогов и их элементы, объекты, субъекты, льготы, сроки уплаты, ставки, санкции.

Специфика института *налоговых льгот* определяется видами налогов, методиками расчета, целями их использования и странами их применения. Мировая практика выработала оптимальный комплекс принципов организации налогового регулирования, включающий:

- применение налоговых льгот не несет избирательного характера;
- инвестиционные льготы предоставляются исключительно плательщикам, обеспечивающим выполнение государственных инвестиционных программ и заданные объемы производства;
- применение льгот не должно наносить ущерба государственным экономическим интересам;
- порядок действия налоговых льгот определяется законом и не подлежит существенным корректировкам на местном уровне.

Другим важным инструментом государственного налогового регулирования экономики является *налоговые санкции*. Их роль двойственна, так как, *во-первых*, они обеспечивают исполнение налогового законодательства (санкции применяются за ненадлежащее выполнение обязательств перед бюджетом или внебюджетными фондами), а *во-вторых*, они ориентируют хозяйствующие субъекты на использование в своей деятельности более эффективных форм хозяйствования. Вместе с тем нельзя не отметить, что действенность санкций зависит от эффективности работы контролирующих и карающих органов.

Таким образом, рассматривая основные инструменты налогового регулирования, мы можем сказать, что по своему характеру налоговое регулирование экономики может быть *стимулирующим или сдерживающим*. При разработке налоговой политики необходимо учитывать мнение всех сторон налоговых отношений. С одной стороны, это стремление субъектов экономики к минимизации налогов, а с другой — интересы государства. Для продуманной налоговой политики одним из самых важных моментов является правильное определение оптимального размера налогового бремени. Для этого необходимо провести серьезную аналитическую работу по достижению компромисса между государством и налогоплательщиком.

## 1.7. Основные тенденции развития налоговых систем индустриальных стран

Современные теории налогообложения и роль налоговой политики в системе государственного регулирования экономики были рассмотрены в п. 1.5 и 1.6. Вместе с тем в мире происходят очень важные процессы, которые оказывают существенное влияние на содержание и реализацию налоговой политики отдельных стран, — прежде всего это фактор глобализации мировой экономики.

Налоговые системы многих государств формировались в 1960–1970-х гг. в условиях, когда влияние на национальную экономику государств мирового рынка товаров, капиталов и инвестиций было неизмеримо меньшим.

В современных условиях важнейшим критерием размещения производств корпорациями становится стоимость ресурсов в различных странах. Это позволяет, с одной стороны, существенно улучшить конкурентные позиции, а с другой — активно заниматься налоговым планированием, т. е. выбирать страну с более низким уровнем налоговых платежей. При этом страны, где прекращается производство, неизбежно испытывают определенное сокращение налоговой базы, не предпринимают усилий по развитию услуг, прежде всего инновационного характера. Наличие низких налоговых ставок в какой-либо стране становится фактором, серьезно влияющим на перераспределение международных инвестиционных потоков.

Глобализация экономики оказывает влияние на собираемость как прямых, так и косвенных налогов. Очевиден факт возникновения серьезного противоречия между глобальным характером экономики и локальным (страновым) характером налогообложения.

Эта ситуация обусловила обострение конкуренции между национальными государствами за право сбора налогов с субъектов предпринимательства. В 1990-е гг. определенное влияние на эту борьбу стали оказывать *оффшоры и налоговые гавани* (подробнее см. главу 16).

Масштабы средств, репатрируемых из стран-доноров, весьма высоки. Так, прямые инвестиции стран G-7 в экономику стран «налоговых убежищ» Карибского бассейна и островов Тихого океана за 1985–1994 гг. выросли более чем в пять раз. Вместе с тем, несмотря на предоставляемые странами — «налоговыми гаванями» льготы и возможности вывода средств из-под налогообложения, давление развитых стран (в первую очередь стран G-7) на них никогда не было слишком сильным. Отношение государственных властей индустриальных стран к «налоговым гаваням» при всей остроте звучащей критики остается достаточно благосклонным, что подтверждается двумя фактами:

- во-первых, при желании большинство «налоговых гаваней» могло быть ликвидировано с помощью политических и экономических мер в достаточно короткие сроки, однако они пока благополучно существуют;
- во-вторых, владельцы крупного бизнеса в условиях почти полной свободы движения капиталов не стремятся перевести все подконтрольные им компании в оффшоры; компании продолжают оперировать в странах с уровнем налога: например, на прибыль корпораций до 50%, хотя в «налоговых гаванях» его ставка (если такой налог вообще существует), как правило, не превышает 2–5%.

Вместе с тем, отказавшись от ликвидации оффшоров, власти индустриальных стран осуществили определенный пакет налоговых, ориентирующих национальные налоговые системы не на конфронтацию, а на конкуренцию с «налоговыми гаванями». Сегодня практически для каждой компании доступно снижение *высоких «нормальных» налоговых ставок до пониженных эффективных ставок*. Это достигается благодаря существованию значительных льгот или даже прямых субсидий и компенсаций для экспортной деятельности, целевого инвестирования в создание новых рабочих мест и т. д. Наличие же развитой инфраструктуры, передовых технологий и квалифицированной рабочей силы, сравнительная доступность источ-



ников сырья, близость рынков сбыта тем не менее позволяют развитым странам успешно конкурировать с оффшорами.

Более того, даже для компании, не ведущей активной производственной деятельности в странах основного местонахождения, а только управляющих активами, обслуживающих или контролирующих деятельность подразделений в других странах, юридическое размещение в стране с «нормальным» налогообложением может оказаться весьма выгодным. В развитых странах нередко предоставляются отсрочки от налогообложения доходов, полученных за рубежом, до тех пор, пока они не будут реально репатриированы в страну пребывания. Такая отсрочка может иметь практически бессрочный характер, а при современном уровне процентных ставок отсрочка от уплаты налога на 7–8 лет равняется почти полному освобождению от налога. Компании с международным масштабом деятельности могут пользоваться льготами, предусмотренными различными международными соглашениями, в то время как большинство оффшоров не имеют подобных соглашений.

Наконец, даже выведенные в оффшорные зоны капиталы только базируются в них, а реально функционируют в тех же индустриальных странах. Туда же переводятся и доходы с этих капиталов (место жительства их владельцев). Слишком жесткая позиция по отношению к налогообложению и взаимоотношениям крупных компаний с «налоговыми гаванями» может побудить инвесторов и компании окончательно покинуть страну. Деятельность стран — «налоговых убежищ» играет важную роль в смягчении остроты конкурентных противоречий между развитыми странами в борьбе за привлечение капиталов и дает важный аргумент для внутриполитической борьбы в них, позволяя властям защищать предоставление существенных налоговых льгот на капитал ссылками на наличие «налоговых гаваней» за рубежом. Итак, уплата корпорацией налогов (особенно прямых) по стандартной, установленной законом ставке является достаточно редким явлением и свидетельствует о плохой постановке в ней налогового планирования.

В целях сохранения конкурентных преимуществ правительства индустриальных стран рассматривают реформу налогообложения, особенно прямого, как одну из первоочередных задач. Общей чертой как фактически осуществленных налоговых реформ, так и разрабатываемых проектов стало стремление упростить налоговую систему, что позволило бы минимизировать нарушения принципа справедливости налогообложения. Для достижения этой цели в области прямого налогообложения при определении налогооблагаемой базы используется *концепция совокупного дохода налогоплательщика*, куда включаются все виды доходов, полученных плательщиком за определенный период, обеспечивается их справедливое налогообложение, причем вне зависимости от источника выплаты. Ключевые проблемы индустриальных стран в осуществленных и проектируемых налоговых реформах включают в себя: базу налогообложения; ставку налогов; уровень прогрессивности налоговых ставок.

Принятие индустриальными странами концепции совокупного дохода означало существенное расширение базы обложения подоходными налогами, поскольку в облагаемую базу включаются не только прямые активные доходы, но и доходы от собственности (недвижимости, ценных бумаг, счетов в банках), прирост капитала и ряд других доходов. Для ослабления негативного воздействия на экономику и проведения мер, стимулирующих накопления, большинство развитых стран взяло курс



на постепенное снижение величины, числа и прогрессивности ставок подоходного налогообложения, смягчение режима обложения доходов от сбережений и увеличение необлагаемого минимума. Тенденции налогообложения доходов физических лиц в индустриальных странах иллюстрирует табл. 1.7.1 [13, с. 151].

Начиная с 1970-х гг. все большее число ИС с целью приведения в соответствие прогрессивности налоговых ставок и изменяющейся покупательной способности денег применяют механизм *индексации*. Автоматическая индексация прогрессивности системы налогообложения в соответствии с инфляцией была введена в 1970-х гг. во Франции, Великобритании, Люксембурге, Нидерландах и США, с конца 1980-х гг. — в Италии, Бельгии, Греции и Ирландии. В настоящее время вопрос о введении этой системы рассматривают и другие страны — члены ЕС. Вместе с тем механизмы практического ее воплощения существенно различаются. Например, итальянское законодательство предусматривает автоматическую компенсацию потерь при инфляции выше 2%, а в Великобритании данный механизм регулируется налоговыми властями произвольно.

Одной из важных тенденций в реформировании налогообложения доходов граждан индустриальных стран стало также увеличение вычетов и налоговых льгот, учитываемых при налогообложении доходов населения. Проведенные изменения систем налогообложения отражены в табл. 1.7.2 [13., с. 62].

Ряд стран, где было принято решение об уменьшении налогооблагаемой базы по подоходному налогу с граждан на сумму деловых расходов, столкнулись с проблемой сложности определения суммы чистого дохода гражданина (т. е. дохода за вы-

Таблица 1.7.1

Налогообложение физических лиц центральными правительствами  
индустриальных стран<sup>1</sup>

| №<br>п/п | Страна         | Максимальные<br>ставки |         | Минимальные<br>ставки |         | Число ставок |         |
|----------|----------------|------------------------|---------|-----------------------|---------|--------------|---------|
|          |                | 1980 г.                | 1990 г. | 1980 г.               | 1990 г. | 1980 г.      | 1990 г. |
| 1        | Бельгия        | 72                     | 55      | 24                    | 25      | 12           | 7       |
| 2        | Дания          | 45                     | 40      | 20                    | 22      | 3            | 3       |
| 3        | Франция        | 65                     | 57      | 5                     | 5       | 12           | 12      |
| 4        | Германия*      | 56                     | 53      | 22                    | 19      | 4            | —       |
| 5        | Греция         | 63                     | 50      | 10**                  | 18      | 18           | 9       |
| 6        | Ирландия       | 58                     | 52      | 35                    | 29      | 3            | 3       |
| 7        | Италия         | 62                     | 50      | 12                    | 10      | 9            | 7       |
| 8        | Люксембург     | 57                     | 51      | 12                    | 10      | 21           | 24      |
| 9        | Голландия      | 72                     | 60      | 14                    | 35      | 9            | 3       |
| 10       | Великобритания | 60                     | 40      | 29                    | 25      | 6            | 2       |
| 11       | Испания        | 66                     | 56      | 8**                   | 25      | 34           | 16      |

\* В Германии была введена линейная прогрессия.

\*\* В этих странах установлен начальный уровень, облагаемый нулевой ставкой.

<sup>1</sup> Страны с высоким уровнем местных налогов: Бельгия — 7%, Дания — 29, Япония — 3–15, США — 2–14%.

Таблица 1.7.2

**Изменения в системе льгот в подоходном налогообложении физических лиц**

| <b>Страна</b>   | <b>Вычеты и освобождения, введенные или увеличенные</b>                                                                                             | <b>Вычеты и освобождения, сокращенные или отмененные</b>                                   |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Бельгия</b>  | Пропорциональное сокращение дохода при одном работающем супруге                                                                                     | Представительские расходы                                                                  |
| <b>Дания</b>    | Блок вычетов по статьям расходов для наемных работников                                                                                             | Потолок для страховых выплат                                                               |
| <b>Германия</b> | Производственные расходы для наемных работников и вычеты семейных расходов                                                                          | Представительские расходы. Вычеты взносов на страхование жизни                             |
| <b>Греция</b>   | Вычеты для наемных и сельскохозяйственных работников: производственные расходы, расходы на ремонт транспорта и жилья, расходы по процентам и займам |                                                                                            |
| <b>Ирландия</b> | Семейные вычеты                                                                                                                                     | Верхний предел по расходам на проценты по займам и страховке                               |
| <b>Япония</b>   | Специальные семейные льготы и вычеты                                                                                                                | Верхний предел по расходам на проценты по займам. Налогообложение процентов по сбережениям |

четом сумм расходов, имеющих чисто деловой характер), что повлекло за собой жесткую регламентацию расходов, которые уменьшают налогооблагаемую базу. В сфере корпоративного налогообложения наблюдаются те же тенденции, а именно снижение общей ставки налога при одновременном расширении налогооблагаемой базы. Здесь, как и при реформировании налогообложения граждан, государство преследует цели поддержания конкурентоспособности национальной налоговой системы, соблюдения принципа справедливости при обложении различных форм бизнес-активности, а также направляет усилия на поддержание достигнутого уровня государственных доходов. Движение к достижению поставленных целей сопровождается повсеместным снижением ставки налога на доходы корпораций.

В индустриальных странах существуют различные подходы к проблеме налогообложения распределяемой и нераспределяемой прибыли:

- обложение прибыли как на уровне компании, так и на уровне акционера;
- уменьшение налогооблагаемой прибыли на уровне компании;
- установление специальных ставок по налогообложению распределяемой прибыли;
- уменьшение прибыли на уровне акционера;
- частичный или полный зачет акционером налога, уплаченного компанией;
- налоговый кредит для акционера;
- освобождение акционера от налогообложения.

Система полного зачета существует в Италии и Германии, частичный зачет применяется во Франции, Дании, Испании, двойное налогообложение — в странах

Бенилюкса, Японии и США. Несмотря на критику призванных стимулировать инвестиционные процессы отраслевых льгот и налоговых преференций как нарушающих принципы равного налогообложения, в целом налоговые стимулы в подавляющем большинстве индустриальных стран сохраняются как для приоритетных отраслей, так и для отдельных регионов, нуждающихся в поддержке. Например, в Японии налоговые льготы предоставляются компаниям, приобретающим энерго-сберегающее оборудование, во Франции установлены налоговые вычеты по расходам на НИОКР, в Ирландии налоговые льготы предоставлены производственному сектору.

Общей практикой косвенного налогообложения для ИС является применение налога на добавленную стоимость (НДС). Более того, страны ОЭСР и ЕС применяют различные дискриминационные меры по отношению к продукции стран, в налоговой системе которых НДС отсутствует, что оказывает негативное воздействие на конкурентоспособность производимой в них продукции и стимулирует введение налога. Так, одной из причин введения Японией НДС стали дискриминационные меры со стороны властей европейских стран по отношению к товарам, производимым в Японии. После введения Японией НДС (ставка — 3%) дискриминационные меры были отменены, однако низкая величина ставки была подвергнута критике как предоставляющая конкурентные преимущества. В дальнейшем ставка НДС в Японии была увеличена до 5%.

Можно определенно утверждать, что одна из главных закономерностей экономической политики индустриальных стран — повышение роли налогов на потребление. Например, в странах ОЭСР за 30 лет (1966–1995 гг.) удельный вес налогов на потребление вырос с 12 до 18% при практически неизменной доли налогов на прибыль и подоходного налога [13, с. 5–8]. Введение в национальную налоговую систему НДС — обязательное условие вступления страны в ЕС и ее полноценного участия в программах ОЭСР.

Таким образом, можно говорить о перспективе дальнейшего широкого применения данного налога в экономической практике и даже о возможном установлении его унифицированной ставки для всех индустриальных стран на уровне 15–20%, что будет способствовать выравниванию условий конкуренции для субъектов экономики в различных странах. Изменения в налоговой политике индустриальных стран являются отражением реальных экономических процессов, что подтверждает заметное возрастание роли так называемых «экологических налогов», направленных на повышение эффективности природопользования и стимулирование мероприятий, направленных на охрану природной среды.

В данном параграфе мы осветили лишь наиболее общие проблемы практической реализации налоговых реформ и налоговой политики в индустриальных странах. В целях более предметного изложения этих вопросов в учебнике представлены глава 18 «Налоговые системы унитарных государств», глава 19 «Особенности налоговых систем федеральных и конфедеративных государств», а также глава 19 «Налоговые системы стран СНГ».

Завершая данную главу, хотелось бы ответить на главный вопрос: а что такое «хорошая» налоговая система и бывают ли такие, поскольку это центральный вопрос политической борьбы, взаимоотношений правительства и бизнеса, правительства и граждан. В любом случае, в самом общем виде под хорошей подразумевают

систему, которая позволяет осуществлять налоговую политику наиболее эффективным способом, который позволяет обеспечить: оптимальное сочетание объема налоговых поступлений и уровня налогового бремени; структуру налоговых поступлений, адекватную состоянию развития экономики и национальным приоритетам; достижение стратегических целей развития экономики, прозрачности налоговой системы, простоты и эффективности налогового администрирования.

В главе 1 подчеркивается, что при гармонизации налоговых систем возникает очень много проблем, обусловленных: историей развития каждой страны; налоговым «менталитетом», сложившимся у населения; масштабами экономики страны, ее структурой, особенно сегодня, с учетом сырьевого фактора.

Исторический аспект является наиболее важным. Учитывая, что при решении многих вопросов Россия идет «своим, особым путем», мы удели особое внимание генезису налогообложения в России, поскольку знание всех «извилил» своей истории необходимо каждому культурному человеку, тем более специалисту.

### **Контрольные вопросы<sup>1</sup>**

1. Как исторически изменялось экономическое содержание налогов?
2. Назовите и охарактеризуйте элементы налога.
3. Дайте определение понятия «налогообложение».
4. Как рассчитывается налоговое бремя?
5. Что такое переложение налогов и какие формы оно принимает?
6. Что такое система налогов? Перечислите основополагающие признаки классификации налогов.
7. Приведите примеры прямых и косвенных налогов. Как влияет состояние экономического развития страны на сочетание прямых и косвенных налогов?
8. В чем состоит суть кейнсианского подхода к роли налогообложения?
9. Назовите основные положения налоговой теории представителей «экономики предложения».
10. Определите сущность «эффекта Лаффера».
11. Дайте характеристику принципов налогообложения в «экономике общественного сектора».
12. Охарактеризуйте возможные типы налоговой политики современного государства. Перечислите задачи налоговой политики.
13. Назовите основные инструменты налогового регулирования.
14. Опишите три основные модели экономического развития, существовавшие в XX в.
15. Охарактеризуйте особенности налоговой политики стран, имеющих долгосрочную концепцию построения национальной экономики.

---

<sup>1</sup> Контрольные вопросы по одним главам предлагаются в целом к главе, по другим — к каждому параграфу. Авторы при решении этого вопроса руководствовались теоретической, исторической и практической направленностью материала, его насыщенностью, а также желанием акцентировать внимание читателя на отдельных особенностях, деталях, новациях.

16. Перечислите основные причины проведения налоговых реформ в индустриальных странах.
17. Назовите изменения в корпоративном налогообложении индустриальных стран и требования ОЭСР к странам — членам этой организации.
18. Каковы основные направления реформирования налоговых систем в индустриальных странах?

### Список литературы к главе 1

1. *Ishi H.* The Japanese Tax system. — Oxford: Clarendon press, second edition, 1993.
2. Rules-based Fiscal Policy in France, Germany Italy and Spain. Правила фискальной политики во Франции, Германии, Италии и Испании // IMF Occasional Paper. 2003. № 225.
3. *Бьюкенен Д.* Государственные финансы в условиях демократии // Отечественные записки. 2002. № 4–5.
4. Бюджетная система РФ / Под ред. М. В. Романовского и О. В. Врублевской. — М.: Юрайт, 2003.
5. Все начиналось с десятины / Пер. с нем. Общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Лапина. — М.: Прогресс, 1992.
6. *Галицкая С. В.* Основные направления налоговой реформы в ФРГ // Аудитор. 2002. № 11.
7. *Кулишер И. М.* Очерки финансовой науки. — Петроград: Наука и школа, 1919.
8. Курс экономической теории: Учебное пособие. — М.: Дис, 1997.
9. *Маркс К., Энгельс Ф.* Соч. Т. 4. С. 308–309.
10. Налоги: Учебник / Под общ. ред. Н. Е. Заяц, Т. И. Василевской. — Минск.: БГЭУ, 2000.
11. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д. Г. Черника. 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1999.
12. *Немова Л. А.* Канада: фискальный федерализм и социальная политика // США, Канада: экономика, политика, культура. 2000. № 1.
13. О налоговом бремени в странах ЕС // БИКИ. 2001. № 97.
14. *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. СПб и Московский университеты. Изд. 4-е. — М., 1911.
15. *Пушкарева В. М.* История финансовой мысли и политика налогов: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 1996.
16. Система налогообложения в США // Отечественные записки. 2002. № 4–5.
17. Современные экономические теории Запада / Под ред. А. Н. Марковой. — М.: Финстатинформ, 1996.
18. *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора. — М.: ИНФРА-М, 1997.
19. *Сумарakov В. Н.* Государственные финансы в системе макроэкономического регулирования. — М.: Финансы и статистика, 1996.
20. *Тихоцкая И. С.* Налоговая система Японии. — М.: РАН, Институт востоковедения, 1995.

21. *Тривус А.* Налоги как орудие экономической политики. — Баку, 1925.
22. *Тургенев Н.* Опыт теории налогов. — М.: Госфиниздат, 1937.
23. *Финансы: Учебник / Под ред. проф. М. В. Романовского, проф. О. В. Врублевской, проф. Б. М. Сабанти.* — М.: Перспектива, 2000.
24. *Худокормов А. Г.* История экономических учений: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 1998.
25. Экономика и жизнь. 2000. № 26. С. 2.
26. *Юткина Т. Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 1998.
27. *Якобсон Л. И.* Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов: Учебник для вузов. — М.: Аспект пресс, 1996.

## **Глава 2**

# **ГЕНЕЗИС НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ**

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- перечислить основные этапы развития налогообложения в Древней Руси;
- привести примеры взимаемых в разные периоды времени налогов и сборов;
- назвать период появления косвенного налогообложения на Руси и его формы;
- перечислить основные этапы развития налогообложения в России в XVII–XIX вв.;
- привести примеры взимаемых в этот период налогов и сборов;
- перечислить направления реформирования налогообложения при Петре I;
- отметить особенности исчисления и значимость промыслового налога;
- перечислить этапы восстановления налоговой системы после перехода к НЭП;
- сформулировать цели и задачи налоговой системы периода НЭП;
- привести причины реорганизации налоговой системы в 1930-е гг.;
- дать характеристику двухканальной системы изъятия прибыли в бюджет;
- перечислить изменения налогообложения населения в годы Великой Отечественной войны;
- сравнить налоговые системы периода НЭП и периода централизованного планирования и управления экономикой.

### **2.1. Развитие налогообложения в Древней Руси**

Понятие «Древнерусское государство» довольно условно. Действительно, славянские племена появились на территории современной России после нашествия гуннов в V–VI вв. Первое централизованное государство — Киевская Русь — возникает в IX в., а через 150 лет начинается его распад на независимые княжества. В XIII в. татары покоряют Русь, а в XIV в. начинается объединение русских земель вокруг Московского княжества (Иван Калита). Процесс образования государства во главе с Москвой завершается в 1521 г., и с этого времени правомерно говорить о генезисе налогов и системе налогов в России.

Первыми государственными образованиями Древней Руси были родовые общины, основывавшиеся на натуральном способе ведения хозяйства, определявшем натуральные формы налогов и повинностей. «Феодалы» были еще слабыми. Князь не жаловал своей дружине земель и не заводил своего хозяйства, а облагал свободное и полусвободное население — общинников-смердов — данью. Первоначально размер этой дани не был регламентирован. Рента-дань по-



треблялась князем и дружиной, а ее остатки продавались в Византию. Кроме дани население было обязано платить в пользу князя торговые и судебные пошлины, выполнять определенные натуральные повинности» [6, с. 22].

В вопросах обложения подданных первые русские князья вели себя как завоеватели: их интересовало не укрепление базы собственной власти — хозяйств подданных, а временные выгоды. Основной формой налогов в рассматриваемый период выступала дань. Потребности князя на первых порах ограничивались расходами на содержание дружины, которые в известной мере покрывались военной добычей. С укреплением княжеской власти, необходимостью увеличения поступлений в княжескую казну (строительство Киева и ряда других городов) происходит некоторое упорядочение налоговой системы. К этому времени налаживается и торговля с соседними странами. Изменение порядка взимания дани и оброка было вызвано еще и сопротивлением народа против произвола в собирании податей. По свидетельству летописцев этот процесс связывается с княгиней Ольгой, которая была вынуждена установить размер и порядок взимания дани с древлян, убивших ее мужа Игоря за попытку вторичного ее сбора [20]. Ольга лично объездила Древлянскую землю и установила в ней «уставы» и «уроки». Под уставом, вероятно, следует понимать всякое установление, определение того, как и что делать (в применении к повинностям Древлянской земли), а под уроками — любые обязательные повинности, которые необходимо было исполнить к определенным срокам [24, с. 126]. Размер дани определялся в целом для каждого племени отдельно. Первоначально это была плата на защиту дружиной князя общинных земель. Известны две формы дани — повоз и полюдь. Повоз доставляли сами налогоплательщики, а полюдь собиралось князем или его дружиной.

С развитием производительных сил и производственных отношений с расширением границ государства усложняются и формы налогов. Если на первых стадиях образования Киевской Руси, когда все функции государства сводились к обороне границ и их расширению, его потребности ограничивались расходами на содержание княжеского двора и дружины, то позднее возникла необходимость в общественных постройках (города, укрепления, церкви, дороги и т. п.), содержания аппарата управления, поддержания внутреннего порядка, финансирования посольств и т. д. Налоги собирались в несколько формах: дань, оброк, подать, урок, дары, поклоны, кормы, поборы. *Подать — собирательный термин, равнозначный налогу и объединяющий и дань, и оброк, и урок.* Однако если дань устанавливалась произвольно и собиралась любыми ценностями, в том числе и людьми, то оброки взимались с определенного предмета, а уроки определялись по размеру и по времени поступления.

В X в. возникают и развиваются княжеские хозяйства, что приводит к переводу части податей на денежную основу. Возникновение денежных налогов стало возможным благодаря росту торговли Киева с соседними государства, что обеспечивало приток золота и серебра. Развивается и внутренняя торговля, что было следствием возникновения городов и связанного с этим процессом углубления общественного разделения труда. Данный процесс обуславливает появление пошлин с внешней торговли. Наконец, интенсивное строительство городов, крепостей, дорог приводит к возникновению личных повинностей. Незадолго до распада Древнерусского государства, с XI в., в княжеском дворе появляется ряд

должностей, связанных со сбором налогов: данщики, мытники, вирники, пятенщики. Объектом обложения выступал дом, дым, т. е. само хозяйство, размер которого и его экономические возможности первоначально не учитывались. Более высокой ступенью обложения стало введенное в период упорядочивания обложение по числу членов хозяйства.

К моменту распада Древнерусского государства на отдельные княжества объектом обложения становится земля. Во времена удельных княжеств окладные единицы, равно как и размеры и виды податей, различались. Однако в большинстве княжеств *в качестве основы обложения выступала соха*. Особенностью этой сугубо русской окладной единицы является уравнительный принцип. Соха включала в себя земельный участок определенного размера с учетом качества земли, к которому приписывалось тяглое население. Хозяйство, включенное в соху, несло коллективную ответственность за полноту и своевременность уплаты подати. Внутри сохи действовал раскладочный принцип.

Все налоговые платежи крестьян имели натуральный характер. В этот период времени власть над подданными полностью принадлежала князю, а значит, в его пользу выполняли все повинности свободные крестьяне. Феодальная знать формируется позднее из числа дружинников и родственников князя. С развитием городов и укреплений возникают связанные со строительными работами личные повинности, четкий перечень которых отсутствует.

Изучение исторических источников позволяет сделать вывод о том, что возникновение внутренних пошлин связано с появлением христианства. По свидетельству «Устава Великого Князя Киевского и всея Руси» духовенство собирало для своих нужд пошлыны во время устраиваемых в храмовые праздники ярмарок [28, с. 73].

Во многих источниках упоминается и о развитии пошлин с внешней торговли [7, с. 40–41]. Уже в первых договорах, заключенных с Византией в X в., особо оговариваются, регламентируются правила торговли для обеспечения поступлений в княжескую казну торговой пошлыны. Некоторые из князей с целью увеличения своих доходов ограничивали или запрещали ввоз и вывоз определенных товаров (оружие, соль, золото, серебро). Но князья и сами занимались торговлей. Правомерно предположить, что первоначально, в условиях относительной неразвитости торгового капитала, внешняя торговля развивалась на комиссионных началах, т. е. исходным товаром русских купцов становилась собираемая князем с подданных в натуральной форме дань, а также доходы от хозяйства князя и его дружинников.

Процесс возникновения крупных городов совпал с периодом разложения Киевской Руси, которая распалась на 12 самостоятельных княжеств. В налоговой политике этого периода какое-либо единообразие отсутствовало, в пределах каждого феодального княжества существовала своя система. В соответствии с закономерностями развития феодальной системы продолжался процесс закабаления крестьян. Налоги остаются натуральными. Денежные доходы казны не играют решающей роли; прежде всего деньги выполняют функцию средства накопления. Возрастает значение в доходах дани с побежденных и добычи от набегов.

Ссылаясь на уставную грамоту 1150 г., Д. И. Багaley отмечал: «Эта грамота имеет для нас очень важное значение, раскрывая перед нами систему княжеских

налогов (в Смоленском княжестве). Некоторые из этих налогов заранее точно определялись, размер других, наоборот, не мог быть точно обозначен, например таможенная и торговая пошлины. Способы собирания дани были различны: иногда они собирались непосредственно княжескими чиновниками, иногда отдавались на откуп частным лицам, а иногда самой общине, которая и делала разверстку между членами. Каждый уплачивал налоги сообразно со своими доходами. Об этом прямо свидетельствует выражение грамоты: «А в тех погостах платит каждый свою дань по силе, кто что может» [24, с. 174].

Особого внимания среди налогов Киевской Руси заслуживают торговые пошлины и сборы, объединяемые термином «мыт». «Сбор мыта производился преимущественно деньгами» [23, с. 9]. Разнородные (по месту взимания и времени) пошлины делились на две группы: заставные, взимаемые до начала торговли за проезд, и торговые. К заставным пошлинам относились побережные (с пристававших к берегу судов и лодок), перевоз (на паромах и лодках), мостовщина (за проезд через мост), костки (за проезд по большим, охраняемым дорогам — не за груз, а с самих торговых людей). Основная форма торговых сборов — явка, взимаемая поголовно и с торговых людей, и с грузов. Взыскивались сборы за хранение товара (гостиное), поступавшие не в казну князя, а в пользу местных феодалов. Внутренние пошлины значительно сдерживали развитие торговли, поскольку их количество и размер никак не регламентировались.

Мы не можем определить точно размеры налогов и сборов, нельзя достоверно и утверждать, что нам известны все формы и методы изъятия части доходов населения. Значительный вклад в исследования генезиса налоговой и финансовой систем России внесли экономисты XIX в., и в частности Ю. Гагемейстер, Д. Толстой, А. Лаппо-Данилевский, Е. Осокин, П. Милюков, К. Кури, И. Блех, И. Рудченко, В. Лебедев и др.

Особую ценность для истории отечественной экономической (в том числе и финансовой) науки имеют древние русские письменные памятники-летописи: «Русская Правда» и «Поучения Владимира Мономаха» [22].

О развитых денежных отношениях (денежная единица — кун, куны) и отношениях кредита-займа свидетельствуют не только наличие в «Правде» специальных терминов («долг», «исто», «истое», «рез»), но и специальные статьи, регулирующие отношения между кредитором и должником.

Однако в этом русском законодательном акте налоговые отношения между князем и подданными никак не регламентируются, и наше представление о них базируется на данных летописей и других церковных сочинений.

Развитие финансовой системы Руси было приостановлено в XIII в. татаро-монгольским нашествием. Завоеватели обложили Русь тяжелой поголовной данью. Кроме постоянной дани взимались различные сборы (отрывочные летописные и литературные источники не дают возможности установить точные размеры и перечень этих чрезвычайных сборов и налогов). Постепенно к концу XIII в. право собирать дань перешло от чиновников Золотой Орды к великим русским князьям [3, с. 169], которые добивались такого права личными унижениями и богатыми дарами завоевателям. Естественно, русский князь не мог собрать меньшую сумму дани, чем он должен был внести в Орду. Право сбора дани было одним из основных способов обогащения великих князей и укрепления их могущества.

Характерной особенностью всего периода становления централизованного русского государства во главе с Москвой, завершившегося в 1521 г., является превышение расходов над доходами и непроизводительное расходование государственных средств (более 90% доходов направлялось на военные нужды — оборона рубежей, освобождение от татаро-монгольского ига, объединение русских княжеств в централизованное государство). В условиях натурального хозяйства и низкого уровня развития производительных сил основным материальным богатством являлась земля. Вот почему основные усилия феодальной верхушки были направлены на сосредоточение в своих руках земли как основы военной мощи. Расчеты со «служилыми людьми» производились землей. Возник Поместный приказ, задача которого заключалась в точном распределении земельных участков сообразно занимаемой должности и своевременном их возвращении государству по смерти «служилого человека». Денежные выплаты из казны стали производиться лишь с XVI в., что было связано с привлечением к государственной службе охранявших южные границы казаков. В этом регионе земля свободна и имеется в достаточном количестве, поэтому казна, контролировавшая поступления золота и серебра, была вынуждена расстаться с частью из них.

Становление Московского государства сопровождалось возникновением органов управления, что требовало поиска постоянных источников как для их содержания, так и для нужд государства в целом. В этот период государственные доходы и доходы великого князя, как и во времена Киевской Руси, не отделялись друг от друга. «Государь рассматривался не как глава государства, а как вотчинник; оттого доходы князя не отделялись от доходов, служивших для удовлетворения государственных нужд» [10, с. 22].

Налоговая система развивалась по трем направлениям: основу налогового обложения составляли прямые натуральные налоги на нужды централизованного государства; все большее значение получали косвенные налоги, имевшие, как правило, денежный характер; формировалась система дополнительных сборов и повинностей для содержания местных органов власти.

При этом прав был А. Лаппо-Данилевский, утверждавший, что податная система Московского государства «не вызвана была творческой деятельностью теоретической мысли; она сложилась под влиянием долговременного процесса, постепенного нарастания и определения потребностей великого князя, его вольных, невольных слуг и государства в связи с развитием способов и средств, направленных к удовлетворению этих потребностей» [11, с. 1]. Главным в этом процессе был переход от многочисленных и непостоянных налогов и сборов к системе имущественного обложения. В условиях, когда основным богатством и средством производства была земля, она и только она могла выступать объектом обложения. Земля расписывалась на равномерные участки, называемые сохой, которые и выступали как окладная единица. Но эта общая для России тенденция далеко не сразу привела к единообразию налоговой системы. В первой четверти XVII в. в отдельных частях Московского государства сохраняется пестрота налогов и способов их взимания.

Посошная система возникает во времена удельных княжеств, однако всеобщей окладной единицей становится лишь с образованием Московской Руси. С 1490 по 1505 г. правительство проводит посошную опись, в которой были учтены как

земельные угодья, так и само население (были составлены так называемые писцовые книги) [17, с. 50–51]. Неопределенность включавшейся в соху земельной меры отягощалась и неясностями в определении подлежащих обложению податями людей, так как в обоих случаях кроме количественных учитывались и качественные показатели. Какие-либо объективные критерии качества земель или имущественного состояния податного сословия отсутствовали.

*Развитие местных органов управления приводит к возникновению дополнительной системы платежей.* Государственное управление на местах осуществляли наместник и волостели из числа потомственных бояр (и реже дворян), права которых регулировались жалованными грамотами. При вступлении их в должность местное население должно было заплатить «въезжие» и регулярно, трижды в год, «корм». За наместником сохранялось право вместо натурального «корма» требовать денежное содержание. К примеру, новобрачные обязаны были уплачивать «новоженный убрус», сумма которого возрастала, если девушка (или вдова) выходила замуж в другую волость. Наместник получал с населения и судебные пошлины за производство суда. При объезде подопечного округа наместник получал бесплатно ночлег, пропитание и лошадей для переезда.

С конца XIV в. произвол в установлении размеров поборов с населения начинает ограничиваться уставными грамотами — «кормленщик получает доходный список с книг, как ему корм и всякие пошлины собирать, а населению предоставлено право челобиться на злоупотребления наместников. Вместе с тем сборы начинают приурочиваться к определенному времени, производится денежная их оценка, а наместникам, волостелям и их людям иногда прямо предписывается собирать вместо натуральных денежные сборы. Таким образом, прежние неопределенные натуральные кормы превращаются в более точные денежные доходы» [11, с. 6–7].

В целом *платежи населения по системе кормлений производились в дополнение к централизованным податям.* Постепенно система посошного обложения распространилась не только на крестьян, но и на посадских людей. Во второй половине XVI в. законодательно были установлены размеры сохи как единой окладной единицы России. Система общегосударственных налогов того времени отражает уровень развития производительных сил эпохи, а значит, основным объектом обложения остается земля. Но увеличение и укрепление «государева хозяйства» (в отличие от вотчинного, феодального), за счет которого покрываются потребности царского двора в необходимых продуктах, приводят к постепенному переводу посошной подати на денежную основу.

В XV–XVI вв. все большее значение приобретают денежные налоги, но не как общая тенденция, а в отношении отдельных местностей и групп тяглого населения. Государство взимало налоги и сборы деньгами и натурой (хлеб, воск, лошади, меха и т. д.). Наибольшее значение имели меха. В Сибири ежегодно собирали подать (ясак) — «440 сороков соболей, 5 сороков куниц, 180 черно-бурых лисиц» [30, с. 2].

Посошная система приводила к значительной неравномерности в обложении отдельных хозяйств. Государство на основе писцовых книг определяло общую сумму налога, которая распределялась по уездам, волостям и деревням (в чем и состоит суть окладной системы). Определение величины налога на двор производилось по раскладочному принципу. В последнем случае учитывалось имуще-



ственное положение отдельных лиц. При раскладе же по уездам, волостям, деревням исходили из субъективных оценок и опыта прошлых лет.

Важной особенностью русской окладной системы был и наделовой принцип, лежащий в определении величины сохи. Однако объективных критериев не было, понятия «лучшая» или «худшая» земля естественно, имели относительный характер, и земля, отнесенная к другой группе, в разных местах не могла быть сопоставимой по качеству, стало быть и по доходности. Кроме основной подати с населения взимаются, как и раньше, полоняничная деньга, ямская повинность, поворотная подать и другие пошлины и сборы. Расширяются различного рода повинности.

На рубеже XV–XVI вв. в России зарождается косвенное обложение. Возникают государственные регалии, кабацкие сборы, возрастают пошлины (т. е. увеличивается их число). *Появление косвенных налогов — свидетельство расширения товарно-денежных отношений, что является закономерным в условиях увеличения городского населения и роста крупных земледельческих хозяйств (дворян, монастырей, бояр).*

Изменение социально-экономических условий к середине XVI в. потребовало реорганизации государственного управления и соответственно реорганизации системы доходов и расходов государства. По уложению о службе с вотчин и поместий (1555 г.) служилым людям (которые несли военную или иную государеву службу) были установлены земельные наделы в зависимости от родовитости и чина по службе. Впервые им было определено и постоянное денежное жалованье — сверх земельных наделов. Интересно отметить, что такие наделы переходили к старшему сыну лишь при условии, что он поступал на военную или иную государеву службу. В противном случае земельный надел возвращался в казну. С целью увеличения доходов казны вводятся монополия и на продажу хлеба, пеньки, ревеня, меда и т. д. (казна скупала товары на внутреннем рынке по твердым ценам для перепродажи по более высоким ценам за границу). Был запрещен вывоз из страны денег, золотых и серебряных изделий. Данная практика перекликалась с получившей широкое распространение в Европе политикой меркантилизма, но в России она диктовалась не только необходимостью накопления денег в условиях неразвитости товарно-денежных отношений, но и отсутствием собственной добычи золота и серебра. Возрастание же потребности в денежных поступлениях было связано не только с ростом военных расходов, но и с расширением аппарата управления (после ликвидации наместничества), переведенного частично на денежное содержание.

Увеличение государственных расходов России потребовало реорганизации налоговой системы. Отмена кормления в 1555 г. привела к установлению нового налога — «кормленного откупа», который поступал непосредственно в казну. Его сбором занимались организованные по территориальному принципу «чети», или «четверти», — первые специальные финансовые учреждения в России.

Необходимость вооружения стрелецких полков привела к выделению новых налогов — «пищальных денег» и «емчужных». В денежной форме взимался налог на городское и засечное дело. Вся Сибирь и отдаленные населения вносили стрелецкие и казачьи деньги, во всей России вводилась ратная повинность.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ратная повинность означает обязательную (личную) воинскую повинность, но некоторые категории населения могли выплатить повинность деньгами и не служить в армии.

В ряду налоговых мероприятий важнейшим было совершенствование посещного обложения. Многие века налоговые поступления со стороны крестьянства служили экономической основой России как государства. В соответствии с реформой Ивана Грозного размер сохи повсеместно стал составлять 800–1200 четвертей (400–600 десятин). Соха как единица обложения включала не только земельный надел, но и определенное количество крестьянских дворов (обычный расчет — исходя из двух десятин пахотной земли на семью, однако допускались довольно значительные местные отклонения). Налоги с крестьян, как и прежде, имели окладной характер, т. е. на все семьи, входящие в соху, устанавливался общий налог, что значительно упрощало его сбор. Такая налоговая система требовала периодической переписи поземельных угодий, которые проводились через 40–50 лет.

Таким образом, налоговая система России на протяжении XII–XIII вв. складывалась под воздействием требований хозяйственной жизни. С развитием товарно-денежных отношений, изменением социально-экономических условий и расширением границ государства налоговая система постепенно усложнялась.

## 2.2. Налогообложение в России XVII–XIX вв.

В XVII в. сменившее «спокойное правление» Бориса Годунова Смутное время и связанные с ним события негативно отразились как на состоянии государственной казны, так и на материальном положении хозяйств дворян и крестьян. Новый царский дом Романовых был поставлен перед необходимостью внесения существенных изменений во всю податную систему. В первой четверти XVII в. налоговая система существенно не изменилась. Формирование государственных доходов происходило за счет таких источников, как подати, сборы, регалии, доходы от государственных имуществ, займы и операции с денежными знаками. Подати строились по-разному для низшего, среднего и высшего сословий. Низшие сословия, т. е. крестьяне, являлись основными плательщиками государственных доходов. Объектом обложения продолжает выступать «соха» — земля с учетом проживающих на ней людей.

Хотя основой обложения выступает земля, некоторые подати взимались по числу дворов — подводы для государевых гонцов и обозов, для провоза иностранных послов, подати с бобылей (хозяйства, не имевшие земли), жалованье должностным лицам (натуральная подать), набор служилых людей или плата за них, поворотная (или подымная) подать.

Посадские люди платили оброки по душам и по промыслам (а если занимались огородничеством, бортничеством и т. п., то и по угодьям).<sup>1</sup> Продолжала действовать окладная система, т. е. налог определялся с сохи, внутри же действовал раскладочный принцип, для чего тяглое сословие делилось на три группы — лучшие люди, средние люди и «молодчие».

Принципы обложения и раскладки платежей были достаточно полно определены в регламенте государственной Камер-коллегии 1710 г. (документ выражает

---

<sup>1</sup> Появившаяся в 1615 г., окончательно такая система была узаконена в 1634 г. Дань от оброка отличалась тем, что первая взималась на пахотной земле.



отношения, которые сложились еще в XVII в., поэтому правомерно распространить его и на рассматриваемый период): «1. Все окладные земские подати зело крепко, по состоянию натуры и обстоятельству провинций, как могут придать и по цене полевых плодов и прочих товаров, и по другим потребным резонам и обретающимся обстоятельствам определены были. 2. Чтобы меж великими и нижними, убогими и богатыми по препорции надлежащи равенство в осмотрении иметь, и ни ктоб от надлежащего более другаго уволен, или отягчен не был, ибо ежели оное учинится, то утесненные убогие дворы и пашню оставят, а государственные доходы со временем весьма умалятся, и бедных плачь привлечет гнев Божий на все Государство» [28, с. 22–23]. Конечно, не божьего гнева боялись авторы этого документа, а уменьшения государственных доходов при разорении крестьянских хозяйств вследствие неправильной раскладочной системы. Однако в этом отношении даются лишь рекомендации — соблюдение пропорций, чтобы никто не был обижен. В то же время по окладной системе учитывалась реально сложившаяся конъюнктура для отдельных регионов страны (т. е. в XVII в. отсутствовали объективные критерии определения размера налога по уездам, волостям и деревням).

Особая система обложения применялась к людям, занимающимся торговлей и промыслом. Подать с них взималась в соответствии с состоянием. К ним применялась и окладная система, для чего они были объединены в сохи, но уже не по размеру земельных наделов, а по имущественному состоянию. При определении же имущественного состояния исходили как из заявления самого торговца, так и из других косвенных источников. Торговые люди делились на сотни. В Москве было четыре таких сотни — гости, гостиная, суконная и черная, а в прочих городах и посадах — посадские и слободские люди. Эти группы имели замкнутый характер, т. е. для уплаты налогов были объединены в сохи. Одну соху могли составлять 40 лучших дворов, 80 средних и 160 молодых, или 320 слободских дворов, или 960 бобыльских. «Переходя в высшие сотни, торговые люди должны были жить непременно в Москве или же, в противном случае, нести двойное тягло — и в Москве, и в прежних городах» [23, с. 23]. О размере обложения известно лишь, что *купцы платили десятую деньгу: т. е. 10% со стоимости товара*. По всем остальным группам торговых людей, как и по крестьянам, размер подати, скорее всего, дифференцировался с учетом конъюнктуры, т. е. потребностей государства и урожая (определявшего всю хозяйственную жизнь и торговлю, а значит, и налоги посадских людей).

С целью упорядочения обложения в 1693 г. была сделана перепись посадских людей (а в 1705 г. — купеческого состояния).

Сбор податей проводился выборным старостой и его помощниками-целовальниками, которых также выбирали сами крестьяне. Последние за эту деятельность не получали никакой платы или льгот (они следили за правильностью раскладки и своевременностью платежей), а староста освобождался от податей и пошлин. Кроме податей в России существовала система личных повинностей, включавшая в себя ямскую повинность, ратную (рекрутскую) повинность; повинность дел городского, домового, осторожного, засечного и губного; мостовщину; повинность содержания государевых лошадей и пр. *Ямская повинность* родилась из обязанностей жителей России бесплатно предоставлять лошадей татарским чиновникам. С середины XIV столетия для обеспечения должностных лиц и гонцов

стали устраиваться ямские слободы. Эта повинность была и натуральной, и денежной.

*Ратная повинность* (ратные запросы) была введена при Иване IV и имела преимущественно натуральный характер — стрелецкие и казачьи хлебные запасы. Отдаленные селения (и вся Сибирь) платили стрелецкие и казачьи деньги. Плательщиками денежных ратных запросов выступали также посадские люди и бобыли. Во время войны население было обязано вносить дополнительно на прокорм армии продукты или деньги (с отдаленных мест). Частью ратной повинности выступала и обязанность односельчан снабжать ратника вооружением и продуктами на несколько месяцев. Денежная часть от ратной повинности поступала в казну (т. е. имели место финансовые отношения).

*Третья группа повинностей была связана с расширением городского строительства и укреплением границ государства.* Взимание их происходило также по сохам без каких-либо исключений. Мостовщина взималась по аналогии с податью со всех, кто имел землю или двор, и заключалась в обязанности строить и содержать в исправном состоянии дороги и мосты. Эта повинность исполнялась либо личным участием, либо путем внесения денег. Повинность содержания государевых лошадей с финансовой точки зрения не представляет интереса. Она заслуживает внимания как одна из форм покрытия статей государственных расходов. Повинность выполняли в основном монастыри, хотя она могла быть возложена и на другие владевшие землями сословия. В целом это была почетная повинность, однако в случае падежа взыскивалась стоимость павших лошадей.

Следующая группа повинностей включает в себя пять видов работ, которые выполнялись тягловым населением и распространялись в основном на тех крестьян, которые жили недалеко от государевых земель или около городов. Сюда входили обязанности по участию в компании и прочистке прудов в государевых землях, колке и перевозке льда, обработке государевых полей, перевозке камней, извести, дров к местамстроек. Замену отработки денежным платежом допускала только одна из этих повинностей. Речь идет о туковых или закосных деньгах, вносимых вместо обязанности косить и свозить в определенное место траву с государевых лугов. Денежный характер носили многочисленные сборы, куда включались таможенные платежи, судебные издержки, платежи должностным лицам, все чрезвычайные взносы. Одним из наиболее «древних» видов сборов являлись таможенные сборы, которые по принятой классификации можно разделить на три группы: внутренние, внешние и транзитные.

Наиболее запутанную систему представляли внутренние пошлины, которые взимались с каждого товара отдельно и не один раз, в соответствии с количеством и качеством реализуемых товаров. Характерной особенностью внутренних пошлин является многократность обложения. Ставки пошлин законом не устанавливались и варьировались на местах с учетом спроса, предложения и других соображений. До 1700 г. пошлины взимало не только правительство, но и отдельные землевладельцы как в денежной форме, так и натурой (до 1697 г.). Часть пошлин шла в доход казны, а часть — на покрытие расходов по обслуживанию рынка. Внутренние пошлины как источник государственных доходов просуществовали в России до 1753 г.

Внешние пошлины не играли большой роли в доходах казны в силу неразвитости торговых связей и имели односторонний характер, так как ими облагались лишь ввозимые товары. Отсюда и их общее название — заставные пошлины. Заставные пошлины включали в себя мыт, побережное, отвод, шестовину, перевоз, мостовщину. Все они имели внешний характер и не имели отношения к стоимости груза и виду товара. По внешним основаниям (т. е. наименование товара ввозимого или вывозимого, его качество и количество) взимались ввозные или вывозные пошлины. Виды и размеры пошлин зависели от политики в отношении того или иного государства, от потребности в товаре, от урожая и ряда других причин.

Торговля с иностранными государствами (и ввоз и вывоз) регулировались центральными органами государственной власти. В первой четверти XVII в. как внешняя, так и внутренняя торговля значительно сокращаются, и до конца века объем торговли так и не достиг показателей века XVI, с чем связано снижение роли пошлин как источника доходов. «По именному указу 25 октября 1653 г., взамен целой пестрой массы веками возникавших, проезжих и рыночных торговых сборов, введена была единая, так называемая рублевая пошлина, взимавшаяся до 10 денег от рубля с продаваемых товаров» [23, с. 37]. С иностранных купцов взималось на 2 алтына больше (за исключением Архангельского порта). Особенностью таможенного обложения в России являлось применение одновременно и откупов, и системы государственного взимания пошлин. Транзитная пошлина не могла получить в России большого распространения. Известны всего два государственных акта, регулирующих подобного рода операции: в 1567 г. была разрешена торговля Англии с Персией через Россию, а в 1667 г. — исфаганская армянская компания получила право провозить товары через Россию.

Остальные виды сборов, такие как судебные издержки, платежи должностным лицам и чрезвычайные взносы, могут быть причислены к финансам в различной степени. В XVII в. судебные издержки взимались в денежной форме. Они, как правило, не являлись источниками доходов государства, но сокращали величину его расходов. Система чрезвычайных сборов носила нерегулярный характер, так как их ведение было связано с военными расходами. Такие сборы уплачивались крестьянами в натуральной форме, а посадскими людьми — в денежной. Сборы проводились по окладному принципу между общинами и по раскладочному — внутри них.

Регалии не являются изобретением какой-то одной страны. Они возникают независимо друг от друга в разных странах, что естественно для условий феодализма, когда в качестве основной формы богатства выступали земля и ее продукты. Однако частное владение землей и натуральный характер производственных отношений не позволяли обеспечить денежное наполнение постоянно возрастающих государственных расходов. Как правило, регалии являются либо причиной, либо следствием развития отдельных производств и их отрыва от натурального хозяйства, точнее от земледелия. Роль отдельных регалий в разных странах различна. Так, распространенная в Европе табачная регалия была введена в России лишь в 1748 г. В то же время изобилие хлеба при отсутствии рынков сбыта (в том числе из-за плохих дорог) привело к тому, что в России винная регалия была

«возведена» в ранг важнейшего источника денежных доходов государства. В XVII в. в России были известны следующие регалии: винная, соляная, емчужная, монетная, звериная, почтовая, регалия поташная и смольчужная и др. Нет необходимости давать оценку регалиям как форме косвенного обложения. Монопольное право производства или торговли (третий вариант — монополия и на производство, и на реализацию) позволяло государству превратить регалии в важнейший источник государственных денежных доходов. Отношения по поводу регалий можно назвать финансовыми.

Кратко рассмотрим *винную регалию*. В чем состоят причины ее распространения? В относительно урожайные годы зерновые не находили сбыта, а при перегонах хлеба в вино упрощались и проблема перевозки, и проблема хранения.

В своем развитии винная регалия прошла несколько стадий:

- производство концентрировалось в частных винокурнях (право перегонки хлеба в вино предоставлялось только помещикам), а реализацией занималось государство;
- производство и реализация в руках государства;
- откупная система реализации;
- производство было сосредоточено или у помещиков, или у государства, а реализация осуществлялась через выборных кабатчиков по твердым ценам.

Прообразом установленной в 1705 г. *соляной регалии* была соляная пошлина 1646 г. В России варка соли находилась преимущественно в частных руках (в основном потреблялась соль Строгановых). Введение соляной пошлины (две гривны на пуд) преследовало цель обеспечения поступления в казну необходимой суммы денег и отмены остальных сборов. Предполагалось, что пошлина ляжет равной долей на всех плательщиков, но, как и всякий косвенный налог на предметы первой необходимости, соляная пошлина не учитывала имущественное положение отдельных групп населения. Для не имевшего денежных доходов основного населения России она была настолько тяжелым бременем, что вызвала Соляной бунт.

Начало *монетной регалии* относится к 1539 г. Доход казны обеспечивался выпуском монет большей нарицательной стоимости, чем их фактическая стоимость. Финансовые реформы 1654 и 1656 гг. предусматривали выпуск медных денег взамен серебряных. Идея обозначения на деньгах большей цены, чем стоимость металла, из которого они чеканены, принадлежала, по свидетельству В. Ключевского, Ф. М. Ртищеву [9, с. 286]. Медные деньги были выпущены по курсу серебряных.

*Емчужная регалия* в XVII в. не имела важного значения из-за редкости в частном владении огнестрельного оружия. Регалия распространялась и на производство, и на продажу селитры.

*Звериная регалия* распространялась на ловлю дорогих зверей, соколов, кречетов, ястребов, а также на рыбу, составляющую предмет государственных промыслов. В последнем случае собирался оброк.

*Почтовая регалия* возникает с 1665 г., когда в России была основана почта.

*Поташная и смольчужная* регалии не имели особого значения для доходов казны и были призваны обеспечить сохранность лесов от массовых порубок. При Петре I дополнительно к регалии законом были установлены 30-верстные грани-

цы порубок леса вдоль рек. Государственные имущества в России были представлены лесами и землями сельскохозяйственного пользования. До XVIII в. не делалось даже попыток отделить государственные доходы государя. В этот период управление земельным богатством казны заключалось в контроле за выдачей наделов служилым людям.

В XVII в. начали создаваться государственные хлебные запасы на случай войны или неурожайного года (строились «запасные магазины»). С 1630 г. была установлена зависимость надела от числа душ мужского пола, что, как предполагалось, должно было привести к увеличению поступлений податей в казну, поскольку такой порядок распределения земли должен был ликвидировать бросовые необрабатываемые (из-за нехватки рабочих рук в том или ином дворе) земли. Лесные богатства России практически не приносили доходов казне, так как лес шел лишь на жилищное строительство и дрова. Значение леса возрастает с началом строительства деревянных укреплений вдоль южных границ государства.

Государственный кредит как источник доходов приобретает важное значение лишь в середине XVIII в., но отдельные попытки пополнения казны за счет займов предпринимались еще Иваном Грозным. В 1613 г. царь обратился к Строгановым, а духовенство от его имени — ко всем городам с просьбой о займе на нужды армии. Добровольный заем был незначительным, и тогда казна прибегла к принудительным заимствованиям «у монастырей и у наиболее богатых купцов и промышленников на условиях выплаты долга посредством зачета причитающихся с них налогов и пошлин и предоставления льгот. Так, в порядке добровольного займа от Строгановых было получено 3000 руб., а по принудительному займу — 40 000 руб.» [30, с. 6–9]. Второй принудительный заем был проведен в связи с войной с Польшей в 1632–1634 гг.

Существенным источником пополнения казны были конфискации. Правомерно предположить, что нередко причиной политических гонений становилось имущественное положение преследуемых. Однако четкие указания на такого рода основания конфискаций в научной литературе отсутствуют.

Итак, в формировании доходов государства участвовали все классы и группы населения страны, причем на смену случайным податям и налогам пришла стройная система с учетом особенностей формирования доходов в разных регионах и у различных групп населения.

Создание единого государства способствовало усилению роли торговли и выделению торгового капитала, т. е. зарождению капиталистических отношений в недрах феодализма XVII в. В частности, неудобства исчисления и громоздкость посошной системы привели в 1678–1679 гг. к замене посошного обложения подворным. Многие сборы и налоги были либо отменены, либо слиты. Остались неизменными налоги общегосударственного значения: стрелецкий, ямской и полонячный сборы (последние два были слиты в один и взимались в размере 10 коп. со двора церковных крестьян и 5 коп. — с дворцовых и помещичьих). В рассматриваемый период возрастает значение чрезвычайных налогов, введенных в середине XVII в.: запросных денег и процентных. В различные годы запросные деньги платились крестьянами по разным ставкам: от 25 коп. до 1 руб. со двора, а процентные — торговыми и посадскими людьми — также в неодинаковых размерах (пя-

тая, десятая и двадцатая деньга). От чрезвычайных налогов освобождались дворяне и духовенство.

Таким образом, в XVII в. в России формируется финансовая система — основную часть налогов составляют денежные изъятия. «Прямые налоги не были главной статьёй государственных доходов, первое место в бюджете занимали косвенные налоги» [33, с. 82]. В 1680 г. на долю косвенных налогов приходилось 56% всех денежных доходов государства, а на долю прямых обыкновенных — 24,6% [23, с. 49].

Наряду с другими факторами на формирование финансовой системы России значительное влияние оказали реформы в области управления. Так, создание приказа счетных дел привело к созданию системы счетоводства и отчетности по доходам и расходам государства, к составлению росписи доходов и расходов (прообраза государственного бюджета). «В конце 1630-х гг. был создан Приказ счетных дел... Этот приказ учитывал доходы и расходы центральных и местных учреждений, проверял расходование средств, отпущенных воеводам, армии, послам и другим должностным лицам, рассматривал отчеты земских выборных и проверял их приходно-расходные книги... В результате улучшения финансового учета возникли зачатки росписи государственных доходов и расходов (имеется в виду роспись на 1680 г.)» [30, с. 19].

Единый орган, которому было бы вменено право контроля над доходами и расходами государства, в XVII в. отсутствовал. Для осуществления своих функций почти все приказы имели закрепленные за ними доходные источники. Сбором налогов и даже их расходованием одновременно ведали несколько приказов, и, в частности, в разные годы XVII в. — Приказ новой четверти (кабацкие сборы), Приказ большого прихода, Приказ большой казны (ему подчинялся Денежный двор, занимающийся чеканкой монет), Приказ сбора пятинных и запросных денег, Приказ денежной раздачи, Приказ денежного сбора (при введении чрезвычайного налога «десятая деньга») и т. д.

Уже во второй половине XVII в. в России формируются предпосылки для экономических преобразований — зарождалось мануфактурное производство, развивались города, расширялись торговые связи между отдельными регионами страны, укреплялись товарно-денежные отношения, подкрепленные переводом натуральной налоговой системы на денежную основу. Благодаря реформаторской деятельности Петра I в первой четверти XVIII в. все эти процессы ускорились.

Проведение активной экономической политики требовало принципиальной перестройки финансовой системы и системы формирования доходов государства, в том числе и системы расходов. Ведомственный принцип уже не отвечал духу времени. Кроме качественного изменения экономической политики изменение финансовой системы было вызвано огромным ростом государственных расходов, и в первую очередь военных. Немаловажную роль в изменении финансовой системы сыграли реорганизации административного деления страны и системы государственных органов. Окончательное формирование финансовой системы России относится к первой половине XIX в.



Роль Петра I в экономическом и социальном преобразовании, несомненно, трудно переоценить — его неустанная жажда реформ ускорила естественные процессы развития феодального государства.

Петровский период дает нам яркий пример обратного воздействия надстройки на базис — экономическая и финансовая политика государства были направлены на экономическое развитие России. Дорогостоящие войны преследовали, в частности, цель обеспечения свободных кратчайших путей в Европу и на Ближний Восток. Задача финансового обеспечения войн и стала первой важнейшей проблемой всей экономической политики правительства. Петр I понимал, что мелкое натуральное крестьянское хозяйство не в состоянии обеспечить возрастающие потребности государства. Вот почему государство уделяло повышенное внимание развитию торговли и промышленности.

Постоянные войны за расширение и укрепление границ требовали увеличения притока финансовых ресурсов. В целях обеспечения денежных сборов в казну вводятся всевозможные дополнительные налоги: рекрутский, корабельный, драгунский и т. д.

Финансовый аппарат России не справлялся с задачей обеспечения государственных потребностей деньгами. Возник институт «государевых прибалыщиков», занимающихся разработкой новых финансовых мероприятий. И прежде всего новое развитие получило прямое обложение. С 1704 г. вводится целый ряд новых сборов: хомутный, шапочный, с бороды и т. д., возрастает и размер подворного обложения. Подворный налог (в виде штрафа за уклонение от государственной службы) распространяется и на дворян — от 50 до 125 руб. (обычная норма налога с тяглого двора — 2,5 руб.). Особо тяжелыми были натуральные налоги и повинности, а также денежные налоги, связанные со строительством Петербурга и организацией морского флота. Двойной гнет несли крестьяне, ибо помещики перекладывали на них свое налоговое бремя.

Кроме обязанностей по подвозке строительных материалов, корабельного леса, строительства кораблей, дороги и общественных построек крестьянам были вменены дополнительный хлебный сбор для нужд армии и флота (общая потребность раскладывалась по дворам), и обязанность по поставкам лошадей для армии (из расчета одна лошадь с 40 дворов или 12 руб.). Был введен целый ряд налогов на купцов и ремесленников: налог с мельниц, постоялых дворов, с наемных углов (25% годового дохода), с заводов и фабрик, на изготовление амуниции (4 алтына со двора) и т. д.

В эпоху Петра I резко возросло число и бремя денежных налогов. Только обычных налогов, взимавшихся из года в год, было около 30, а в Поволжье и Приуралье — еще больше. О характере налогов и сборов говорят следующие факты: в 1710 г. был издан указ о сборе денег с крестьянских дворов и купецких людей на наем подвод под артиллерийские и иные припасы; в том же году — о сборе в Московской губернии со всех доходов по деньге с рубля; в 1712 г. — о ежегодном сборе с губерний 20 тыс. руб. на изготовление и обжигание в Петербурге извести; в 1713 г. — «О приуготовлении на полки, которые при фельдмаршале Шереметеве, вина, уксуса и пива, и о сборе для сего денег со всех губерний с дворового числа»; в том же 1713 г. — о сборе денег с каждого двора на фураж для армейских полков



в Санкт-Петербургской губернии; в 1714 г. — о денежном сборе «на строение домов на Котлине острове»; в 1717 г. — о сборе денег для поставки провианта в Санкт-Петербургский «магазин»; в 1721 г. — о сборе денег на провиант и всякие морские припасы к предстоящей морской кампании, о сборе денег на построение Ладожского канала и т. д. Действительно, даже простой перечень вновь введенных налогов достаточно красноречиво говорит об их характере: налог на бани (взимаемый с высших чиновников в размере 3 руб. в год, с дворян — 1 руб., с крестьян — 10 коп.), сапожный налог, шапочный, за прорубку проруби, с печных труб и т. д. Хрестоматийными стали налог на бороды (от 100 руб. с купцов гостинной сотни до 1 коп. с крестьян при въезде и выезде из города), брачный налог, глазной налог и т. д.

Особенно тяжелой была финансовая эксплуатация народов Поволжья и Приуралья: татар, башкир, удмуртов, марийцев, мордовцев — 25% всего взрослого мужского населения этих народов несли повинность по охране, заготовке и подвозу корабельного леса. В 1704 г. через прибалычников на эти народы было возложено 72 налога. Возрастающее количество налогов и рост налогового бремени, непрестанные войны приводили к росту недоимок, к бегству крестьян, к сокращению населения. Даже в районах, удаленных от военных действий, численность населения уменьшилась за петровское время на 1/3 (например, в Вологодской губернии население сократилось с 1678 по 1710 г. почти на 40%).

При Петре I развивались и косвенные налоги: пошлины, монополии, регалии. Кроме ранее действовавших монополий на водку, поташ, смолу, ремень и других добавляются монополии на соль, деготь, икру, игральные приспособления. При этом широко использовался метод откупов. Так, в России было запрещено разведение табака и табачное дело было отдано в откуп английскому адмиралу Кармертеру. Пошлины все более приобретали протекционистский характер и их ставки колебались от 5 до 37% в зависимости от вида товара. При помощи высоких пошлин ограничивался вывоз некоторых видов сырья и ввоз товаров, которые производились внутри страны (в 1724 г. высшая ставка была доведена до 75%).

Петровское правительство использовало как доходный источник и монетную регалию, с целью чего скупалась вся произведенная в стране медь. На производство монет шли даже пушки и колокола. Значительный доход приносила и система конфискаций и штрафов. Однако вся эта сложная дорогостоящая налоговая система оказалась не в состоянии удовлетворить потребности государства. «Важнейшей частью финансовой политики Петра является его налоговая политика. Огромный рост расходов, связанный с ведением войн и проведением многосторонней преобразовательной деятельности Петра, постоянно приковывал внимание петровского правительства к финансовому состоянию государства. Нужно признать, что финансовая, а точнее, даже фискальная деятельность занимала весьма большое место во всей экономической деятельности Петра и его правительства» [27, с. 258].

Общий принцип определения величины требуемых расходов при Петре I не изменился — за основу бралась потребность государства в основных постоянных расходах, главной статьёй которых были военные расходы. В 1711 г. была завершена реорганизация армии, она стала регулярной. Русская армия включала в себя

33 полка кавалерии, 42 полевых пехотных полка и 43 гарнизонных полка. Был определен численный состав и норма расхода на каждый полк (по типам), установлен размер оклада офицерам.

Установленная численность и нормы расходов позволили точно определить потребность государства на содержание армии: более 2,7 млн руб. ежегодно.

В основу налогового обложения была принята перепись 1677–1678 гг. по восьми губерниям (Московская, Санкт-Петербургская, Киевская, Смоленская, Архангельская, Казанская, Азовская, Сибирская), по которым исходя из числа дворов, объединенных в доли, были расписаны как армейские, так и другие расходы. В одну долю входило 5536 дворов. Данные о количестве долей в отдельных губерниях свидетельствуют, что принятое административное деление было не очень удачным. Так, в Московской губернии было 44,5 доли, а в Киевской — только 5. Расчеты позволяют определить, что только на содержание армии каждый крестьянский двор платил 3 руб. 13 коп. В связи с некоторыми изменениями в структуре и численности армии и изменением норм расходов в 1720 г. общая потребность государства на содержание армии составила 4 млн руб.

Разрыв между доходами и расходами породил ряд проектов по реорганизации обложения. Ф. С. Салтыков, А. А. Курбатов, Я. С. Юрлов и др., ссылаясь на опыт Швеции, в которой подушное обложение позволяло содержать хорошо вооруженное регулярное войско, предлагали заменить подворное обложение подушным [18].

Для реформы налогового обложения в 1722–1724 гг. была проведена перепись мужского населения. По данным на 1722 г., в России числилось 5 млн душ мужского населения, на которых и разделили потребные на содержание войск 4 млн руб. Полученная сумма в 80 коп. и была утверждена как ставка налога на податную душу. Данная система не учитывала состояние хозяйства: его доходность, обремененность долгами, доход на одного члена семьи и способствовала дальнейшему расслоению сельского населения, его капитализации. Была сохранена старая система круговой поруки: общество отвечало за поступление налога с умерших и беглых крестьян (до следующей ревизии).

По завершении переписи в 1724 г. число податных душ составляло 5570 тыс., что позволило снизить ставку налога на 6 коп., а в следующем году еще на 4 коп. Ставка налога в 72 коп. существовала в России до конца XVIII в. Для городского населения ставка налога была установлена в размере 1 руб. 20 коп.; казенные крестьяне кроме подушного налога платили еще 40 коп. в виде денежного оброка.

Из установленных в 1722 г. окладов налога следует, что первоначальная ставка для всего податного населения составляла 1 руб. 20 коп. (исходя из 6 млн руб. государственных расходов). Налог с помещичьих крестьян был снижен на 40 коп. в пользу землевладельцев. Фактически помещичьи крестьяне платили значительно большие суммы, так как на них была возложена и часть налога, падающая на дворовых людей. Реорганизация податного обложения привела к росту прямых доходов. Значительно сократился удельный вес косвенных налогов.

Таким образом, сформировавшаяся к XVIII в. громоздкая и дорогостоящая налоговая система была заменена относительно простой системой подушного обложения. Как и предшествующие посошная и подворная системы, новая система

прямого обложения не учитывала имущественного состояния (что является общим свойством всех личных налогов).

В истории России XIX в. характеризуется таким важнейшим событием, как отмена крепостного права. Развитие товарно-денежных отношений диктовало необходимость замены натуральных налогов и повинностей денежными налогами. Для координации деятельности по сбору налогов в 1802 г. было создано Министерство финансов, однако каких-либо существенных изменений в налоговой системе России в первой половине XIX в. не произошло (если не считать подоходный налог на помещиков, введенный на время войны с Наполеоном и отмененный в 1819 г.).

Отмена крепостного права привела не только к появлению «неналоговых» выкупных платежей, но и к изменениям в налоговой системе. Налоги с основного податного сословия — крестьян (а на их долю приходилось 76% всех налогов) по форме не изменились, т. е. главным прямым налогом оставалась подушная подать. В 1862 г. ставка подушной подати с крестьян была увеличена до 1 руб. (в Сибири — 90 коп.), с мещан — до 1,5 руб. В 1863 г. подушная подать с мещан была увеличена еще на 25 коп. Оброчная подать в 1861 г. была увеличена в 2,25 раза до 3,30 руб., а в 1862 г. под видом дополнительного сбора и оброчная подать была увеличена от 1,5 до 9 коп. с десятины годной к возделыванию земли. Наибольшие изменения были внесены в прямые налоги с городского населения: были введены налоги на недвижимое имущество, пошлины за право торговли и на промыслы. Пошлина за право торговли и на промыслы была разделена на две части: на патентный сбор и сбор за билеты на торговые и промысловые заведения. Размеры сборов были дифференцированы: патентный сбор для мелочной торговли составлял 8–20 руб., для купцов второй гильдии — 25–65 руб. и для купцов первой гильдии — 265 руб. в год. Еще больше был дифференцирован сбор за билеты: от 2 до 30 руб. (всего было установлено 15 ставок в зависимости от объема оборота и класса местности). Местные налоги были представлены земскими сборами. Средняя сумма земского сбора была установлена в 34,25 коп. с податной души, с дифференциацией от 14 до 40 коп. по различным губерниям.

В конце XIX в. существенно возросла роль косвенных налогов, и прежде всего питейных налогов. В начале XX в. в России действовали следующие косвенные налоги: на сахар, списки, нефть, табак, пиво, фруктово-виноградные вина, питейную монополию, таможенные налоги и сборы, налоги с наследства, гербовые пошлины. В систему косвенных налогов следует включить доход от монопольной цены на продукцию казенной промышленности и монопольных тарифов на железнодорожные перевозки. Наиболее значительными прямыми налогами были выкупные платежи, поземельный налог (введен в 1875 г.) и промысловый налог.

## 2.3. Система налогообложения в России в начале XX в.

Налоговая система России начала XX в. характеризуется превалированием роли косвенного обложения в формировании доходной части бюджета. Исходя из того, что 82% населения России проживало в сельской местности, а прямые налоги с крестьян составляли всего 8% доходов бюджета, правомерно сделать вывод о том,

что бюджет мог формироваться только за счет косвенных налогов. Государственный бюджет России строился на общих с европейскими странами принципах, т. е. не включал в себя местные бюджеты и делился на обыкновенный и чрезвычайный.

Доходы обыкновенного бюджета подразделялись на следующие группы: прямые налоги, косвенные налоги, пошлины, правительственные регалии, казенные имущества и капиталы, отчуждение государственных имуществ (т. е. доходы от их реализации), выкупные платежи (отмененные в 1905 г.), возмещение расходов государственного казначейства (сюда включались поступления в счет ранее выданных ссуд) и прочие доходы.

Наиболее многочисленную группу составляли прямые налоги, которые делились на 5 групп.

**1. Налоги и сборы с недвижимых имуществ:**

- ◆ государственный поземельный налог;
- ◆ налог с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках;
- ◆ сбор с недвижимых имуществ в пригородных местностях Петрограда на содержание полиции;
- ◆ налоги с недвижимых имуществ в губерниях Царства Польского (подымная подать);
- ◆ поземельная подать с колонистов;
- ◆ государственная оброчная и поземельная подать в губерниях Сибири;
- ◆ государственная оброчная подать в областях Акмолинской, Семипалатинской, Семиреченской, Уральской и Тургайской (кибиточная подать);
- ◆ государственная оброчная подать в Закавказье, Тверской и Кубанской областях;
- ◆ денежный сбор с ясачных вогулов Пермской губернии, установленный взамен ясачной подати.

**2. Налоги с торговли и промышленности:**

- ◆ государственный промысловый налог;
- ◆ особые сборы с торговли и промышленности.

**3. Налоги с денежных капиталов:**

- ◆ сбор с доходов от денежных капиталов;
- ◆ сбор со специальных текущих счетов.

**4. Подати и личные налоги:**

- ◆ подушные и душевая оброчные подати в некоторых местностях Сибири;
- ◆ подушные подати с евреев-землевладельцев;
- ◆ подать со скота у киргизов Внутренней орды и у калмыков Астраханской губернии;
- ◆ кибиточная подать;
- ◆ ясак с кочевых и бродячих инородцев;
- ◆ временный сбор с бывших зависимых поселян Дагестанской области и Закавказского округа;

- ◆ налог взамен исполнения воинской повинности в натуре в Кавказском крае и в Ставропольской губернии;
- ◆ ярмарочный сбор в городе Нижнем Новгороде.

#### 5. Государственный квартирный налог.

Из анализа видов прямых налогов можно сделать два важных вывода. Во-первых, какой-либо единый принцип, на котором была бы построена система прямых налогов, отсутствовал. В ней одновременно присутствовали не только реальные и личные налоги, но и такие архаичные их формы, как оброк, ясак, подымный налог. Во-вторых, налоговая система отражала национальную политику царской России, основанную на угнетении окраинных народов.

В 1875 г. был введен поземельный налог, ставки по которому (пересмотренные в 1884 г.) были дифференцированы по губерниям и колебались от 0,25 коп. (Архангельская) до 17 коп. (Подольская) с десятины удобной земли и леса. Ставки устанавливались индивидуально для каждой губернии с правом дифференциации внутри губернии. Сумма поземельного налога устанавливалась централизованно для губернии исходя из средней ставки и из площади земли и леса. Губернские земские собрания распределяли налог между уездами, а последние — между плательщиками. Общая сумма поземельного налога не превышала 10 млн руб. Система поземельного обложения позволяла помещикам перекладывать налоги на крестьянские массы, что облегчалось раскладочной системой, т. е. отсутствием обязательных для всех земледельцев единых ставок. Закон устанавливал лишь среднюю для губернии ставку и общую сумму налога. Дальнейшее распределение налога было в руках земств, т. е. тех же помещиков.

Оборочные подати взимались при отведении крестьянам государственных земель. Общий размер подати устанавливался централизованно с последующей раскладкой по землепользователям.

Налог с недвижимого имущества был установлен в 1863 г. взамен подушной подати с мещан. Он исчислялся в размере 6% (в Польше 8%) со среднего чистого дохода. Средний доход определялся на основании кадастров. Городские поселения делились на 6 групп, для каждой из которых применялись 4–5 видов ставок. Интересно отметить, что часть поступлений налога (12,5%) обращалась в доход местных органов власти.

Объектом обложения выступали доходы от сдачи в наем помещений под жилье и торгово-промышленные заведения. Помещения, не сдаваемые в наем, от обложения не освобождались. Если поземельные налоги платили только крестьяне и помещики, то налог с недвижимого имущества приходился уже на капиталистов и помещиков, т. е. владельцев строений. Однако основным видом налогов, уплачиваемых промышленными и торговыми капиталистами, был государственный промысловый налог.

Промысловое обложение было введено в России в 1824 г., а в 1885 г. были введены дополнительные процентный и раскладочный сборы в зависимости от уровня доходности. В 1898 г. был введен новый порядок промыслового обложения. Государственный промысловый налог состоял из двух частей: основного и дополнительного. Основной промысловый налог на личные занятия взимался либо в твер-

дых суммах, либо в рублях с каждых 100 руб. дохода, либо в процентах от суммы вознаграждения (от 1% с суммы до 100 руб. до 7% при доходе свыше 20 тыс. руб.). Применение той или иной системы взимания налога зависело от рода занятий и должности. Система взимания оговаривалась законом. Второй вид основного промыслового налога взимался при выборе промысловых свидетельств. Вся территория России делилась на 4 класса (кроме Москвы и Петербурга). Дальнейшее деление производилось по четырем критериям: по характеру деятельности, по числу рабочих, по доходу, по внешним признакам. В зависимости от этих признаков устанавливалась твердая сумма основного промыслового налога.

Дополнительный промысловый налог взимался по-разному с акционерных и частных предприятий. Оба типа предприятий платили процентный сбор с прибыли при условии, что отношение чистой прибыли к основному капиталу превышало 3%. Ставки процентного сбора имели незначительную прогрессию — от 3 до 6% прибыли. С суммы прибыли, превышающей 10% стоимости основного капитала, взималось 11%. Акционерные предприятия платили, кроме того, дополнительный промысловый налог в виде налога с капитала, а прочие предприятия — раскладочный сбор.

Налог с капитала носил скорее номинальный характер — его ставки не зависели от размера капитала и составляли 15 коп. со 100 руб., т. е. 0,15%. Однако и эта сумма налога фактически не взималась — в эту сумму зачитывался основной промысловый налог. Только дополнительный промысловый налог — 11% прибыли (если она превышала 10% стоимости капитала) и еще 0,15% стоимости капитала, т. е. наиболее рентабельные предприятия платили от 12 до 15% прибыли. Платежи более мелких предприятий не превышали 5–10% прибыли.

Еще более льготным было взимание раскладочного сбора, так как предприятия облагались только из той суммы прибыли, которая в 30 раз превышала оклад основного промыслового налога. Сбор взимался в размере 1 руб. с каждых 30 руб. указанного превышения прибыли. Не очень обременительным были и налоги с других групп капиталистов: 5% с денежных капиталистов и 0,216% годовых со специальных текущих счетов, открываемых под заклад процентных бумаг. Четвертая группа прямых налогов — «Подати и личные налоги» — не только имели дискриминационный характер, но и ложились тяжелым бременем на плечи трудящихся. Плательщиками подушной и оброчной податей выступали крестьяне ряда местностей Сибири, проживающие на государственных землях. К этой группе причисляли крестьян из ссыльных и всех инородцев. Сумма налога на душу превышала 3–5 руб., причем она могла значительно возрасти в связи с раскладочным принципом взимания.

Объектами обложения коренного населения Средней Азии и Северного Кавказа выступали либо скот, либо их жилища. Коренное население Сибири платило ясак шкурками зверей либо деньгами (в некоторых местах и тем и другим). Взимание этой группы налогов поручалось местной феодальной знати. Закон устанавливал систему поощрения за бездоимочное взимание налога, что приводило к усилению налогового гнета в национальных окраинах. Как видно, система прямого обложения отличалась огромной пестротой, во-первых, и существенными различиями в тяжести обложения для имущих и неимущих классов, во-вторых,



прямое обложение, как правило, не учитывало уровня доходности субъектов обложения. В лучшем случае за основу обложения принималась нормативная доходность, а в большинстве случаев (для крестьянства) речь шла о модифицированной системе личного обложения.

Косвенные налоги включали в себя 6 видов: питейный доход, табачный доход, сахарный доход, нефтяной доход, спичечный доход и таможенные пошлины. Уже в самой идее налоговой реформы, ориентированной на переложение налогового бремени на плечи трудящихся, на рост косвенного обложения, особенно доходов от винной монополии, проявлялись не только классовый подход, но и проблемы с дефицитом бюджета. Такая система могла обеспечить потребности государственного бюджета России только при относительно высокой доле заработной платы в национальном доходе. Царское правительство рассчитывало переложить всю тяжесть обложения на трудящихся: «Во всех прогрессирующих в экономическом отношении странах потребление быстро возрастает. Без всяких изменений в размерах самого налога косвенное обложение дает государству все более и более возрастающий доход вследствие увеличения численности населения, роста благосостояния и т. д.» [2, с. 473].

Война с Японией потребовала увеличения государственных расходов и принятия мер по увеличению доходов бюджета, важнейшими из которых были следующие:

- с 1 октября 1908 г. была повышена цена казенного вина. В результате в 1909 г. поступления от казенной продажи питей возросли по сравнению с 1907 г. на 50 млн руб.;
- в 1909 г. была изменена система обложения табака. Прирост поступлений от табачного дохода в 1910 г. (по сравнению с 1908 г.) составил 8,1 млн руб. (т. е. 15%);
- изменение таможенных пошлин только на Дальнем Востоке в 1909 г. обеспечило их рост более чем на 3 млн руб. ежегодно;
- в 1910 г. была изменена система обложения городских недвижимых имуществ, что увеличило поступление по ним (в 1912 г.) на 9 млн руб. (почти на 43%);
- Министерство финансов приступило к разработке предложения о внедрении подоходного налога, налога с недвижимых имуществ в уездных поселениях, военного налога, об изменении промыслового налога, об изменении налога с наследства, о гербовом сборе.

Первого августа 1914 г. началась Первая мировая война, самая кровопролитная и дорогостоящая из пережитых Россией к тому моменту войн. «По некоторым подсчетам стоимость всех войн, происходивших в течение столетия, предшествовавшего Первой мировой войне, равнялась 33 млрд руб. Между тем военные расходы одной только России с июля 1914 до конца 1917 г. составили около 50 млрд руб.» [21, с. 225]. До конца 1914 г. были изменены ставки обложения по 12 видам косвенных налогов (акцизы со спирта, спичек, табака и т. п.) и введены два новых налога (с железнодорожных грузов и налог на хлопок). Были увеличены ставки обложения по всем видам прямых налогов, введен налог на телефонные аппараты (в размере 10 руб.). Налог с недвижимого имущества был повышен до 8% (до войны —

6% средней чистой доходности), а оклады кибиточной подати — на 100%. Ставки поземельного налога, падавшего в основном на крестьян, были повышены с 0,25 до 0,75 коп. (низшие ставки) и с 17 до 29,5 коп. (высшие ставки). В то же время оклады основного промыслового налога были повышены лишь на 50%.

В 1915–1916 гг. несколько раз увеличивались ставки действующих налогов.

После победы Февральской революции Временное правительство безуспешно пыталось ввести обложение сверхприбыли промышленных предприятий. Были приняты Закон о единовременном налоге на доход и Закон о повышении ставок обложения подоходного налога, введенного в России в 1916 г. Налог на военную сверхприбыль был реорганизован в налог на прирост прибылей торгово-промышленных предприятий и вознаграждения личных промысловых занятий. В августе 1917 г. было принято решение об увеличении косвенного обложения через расширение государственных монополий (сахар, табак, спички, чай, кофе). Однако частые смены состава Временного правительства и незначительный период его пребывания у власти не позволяют говорить о каких-либо практических результатах его налогового законодательства.

## 2.4. Налогообложение в России периода НЭП

С первых дней существования пролетарского государства экономическая политика была направлена на выживание хозяйственного механизма, экономический подъем страны. Экономическая программа большевистской партии, принятая в предреволюционный период, предусматривала, в частности, следующие требования: установление прогрессивного подоходного налога; отмену косвенных налогов на предметы первой необходимости; установление высоких налогов на предметы роскоши.

В первое время после революции правительство не устанавливало новых налогов (кроме штрафов). Декретом от 07.12.1917 г. предписывалось лишь обязательное взимание налогов, введенных Временным правительством, — подоходного, единовременного и налога на прирост прибылей, падающих исключительно на имущие классы. Отмена частной собственности на землю и национализация промышленности привели к сокращению применения подоходного обложения. Местным органам власти для покрытия собственных нужд разрешалось проводить конфискации, взимать контрибуции и разовые сборы с национализированных предприятий. Поскольку в этот период система прямого обложения не смогла выполнить задачу формирования доходов бюджета, продолжали существовать косвенные налоги: таможенные сборы; сборы со спирта и питейных заведений; табачный доход, доход с папиросных гильз и бумаги; спичечный доход; нефтяной доход; сахарный доход; чайный доход.

Начавшаяся Гражданская война коренным образом изменила политику государства. Товарные отношения в промышленности все больше вытеснялись административным подходом к решению экономических проблем, внедрялось сметное финансирование и натуральные формы связи между предприятиями. Финансовые меры формирования доходов государства были почти полностью ликвидированы. Расчеты между госпредприятиями производились путем записей, а затем че-

рез бюджет. Сокращение роли финансов в период «военного коммунизма» было вынужденной мерой. Военное положение страны требовало максимальной концентрации в руках государства всех материальных и трудовых ресурсов при нарушении нормальных хозяйственных связей, в условиях разрухи и оккупации значительной территории.

Большие изменения в экономическую, в том числе и в финансовую, политику РСФСР внес Декрет ВЦИК «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» от 21.03.1921 г.<sup>1</sup> Он предусматривал следующие основные положения: замену разверстки натуральным налогом; разрешение свободного оборота сельскохозяйственных продуктов и кустарных изделий; предоставление кооперативам большей свободы в развитии хозяйственного почина; меры поощрения местной промышленности; поощрение всякого хозяйственного почина, который может способствовать быстрому подъему промышленности и сельского хозяйства. Мероприятия новой экономической политики и восстановление товарно-денежных отношений привели к быстрому восстановлению системы финансов, в первую очередь — налогов. Правительству было необходимо возродить не только систему налогов, но и деятельность налоговых органов, которая к концу предшествующего периода практически прекратилась.

Первоначально налоги вводились в наиболее простых формах (подворно, подушно). Налоговая система характеризовалась многократностью обложения и множественностью налогов, что объяснялось необходимостью обложения различных сфер деятельности частного капитала и интересами государственного и местных бюджетов.

Возрожденная налоговая система включала прямые и косвенные налоги, пошлины, сборы. При организации налоговой системы в соответствии с рекомендациями XI съезда партии стали применяться старые формы налогов, заимствованные из дореволюционной практики, но с соответствующими изменениями. Порядок изъятия налогов и сборов в бюджет в основном был одинаковым для государственных и частных предприятий, но для последних устанавливались более высокие ставки налогов.

Натуральный налог был значительно меньше продрозверстки и строился по принципу множественности натуральных налогов на различную сельскохозяйственную продукцию. Большое количество натуральных налогов не обеспечивало достаточной прогрессивности налогообложения, не создавало заинтересованности в развитии отдельных отраслей сельского хозяйства. Это потребовало изменения системы обложения. Уже через год, в марте 1922 г., все натуральные налоги были унифицированы в единый натуральный налог, который взимался в пудах ржи или пшеницы. Налог имел прогрессивный характер, т. е. для различных по мощности хозяйств он устанавливался с учетом количества пашни и сенокоса, едоков в хозяйстве и средней урожайности в районе.

*Низкая квалификация налогового аппарата и техническое несовершенство взимания налогов при одновременном существенном росте потребности государства в доходах явились причиной введения наиболее простых видов налогов и сборов.*

---

<sup>1</sup> СУ, 1921, № 26, ст. 147.

Основная доля среди них принадлежала реальным налогам. В этот период действовали: налог со строений в городской местности; денежный подворный налог в сельской местности; квартирный налог; налог на домашнюю прислугу; налоги с городских и пригородных садов и огородов; налог на право охоты; сбор с владельцев транспортных средств (в том числе и велосипедов); сбор с грузов, привозимых и вывозимых по железным и водным путям сообщения; сбор за пользование общественными весами; сбор с пригоняемого на рынок для продажи скота; сбор с извозного промысла; сбор с отпускаемой на корню древесины; прописочный сбор и др.

Первым денежным налогом в условиях НЭП был промысловый налог, введенный в действие в июле 1921 г. Он взимался с частных торговых и промышленных предприятий и состоял из двух частей: патентного и уравнительного сборов. Взимание патентного сбора позволяло осуществить регистрацию предприятий в финансовых органах и получать поступления в бюджет вперед за определенный срок, что имело существенное значение в условиях большой текучести частных торговых предприятий. Уравнительный сбор позволял усилить обложение тех предпринимателей, которые получали более крупные доходы. Он взимался ежемесячно в размере 3% с оборота предприятия. С 1922 г. промысловый налог стал взиматься на общих основаниях также с государственных, кооперативных, коммунальных и общественных предприятий. Затем уравнительный сбор стал дифференцироваться в зависимости от типа предприятия (государственное, кооперативное, частное) и являлся действенным рычагом вытеснения частного капитала.

Натурализация хозяйства периода военного коммунизма касалась и оплаты труда. Такое положение усложняло восстановление денежных налогов в первый период новой экономической политики. Однако перевод предприятий на хозяйственный расчет, внедрение принципа материальной заинтересованности позволили внести существенные изменения в форму оплаты труда: заработная плата приобрела преимущественно денежное выражение. Снижение удельного веса натуральной части заработной платы происходило быстрыми темпами. Если в январе 1922 г. доля натуральных выплат составляла 77,5% общего заработка, то в июне того же года она снизилась до 54, а в январе 1923 г. равнялась 21,1%. В сентябре 1923 г. натуральная часть заработной платы по всей стране в среднем составляла уже только 8,9% общего заработка.<sup>1</sup> Это послужило основой дальнейшего развития системы налогообложения.

С 1922 г. стал взиматься подоходно-поимущественный налог с доходов частных лиц, доходов рабочих и служащих от работы по найму, если они превышали определенный размер. Сельское население освобождалось от уплаты этого налога. Налог исчислялся по ступенчатой прогрессивной шкале и взимался по полугодиям из совокупного дохода, определяемого по декларациям налогоплательщиков. Использование необлагаемого минимума при исчислении подоходного налога позволило освободить от налога лиц с небольшими доходами и заработками. Затем в порядок взимания налога были внесены существенные изменения, которые были направлены на усиление дифференциации размеров обложения по источ-

<sup>1</sup> См. Русская промышленность в 1922 г. — М., 1923; Русская промышленность в 1923 г. — М., 1924.

нику и характеру получаемых доходов, расширение круга плательщиков и повышение прогрессивности обложения. В дальнейшем поимущественное обложение в составе подоходного налога было отменено. В конце 1922 г. вводится налог с наследства, который уплачивал каждый наследник в отдельности в размере от 1 до 4% от стоимости доли наследованного имущества.

Взимание подоходного налога с государственных и кооперативных организаций началось с 1923 г. При этом использовалась пропорциональная ставка в 8%, а облагаемая прибыль исчислялась налоговыми органами как разница между валовыми доходами и расходами предприятия и не совпадала с балансовой прибылью. В том же году в сельской местности был введен единый сельскохозяйственный налог. Первоначально он взимался частично натурой, частично деньгами, а с 1924 г. — полностью в денежной форме. Этот налог позволил унифицировать в единый платеж большое количество ранее уплачиваемых налогов: натуральный налог; трудгужналог (трансформированный из трудовой и гужевой повинности); общегражданский налог для оказания помощи голодающим; единовременный общегражданский налог для помощи сельскому хозяйству; подворно-денежный налог, поступающий в местные бюджеты на местные нужды, и целый ряд других местных налогов. Наиболее крупным из местных налогов был налог со строений, взимались также налоги с транспортных средств, налог со скота и ряд других мелких сборов.

В формирующейся налоговой системе особое место занимали постоянно действующие специальные налоги. Первым из них был рентный налог, введенный в ноябре 1923 г. Основным назначением этого налога являлось упорядочение взимания арендной платы с земель как застроенных, так и незастроенных, находившихся в черте городских поселений и предоставленных транспорту. Взимался налог в виде основной и дополнительной ренты. Основная рента взималась по одной ставке для отдельного города независимо от доходности земли и поступала в государственный бюджет. При исчислении дополнительной ренты учитывалась доходность участка, эта часть налога поступала в доходы местных бюджетов.

В 1925 г. был введен специальный военный налог, который уплачивали не призванные в армию мужчины в возрасте от 21 до 40 лет. В течение первых двух лет налог взимался в повышенном размере — 25% от окладов подоходного и сельскохозяйственного налогов, уплачиваемых этими лицами. Поступления от этого налога расходовались исключительно на оказание помощи инвалидам Гражданской войны.

Дальнейшее развитие товарно-денежных отношений в стране и возрождение рынка ценных бумаг потребовало введения государственных пошлин: гербового сбора, канцелярского сбора, нотариального сбора, судебных пошлин, портовых сборов, консульских сборов и ирригационного сбора (в Туркестане). Наибольшее финансовое значение имел гербовый сбор, которым оплачивались документы, связанные с торговыми и биржевыми сделками, заключением договоров, оформлением завещаний, обращением векселей, акций, облигаций.

После перехода к новой экономической политике одновременно с формированием системы прямого налогообложения государство вводит и косвенные налоги в виде акцизов на отдельные товары. Техника их взимания была менее сложной

по сравнению с прямыми налогами, и, кроме того, они отвечали принципу массовости при налогообложении. Косвенные налоги стали наиболее эффективным источником доходов бюджета. В области косвенных налогов, как и прямых, задача заключалась в том, чтобы они основной своей массой приходились на имущие классы и слои населения. С этой целью акцизы дифференцировались в зависимости от качества изделий, продажной цены, круга потребителей.

Первый косвенный налог был введен в ноябре 1921 г.: акциз на виноградные, плодово-ягодные и изюмные вина; немного позднее — акциз на спички, табачные и гильзовые изделия. В течение 1924 г. были введены акцизы на следующие товары: пиво, мед, квас, фруктовые минеральные воды, спирт (для технических целей), соль; нефтяные продукты (керосин, нефтяные масла, бензин); сахар, сахарин и другие сладкие вещества; восковые и озокеритовые свечи; чай, кофе, цикорий, дрожжи; коньяк и водочные изделия. Такой широкий перечень акцизов обусловлен бюджетными интересами. Широкая дифференциация ставок акцизов была направлена на регулирование уровня потребления различных групп населения. В последующие годы вводятся новые акцизы (на текстильные изделия, наливки, настойки, резиновые калоши), совершенствуется система их взимания. Кроме того, были введены таможенные сборы на ввозимые и вывозимые товары.

Сформированная налоговая система при всех ее недостатках позволила решить стоявшие перед государством задачи. Суммы налоговых поступлений в бюджет неуклонно возрастали (табл. 2.4.1).

В первые годы новой экономической политики налоговые поступления являлись основным источником доходов государственного бюджета, но по мере развития народного хозяйства их доля сокращалась с 63,14% в 1922/23 г. до 48,13% в 1927/28 г.,<sup>1</sup> а поступления неналоговых доходов возрастали. В последующие годы в систему взимания как прямых, так и косвенных налогов неоднократно вно-

Таблица 2.4.1

Налоговые доходы бюджета<sup>2</sup> в 1922/23–1927/28 гг., млн руб.

| Название налогов     | 1922/23 г. | 1923/24 г. | 1924/25 г. | 1925/26 г. | 1926/27 г. | 1927/28 г. |
|----------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Всего налогов        | 584,0      | 991,1      | 1603,4     | 2192,9     | 3000,6     | 3522,8     |
| в том числе:         |            |            |            |            |            |            |
| сельскохозяйственный | 176,5      | 231,0      | 326,2      | 251,2      | 357,9      | 354,2      |
| промысловый          | 118,2      | 233,6      | 323,5      | 482,9      | 675,8      | 703,9      |
| подоходный           | 12,7       | 75,9       | 113,3      | 185,9      | 246,4      | 295,6      |
| акцизы               | 103,5      | 240,6      | 507,8      | 841,6      | 1209,9     | 1491,2     |
| таможенный доход     | 66,8       | 67,4       | 101,9      | 150,6      | 189,4      | 259,7      |

<sup>1</sup> Плотников К. Н. Очерки истории бюджета Советского государства. — М.: Госфиниздат, 1954. С. 80.

<sup>2</sup> Рассчитано по: Плотников К. Н. Очерки истории бюджета Советского государства. С. 76.



сились существенные изменения, связанные с усилением прогрессивности налогообложения, повышением необлагаемого минимума, введением ряда льгот для государственной и кооперативной промышленности. Суть всех изменений, несмотря на их разнообразие, сводилась к одному — вытеснению частного капитала.

Таким образом, проводимая государством в дальнейшем налоговая политика исходила не из всесторонне взвешенного анализа жизнеспособности того или иного общественного экономического уклада, полезности его для страны, а из упрощенно понимаемых потребностей пролетарского государства в форсированной социализации народного хозяйства.

## 2.5. Налоги в условиях централизованного планирования и управления экономикой

Усиление централизации в народном хозяйстве и реорганизация управления промышленностью потребовали существенных изменений в области финансов. Многочисленные формы обложения и методы изъятий доходов государственных, кооперативных и частных предприятий (всего насчитывалось 86 различных платежей) оказались ненужными и малоэффективными.

Крупным мероприятием в перестройке финансовой работы явилась налоговая реформа 1930 г., которая привела к изменению системы платежей предприятий в бюджет и введению двухканальной системы изъятия: отчислений от прибыли и налога с оборота, в котором было объединено множество налогов и сборов, в частности: промысловый налог в виде уравнительного сбора и некоторые другие прямые налоги; акцизы (косвенные налоги); плата за эксплуатацию лесов, разработку залежей полезных ископаемых и рыбную ловлю (рентные доходы). Некоторые прежние платежи сохранились.

С этого периода и до начала 1990-х гг. в СССР юридически (но не фактически) перестали существовать косвенные налоги. Платежи, объединенные в налог с оборота, давали бюджету к 1930 г. 61,6% всех доходов, в том числе акцизы 29,0% и промысловый налог 21,5%. Поступления от налога с оборота стали самым крупным доходным источником государственного бюджета. Неуклонно повышалась не только общая сумма налога с оборота, но и его удельный вес в составе всех бюджетных доходов. В 1938 г. налог составлял 80,411 млрд руб. (из 127,571 млрд руб. бюджетных доходов), или более 63%.<sup>1</sup>

Одновременно с налоговой проводились кредитная реформа и перестройка управления промышленностью, которые сопровождались максимальной концентрацией прибыли в бюджете. В 1930 г. норма отчислений прибыли в бюджет была определена в 81%, а для отдельных отраслей и предприятий ВСНХ и Наркомфин имели право эту норму увеличить. В связи с обострением проблемы устойчивости доходов государственного бюджета, в 1931 г. было принято положение о ежемесячном перечислении в бюджет установленной доли плановой прибыли вместо практиковавшегося до тех пор ежеквартального перечисления доли от реально полученной (а не плановой) прибыли.

<sup>1</sup> Социалистическое строительство Союза ССР (1933–1938 гг.): Статистический сборник. — М.; Л., 1939. С. 111.

Данная система перечислений в бюджет сохранилась (в основных своих чертах) до конца 1980-х гг. В 1932 г. общие нормы распределения прибыли были отменены, и в бюджет могла быть изъята вся плановая прибыль, а за предприятием закреплялась лишь часть сверхплановой прибыли. Материальное поощрение работников осуществлялось за счет экономии расходов и не могло превышать 1% фонда заработной платы. Прибыль в основной своей массе перестала быть источником материального стимулирования, социального и технического развития предприятия.

В годы третьей пятилетки в действующую систему взимания налога с оборота был внесен ряд упрощений и изменений: сокращено количество ставок налога с оборота, отменены бюджетные наценки и бюджетные разницы по некоторым промышленным товарам. Однако, несмотря на это, поступления от налога с оборота на долгие годы стали основным доходным источником государственного бюджета. Правительство последовательно проводило политику централизованного управления и планирования народного хозяйства, что отрицательно сказалось на формировании хозяйственного механизма и развитии товарно-денежных отношений. Ряд негативных черт финансовой системы, сложившейся в 1930-х гг., сохранились до начала 1990-х гг., препятствуя развитию самостоятельности и инициативы предприятий. Предпринимавшиеся попытки усовершенствования хозяйственного механизма не принесли ожидаемых результатов.

В годы Великой Отечественной войны в финансовой системе и финансовых органах какие-либо принципиальные изменения не осуществлялись. Некоторые коррективы были внесены лишь в финансовую, в частности в налоговую, политику. В результате временной потери ряда важнейших промышленных районов сократилась или полностью приостановилась хозяйственная деятельность на больших территориях, что неизбежно отразилось на объеме и структуре государственных доходов. Резко снизились доходы от налога с оборота и отчислений от прибыли. Поступления от налога с оборота уменьшились с 105,9 млрд руб. в 1940 г. до 66,4 млрд руб. в 1942 г.; отчислений от прибыли — с 21,7 млрд руб. до 15,3 млрд руб. в 1942 г.<sup>1</sup> В дальнейшем по мере восстановления и развития производства доходы бюджета от народного хозяйства стали постепенно возрастать, и в 1945 г. поступления налога с оборота и отчислений от прибыли составили почти половину всех доходов государственного бюджета.

За время войны были введены новые налоги, пересмотрены и изменены существующие. Если до войны налоги с населения в доходах бюджета составляли примерно 5%, то в военные годы они возросли до 13%. Рост налоговых поступлений в начале войны был обеспечен за счет введенной в 1941 г. 100%-ной надбавки к сельскохозяйственному и подоходному налогам. С введением в 1942 г. военного налога эта надбавка была отменена. В основу построения военного налога был положен принцип подушного обложения. Это позволило увеличить контингент плательщиков за счет лиц, ранее не являвшихся плательщиками налогов. За период 1942–1945 гг. поступления военного налога в бюджет составили свыше 72 млрд руб.,<sup>2</sup> что

<sup>1</sup> Плотников К. Н. Очерки истории бюджета Советского государства. — М.: Госфиниздат, 1954. С. 293.

<sup>2</sup> Марьяхин Г. Л. Очерки истории налогов с населения в СССР. — М.: Финансы, 1964. С. 207.

сыграло важную роль в финансировании военных расходов и изъятии денежной массы из обращения.

В этот период (в конце 1941 г.) был также введен налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, предназначенный для покрытия государственных расходов на оказание помощи одиноким и многодетным матерям, а также на содержание и воспитание детей, родители которых погибли во время войны. С 1944 г. этот налог стали уплачивать и граждане, имевшие одного или двух детей. Хотя налог вводился как временный, он просуществовал длительный период и был отменен лишь в 1980-е гг. К этому времени плательщиками налога являлись состоящие в браке и не имеющие детей граждане.

Для увеличения доходов местных бюджетов в качестве обязательных платежей были введены налог со строений, земельная рента, разовый сбор на колхозных рынках. Местным Советам на своей территории в городах разрешалось вводить сбор с владельцев скота.

В послевоенные годы государственный бюджет был подчинен решению важнейшей задачи — ликвидации последствий войны и восстановлению разрушенного хозяйства страны. Рост поступлений в бюджет в виде налога с оборота и отчислений от прибыли восстановленных промышленных предприятий позволил несколько снизить поступления от налогов с населения. С 1 января 1946 г. был отменен военный налог, с сентября того же года — повышен необлагаемый минимум для рабочих и служащих. В последующие годы были внесены существенные изменения в сельскохозяйственный и подоходный налоги. В 1951 г. были несколько повышены ставки подоходного налога, налога с доходов не Kooperированных кустарно-ремесленных промыслов.<sup>1</sup>

В рассматриваемый период население было обязано уплачивать следующие налоги: подоходный налог с населения; налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР; сельскохозяйственный налог; налог с владельцев строений; земельный налог; налог с владельцев транспортных средств. Помимо общесоюзных налогов на территориях союзных республик взимались местные сборы с населения, которые устанавливались республиканскими органами власти в целях частичного возмещения расходов на организацию туризма, любительского рыболовства и охоты, других услуг, оказываемых гражданам.

Налоги с населения представляли собой дополнительный источник формирования доходной базы государственного бюджета. Их доля в доходах бюджета была относительно невелика: 1940 г. — 5,2%, 1960 г. — 7,3, 1970 г. — 8,1, 1980 г. — 8,1, 1985 г. — 7,7%.<sup>2</sup> Суммы поступлений в бюджет налогов с населения постоянно росли, что было обусловлено увеличением фонда заработной платы, возрождением и развитием индивидуальной трудовой деятельности. Поскольку государственные и кооперативные организации не смогли удовлетворить постоянно возрастающий спрос населения на товары и услуги, в ноябре 1986 г. Верховный Совет СССР принял Закон об индивидуальной трудовой деятельности. Ориентируясь на по-

---

<sup>1</sup> Марьяхин Г. Л. Очерки истории налогов с населения СССР. — М.: Финансы, 1964. С. 239.

<sup>2</sup> Народное хозяйство СССР за 70 лет. — М.: Статистика, 1987. С. 630.

степенную отмену налогов с населения, государство повышало необлагаемый минимум заработной платы.

В это же время происходят серьезные изменения во взаимоотношениях государства с предприятиями: ослабляется жесткое администрирование, устанавливаются отчисления в доход государства от прибыли предприятий в виде твердо фиксированного процента (норматива), развиваются индивидуальная трудовая деятельность и кооперативное движение. В связи с этим возникает необходимость установления новых, более эффективных отношений предприятий с государством. Одним из условий формирования основ рыночной экономики становится формирование новой налоговой системы.

\* \* \*

Авторы настоящей главы не смогли избежать некоторой описательности, что связано с рассмотрением огромного временного отрезка истории России. Более детального анализа требовали бы такие поворотные в истории Отечества документы и личности, как «Уложение царя Алексея Михайловича», преобразования в экономике и финансах Петра I, финансовый план графа Сперанского, переход на европейскую бюджетную систему под руководством Татаринова, налоговая и денежная реформы графа Витте и многое другое. Авторы не включили в главу большой исторический материал, связанный с выпуском денег и использованием эмиссии как источника формирования доходов бюджета. Полагаем, что эмиссионный доход является скрытой формой налогообложения.

Изучение опыта налогов и налоговой политики России еще раз свидетельствует о необходимости сочетания уровня развития экономики и размера налогообложения. При спаде экономического развития сумма налоговых изъятий должна быть минимальной — тогда образуются инвестиционные возможности; при экономическом подъеме размер налогов должен возрасти. При реформировании налоговой системы в настоящее время весьма полезно, как нам представляется, обращаться к истории налогообложения в России, с тем чтобы избежать возможных ошибок и максимально учесть все позитивные моменты.

### **Контрольные вопросы**

1. Перечислите основные этапы развития налогообложения в Древней Руси.
2. Назовите и охарактеризуйте основные этапы развития налогообложения в XVII–XIX вв.
3. Кратко проанализируйте направления реформирования налогообложения при Петре I.
4. В чем заключались основные трудности возрождения налоговой системы в период НЭП?
5. Назовите прямые налоги периода НЭП. Дайте их краткую характеристику.
6. Чем объясняется необходимость введения в период НЭП косвенного налогообложения?
7. Каковы причины проведения налоговой реформы 1930-х гг.?
8. В чем суть двухканальной системы изъятия прибыли в бюджет?

9. Перечислите налоги, взимаемые с населения в годы Великой Отечественной войны. Дайте их характеристику.
10. В чем состоит отличие отчислений от прибыли и налога на прибыль?
11. Проведите сравнительный анализ системы налогообложения периода НЭП и периода централизованного управления экономикой.

## Список литературы к главе 2

1. *Веселовский С.* Сошное письмо. — М., 1915. Т. 1.
2. *Витте С. Ю.* Конспект лекций о Народном и государственном хозяйстве.
3. *Греков Б., Якубовский А.* Золотая Орда. — Л., 1937.
4. *Дементьев Г.* Государственные доходы и расходы России и положение государственного казначейства за годы войны с Германией и Австро-Венгрией до конца 1917 г. — Пг., 1917.
5. *Дьяченко В. П.* История финансов СССР. — М.: Наука, 1978.
6. *Ерошкин Н. П.* История государственных учреждений дореволюционной России. 3-е изд., доп. — М., 1983.
7. История русской экономической мысли. — М., 1955. Т. 1.
8. *Каштанов С. М.* Финансы средневековой Руси. — М.: Наука, 1988.
9. *Ключевский В.* Курс русской истории. — Пг., 1918.
10. *Кури В.* О прямых налогах в Древней Руси. — Казань, 1855.
11. *Лаппо-Данилевский А.* Организация прямого обложения в Московском государстве со времен смуты до эпохи преобразований. — СПб.: 1890.
12. *Марьяхин Г. Л.* Очерки истории налогов с населения в СССР. — М.: Финансы, 1964.
13. Налоги: Сборник декретов, инструкций, циркуляров за 1921–1922 гг. — Пг. — М.: Издание финансово-экономического бюро НКФ, 1922.
14. Народное хозяйство СССР за 70 лет. — М.: Статистика, 1987.
15. *Незабитовский В. А.* Собрание сочинений. — Киев, 1884.
16. *Орлов А. С.* Владимир Мономах. — М.; Л., 1946.
17. *Осокин Е.* О понятии промыслового налога и об историческом его развитии в России. — Казань, 1856.
18. *Павлов-Сильванский Н.* Проекты реформ в записках современников Петра Великого. — СПб.: 1897.
19. *Плотников К. Н.* Очерки истории бюджета Советского государства. — М.: Госфиниздат, 1954.
20. Повесть временных лет. — М.; Л., 1950. Ч. 1.
21. *Погребинский А. П.* Очерки истории финансов дореволюционной России. — М.: Госфиниздат, 1954.
22. Правда Русская / Под ред. Б. Д. Грекова. — М.; Л., 1940.
23. *Рудченко И.* Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России. — СПб., 1893.

24. Русская история. Курс Д. Г. Багалея, составленный по его лекциям. — Харьков, 1909. Ч. 1.
25. *Сабанти Б. М.* Модель финансов социалистического государства. — Нальчик: Эльбрус, 1989.
26. Социалистическое строительство Союза ССР (1933–1938 гг.): Стат. сборник. — М.; Л., 1939.
27. *Стиридонова Е. В.* Экономическая политика и экономические взгляды Петра I. — М., 1952.
28. *Толстой Д.* История финансовых учреждений России со времен основания государства до кончины императрицы Екатерины II. — СПб., 1846.
29. *Уланов В.* Финансовые реформы царя Алексея Михайловича и «гиль». 1662 г. Б. м., Б. г. (экземпляр хранится в фонде СПбГУЭФ).
30. Финансы русского государства XVI–XVII вв. — ВЗИНО.
31. *Фридман Н.* Наша финансовая система. Опыт, характеристики. — СПб., 1905.
32. Экономическая жизнь СССР. Хроника событий и фактов. 1917–1959. — М.: Советская энциклопедия, 1961.
33. Экономическая история СССР. — М., 1967.



**Раздел II**  
**ОРГАНИЗАЦИЯ**  
**НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**  
**В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

---

## **Глава 3**

# **ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА И РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ЕЕ СТРУКТУРА И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ**

---

### **3.1. Экономические условия введения налоговой системы России 1992 г.**

После изучения материалов этого параграфа вы сможете:

- проанализировать и оценить экономическую целесообразность налоговой системы, введенной в России с 1 января 1992 г.;
- назвать основные причины финансового кризиса, возникшего в России к началу 1990-х гг.

В главе 2 была изложена краткая история налогообложения в России и СССР. Здесь следует добавить, что в Советском Союзе налоги в целом в идеологическом смысле рассматривались как чуждый для социалистического государства элемент. Считалось, что между государственными предприятиями и государством в рамках единой социалистической собственности не может быть налоговых отношений, «поскольку чистый доход, созданный в государственном секторе, полностью принадлежит государству». Из 268,2 млрд руб. прибыли в 1989 г. 98,7% было сформировано на государственных предприятиях, из которых 36% внесено в бюджет. Изъятие прибыли происходило в различных формах (плата «за фонды», «трудовые ресурсы» и «отчисления от прибыли»), в дальнейшем замененных индивидуальными нормативами платежей из прибыли для каждого предприятия (подробнее см. главу 4).

Поскольку, как мы отмечали, официальная идеология не допускала возможности налоговых отношений с предприятиями, основной платеж из прибыли и получил название «отчисления», что внутренне вуалировало его, по сути дела, налоговую форму. Манипуляция со словом «отчисления» не нова в истории. Еще Плутарх, описывая нравы афинян, представлял их очень учтивыми и вежливыми людьми, приводя следующий пример. Они (афиняне) никогда не называли гетер гетерами, предпочитая называть их «приятельницами», также неприлично было, например, спросить у гражданина: «Как обстоят у тебя дела с уплатой налогов?» В этом случае «неприятное» слово «налог» заменялось словом «отчисления», т. е. спрашивали: «Заплатил ли ты отчисления?» Такая «идеологическая стыдли-

вость» социалистического периода и приводила к утверждениям, что налог с оборота в СССР имел только «внешнюю форму налога», а налог на прибыль получил название «отчисления».

Появление во второй половине 1980-х гг. в СССР предприятий других форм собственности (акционерных, кооперативных, с участием иностранного капитала, «совместных» и др.), разрушение прежних идеологических установок и постепенное изменение экономического строя общества создали условия для отказа от устаревшего догматического подхода к налогам «как форме дополнительной эксплуатации трудящихся», и с 1 января 1991 г. был введен в действие Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций». Закон устанавливал следующие общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт, налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направляемых на потребление, налог на доходы. Принятию закона предшествовала длительная дискуссия о целесообразности введения «ступенчатой» или «плоской» шкалы ставок налога на прибыль, в ходе которой был преодолен соблазн использовать американскую ступенчатую систему налогообложения прибыли корпораций (такая система была принята, к примеру, в Эстонии, но от нее быстро отказались).

Таким образом, основой налогообложения предприятий с 1991 г. стал налог на прибыль. Максимальная ставка налога составляла 45%, из которых 22% направлялись в союзный бюджет. Платежи, поступающие в республиканские и местные бюджеты, вносились как в виде налога на прибыль, так и в форме платежей за трудовые и природные ресурсы. Общая сумма платежей (за исключением платежей за природные ресурсы, входящих в себестоимость продукции) не должна была превышать 23% облагаемой прибыли. В случае превышения предельного нормативного уровня рентабельности на прибыль, соответствующую этому превышению, устанавливались повышенные ставки обложения.

Для отдельных плательщиков были установлены другие размеры ставок. Для государственных специализированных и коммерческих банков — 55%; для совместных предприятий при доле иностранного участника в уставном фонде более 30% ставка налога на прибыль составляла 30%. Прибыль иностранных юридических лиц от деятельности в СССР подлежала обложению также по ставке 30%. Стимулирование развития отдельных предприятий и отраслей, использование прибыли на цели расширения производства осуществлялись через систему льгот по налогу на прибыль.

Налог на экспорт и импорт представлял собой форму изъятия государством дохода, образующегося в результате различий в уровнях внешнеторговых и внутренних цен. Налог мог исчисляться по ставкам в процентах к внешнеторговой стоимости товаров или в виде разницы между ценами.

Налог, регулирующий расходование средств, направляемых на потребление, был введен вместо налога на прирост фонда оплаты труда. Его цель состояла в урегулировании пропорций между накоплением и потреблением на предприятиях. Обложению подлежало превышение средств, направляемых на потребление, по сравнению с необлагаемым минимумом. Необлагаемый размер исчислялся путем умножения величины хозрасчетного дохода текущего периода на долю

этих средств за соответствующий период в предыдущем году с учетом коэффициента, обеспечивающего опережающий рост хозрасчетного дохода<sup>1</sup>.

Доходы, получаемые предприятиями, объединениями и организациями от принадлежащих им акций, облигаций, других ценных бумаг и от долевого участия в совместных предприятиях, облагались по ставке 15%.

Таким образом, Россия «в наследство от СССР» получила определенный, довольно противоречивый, но «задел» для создания собственной налоговой системы. Важно, что к налогообложению прибыли стала привыкать огромная армия предпринимателей, бухгалтеров и финансистов.

Введение Закона «О налогах с предприятий, объединений и организаций» по сути дела совпало с процессом распада СССР. Налоговая база резко сокращалась, возрастало количество убыточных предприятий, разрывались сложившиеся хозяйственные связи. Отказ от перечислений налогов республиками, входившими в состав СССР, обескровил союзный бюджет, выпадающие доходы при неизменных расходах покрывались за счет «печатного станка», что привело к быстрому росту инфляции.

По расчетам специалистов, общая масса денег по состоянию на декабрь 1991 г. была настолько велика, что при действующих тогда ценах (при курсе 1 руб. = \$0,7) для удовлетворения выраженного в рублях «платежеспособного спроса» населения СССР не хватило бы запасов товаров всего мира. Это и предопределило необходимость установления свободного рыночного ценообразования на подавляющую массу продукции, товаров и услуг с 1 января 1992 г. Приведем некоторые статистические данные, характеризующие динамику экономики Российской Федерации в 1990–1993 гг. (табл. 3.1.1). Очевидно, что они, как говорится, не нуждаются в комментариях.

Таблица 3.1.1

**Динамика некоторых экономических показателей в Российской Федерации  
в 1990–1993 гг., млрд руб.<sup>2</sup>**

| Экономический показатель                                           | 1990 г. | 1991 г. | 1992 г. | 1993 г. |
|--------------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Денежная эмиссия                                                   | –       | 89,3    | 1513,0  | 10904,8 |
| Доходы бюджета РФ                                                  | 159,5   | 310     | 5327,6  | 49730   |
| Расходы бюджета РФ                                                 | 154     | 347,8   | 5969,5  | 57674   |
| Превышение доходов над расходами (+),<br>расходов над доходами (–) | +8,5    | –37,6   | –641,9  | –7943,6 |
| Дефицит бюджета, % к доходам                                       | –       | 12,1    | 12,0    | 15,8    |
| Сводный индекс цен на товары (к предыдущему<br>году), %            | –       | 2,6     | 26,1    | 9,4     |
| Индекс объема промышленной продукции<br>(1989 г. — 100%), %        | 99,9    | 91,9    | 75,4    | 64,8    |

<sup>1</sup> «Хозрасчетный доход» — выручка от реализации за вычетом материальных затрат, этот показатель применяли как одну из моделей «полного хозрасчета» в конце 1980-х гг.

<sup>2</sup> Рассчитано по: Российский статистический ежегодник. — М.: Госкомстат России, 1994. С. 269–270, 288, 296.

Следует отметить, что в течение длительного периода государственный бюджет СССР практически (по официальным данным) не имел дефицита. Однако начиная с конца 1980-х гг. дефицит стал стремительно расти. Несколько упрощенно, для краткости — без соответствующих статистических выкладок, можем назвать следующие причины финансового кризиса СССР, выразившегося прежде всего в неуправляемой инфляции 1991 г.:

- резкое возрастание оборонных расходов в связи с войной (и ее последствиями) в Афганистане;
- бездумная антиалкогольная кампания середины 1980-х гг. обусловила сокращение налоговых доходов более чем на 30%;
- Чернобыльская катастрофа и ликвидация ее последствий;
- перевод ряда республик (прибалтийских) на взнос одноканального налога в союзный бюджет;
- падение собираемости налогов.

Все это в значительной степени предопределило распад СССР, а перед правительством России встала сложнейшая задача — в кратчайший срок сформировать самостоятельную налоговую систему страны.

### Контрольные вопросы

1. Перечислите основные аргументы в пользу налоговой системы, введенной в России с 1 января 1992 г.
2. Назовите главные причины финансового кризиса, возникшего в России к началу 1990-х гг.

## 3.2. Законодательное регулирование налоговых отношений в Российской Федерации

Изучение материалов данного параграфа позволит вам:

- определить стадии развития налогового законодательства современной России;
- кратко охарактеризовать содержание Налогового кодекса РФ;
- перечислить основные принципы налогообложения, установленные в Налоговом кодексе РФ.

В конце 1991 г. был принят и введен в действие начиная с 1992 г. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ». Этот документ определил принципиально новую налоговую систему, которая коренным образом отличалась от советской системы платежей в бюджет. Указанный закон был определяющим налоговым документом вплоть до 1999 г., когда почти все его статьи были отменены, за исключением статей, устанавливающих перечень налогов России. Окончательно закон прекратил свое действие с 2005 г.

Можно сказать, что в 1992 г. произошла *радикальная налоговая* реформа, была предпринята попытка создать налоговую систему, отвечающую требованиям рыночной экономики. В РФ был введен, например, НДС, который фактически восполнил отмену налога с оборота — одного из важнейших доходных источников

бюджета бывшего СССР. Формально перечень налогов, установленный Законом РФ «Об основах налоговой системы в РФ», отвечал принципам рынка, в его состав входили такие традиционно применяющиеся преимущественно в европейских странах налоги, как НДС, налог на прибыль предприятий, подоходный налог с физических лиц и т. д. В то же время в состав налогов включалось и немало «экзотических» налогов и платежей, например: налог на пользователей автомобильных дорог, налог на превышение фактического фонда оплаты труда над нормируемым, налог на нужды образовательных учреждений, сбор за парковку автотранспорта и др. Необходимость взимания подобных налогов было обусловлена сиюминутными задачами наполнения бюджетов, и они менее всего отвечали задачам развития предпринимательства в стране. Кроме того, перечень налогов включал более 40 позиций. Соответственно налоговая дисциплина и законопослушание плательщиков оставляли желать лучшего, несмотря на все попытки применения «драконовских» налоговых санкций или, наоборот, введения налоговой амнистии (1994–1996 гг.). Поэтому с первых лет существования налоговой системы РФ стояли задачи сокращения количества налогов, упрощения и стабильности налогового законодательства.

За период 1992–1999 гг. в России был принят огромный пакет налоговых нормативных правовых документов, включая законы и подзаконные акты, которые зачастую содержали противоречия, произвольное толкование отдельных налоговых норм, поэтому уже с 1995 г. шла речь о принятии единого кодифицированного акта — Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ). Однако первая попытка его принятия в Государственной думе Федерального собрания РФ (1996 г.) не увенчалась успехом. Только в 1998 г. была принята *первая часть* Налогового кодекса РФ (Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ вступил с силу 01.01.1999 г.).

Действие НК РФ распространяется на все налоги и сборы, устанавливаемые в России. При этом 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. Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами.

В первой части НК РФ определена *система законодательства о налогах и сборах*. Она включает в себя законодательство РФ, которое состоит из НК РФ и принятых на его основе федеральных законов. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов субъектов РФ, которые принимаются в соответствии с НК РФ. Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах также принимаются в соответствии с НК РФ.

Акты налогового законодательства вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Федеральные законы,



вносящие изменения в кодекс в части установления новых налогов и/или сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и/или сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Российское законодательство о налогах и сборах основывается на признании *всеобщности и равенства* налогообложения. В НК РФ закреплены основные принципы налогообложения, такие как:

- обязанность каждого платить законно установленные налоги;
- запрет на дискриминационный характер налогов и недопустимость их различного применения исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев;
- недопустимость установления дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала;
- недопустимость установления на территории РФ налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство, и в частности прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств;
- невозможность возложения на кого-либо иного, кроме законно установленного плательщика, обязанности уплачивать налоги и сборы;
- законодательное определение всех элементов налогообложения (акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить);
- толкование всех неустраимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу плательщика.

Эти принципы, развивающие основные конституционные права и гарантии граждан, направлены на построение налоговой системы, отвечающей требованиям правового государства и рыночной экономики.

Первая часть кодекса состоит из 7 разделов и 20 глав. В них последовательно устанавливаются:

- виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Вторая часть Налогового кодекса, или *специальная часть*, формирование которой началось с 2000 г. и пока продолжается, состоит из глав, начиная с 21-й, посвященных конкретному налогу или сбору (эта часть НК РФ введена в действие Федеральным законом от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ). Таким образом, Налоговый кодекс РФ является актом *прямого действия*, регламентирующим правила взимания налогов и сборов в стране.

### Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте структуру законодательства о налогах и сборах.
2. Какие вопросы рассматривает специальная часть Налогового кодекса РФ?
3. Какой порядок установлен для вступления в силу актов налогового законодательства?

## 3.3. Виды налогов в современной России и полномочия органов власти в области налогообложения

Представленные материалы помогут вам:

- классифицировать налоги РФ по уровням публичной власти;
- определить права органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления в сфере налогообложения;
- установить полномочия исполнительных органов власти по регулированию налогообложения.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ налоги и сборы Российской Федерации подразделяются на *федеральные, региональные и местные*. Сравнительный перечень налогов по Закону РФ «Об основах налоговой системы РФ» и по НК РФ представлен в табл. 3.3.1. Как видим, перечни налогов различаются, и в соответствии с НК РФ, в редакции, действующей с 01.01.2005 г., количество налогов сокращается с 23 до 15. Напомним, что в момент вступления в силу Закона РФ «Об основах налоговой системы РФ» в 1992 г. число налогов значительно превышало цифру 40. В первоначальной редакции НК РФ предполагалось установить 28 налогов и сборов. Таким образом, реализована важнейшая задача налоговой реформы — сокращение налогового бремени.

*Федеральные* налоги и сборы устанавливаются НК РФ как обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации. *Региональные налоги* вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются следующие элементы налогообложения (в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ): налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения. *Местные налоги* вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. Местные налоги в городах федераль-

**Таблица 3.3.1**  
**Перечень налогов и сборов РФ**

| <b>По Закону «Об основах налоговой системы РФ»<br/>(отменен с 01.01.2005 г.)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>По Налоговому кодексу РФ<br/>(вступил в силу с 01.01.2005 г.)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Федеральные налоги</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Налог на добавленную стоимость<br>Акцизы<br>Налог на доходы физических лиц<br>Единый социальный налог<br>Налог на операции с ценными бумагами<br>Таможенная пошлина<br>Платежи за пользование природными ресурсами<br>Налог на прибыль организаций<br>Государственная пошлина<br>Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения<br>Сбор за использование наименований «Россия» «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний<br>Плата за пользование водными объектами<br>Сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции<br>Налог на добычу полезных ископаемых лиц<br>Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов | Налог на добавленную стоимость<br>Акцизы<br>Налог на доходы физических лиц<br>Единый социальный налог<br>Налог на прибыль организаций<br>Налог на добычу полезных ископаемых лиц<br>Налог на наследование и дарение<br>Водный налог<br>Сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами<br>Государственная пошлина |
| <b>Региональные налоги</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Налог на имущество организаций<br>Лесной доход<br>Транспортный налог<br>Налог на игорный бизнес                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Налог на имущество организаций<br>Транспортный налог<br>Налог на игорный бизнес                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Местные налоги</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Налог на имущество физических лиц<br>Земельный налог<br>Регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью<br>Налог на рекламу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Земельный налог<br>Налог на имущество физических лиц                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

ного значения Москве и Санкт-Петербургу устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Особые налоговые полномочия Москвы и Санкт-Петербурга в части местных налогов продиктованы необходимостью сохранения единства городского хозяйства.

Обратите внимание: *сборы устанавливаются только на федеральном уровне.* Кроме того, уплата таможенных пошлин, равно как и иных таможенных платежей, уже давно регулируется таможенным законодательством (абз. 2 ст. 2 НК

РФ). Поэтому в перечне налогов и сборов по НК РФ с 2005 г. эти поступления не отражены.

Перечень налогов России является закрытым. Иначе говоря, никакой орган власти, за исключением Федерального собрания РФ, не может изменить перечень налогов и ввести налог (сбор), не предусмотренный перечнем. Однако так было не всегда. В 1994–1996 гг. в соответствии с Указом Президента РФ № 2268 от 22.12.1993 г. «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» законодательные (представительные) органы власти субъектов Федерации, в том числе органы местного самоуправления, имели право *вводить на своей территории практически любые налоги, сверх установленного перечня*. Такое, с первого взгляда демократическое, право породило волну произвола и дискриминации налогоплательщиков со стороны субфедеральных и местных структур. Поэтому налоговый перечень «закрыли».

Следует отметить, что НК РФ значительно сократил права органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления в сфере налогообложения. Норма, ранее записанная в Законе РФ «Об основах налоговой системы РФ» и предоставлявшая органам национально-государственных и административно-территориальных образований право вводить дополнительные льготы по федеральным налогам в пределах сумм налогов, зачисляемых в их бюджеты, утратила силу с 01.01.1999 г. со вступлением в действие первой части НК РФ. Указанное обстоятельство явилось, с нашей точки зрения, отрицательным фактом, ограничивающим возможности влияния региональных и местных органов власти на процессы экономического развития территорий и проведения эффективной экономической политики.

В отношении налоговых полномочий *исполнительных органов* власти НК РФ регламентирует следующий порядок: федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по разработке государственной политики и нормативному правовому регулированию в сфере налогов и сборов, таможенного дела; органы исполнительной власти субъектов РФ; исполнительные органы местного самоуправления в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов, таможенного дела, и их территориальные органы также не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Здесь прежде всего следует особо подчеркнуть нормативные правовые акты Федеральной налоговой службы (далее — ФНС), которая относится к органам налогового контроля. ФНС издает для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах. Так, ФНС был разработан целый ряд методических рекомендаций по применению глав части второй НК РФ для обеспечения единообразного применения норм НК РФ и осуществления контроля за соблюдением законодательства РФ

о налогах и сборах. Следует отметить, что эти рекомендации не являются нормативными документами, обязательными для выполнения налогоплательщиками. Поэтому специалистам налоговых органов запрещено при подготовке решений по итогам контрольной работы ссылаться на них.

В связи с проводимой административной реформой и вхождением Федеральной налоговой службы в структуру Министерства финансов РФ все функции по разъяснению законодательных актов переданы Минфину РФ. В настоящее время накоплено большое количество ответов Минфина РФ по различным вопросам, интересующим налогоплательщиков. Несмотря на то что эти письма выполнены в форме ответов на индивидуальные запросы, налогоплательщики, используя индивидуальную информационно-справочную службу, могут использовать эти разъяснения Минфина РФ при отстаивании своих позиций в налоговых службах. Кроме того, налогоплательщики могут использовать необходимые для них документы справочно, что, как показывает практика, весьма полезно при осуществлении налогового планирования на уровне хозяйствующих субъектов.

### **Контрольные вопросы**

1. Могут ли органы власти субъектов РФ и органы местного самоуправления устанавливать налоги вне перечня, содержащегося в НК РФ?
2. На основании каких документов вводятся в действие региональные и местные налоги?
3. Являются ли обязательными для исполнения налогоплательщиками и плательщиками сборов приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, издаваемые ФНС?

## **3.4. Роль налогов в формировании доходов бюджетов разных уровней**

После изучения материалов данного параграфа вы сможете:

- классифицировать состав доходов федерального бюджета, региональных и местных бюджетов по основным группам;
- дать характеристику структуры и динамики налоговых доходов федерального бюджета в 2000–2005 гг.;
- перечислить и обосновать особенности структуры доходов, в том числе налоговых, региональных и местных бюджетов.

Формирование параметров бюджетов всех уровней в составе консолидированного бюджета РФ (федерального, территориальных бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов) и их исполнение — сложный, многофакторный процесс, качество которого определяет финансовую ситуацию в стране на следующий финансовый год, среднесрочную и долгосрочную перспективу. В рамках этой работы особые трудности (и особая ответственность) связаны с планированием налоговых поступлений и их мобилизацией.

Прежде чем приступить к рассмотрению роли налогов в формировании доходов бюджетов, уточним некоторые термины. Мы используем следующие категории и понятия:

- Бюджет — система императивных денежных отношений между государством и другими субъектами воспроизводства в процессе перераспределения части стоимости общественного продукта (главным образом национального дохода) для образования основного общегосударственного фонда денежных средств и его использования.
- Бюджетная система Российской Федерации — основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая нормами права совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов.
- Бюджетный план — юридически оформленный документ, в котором в количественном выражении отражается получение и распределение денежных ресурсов государства в целом и каждой территории, необходимых для выполнения их основных функций.
- Консолидированный бюджет — свод бюджетов всех уровней на соответствующей территории.
- Доходы бюджета — экономические отношения, возникающие у государства с предприятиями, организациями и гражданами в процессе формирования бюджетного фонда.
- Дотация — бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ на безвозмездной и безвозвратной основе для покрытия текущих расходов.
- Субвенция — бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ или юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление определенных целевых расходов.
- Субсидия — бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

При рассмотрении роли налогов в формировании доходов бюджетов различных уровней целесообразно классифицировать доходы по их видам. В соответствии с Бюджетным кодексом РФ *доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов*, а также за счет *безвозмездных перечислений*. К *налоговым доходам* относятся предусмотренные налоговым законодательством РФ федеральные, региональные и местные налоги (подробнее см. п. 3.3). К *неналоговым доходам* относятся:

- доходы от внешнеэкономической деятельности;
- доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности;
- платежи при пользовании природными ресурсами;
- доходы от оказания платных услуг и компенсации затрат государства;
- доходы от продажи материальных и нематериальных активов;
- административные платежи и сборы;
- штрафы, санкции, возмещение ущерба;
- прочие неналоговые доходы.

К безвозмездным перечислениям относятся доходы, получаемые безвозмездно от физических и юридических лиц, международных организаций, правительств иностранных государств и зачисляемые в соответствующий бюджет.

Необходимость предварительного ознакомления с подразделением доходов по видам вызвана тем, что грамотная оценка роли налоговых поступлений в формировании доходов бюджетов возможна лишь при системном подходе, т. е. применительно не только к конкретному уровню бюджета (федеральному, региональному или местному), но и к особенностям структуры доходов по означенным видам. Например, 10% (здесь может быть и другая цифра) налога на прибыль в структуре доходов федерального, регионального или местного бюджета — разные величины. Мобилизация 1 млн руб. налога на прибыль (и здесь можно поставить другую сумму) или 1 млн руб. местных налогов — также разные усилия. Еще один момент. Мобилизовать напряженную сумму налоговых (или неналоговых) поступлений или обосновать в вышестоящей администрации «крайнюю» необходимость в получении финансовой помощи — опять-таки разные усилия.

Исходя из вышеизложенного проведем анализ значимости налоговых поступлений в структуре федерального и территориальных бюджетов субъектов РФ, а также местных бюджетов. Обратимся к федеральному уровню. В табл. 3.4.1 представлена структура и динамика доходов федерального бюджета РФ в 2000–2004 гг. Прежде всего обращает на себя внимание доля налоговых доходов, которая в 2000 г. составляла 84,7% структуры доходов, в 2004 г. — 75,5%. По значимости

Таблица 3.4.1

Структура и динамика доходов федерального бюджета в 2000–2004 гг.<sup>1</sup>

| Доходы                                           | 2000 г.         | 2001 г.         | 2002 г.         | 2003 г.         | 2004 г.         |                                            |
|--------------------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------------------------------------|
|                                                  | удельный вес, % | удельный вес, % | удельный вес, % | удельный вес, % | удельный вес, % | изменение структуры по сравнению с 2003 г. |
| <b>Всего доходов</b>                             | <b>100,0</b>    | <b>100,0</b>    | <b>100,0</b>    | <b>100,0</b>    | <b>100,0</b>    | <b>*</b>                                   |
| <b>В том числе:</b>                              |                 |                 |                 |                 |                 |                                            |
| <b>1. Налоговые доходы — всего</b>               | <b>84,70</b>    | <b>93,45</b>    | <b>81,21</b>    | <b>78,27</b>    | <b>75,50</b>    | <b>–2,77</b>                               |
| <b>в том числе:</b>                              |                 |                 |                 |                 |                 |                                            |
| 1.1. Налог на прибыль организации                | 8,00            | 14,47           | 9,76            | 7,43            | 6,00            | –1,43                                      |
| 1.2. Налог на доходы физических лиц <sup>2</sup> | 3,00            | 0,16            | –               | –               | –               | –                                          |
| 1.3. Налог на игорный бизнес                     | 0,02            | 0,03            | 0,05            | 0,05            | 0,01            | –0,04                                      |
| 1.4. Налог на добавленную стоимость              | 34,81           | 43,27           | 36,39           | 39,13           | 36,03           | –3,10                                      |

<sup>1</sup> Источник: составлено по данным законов РФ «О федеральном бюджете» на соответствующий год.

<sup>2</sup> С 2001 г.



Окончание табл. 3.4.1

| Доходы                                                                 | 2000 г.                 | 2001 г.                 | 2002 г.                 | 2003 г.                 | 2004 г.                 |                                                       |
|------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------------------------------------|
|                                                                        | удель-<br>ный вес,<br>% | удель-<br>ный вес,<br>% | удель-<br>ный вес,<br>% | удель-<br>ный вес,<br>% | удель-<br>ный вес,<br>% | изменение<br>структуры<br>по сравне-<br>нию с 2003 г. |
| 1.5. Акцизы                                                            | 15,04                   | 15,76                   | 10,57                   | 9,56                    | 3,58                    | -5,98                                                 |
| 1.6. Федеральные лицен-<br>зионные и регистра-<br>ционные сборы        | 0,07                    | 0,11                    | 0,04                    | 0,06                    | 0,05                    | -0,01                                                 |
| 1.7. Налог на покупку<br>иностраннных денеж-<br>ных знаков             | 0,19                    | 0,13                    | 0,09                    | —                       | —                       | —                                                     |
| 1.8. Налог на совокупный<br>доход                                      | 0,13                    | 0,26                    | 0,27                    | 0,34                    | —                       | -0,34                                                 |
| 1.9. Налог на операции<br>с ценными бумагами                           | 0,04                    | 0,03                    | 0,04                    | 0,03                    | 0,03                    | —                                                     |
| 1.10. Платежи за пользо-<br>вание природными<br>ресурсами              | 1,39                    | 3,12                    | 8,64                    | 7,56                    | 10,19                   | +2,63                                                 |
| 1.11. Таможенные пошли-<br>ны и иные таможен-<br>ные сборы и платежи   | 21,57                   | 15,97                   | 15,25                   | 13,89                   | 19,42                   | +5,53                                                 |
| 1.12. Государственная<br>пошлина                                       | —                       | —                       | —                       | 0,11                    | 0,11                    | —                                                     |
| 1.13. Другие налоги,<br>сборы, пошлины                                 | 0,44                    | 0,14                    | 0,11                    | 0,11                    | 0,08                    | -0,03                                                 |
| 2. Передача налоговых<br>доходов в целевые<br>бюджетные фонды          | 0,04                    | —                       | —                       | —                       | —                       | —                                                     |
| 3. Неналоговые доходы —<br>всего                                       | 7,76                    | 5,38                    | 4,91                    | 6,03                    | 8,00                    | +1,97                                                 |
| 4. Доходы целевых бюд-<br>жетных фондов —<br>всего <sup>1</sup>        | 7,58                    | 1,17                    | 0,65                    | 0,58                    | 0,52                    | -0,06                                                 |
| 5. Единый социальный на-<br>лог, зачисляемый в фе-<br>деральный бюджет | —                       | —                       | 13,23                   | 15,12                   | 15,98                   | +0,86                                                 |

<sup>1</sup> В целях реализации законодательно закреплённого БК РФ принципа общего (совокупного) покрытия расходов, в соответствии с которым доходы бюджета не могут быть увязаны с определенными расходами бюджета, Законом о федеральном бюджете на 2001 г. предусмотрена ликвидация с 1 января 2001 г. практически всех целевых бюджетных фондов федерального бюджета с переводом этих расходов в федеральный бюджет по соответствующим разделам функциональной классификации на общей основе. В составе доходов и расходов федерального бюджета на 2001–2004 гг. учтено функционирование Фонда Министерства РФ по атомной энергии.

в доходах *федерального бюджета* в 2004 г. можно выделить: налог на добавленную стоимость — 36,03%; таможенные пошлины, иные таможенные сборы и платежи — 19,42; платежи за пользование природными ресурсами — 10,19%. Наибольший прирост по сравнению с 2003 г. дали таможенные пошлины и иные таможенные сборы и платежи (+5,53%).

Таким образом, как видно из табл. 3.4.1, имеет место изменение структуры доходов федерального бюджета, связанное со снижением налогового бремени, продолжением налоговой реформы, изменением распределения некоторых налогов по уровням бюджетов, а также возрастанием ряда неналоговых поступлений, в частности налогов от экспорта.

В табл. 3.4.2 приведена структура доходов федерального бюджета на 2005 г. В связи с внесением изменений в бюджетную классификацию группировка доходов имеет по сравнению с предыдущей таблицей несколько иные характеристики. В структуре налогов преобладают налоги на товары (работы, услуги, реализуемые на территории РФ), которые составляют почти четверть общей суммы доходов федерального бюджета на 2005 г. (23,81%).

Таблица 3.4.2

**Объем и структура доходов федерального бюджета на 2005 г.**

| №<br>п/п | Доходы                                                                                          | Сумма,<br>млрд руб. | Удельный<br>вес, % |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|--------------------|
| 1        | Налог на прибыль, доходы                                                                        | 259003,3            | 7,78               |
| 2        | Налоги и взносы на социальные нужды                                                             | 266500,0            | 8,01               |
| 3        | Налоги на товары (работы, услуги, реализуемые на территории РФ) — всего<br>в том числе:         | 791822,6            | 23,81              |
| 3.1      | Налог на добавленную стоимость                                                                  | 713226,9            | 21,45              |
| 3.2      | Акцизы по подакцизным товарам (продукции) производимым на территории РФ                         | 78595,7             | 2,36               |
| 4        | Налоги на товары, ввозимые на территорию РФ                                                     | 413734,4            | 12,45              |
| 5        | Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами                          | 483035,6            | 14,52              |
| 6        | Государственная пошлина                                                                         | 18555,9             | 0,56               |
| 7        | Доходы от внешнеэкономической деятельности                                                      | 919093,8            | 27,63              |
| 8        | Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности | 73004,0             | 2,19               |
| 9        | Платежи при пользовании природными ресурсами                                                    | 35046,8             | 1,05               |
| 10       | Доходы от оказания платных услуг и компенсации затрат государства                               | 58083,7             | 1,76               |
| 11       | Доходы от продажи материальных и нематериальных активов                                         | 874,5               | 0,03               |
| 12       | Административные платежи и сборы                                                                | 1714,0              | 0,05               |
| 13       | Штрафные санкции, возмещение ущерба                                                             | 1483,9              | 0,04               |
| 14       | Прочие неналоговые доходы                                                                       | 4088,6              | 0,12               |
|          | <b>Всего доходов</b>                                                                            | <b>3326041,1</b>    | <b>100</b>         |

Таким образом, от научного обоснования налоговой политики государства, структуры налогов, порядка их исчисления и взимания, организации контроля за полной и своевременной мобилизацией налоговых поступлений, по сути дела, зависит 70% объема федерального бюджета. Поэтому российские и зарубежные ученые и практики столь пристальное внимание уделяют исследованию актуальных проблем теории и реализации налоговых концепций.

Соотношение налоговых поступлений между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ в последние годы имело разную динамику. В настоящее время наблюдается некоторое преобладание доли федерального бюджета, связанное с реализацией Правительством РФ целого ряда программ реформирования экономики и финансов, социальной сферы, принятием существенных поправок в Бюджетный и Налоговый кодексы РФ и др. Вместе с тем определенный «перекос» при распределении налоговых доходов является одной из причин недостаточности доходной базы бюджетов во многих субъектах РФ для финансирования расходов даже на уровне минимальных социальных стандартов.

Итак, следующий уровень бюджетной системы РФ — бюджеты субъектов РФ (республик в составе РФ, областей, краев, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономных округов, автономной области). Анализ показывает, что налоговые поступления устойчиво составляют весьма высокую долю в доходах практически всех консолидированных бюджетов субъектов РФ<sup>1</sup>. Поэтому любые сбои в мобилизации плановых объемов налогов весьма отрицательно сказываются на исполнении расходов бюджета любого уровня. Особенно неблагоприятное положение складывается в том случае, если субъект федерации имеет «моно-бюджет», т. е. в его структуре в силу ряда экономических, демографических, природно-климатических и других факторов преобладают один-два налога, т. е. мала вероятность «покрытия» недобора по одному налогу другими.

Рассмотрим роль налоговых поступлений в формировании доходов субъекта РФ — края. На рис. 3.4.1 представлена структура доходов бюджета Ставропольского края в 2004–2005 гг., на рис. 3.4.2 — распределение налоговых доходов областного бюджета Псковской области в 2004 г.

Очевидно, что определяющими в структуре налоговых и неналоговых доходов в бюджете Ставропольского края является налог на доходы физических лиц — 40% в 2004 г. и 41 в 2005 г., и налог на прибыль — 24% в 2004 г. и 20 в 2005 г. Таким образом, успешное функционирование и развитие сложнейшего хозяйства и инфраструктуры края, его социальной сферы в определяющей степени зависят от концептуальных положений налоговой и бюджетной политики, разрабатываемых на федеральном уровне и правительством края, практических форм и методов их реализации. Что касается Псковской области, то в 2004 г. наибольший удельный вес в областном бюджете составляли налог на прибыль (44,7%), налоги на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы (32,8%).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Налоговые доходы в бюджете Санкт-Петербурга, например, составляют более 70%.

<sup>2</sup> Доля налоговой составляющей в обеспечении доходов бюджетов субъектов РФ достаточно разнообразна. Как правило, именно налоговые поступления определяют степень устойчивости бюджета. И на повестке дня по многим территориям стоит проблема увеличения контингентов налогов.

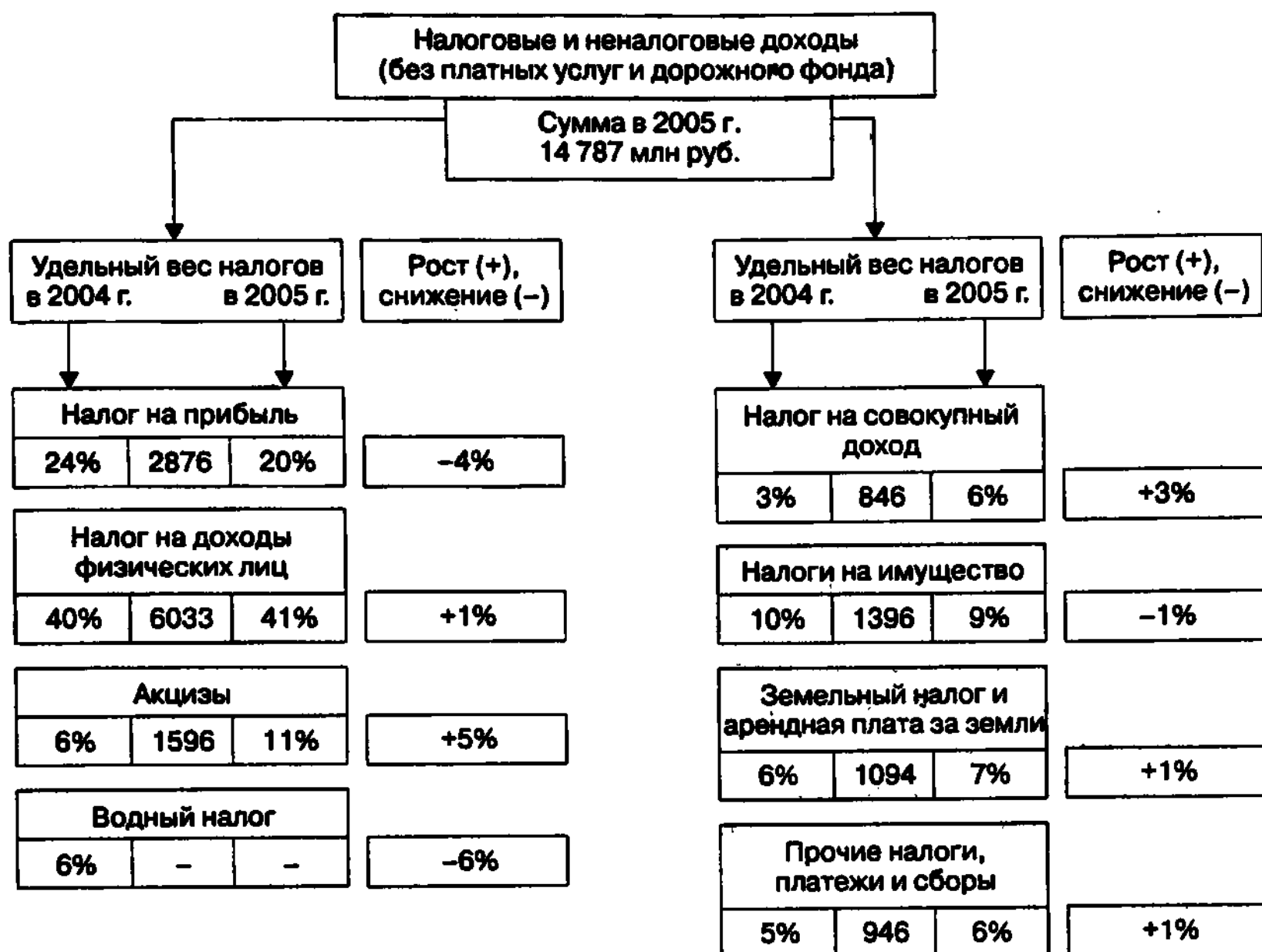


Рис. 3.4.1. Структура доходов бюджета Ставропольского края в 2004–2005 гг.

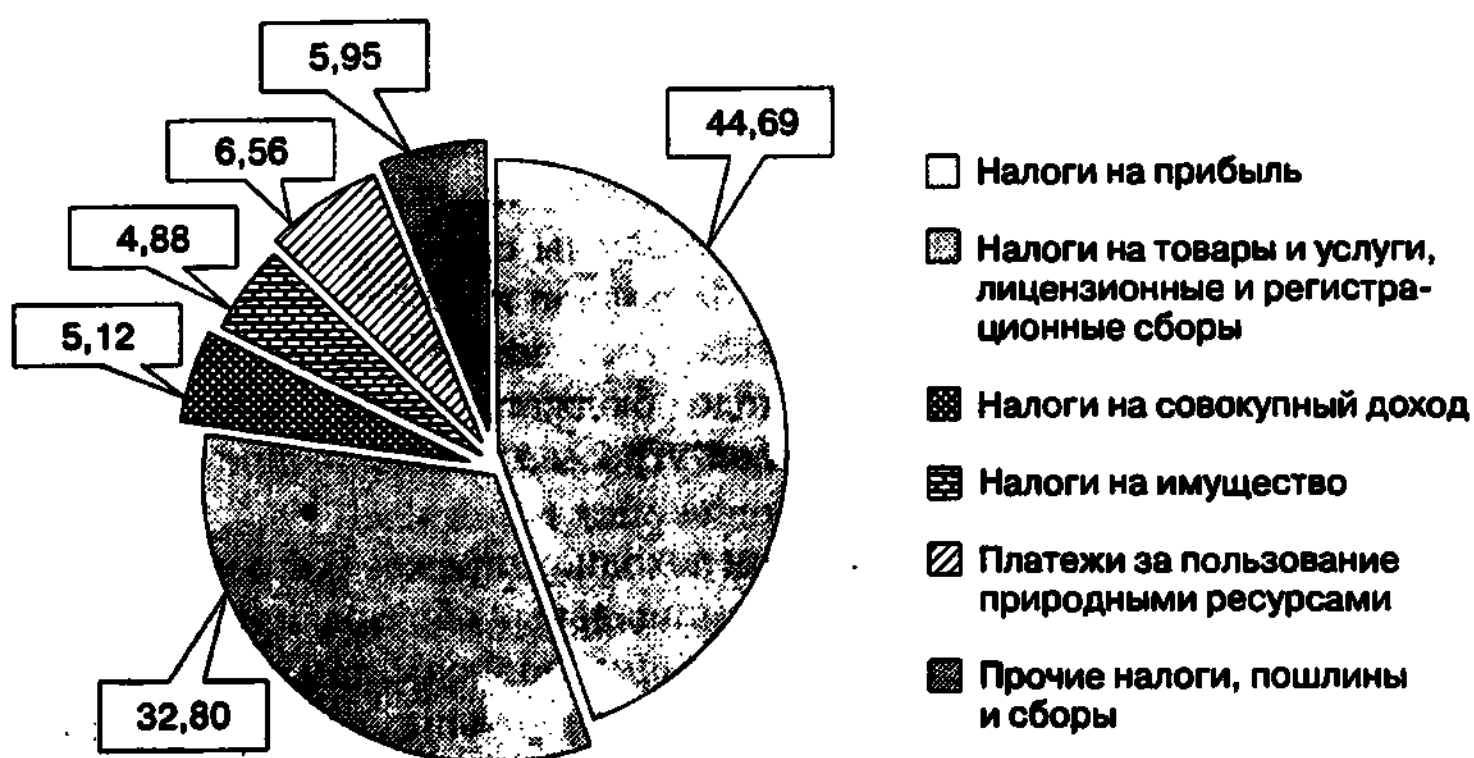


Рис. 3.4.2. Распределение налоговых доходов областного бюджета Псковской области в 2004 г., %

В Программе социально-экономической политики Правительства Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2003–2005 гг.) в разделе «Налогово-бюджетная реформа» указывалось, что цель налоговой реформы — создание налоговой системы, не препятствующей развитию экономической деятельности хозяйствующих субъектов и в то же время способной обеспечить бюджеты всех уровней достаточными финансовыми ресурсами. Основные принципы налоговой реформы заключаются в снижении общего налогового бремени, выравнивании условий налогообложения и упрощении налоговой системы. При этом администрирование налогов должно обеспечивать снижение уровня издержек исполнения налогового законодательства как для государства, так и для налогоплательщиков.

В период 2003–2005 гг. налоговая реформа реализовывалась по следующим направлениям:

1. Совершенствование налогового законодательства — с целью снижения налогового бремени, упрощения налоговой системы и придания ей стабильности и большей прозрачности за счет реформирования отдельных видов налогов (введение новых или замена действующих налогов, изменение механизма взимания налогов), сокращения числа налогов и сборов, отмены неэффективных налогов.
2. Усовершенствование норм, регламентирующих деятельность налоговых органов и налогоплательщиков, устранение противоречий законодательства о налогах и сборах — с целью придания налоговому законодательству большей четкости и «прозрачности».
3. Пресечение теневых экономических операций, повышения ответственности граждан и организаций за уклонение от уплаты налогов.

Развитие и среднесрочные перспективы налоговой реформы после 2005 г. подробно рассматриваются в соответствующем разделе учебника. Здесь же отметим, что параллельно реформе налоговой системы улучшается администрирование бюджетных доходов. Серьезным шагом в этом направлении стали изменения в налоговом законодательстве, позволившие повысить текущую собираемость налогов, и меры, направленные на погашение просроченной задолженности налогоплательщиков. В частности, были полностью отменены неденежные формы расчетов с бюджетом, а предприятиям предложены схемы реструктуризации задолженности перед бюджетом в обмен на полное и своевременное исполнение текущих налоговых обязательств. Достигнутое таким образом повышение налоговой дисциплины и собираемости доходов бюджета позволило снизить налоговую нагрузку на предприятия без особой угрозы для сбалансированности бюджетной системы.

Весьма актуален вопрос об укреплении доходной, прежде всего налоговой, базы для местных бюджетов — бюджетов муниципальных образований. Авторы сочли излишним приводить табличные иллюстрации по бюджетам районов, городов, сел, поселков, других административно-территориальных образований местного уровня. Причина заключается в том, что, за редким исключением, их финансовая устойчивость во многом определяется долями и суммами отчислений от налогов вышестоящих бюджетов, а также размерами финансовой поддержки в форме до-

таций, субвенций, трансфертов и др. Поэтому в данном случае речь должна идти не только об увеличении мобилизации налоговых доходов, но и о проведении целой системы мероприятий, в том числе правовых, кардинальным образом изменяющих концепцию и механизм бюджетной и налоговой политики на местном уровне. Цель — обеспечение реальной финансовой самостоятельности местных бюджетов, стимулирование инвестиционной привлекательности каждой территории. Большое значение для развития местных бюджетов имеет реализация положений Закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» от 06.10.2003 г. № 131-ФЗ.

Стратегия социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную и долгосрочную перспективу, концепция реформирования бюджетного процесса в РФ до 2007 г., основные направления реформирования региональных и муниципальных финансов,<sup>1</sup> продолжение и углубление налоговой реформы направлены на такое развитие налоговых и бюджетных отношений, которое позволяло бы органам власти субъектов РФ, органам местного самоуправления проводить самостоятельную налогово-бюджетную политику в рамках общегосударственных приоритетов, в пределах законодательно установленного разграничения полномочий и обязательность между органами власти разных уровней. Реализация этих документов и мероприятий должна обеспечить оптимальное распределение финансовых ресурсов между уровнями бюджетной системы, сбалансированность бюджетов, наращивание экономического и финансового потенциала каждого региона и страны в целом.

### Контрольные вопросы

1. Назовите основные группы доходов федерального, региональных (субъектов РФ) и местных бюджетов.
2. Дайте краткую характеристику доли, структуры и динамики налоговых доходов федерального бюджета в 2000–2005 гг.
3. Перечислите и объясните особенности структуры доходов региональных (субъектов РФ) и местных бюджетов.
4. Каковы основные направления наращивания налоговых доходов бюджетов каждого звена бюджетной системы?

### Список литературы к главе 3

1. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию «О бюджетной политике в 2005 году».
2. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ с изменениями и дополнениями.
3. Налоговый кодекс РФ. Часть II. Федеральный закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ с изменениями и дополнениями.
4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положе-

---

<sup>1</sup> В материалах Постановления Правительства Российской Федерации от 05.01.2005 г. № 2.

ний законодательных актов) РФ о налогах и сборах: Федеральный закон РФ от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ.

5. Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации. Федеральный закон РФ от 06.10.2003 г. № 131-ФЗ.
6. Основные направления реформирования региональных и муниципальных финансов. В материалах Постановления Правительства Российской Федерации от 05.01.2005 г. № 2.
7. Федеральные законы РФ «О федеральном бюджете» на 2000–2005 гг.



# **Раздел III**

## **НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

### **ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ**

---

# Глава 4

## НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:<sup>1</sup>

- определить экономическое содержание налога на прибыль как важнейшего прямого налога;
- охарактеризовать историю налогообложения прибыли в ряде индустриальных стран и России;
- оценить роль налога на прибыль в формировании доходной базы федерального и региональных бюджетов;
- определить налоговую базу и объект обложения налогом на прибыль;
- исчислить налог на прибыль.

### 4.1. Экономическое содержание прибыли и развитие систем ее налогообложения

В целях большей предметности и уяснения довольно сложного процесса налогового изъятия части прибыли у хозяйствующих субъектов целесообразно кратко рассмотреть ее экономическое содержание, генезис познания категории прибыли в экономической теории. Это в значительной степени определяет современное понятие прибыли как объекта налогообложения, роль налога на прибыль в достижении макроэкономической стабилизации и создании условий для стабильного экономического роста в стране.

Как известно, прибыль является важнейшим показателем финансовой деятельности предприятия, ее максимизация — одна из главных целей развития фирмы и непосредственный объект управления финансовыми менеджерами. Однако, несмотря на то что понятие прибыли достаточно распространено и многими воспринимается как нечто само собой разумеющееся, в действительности феномен прибыли не так прост, как кажется на первый взгляд.

По мере развития экономической теории определение понятия «прибыль» постоянно изменялось и усложнялось. Прибыль является одной из основных экономической категорией товарного производства, выражающей совокупность сложных экономических отношений. Первые попытки объяснить экономическое содержание понятия «прибыль» были предприняты еще в XVI–XVII вв. Так, меркантилисты, наиболее яркими представителями которых являлись англичанин Томас Манн и француз Жан Батист Кольбер, утверждали, что возникновение прибыли связано с *внешней торговлей*, поскольку товары за границей продаются по более высоким ценам, чем внутри страны. Представители классической школы по-

---

<sup>1</sup> Изучая материалы данной главы, необходимо обратиться и к главе 21 (п. 21.3).

литэкономии А. Смит и Д. Рикардо видели источник прибыли в *производстве*. Они считали, что при обмене созданного товара на деньги кроме оплаты всех расходов возникает еще «нечто», что является компенсацией предпринимателю за риск, т. е. прибыль. Величина прибыли при этом определяется только величиной капитала и не связана с заработной платой.

В свою очередь, существует несколько разновидностей концепции «теории производства». Например, теория производительности капитала (Д. Кларк) рассматривает прибыль как *трудовой доход предпринимателя*. Такая трактовка прибыли была выдвинута еще в XIX в. и развита немецким ученым В. Рашером, определяющим прибыль как *предпринимательскую зарплату*. В соответствии с трудовой теорией стоимости К. Маркса источником прибыли является труд работников сферы материального производства, которые создают прибавочный продукт, прибавочную стоимость, а прибыль соответственно является превращенной формой прибавочной стоимости. Именно такая точка зрения на прибыль господствовала в советской экономической литературе.

В экономической науке существуют различные мнения относительно того, что считать предпринимательской прибылью. В соответствии с теорией производительности капитала предпринимательская прибыль — это «оплата того, что производит капитал». По другим теориям — заработная плата за организацию производства и управление им (А. Маршалл); плата за инициативу и т. д. Современная точка зрения на этот вопрос состоит в том, что доходы владельцев капиталов выступают в двух формах: процента на капитал и предпринимательской прибыли. Под процентом на капитал в экономической литературе понимается доля чистого дохода, получаемая лицами, не участвующими непосредственно в производстве, а предоставляющая его предпринимателям. Предпринимательская прибыль остается тем лицам, которые владеют предприятием, т. е. организуют производство и управляют им.

Таким образом, предпринимательскую прибыль можно трактовать как *часть прибыли, поступающей в распоряжение собственника предприятия, которая затем может быть направлена на расширение производства или личное потребление*. Рантье совершенно не участвует в производстве, получая свой доход через посредника, применяющего его капитал в дело. Предприниматель же в той или иной мере принимает реальное участие в организации и деятельности принадлежащего ему предприятия. Не следует смешивать реальное участие с трудом по организации и участие в деятельности предприятия, так как последнее выполняется в основном наемными работниками в соответствии с решением собственника. Предпринимательская прибыль не может считаться заработной платой, а если предприниматель сам занимает управляющие должности на предприятии, то соответственно он получает заработную плату и предпринимательскую прибыль.

Многие западные экономисты рассматривают прибыль как «глобальный финансовый результат», поскольку, по их мнению, традиционное понимание показателей валовой прибыли, рентабельности, чистой прибыли не дает всеобъемлющей оценки деятельности предприятия. Данные показатели характеризуют лишь отдельные стороны результативности или стадию ее исчисления (валовая, чистая прибыль). Авторами, разработавшими общую концепцию глобальной прибыли, были Адам Смит, Жан-Батист Сей, Джон Хикс и др. Адам Смит был первым, кто

охарактеризовал прибыль как «сумму, которая может быть израсходована без посягательства на капитал». *Глобальный финансовый результат* определялся как прирост или уменьшение стоимости имущества при постоянном капитале на начало и конец периода при предположении, что кредиторская задолженность была погашена на начало и конец периода. Английский экономист, лауреат Нобелевской премии Джон Хикс уточнил это определение, отметив, что прибыль — это сумма, которую человек может израсходовать в течение некоторого промежутка времени, и что в конце этого периода он может иметь тот же достаток, что и в начале.

*Новизна идеи Дж. Хикса заключалась в том, что он от показателя прибыли, характеризующего деятельность предприятия, смог перейти к показателю, определяющему индивидуальную деятельность граждан, что и было положено в основу налогового контроля за доходами и расходами физических лиц и предпринимателей без образования юридического лица, а также в исследования методов мошенничества. Поскольку если задекларировать и проинвентаризировать имущество и доходы на начало и конец налогооблагаемого периода, а затем организовать контроль за расходами, то можно легко установить доход, сокрытый от налогообложения.*

Дальнейшее развитие теории глобального финансового результата привело к идее производить оценку активов по текущим ценам и таким образом определять финансовый результат как разность между стоимостью активов по текущим ценам с их балансовой стоимостью. Затем было введено понятие *безденежной прибыли*, устанавливаемой в виде разницы между переоцененными активами и активами по балансовой оценке; были открыты принципы условной реализации активов, т. е. заложена основа «нулевого баланса», когда на предприятии может быть «безденежная прибыль» (или безденежный убыток). Это возможно в результате изменения цен на активы. Если рыночная цена активов превышает учетную, то образуется безденежная (потенциальная) прибыль, и наоборот, если их рыночная цена ниже учетной, возникает безденежный (потенциальный) убыток.

Французский экономист Жан-Батист Сей считал, что подлинная величина прибыли может быть установлена только за период от начального баланса до баланса ликвидационного. Позднее было выведено правило опирающееся на это утверждение: прибыль предприятия есть разница между средствами, полученными при его ликвидации, и средствами, вложенными в него на момент открытия. Дальнейшие исследователи пришли к выводу о необходимости разграничения в учете двух базовых позиций глобальной прибыли: от реализации и от изменения цен на имущество и его оценки.

В результате исследований ряда экономистов в области бухгалтерского учета и финансов был введен следующий показатель *глобальной прибыли (ГП)*:

$$ГП = (ЧА_1 - ЧА_0) + (ДК - Д \pm \Delta K_3),$$

где  $ЧА_1$  — чистые активы на конец периода в рыночных ценах;  $ЧА_0$  — чистые активы на начало периода;  $ДК$  — добавочный капитал;  $Д$  — дивиденды;  $\Delta K_3$  — изменение суммы кредиторской задолженности с учетом риска нерегулирования и перехода права собственности.

В настоящее время исследования содержания прибыли далеко не завершены и проводятся на двух уровнях: микроэкономическом (анализ формирования прибыли на уровне предприятия) и макроэкономическом (на уровне экономики

в целом, анализ роли прибыли в доходе страны).<sup>1</sup> Таким образом, прибыль, с одной стороны — суть экономическая категория, научная абстракция, выражающая определенные производственные экономические отношения, с другой — это часть стоимости совокупного национального продукта (ВНП), стоимости и прибавочной стоимости (прибавочного продукта). В реальной же экономической жизни прибыль может принимать форму денежных средств, материальных ценностей, фондов, ресурсов и выгод. В современной экономической литературе в настоящее время используется несколько понятий прибыли: экономическая (чистая), бухгалтерская, валовая, предпринимательская, нормальная, маржинальная, налогооблагаемая и т. д. Рассмотрим основные из них.

*Экономическая или чистая прибыль* — это то, что остается после вычитания всех издержек, включая нормальную прибыль и вмененные издержки, из общего дохода фирмы.

*Нормальная прибыль* — «это минимальный доход и плата, необходимая для удержания в какой-то определенной сфере производства».<sup>2</sup> *Бухгалтерская прибыль* — это совокупный доход за минусом явных издержек. При этом под явными издержками понимают фактический расход факторов производства на изготовление определенного количества продукции по ценам их приобретения. *Маржинальная прибыль* — превышение выручки над величиной переменных затрат на производство продукции, которое позволяет возместить постоянные затраты и получить прибыль. *Валовая прибыль* — это выраженный в денежной форме чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности, представляющий собой разницу между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления этой деятельности. В действующих положениях по бухгалтерскому учету в России предусматриваются следующие виды прибыли, а точнее, последовательность формирования нераспределенной прибыли (убытка):

- валовая прибыль;
- прибыль (убыток) от продаж;
- прибыль (убыток) до налогообложения;
- прибыль от обычных видов деятельности;
- чистая нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

С позиций налогообложения прибыли, введенных гл. 25 Налогового кодекса с 2002 г., прибыль возникает как разница между доходами и расходами. Кроме

---

<sup>1</sup> Концепция глобальной прибыли оказала существенное влияние на формирование стандартов и правил бухгалтерского учета. Так, например, в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организаций» ПБУ 9/99 (приказ Минфина РФ № 32н от 06.05.1999 г.) доходами организации (кроме кредитных и страховых организаций) признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Соответственно расходы предприятия в самом общем виде — это потеря экономической выгоды в результате выбытия активов и увеличения обязательств. А разница между доходами и относившимися к ним расходами и составит бухгалтерскую прибыль.

<sup>2</sup> Макконелл К. Р., Брю С. А. Экономика: принципы, проблемы, политика. — М.: Республика, 1992. С. 182.

того, имеются 7 различных ее модификаций (см. ст. 315 Налогового кодекса). Это прибыль (или убыток) от реализации (выручка):

- товаров, работ, услуг собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав;
- ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
- ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
- покупных товаров;
- финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке;
- основных средств;
- услуг обслуживающих производств и хозяйств.

Кроме того, отдельно выделяют прибыль от внереализационных операций.

В настоящее время в бухгалтерском учете имеются следующие определения прибыли.

**Валовая прибыль** определяется как разница между нетто-выручкой от продажи товаров, работ, услуг и себестоимостью этих продаж, но без условно-постоянных управленческих расходов и затрат по сбыту. Таким образом, налоговый учет, вводимый в соответствии с требованиями гл. 25 Налогового кодекса, перечисляя приведенные выше модификации прибыли, максимально близко отождествляет понятие прибыли для целей налогообложения с понятием валовой прибыли по бухгалтерскому учету. Однако следует отметить, что понятия «себестоимость» в налоговом законодательстве с 2002 г. нет, а вводится понятие «расходы», которое включает все расходы, в том числе коммерческие и управленческие, но само понятие себестоимости в целях бухгалтерского учета не исчезает.

**Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)** представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли налогов и иных аналогичных платежей, а также санкций в пользу бюджета и внебюджетных фондов.

Согласно ПБУ4, чистая прибыль формируется с учетом чрезвычайных доходов и расходов и в целом соответствует нераспределенной прибыли по ПБУ1. В налоговом законодательстве (в гл. 25 Налогового кодекса) не определяется понятие «чистая прибыль», однако в ст. 270 перечисляются все расходы, не учитываемые в целях налогообложения, источником которых может быть только чистая прибыль, образованная по правилам налогового учета. Поэтому в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса эта прибыль более всего соответствует нераспределенной прибыли по ПБУ1.

Бухгалтерская прибыль в отчете о прибылях и убытках не отражается, но ее можно определить расчетным путем с учетом всех издержек, т. е. появляется понятие «прибыль (убыток) от обычной деятельности», а после прибавления чрезвычайных доходов и расходов получается *чистая прибыль*. Общая схема формирования бухгалтерской прибыли представлена на рис. 4.1.1.

Налогообложение прибыли в современных условиях является одним из основных инструментов формирования доходов бюджетов различного уровня и налогового регулирования.

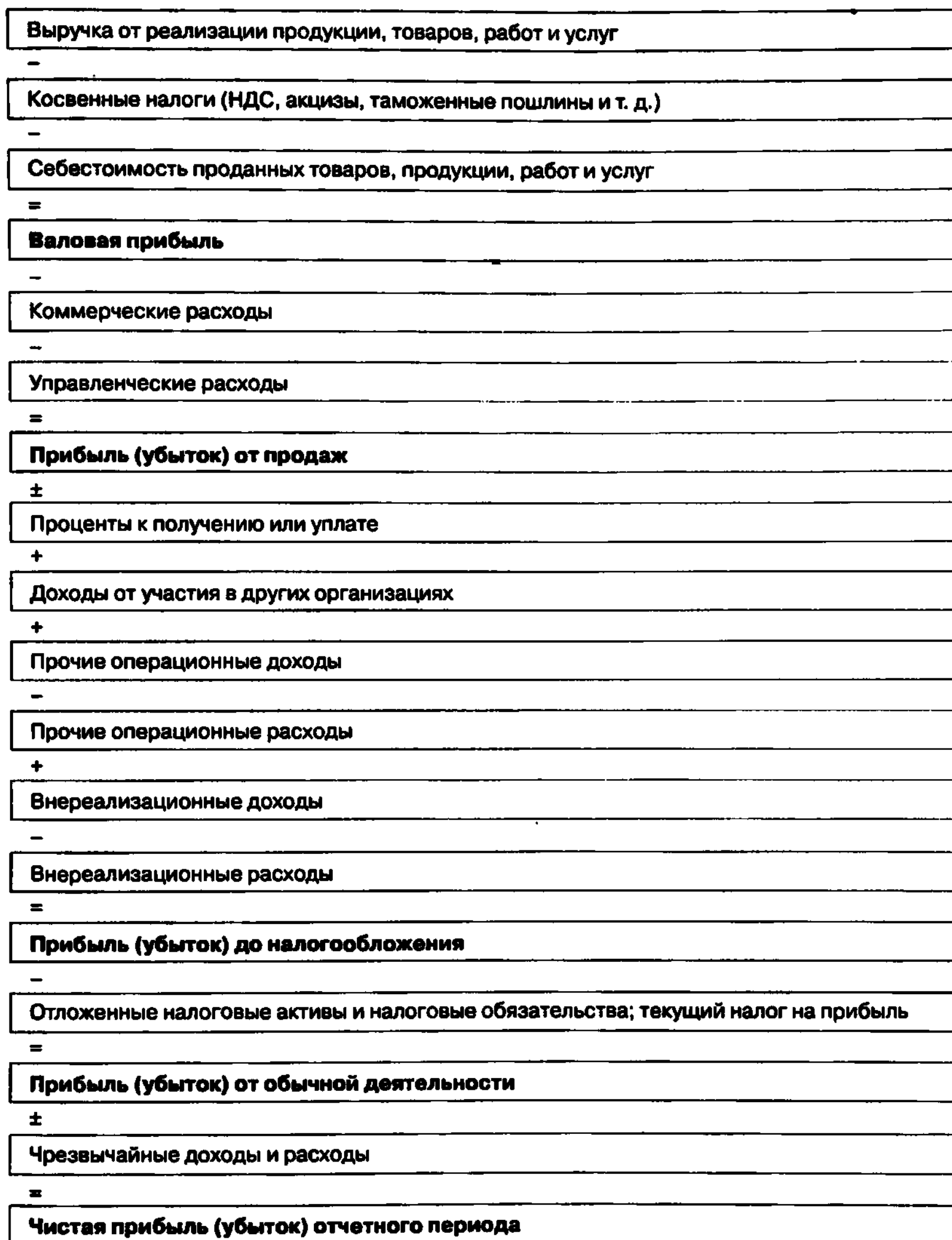


Рис. 4.1.1. Схема формирования бухгалтерской прибыли (убытка) предприятия

Первыми на путь налогообложения прибыли предприятий как формы подоходного налогообложения встали Германия и США. В начале XX в. практически все ведущие страны вступили в эпоху корпорационного налогообложения. Субъ-



ектом подоходного налогообложения предпринимателей были акционерные общества, коммандитные общества, товарищества, общества с ограниченной ответственностью. Объектом налога был чистый доход, т. е. валовой доход за вычетом издержек, платежей по кредитам, амортизации, страховых платежей и уже уплаченных прочих налогов (как правило, идущих в местный бюджет). В результате к 1920-м гг. в мире сложились две системы взимания корпоративного налога. Родоначальником одной из них стали США, где налог взимался с чистой прибыли корпораций вне зависимости от уровня прибыли. Альтернативная система существовала в Германии, где облагалась абсолютная сумма доходов корпорации, а налоговые ставки находились в зависимости от уровня прибыли. Преимуществом германской системы было то, что в данном случае налог учитывал конъюнктуру и облагал по повышенным ставкам более доходные предприятия и сферы промышленности.

После окончания Первой мировой войны корпоративные налоги были сохранены и окончательно вошли в структуру национальных налоговых систем большинства стран мира. Зарубежные варианты налогообложения прибыли очень разнообразны. Весьма привлекательным представляется механизм обложения налогом только акционерных фирм, например в Германии и США. Предприятия же мелкого и среднего бизнеса подлежат налогообложению доходов на декларативной основе. Во многих странах используются два объекта и две ставки налога на прибыль: распределяемую и нераспределяемую. Ставка налога на первую из них (дивиденды по акциям и проценты по облигациям), как правило, выше, чем на вторую. В США ставки налога на доходы (прибыль) корпораций дифференцированы в зависимости от величины годового дохода предприятия. Величина подоходного налога с корпораций не ставится в зависимость от рентабельности производства.

Ставка налога на прибыль в Англии в начале 1980-х гг. была 52%. В настоящее время она составляет 33%. В Англии при отнесении предприятия к малому бизнесу пользуются критерием не численности работающих в компании, а полученной прибылью. К малым относится предприятие с размером прибыли до £250 тыс. в год. Таким предприятиям предоставляется льгота в виде уменьшенной ставки налога на прибыль — 25%.

При формировании налоговой системы нашей страны учитывался и опыт Франции, где налогом облагается чистая прибыль предприятия, которая равняется разнице между доходами и расходами, произведенными в интересах производственной деятельности. Общая ставка налога составляет 34%.<sup>1</sup> Убытки, понесенные предприятием в отчетном году, могут быть вычтены из облагаемой чистой прибыли будущих лет, а в специально оговоренных случаях вычитаются из чистой прибыли предыдущих лет.

Система налогообложения прибыли в Германии построена на основе двух налогов: налога на доходы корпораций (фактическая ставка налога составляет в среднем 38,7%) и налога на предпринимательскую деятельность.

---

<sup>1</sup> Глухов В. В., Дольдэ И. В. Налоги: Теория и практика. — СПб.: Спец. лит., 1996. С. 94.

Современный характер налогообложения прибыли предприятий в РФ в целом соответствует мировому уровню, но система налогообложения прибыли в СССР и России прошла длительный путь развития.

В нашей стране налог на прибыль вводится не в первый раз. Во времена НЭП государственные и кооперативные предприятия уплачивали налог с дохода. В ходе реформ 1930-х гг. была введена «двухканальная система»: чистый доход предприятия расщеплялся на два элемента — прибыль и налог с оборота, однако оба эти платежа не признавались налоговыми.

С 1966 г. предприятия стали уплачивать три платежа из прибыли — плата за фонды, фиксированные платежи (рентные) и свободный остаток прибыли. В 1970-х гг. начался крупномасштабный эксперимент по переводу отдельных отраслей на нормативно-долевой метод распределения прибыли. В 1977 г. эта модель была распространена на все юридические лица. Суть ее состояла в следующем: для предприятия заранее определялся процент прибыли, передаваемой в бюджет, и процент, оставляемый в его распоряжении, без права вышестоящих органов менять это соотношение в течение календарного года.

Следующий эксперимент проводился в 1983–1984 гг., причем «сверху» государством устанавливались для каждого предприятия индивидуальные нормативы по отчислениям от прибыли, а остаток шел предприятиям. В середине 1990 г. предпринимается попытка введения в СССР «линейного» налога на прибыль, который стал взиматься со всех юридических лиц, кроме иностранных. Но после распада СССР этот налог был упразднен. В декабре 1991 г. одновременно были приняты законы о налоге на доход и о налоге на прибыль предприятий и организаций. В дальнейшем выбрали второй вариант, но по банковскому и страховому видам деятельности в 1992–1993 гг. взимался налог с дохода.

27 декабря 1991 г. принимается Закон № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», к которому за период его десятилетнего действия было принято более 25 поправок и изменений. К этому закону первоначально была издана инструкция ГНС РФ № 4 от 6.03.1992 г., в которую было внесено более 5 изменений и дополнений; с 1995 г. до 16 октября 2000 г. порядок исчисления и уплаты налога на прибыль определялся Инструкцией ГНС РФ от 10.08.1995 г. № 37, в которую было внесено также более 10 изменений и дополнений, а до 1.01.2002 г. данный порядок регламентировался Инструкцией МНС РФ от 15.06.2000 г. № 62. Отсюда можно сделать вывод, что пожалуй, ни один налог в России не претерпел столь многочисленных изменений и преобразований, как налог на прибыль. С 1 января 2002 г., согласно гл. 25 НК, введен новый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Преобразования в методике определения прибыли для целей налогообложения и порядке исчисления налога на прибыль следует весьма пристально анализировать с точки зрения роли этого налога в формировании доходов бюджетов всех уровней.

Суммы поступлений налога на прибыль организаций в бюджеты Российской Федерации, по данным Министерства финансов РФ, представлены в табл. 4.1.1, а обратившись к материалам п. 3.4, можно оценить фискальную значимость налога на прибыль для бюджета.

Таблица 4.1.1

Поступление в бюджеты Российской Федерации налога на прибыль организаций

| Год              | 1999  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  |
|------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Сумма, млрд руб. | 221,7 | 401,5 | 513,9 | 462,7 | 527,0 | 867,6 |

Рассмотрев наиболее общие вопросы содержания прибыли и развития ее налогообложения в России, перейдем к изложению действующего законодательства по налогообложению прибыли организаций, введенного в действие с 1 января 2002 г.<sup>1</sup>

## 4.2. Плательщики налога на прибыль

Плательщиками налога на прибыль, как правило, во всех государствах, в любой налоговой системе являются все юридические лица, за исключением ряда предприятий, которые либо занимаются производством жизненно необходимой продукции (сельское хозяйство, производство медикаментов и т. п.), либо не имеют своей основной целью по уставу получение прибыли, либо платят иные налоги с доходов, а также по другим основаниям. В Российской Федерации круг плательщиков налога на прибыль организаций охватывает практически всех юридических лиц, причем в сравнении с положениями Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций», действовавшего до 2002 г., состав плательщиков практически не претерпел изменений.

Согласно гл. 25 Налогового кодекса, *плательщиками налога на прибыль признаются:*

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства;
- иностранные организации, не имеющие на территории России постоянного представительства, получающие доход из источников в РФ.

В соответствии с частью I Налогового кодекса РФ с 01.01.1999 г. филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций не являются налогоплательщиками, а лишь исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов. Налогоплательщики — российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям (см. ст. 288 гл. 25 НК РФ). Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации, производится налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли

<sup>1</sup> Ранее действовавшая система налогообложения прибыли подробно изложена в главе 5 предыдущего издания учебника (2001 г.).

( $D_n$ ), приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой по следующей формуле:

$$D_n = \frac{Y_{сч} + Y_{ам}}{2},$$

где  $Y_{сч}$  — удельный вес среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) этого обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) в целом по налогоплательщику;  $Y_{ам}$  — удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

Налогоплательщики самостоятельно определяют, какой из показателей должен применяться — среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда, при этом выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода. В среднесписочную численность работников включаются работники, состоящие в штате, в том числе работающие по совместительству, а также лица, не состоящие в штате (выполняющие работы по договорам гражданско-правового характера за соответствующий отчетный (налоговый) период).

Вместо показателя среднесписочной численности работников налогоплательщик с сезонным циклом работы либо иными особенностями деятельности, предусматривающими сезонность привлечения работников, по согласованию с налоговым органом по месту своего нахождения может применять показатель удельного веса расходов на оплату труда. При этом определяется удельный вес расходов на оплату труда каждого обособленного подразделения в общих расходах налогоплательщика на оплату труда.

Суммы авансовых платежей, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации, исчисляются по ставкам налога, действующим на территориях, где расположена организация и ее обособленные подразделения.

Следует отметить, что существуют определенные особенности уплаты налога на прибыль в случае, если налогоплательщик имеет обособленное подразделение за пределами Российской Федерации.

Организации игорного бизнеса, а также организации, применяющие специальные налоговые режимы, не учитывают при исчислении налога на прибыль доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу или к специальным налоговым режимам. Это обусловлено тем, что по деятельности в сфере игорного бизнеса, а также в рамках специальных налоговых режимов организации уплачивают иные налоги с доходов (например, налог на игорный бизнес, единый налог на вмененный доход и т. п.). Таким образом, эти организации не являются плательщиками налога на прибыль в указанной части.

### 4.3. Объект налогообложения и налоговая база по налогу на прибыль

*Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, которая представляет собой полученный доход, уменьшенный на величину про-*

изведенных расходов. Следует особо отметить, что для целей налогообложения прибыли на предприятиях организуется *налоговый учет* (см. п. 4.5) в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ, который во многом отличается от требований положений по бухгалтерскому учету. Поэтому необходимо четко различать понятие и состав доходов, используемых в целях ведения бухгалтерского учета и в целях налогообложения.

**Доходы организаций в соответствии с бухгалтерским учетом** определяются с 01.01.2000 г. и по настоящее время в соответствии с ПБУ 9/99. *Доходами* признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и погашения обязательств, которое приводит к увеличению капитала, за исключением вкладов участников или собственников имущества. Не могут признаваться доходами поступления от других юридических и физических лиц: суммы акцизов, НДС, таможенных сборов и платежей; поступления по договорам комиссии, по агентским и иным аналогичным договорам; поступления в порядке предварительной оплаты и авансы в счет оплаты продукции, работ и услуг; суммы задатка и залога; суммы, поступающие в погашение кредита и займа, предоставляемых заемщику.

Доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. *Доходами от обычных видов деятельности* признается выручка от продажи продукции, товаров; поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг с учетом специфики деятельности предприятия и формы оплаты. Следует отметить, что в налоговом законодательстве нет понятия «продажа», а есть термин «реализация», который излагается по принципу исключения (см. ст. 39 НК РФ).

**Прочие доходы** включают в себя:

1. *Операционные доходы* — это поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации; предоставлением за плату прав и других объектов интеллектуальной собственности; поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, включая проценты и иные доходы по ценным бумагам; поступления от продажи основных средств и иных активов; проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.
2. *Внереализационные доходы*, в том числе штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; сумма кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности; курсовые разницы; сумма дооценки активов; прочие внереализационные доходы.
3. *Чрезвычайные доходы*, а именно: поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств; страховые возмещения; стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

**Доходы для целей налогообложения с 2002 г.** подразделяются на *доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав* и *внереализационные доходы*. Доходы от реализации включают в себя выручку от реализации товаров,

работ, услуг как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручку от реализации имущественных прав. При определении доходов из них исключаются налоги, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг и имущественных прав, т. е. НДС и акцизы. Следует отметить, что экспортная пошлина для целей налогообложения прибыли не уменьшает выручку от реализации, а включается в состав прочих расходов, связанных с реализацией. В отличие от ранее действовавшего порядка с 2002 г. в налоговом законодательстве по налогу на прибыль существует единое понятие выручки и прибыли. Следует отметить, что понятие выручки для целей налогообложения шире понятия доходов от обычных видов деятельности для целей бухгалтерского учета, рассмотренных выше.

**Внереализационные доходы** — это доходы от долевого участия в других организациях; от операций купли-продажи иностранной валюты; штрафы, пени и иные санкции, подлежащие уплате контрагентом; доходы от сдачи имущества в аренду; доходы от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и т. п.; доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета и т. д.; в виде суммы восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов для целей налогообложения; безвозмездно полученное имущество; доходы прошлых лет, выявленные в отчетном периоде; положительная курсовая разница как от переоценки имущества, так и по операциям с ценными бумагами; другие суммы.

Налоговым кодексом (ст. 251) установлен перечень *доходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли*, — по аналогии с тем, что не признается доходом для целей бухгалтерского учета: имущество, права, работы, услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты, если предприятие работает по методу начисления; имущество, права, работы, услуги, полученные в форме залога или задатка; имущество, полученное в виде взносов в уставный капитал; основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с различными международными договорами; имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти; имущество, права, работы, услуги, полученные организациями в виде целевого финансирования; средства, поступившие комиссионеру, агенту и поверенному по соответствующему договору, за исключением суммы вознаграждения; средства, полученные по договорам кредита и займа, и суммы, полученные в погашение таких заимствований; средства, полученные из бюджета и внебюджетных фондов в виде процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных налогов; стоимость дополнительно получаемых акций; другие виды доходов. Список доходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, является закрытым, т. е. иные виды доходов, не содержащиеся в этом перечне, не освобождаются от уплаты налога на прибыль организаций.

По аналогии с доходами расходы также по-разному классифицируются и учитываются для целей бухгалтерского и налогового учета.

**Расходами для целей бухгалтерского учета** в соответствии с ПБУ 10/99 признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновение обязательств, приводящих к уменьшению капитала, за исключением уменьшения вкладов по решению участников или собственников имущества. Не



признается расходами выбытие активов в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов; в связи с вкладом в уставные капиталы других предприятий и приобретением акций и других ценных бумаг не с целью продажи (а для получения процентов); с целью перечисления средств, связанных с благотворительностью, спортивной и культурно-просветительской и другой деятельностью; расходы в связи с договорами комиссии, агентскими договорами и т. п.; в виде авансов, задатка и т. п.; в погашение кредита или займа, полученных организацией.

Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на *расходы от обычных видов деятельности и прочие расходы*.

**Расходы от обычных видов деятельности.** К ним относятся в зависимости от специфики предприятия те расходы, которые связаны с осуществлением им основной деятельности. Существуют определенные варианты принятия их к учету, и расходы группируются по элементам: материальные затраты; затраты по оплате труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

**Прочие расходы** включают в себя:

1. *Операционные расходы*, в том числе расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации (аренда); предоставлением за плату прав, возникающих из патента; участием в уставных капиталах других организаций; продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов; оплатой услуг, оказанных кредитной организацией; процентами, уплаченными организацией за предоставление ей в пользование денежных средств; прочие операционные расходы.
2. *Внереализационные расходы*: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; сумма дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы; суммы уценки активов; прочие внереализационные расходы.
3. *Чрезвычайные расходы* — к ним относится ликвидация последствий чрезвычайных обстоятельств в хозяйственной деятельности.

**Расходы для целей налогообложения** определяются, классифицируются и отражаются в налоговом учете в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса. С 2002 г. *расходами признаются обоснованные, документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком в рамках деятельности, направленной на получение дохода*. Соответственно обоснованные расходы — это экономически оправданные расходы, которые выражены в денежной оценке, а документально подтвержденные — это расходы, подтвержденные документами в соответствии с законодательством — как бухгалтерским, так и налоговым. На практике у налогоплательщиков и налоговых органов часто возникают проблемы с трактовкой содержания «экономически оправданных расходов».

Расходы в целом подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Затраты, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы на:



- изготовление, производство, хранение и доставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, приобретение и реализацию товаров, работ, услуг и имущественных прав;
- содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;
- освоение природных ресурсов;
- научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются по экономическим элементам на следующие основные группы: материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы. Такая группировка является существенной новацией и в значительной степени отличается от положений по бухгалтерскому учету.

**Внереализационные расходы** включают в себя следующие основные группы расходов:

- 1) на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;
- 2) в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе по ценным бумагам, вне зависимости от характера предоставления кредита или займа (как текущего, так и инвестиционного). Данные проценты регулируются для целей налогообложения;
- 3) на организацию выпуска ценных бумаг и на их обслуживание;
- 4) в виде отрицательной курсовой разницы;
- 5) на формирование резервов по сомнительным долгам (у налогоплательщиков, работающих по методу начисления);
- 6) на оплату услуг банков;
- 7) по операциям с тарой;
- 8) штрафы, пени, санкции за нарушение договорных обязательств;
- 9) прочие внереализационные расходы.

Следует отметить, что в настоящее время более 20 видов расходов регулируются для целей налогообложения прибыли. Это означает, что определенные виды расходов, осуществленные налогоплательщиком, учитываются при исчислении налоговой базы не в полном объеме и относятся в суммах, превышающих установленные нормы, за счет чистой прибыли, образующейся по правилам налогового учета. К нормируемым расходам относятся, например, представительские расходы (включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда); расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида (размер процентов не должен отклоняться больше чем на 20% от среднего уровня процентов по аналогичным долговым обязательствам; при отсутствии аналогичного долгового обязательства предельная величина процентов — 1,1 ставки рефинансирования ЦБ в рублях, 15% в валюте); взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным

работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей (включаются в состав расходов на оплату труда в размере не более 10 тыс. руб. в год на одного застрахованного работника), и ряд других расходов.

Налоговым кодексом отдельно установлен перечень *расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли* (по аналогии с непризнанием расходов по бухгалтерскому учету): сверхнормативные расходы; суммы выплачиваемых дивидендов и аналогичных доходов; пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет; расходы по приобретению и созданию амортизируемого имущества; убытки по объектам обслуживающих производств; стоимость имущества, безвозмездно переданного в виде добровольных членских взносов; стоимость имущества, переданного в рамках целевого финансирования, и т. д.; расходы на любые виды вознаграждений, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров; премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений; материальная помощь на приобретение или строительство жилья; различные надбавки к пенсиям, к отпускам, оплата проезда на работу и обратно транспортом общего пользования, оплата путевок на лечение, экскурсий и путешествий и другие расходы. Причем в отличие от рассмотренных выше доходов список этих расходов открыт, т. е. при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются и иные расходы, не соответствующие критериям, предъявляемым Налоговым кодексом РФ.

Наибольшие изменения произошли с 01.01.2002 г. в порядке определения расходов, связанных с исчислением амортизационных отчислений. В соответствии с НК РФ амортизируемое имущество распределяется по 10 амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования, и для целей налогообложения прибыли *амортизация начисляется линейным или нелинейным методом* с возможностью использования в определенных случаях ускоренной амортизации (ст. 259 НК, с. 1–3), но в порядке, существенно отличающемся от правил бухгалтерского учета.<sup>1</sup>

Для начисления амортизации в целях налогообложения в соответствующем документе налогового учета необходимо отразить следующие показатели: амортизационную группу;<sup>2</sup> срок полезного использования; первоначальную или остаточную стоимость; выбранный метод амортизации; норму амортизации; сумму начисленной амортизации.

Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает метод начисления амортизации, который не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту. Однако Налоговым кодексом установлено, что к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8–10 амортизационные группы, применяется только линейный метод начисления амортизации.

<sup>1</sup> Федеральным законом № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. «О внесении изменений в часть 2 Налогового Кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ о налогах и сборах» внесены изменения в порядок исчисления налога на прибыль организаций, подробнее о которых см. в главе 21.

<sup>2</sup> Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, установлена Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

При использовании *линейного метода* сумма начисленной за месяц амортизации определяется по формуле:

$$A = P_c \times K,$$

где  $P_c$  — первоначальная стоимость объекта;  $K$  — норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости.

В свою очередь, норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости определяется по формуле:

$$K = [1/n] \times 100\%,$$

где  $n$  — срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, *выраженный в месяцах*.

Таким образом, при линейном методе начисления амортизации первоначальная стоимость объекта равномерно в течение всего срока полезного использования переносится на себестоимость производимой продукции посредством амортизационных отчислений. Следует обратить внимание на то, что первоначальная стоимость амортизируемого имущества может быть изменена только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и по иным аналогичным основаниям (п. 2 ст. 257 НК). В случае переоценки основных средств после 01.02.2002 г. в целях налогообложения ее результаты не учитываются при начислении амортизации, что в условиях инфляции будет отрицательно сказываться даже на простом воспроизводстве основных фондов.

При *нелинейном методе* сумма начисленной за месяц амортизации определяется по формуле:

$$A = O_c \times K',$$

где  $O_c$  — остаточная стоимость объекта;  $K'$  — норма амортизации в процентах к остаточной стоимости.

Норма амортизации при нелинейном методе начисления амортизации определяется по формуле:

$$K' = [2/n] \times 100\%,$$

где  $n$  — срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, *выраженный в месяцах*.

Остаточная стоимость ежемесячно определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации. Исходя из данного метода начисления амортизации следует, что сумма амортизационных отчислений в течение срока полезного использования объекта постоянно сокращается, так как неизменная норма амортизации применяется к уменьшающейся остаточной стоимости. При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% от первоначальной стоимости, амортизация начисляется следующим образом: остаточная стоимость фиксируется как базовая стоимость объекта для дальнейших расчетов; сумма начисленной за один месяц амортизации определяется далее путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта, т. е. амортизация за оставшийся период фактически начисляется линейным методом.

Обобщая приведенную выше классификацию доходов и расходов организации, следует еще раз отметить существенное отличие требований, предъявляемых законодательством по бухгалтерскому учету, и положениями Налогового кодекса РФ в части определения прибыли. Кроме того, в бухгалтерском учете используется один метод признания доходов и расходов (метод начисления), а Налоговым кодексом установлено два метода по выбору налогоплательщика.

В соответствии с *методом начисления* доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Соответственно расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты.

*Кассовый метод* предполагает, что датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Организации имеют право на применение кассового метода, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. Если налогоплательщик, применяющий кассовый метод, в течение налогового периода превысит этот предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на метод начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

В результате различий сумм прибыли, определяемой по данным бухгалтерского учета и в соответствии с НК, возникает необходимость ведения организациями налогового учета. Налоговый учет — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой приказом руководителя организации. Данные налогового учета используются исключительно для определения налоговой базы и суммы налога на прибыль.

*Налоговая база* — это денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. При определении налоговой базы прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то налоговая база в данном периоде признается равной нулю. При этом убытки, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде, учитываются при исчислении налоговой базы в следующих налоговых периодах, т. е. переносятся на будущее (ст. 283 НК РФ). Перенос убытков на будущее осуществляется в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток, при этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% (с января 2006 г. — 50%) налоговой базы. Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, то перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены. Налогоплательщик обязан хра-

нить документы, подтверждающие объем убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу.

Налоговым кодексом установлены особенности в исчислении налоговой базы у банков, страховщиков, профессиональных участников рынка ценных бумаг, по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок.

#### **4.4. Ставки, порядок исчисления и сроки уплаты налога на прибыль**

По налогу на прибыль организаций установлено 5 видов ставок:

- 1) общая ставка налога;
- 2) налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанных с деятельностью в РФ через постоянное представительство;
- 3) по доходам, полученным в виде дивидендов;
- 4) по доходам, полученным по операциям с отдельными видами долговых обязательств;
- 5) по прибыли Центрального банка РФ.

*Общая налоговая ставка* установлена в размере 24%, из них в 2005 г. направляются: 6,5% — в федеральный бюджет; 17,5% — в бюджет субъекта Российской Федерации. Законодательные органы власти субъекта РФ могут снижать ставку налога, подлежащего зачислению в их бюджеты, для отдельных категорий налогоплательщиков, но не ниже 13,5%, т. е. не более 4%. Суммы налога по всем остальным ставкам полностью зачисляются в федеральный бюджет.

*По доходам иностранных организаций*, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянные представительства, установлены следующие ставки:

- 10% — по доходам, полученным от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;
- 20% — для остальных доходов, кроме дивидендов и доходов по операциям с отдельными видами долговых обязательств.

*По доходам в виде дивидендов* установлены следующие ставки:

- 9% — по доходам, полученным от российских организаций российскими организациями и физическими лицами — налоговыми резидентами Российской Федерации (до 01.01.2005 г. применялась ставка 6%);
- 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, и наоборот, от иностранных организаций российскими организациями.

*По доходам от операций с отдельными видами долговых обязательств* ставки налога составляют:

- 15% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по

облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 01.01.2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 01.01.2007 г.;

- 9% — по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 01.01.2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 01.01.2007 г.;
- 0% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего СССР и внутреннего и внешнего валютного долга РФ.

*Прибыль, полученная Центральным банком РФ* от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается по налоговой ставке 0%; прибыль, полученная от иной деятельности, — по ставке 24%.

Расчет налоговой базы составляется организацией самостоятельно и содержит следующие данные:

1. Период, за который определяется база нарастающим итогом.
2. Сумму доходов от реализации, полученных в отчетном периоде, в том числе выручку от реализации: продукции (товаров, работ, услуг) собственного производства; бумаг, обращающихся на организованном рынке; покупных товаров; финансовых инструментов срочного рынка; основных средств; товаров, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств.
3. Сумму расходов, произведенных в отчетном периоде, уменьшающих сумму соответствующих доходов от реализации.
4. Прибыль от соответствующей реализации.
5. Сумму внереализационных доходов.
6. Сумму внереализационных расходов.
7. Прибыль от внереализационных операций.
8. Итого налоговая база за отчетный период за минусом суммы убытка, переносимого на будущее.

Формирование налоговой базы, согласно положениям гл. 25 Налогового кодекса, представлено на рис. 4.4.1.

*Налоговый период* по налогу на прибыль — календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и т. д. до окончания календарного года.

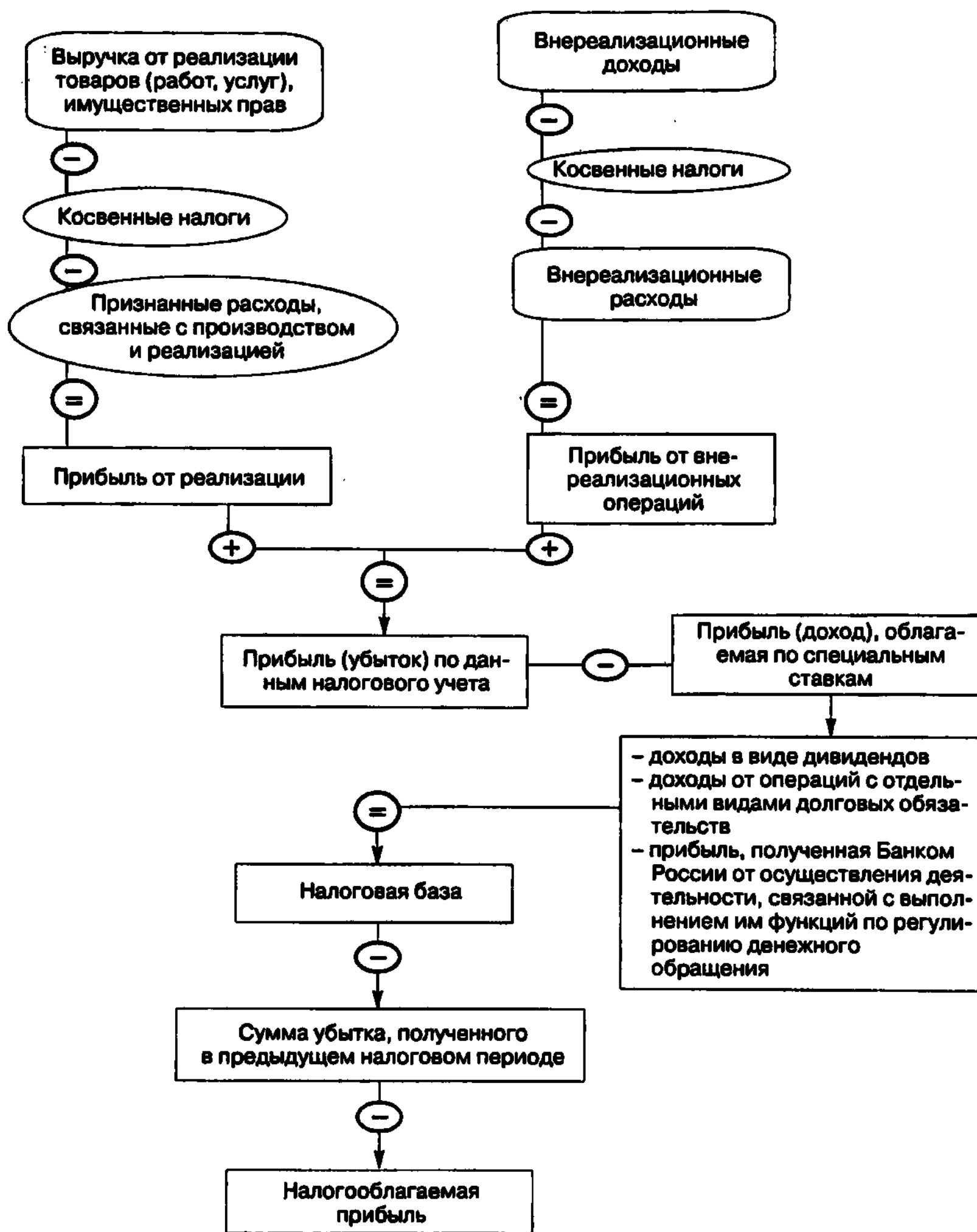


Рис. 4.4.1. Формирование налогооблагаемой прибыли

Налоговым кодексом определен следующий *порядок исчисления налога*. Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога на прибыль по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случаев, когда налог удерживается *у источника получения дохода*. Исчисление налога на прибыль налоговым



агентом, выплачивающим доход налогоплательщику, осуществляется в случае, если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в РФ, не связанные с постоянным представительством в РФ. Кроме того, российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, выполняют обязанности налоговых агентов по налогу на прибыль организаций.

Кроме собственно суммы налога за налоговый период предусмотрено исчисление *сумм авансовых платежей* по налогу в течение налогового периода. По итогам каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму *квартального авансового платежа* исходя из ставки налога на прибыль и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. В течение отчетного периода налогоплательщики уплачивают *ежемесячные авансовые платежи*.

Уплата налога на прибыль в соответствии с НК РФ может осуществляться *тремя способами*:

1. Уплата квартальных авансовых платежей с внесением ежемесячных авансовых платежей, определяемых в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за предшествующий квартал.
2. Уплата квартальных авансовых платежей с внесением ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли за месяц.
3. Уплата только квартальных авансовых платежей без внесения ежемесячных авансовых платежей.

Налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать способ уплаты налога, при этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода. Однако использовать третий способ уплаты налога (внесение только квартальных авансовых платежей) могут организации, у которых за предыдущие 4 квартала выручка от реализации не превышала 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации продукции, участники простых товариществ по полученным от участия в товариществе доходам, инвесторы соглашений о разделе продукции и выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и авансовых платежей подают *налоговые декларации* по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения. Налоговые декларации упрощенной формы подаются по итогам отчетного периода, а некоммерческими организациями — по итогам налогового периода.

Налоговые декларации представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. В этот же срок уплачиваются квартальные авансовые платежи. Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются не позднее 28-го числа каждого месяца отчетного периода, а если авансовые платежи исчисляются по фактически полученной прибыли за месяц — не позднее 28-го числа

месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 марта следующего года. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее этого же срока.

## 4.5. Особенности определения доходов и расходов финансовых посредников

Рассмотрим сначала особенности определения *доходов и расходов банков*.<sup>1</sup> К *доходам банков*, кроме доходов, перечисленных в п. 4.3, относятся также следующие доходы от осуществления банковской деятельности:

- 1) в виде процентов от размещения банком от своего имени и за свой счет денежных средств, предоставления кредитов и займов;
- 2) в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов, в том числе банков-корреспондентов (включая иностранные банки-корреспонденты), и осуществления расчетов по их поручению, включая комиссионное и иное вознаграждение за переводные, инкассовые, аккредитивные и другие операции, оформление и обслуживание платежных карт и иных специальных средств, предназначенных для совершения банковских операций, за предоставление выписок и иных документов по счетам и за розыск сумм;
- 3) от инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания клиентов;
- 4) от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной форме, включая комиссионные сборы (вознаграждения) при операциях по покупке или продаже иностранной валюты, в том числе за счет и по поручению клиента, от операций с валютными ценностями;
- 5) по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней в виде разницы между ценой реализации и учетной стоимостью;
- 6) от операций по предоставлению банковских гарантий, авалей и поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение в денежной форме;
- 7) в виде положительной разницы между полученной при прекращении или реализации (последующей уступке) права требования (в том числе ранее приобретенного) суммой средств и учетной стоимостью данного права требования;
- 8) от депозитарного обслуживания клиентов;
- 9) от предоставления в аренду специально оборудованных помещений или сейфов для хранения документов и ценностей;
- 10) в виде платы за доставку, перевозку денежных средств, ценных бумаг, иных ценностей и банковских документов (кроме инкассации);

---

<sup>1</sup> В предыдущих изданиях учебника особенностям налогообложения финансового сектора экономики был посвящен целый ряд параграфов в отдельной главе. В связи с отменой налога на пользователей автомобильных дорог, а с 2005 г. налога на операции с ценными бумагами, сбора за использование наименования «Россия» специфика налогообложения данных организаций проявляется в настоящее время только при исчислении и уплате налога на прибыль и в незначительной степени по НДС.

- 11) в виде платы за перевозку и хранение драгоценных металлов и драгоценных камней;
- 12) в виде платы, получаемой банком от экспортеров и импортеров за выполнение функций агентов валютного контроля;
- 13) по операциям купли-продажи коллекционных монет в виде разницы между ценой реализации и ценой приобретения;
- 14) в виде сумм, полученных банком по возвращенным кредитам (ссудам), убытки от списания которых были ранее учтены в составе расходов, уменьшивших налоговую базу, либо списанных за счет созданных резервов, отчисления на создание которых ранее уменьшали налоговую базу;
- 15) в виде полученной банком компенсации понесенных расходов по оплате услуг сторонних организаций по контролю за соответствием стандартам слитков драгоценных металлов, получаемых банком у физических и юридических лиц;
- 16) от осуществления форфейтинговых и факторинговых операций;
- 17) от оказания услуг, связанных с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент—банк»;
- 18) в виде комиссионных сборов (вознаграждений) при проведении операций с валютными ценностями;
- 19) в виде положительной разницы от превышения положительной переоценки драгоценных металлов над отрицательной переоценкой;
- 20) в виде сумм восстановленного резерва на возможные потери по ссудам, расходы на формирование которого были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 292 НК РФ;
- 21) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 300 НК РФ;
- 22) другие доходы, связанные с банковской деятельностью.

Следует отметить, что не включаются в доходы банка суммы положительной переоценки средств в иностранной валюте, поступивших в оплату уставных капиталов банков.

К *расходам банка* кроме расходов, рассмотренных в п. 3 данной главы учебника, относятся также следующие расходы, понесенные при осуществлении банковской деятельности:

1) проценты по:

- ♦ договорам банковского вклада (депозита) и прочим привлеченным денежным средствам физических и юридических лиц (включая банки-корреспонденты), в том числе иностранные, в том числе за использование денежных средств, находящихся на банковских счетах;
- ♦ собственным долговым обязательствам (облигациям, депозитным или сберегательным сертификатам, векселям, займам или другим обязательствам);
- ♦ межбанковским кредитам, включая овердрафт;

- ◆ приобретенным кредитам рефинансирования, включая приобретенные на аукционной основе в порядке, установленном Центральным банком Российской Федерации;
- ◆ займам и вкладам (депозитам) в драгоценных металлах;
- ◆ иным обязательствам банков перед клиентами, в том числе по средствам, депонированным клиентами для расчетов по аккредитивам.

Перечисленные проценты, начисленные по межбанковским кредитам (депозитам) со сроком до 7 дней (включительно), учитываются при определении налоговой базы без регулирования их для целей налогообложения (см. п. 4.3) исходя из фактического срока действия договоров;

- 2) суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, подлежащим резервированию в порядке, установленном ст. 292 НК РФ;
- 3) комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям, включая расходы по расчетно-кассовому обслуживанию клиентов, открытию им счетов в других банках, плату другим банкам (в том числе иностранным) за расчетно-кассовое обслуживание этих счетов, расчетные услуги Центрального банка Российской Федерации, инкассацию денежных средств, ценных бумаг, платежных документов и иные аналогичные расходы;
- 4) расходы (убытки) от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной формах, включая комиссионные сборы (вознаграждения) при операциях по покупке или продаже иностранной валюты, в том числе за счет и по поручению клиента, от операций с валютными ценностями и расходы по управлению и защите от валютных рисков. Для определения расходов банков от операций продажи (покупки) иностранной валюты в отчетном (налоговом) периоде принимается отрицательная разница между соответствующими доходами и расходами;
- 5) убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней в виде разницы между ценой реализации и учетной стоимостью;
- 6) расходы банка по хранению, транспортировке, контролю за соответствием стандартам качества драгоценных металлов в слитках и монете, расходы по аффинажу драгоценных металлов, а также иные расходы, связанные с проведением операций со слитками драгоценных металлов и монетой, содержащей драгоценные металлы;
- 7) расходы по переводу пенсий и пособий, а также расходы по переводу денежных средств без открытия счетов физическим лицам;
- 8) расходы по изготовлению и внедрению платежно-расчетных средств (пластиковых карточек, дорожных чеков и иных платежно-расчетных средств);
- 9) суммы, уплачиваемые за инкассацию банкнот, монет, чеков и других расчетно-платежных документов, а также расходы по упаковке (включая комплектование наличных денег), перевозке, пересылке и/или доставке принадлежащих кредитной организации или ее клиентам ценностей;
- 10) расходы по ремонту и/или реставрации инкассаторских сумок, мешков и иного инвентаря, связанного с инкассацией денег, перевозкой и хранением ценностей, а также приобретению новых и замене пришедших в негодность сумок и мешков;

- 11) расходы, связанные с уплатой сбора за государственную регистрацию ипотеки и внесением изменений и дополнений в регистрационную запись об ипотеке, а также с нотариальным удостоверением договора об ипотеке;
- 12) расходы по аренде автомобильного транспорта для инкассации выручки и перевозке банковских документов и ценностей;
- 13) расходы по аренде брокерских мест;
- 14) расходы по оплате услуг расчетно-кассовых и вычислительных центров;
- 15) расходы, связанные с осуществлением форфейтинговых и факторинговых операций;
- 16) расходы по гарантиям, поручительствам, акцептам и авалям, предоставляемым банку другими организациями;
- 17) комиссионные сборы (вознаграждения) за проведение операций с валютными ценностями, в том числе за счет и по поручению клиентов;
- 18) положительная разница от превышения отрицательной переоценки драгоценных металлов над положительной переоценкой;
- 19) суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, расходы на формирование которого учитываются в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 292 НК РФ;
- 20) суммы отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, расходы на формирование которых учитываются в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 300 НК РФ;
- 21) суммы страховых взносов банков, установленных в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;
- 22) другие расходы, связанные с банковской деятельностью.

Необходимо отметить, что в расходы банка не включаются суммы отрицательной переоценки средств в иностранной валюте, поступивших в оплату уставных капиталов кредитных организаций. Банки вправе кроме резервов по сомнительным долгам создавать также *резервы*: на возможные потери по ссудам по ссудной и приравненной к ней задолженности (включая задолженность по межбанковским кредитам и депозитам); под обесценение ценных бумаг.

*Суммы отчислений в резервы на возможные потери по ссудам*, сформированные в порядке, устанавливаемом ЦБ РФ в соответствии с Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», признаются расходом с учетом определенных ограничений. При определении налоговой базы не учитываются расходы в виде отчислений в резервы на возможные потери по ссудам, сформированные банками под задолженность, относимую к стандартной, в порядке, устанавливаемом ЦБ РФ, а также в резервы на возможные потери по ссудам, сформированные под векселя, за исключением учтенных банками векселей третьих лиц, по которым вынесен протест в неплатеже.

Суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, сформированные с учетом перечисленных ограничений включаются в состав внереализационных расходов в течение отчетного (налогового) периода. Суммы резервов на возможные потери по ссудам, отнесенные на расходы банка и не полностью использован-

ные банком в отчетном (налоговом) периоде на покрытие убытков по безнадежной задолженности по ссудам и задолженности, приравненной к ссудной, могут быть перенесены на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого резерва должна быть скорректирована на сумму остатков резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. В случае если сумма вновь создаваемого в отчетном (налоговом) периоде резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов банка в последний день отчетного (налогового) периода. В случае если сумма вновь создаваемого резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы банков в последний день отчетного (налогового) периода.

*Расходы банков на формирование резервов под обесценение ценных бумаг* как профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность, регулируются для целей налогообложения прибыли. Необходимо указать, что профессиональные участники рынка ценных бумаг признаются осуществляющими дилерскую деятельность, если она предусмотрена соответствующей лицензией, выданной участнику рынка ценных бумаг в установленном порядке.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность, вправе относить на расходы в целях налогообложения отчисления в резервы под обесценение ценных бумаг в случае, если такие налогоплательщики определяют доходы и расходы по методу начисления. В таком случае суммы восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг, отчисления на создание (корректировку) которых ранее были учтены при определении налоговой базы, признаются доходом указанных налогоплательщиков.

В случае, если по окончании отчетного (налогового) периода сумма резерва с учетом рыночных котировок ценных бумаг на конец этого периода оказывается недостаточна, налогоплательщик увеличивает сумму резерва в установленном выше порядке и отчисления на увеличение резерва учитываются в составе расходов в целях налогообложения. Если на конец отчетного (налогового) периода сумма ранее созданного резерва с учетом восстановленных сумм превышает расчетную величину, резерв уменьшается налогоплательщиком (восстанавливается) до расчетной величины с включением в доходы суммы такого восстановления.

Резервы под обесценение ценных бумаг создаются в валюте Российской Федерации независимо от валюты номинала ценной бумаги. Для ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте, цена приобретения и рыночная котировка пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации на дату создания (корректировки) резерва.

Далее рассмотрим особенности определения *доходов и расходов страховых организаций (страховщиков)*. К *доходам страховой организации*, кроме доходов, перечисленных в п. 4.3, относятся следующие доходы от осуществления страховой деятельности:

- страховые премии (взносы) по договорам страхования, сострахования и перестрахования. При этом страховые премии (взносы) по договорам состра-



хования включаются в состав доходов страховщика (состраховщика) только в размере его доли страховой премии, установленной в договоре сострахования;

- суммы уменьшения (возврата) страховых резервов, образованных в предыдущие отчетные периоды с учетом изменения доли перестраховщиков в страховых резервах;
- вознаграждения и тантьемы (форма вознаграждения страховщика со стороны перестраховщика) по договорам перестрахования;
- вознаграждения от страховщиков по договорам сострахования;
- суммы возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по рискам, переданным в перестрахование;
- суммы процентов на депо премий по рискам, принятым в перестрахование;
- доходы от реализации перешедшего к страховщику в соответствии с действующим законодательством права требования страхователя (выгодоприобретателя) к лицам, ответственным за причиненный ущерб;
- суммы санкций за неисполнение условий договоров страхования, признанные должником добровольно либо по решению суда;
- вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера;
- вознаграждения, полученные страховщиком за оказание услуг сюрвейера (осмотр принимаемого в страхование имущества и выдачу заключений об оценке страхового риска) и аварийного комиссара (определение причин, характера и размеров убытков при страховом событии);
- суммы возврата части страховых премий (взносов) по договорам перестрахования в случае их досрочного прекращения;
- другие доходы, полученные при осуществлении страховой деятельности.

К *расходам страховой организации*, кроме расходов, перечисленных в п. 4.3, относятся следующие расходы, понесенные при осуществлении страховой деятельности:

- суммы отчислений в страховые резервы (с учетом изменения доли перестраховщиков в страховых резервах), формируемые на основании законодательства о страховании в порядке, утвержденном Минфином РФ. В том числе: суммы отчислений в резерв гарантий и резерв текущих компенсационных выплат, формируемые в соответствии с законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, в размерах, установленных в соответствии со структурой страховых тарифов; суммы отчислений в резервы (фонды), формируемые в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация;
- страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования. К страховым выплатам относятся выплаты рент, аннуитетов, пенсий и прочие выплаты, предусмотренные условиями договора страхования;
- суммы страховых премий (взносов) по рискам, переданным в перестрахование. Это относится к договорам перестрахования, заключенным российски-



ми страховыми организациями с российскими и иностранными перестраховщиками и брокерами;

- вознаграждения и тантьемы по договорам перестрахования;
- суммы процентов на депо премий по рискам, переданным в перестрахование;
- вознаграждения состраховщику по договорам сострахования;
- возврат части страховых премий (взносов), а также выкупных сумм по договорам страхования, сострахования и перестрахования в случаях, предусмотренных законодательством и/или условиями договора;
- вознаграждения за оказание услуг страхового агента и/или страхового брокера;
- расходы по оплате организациям или отдельным физическим лицам оказанных ими услуг, связанных со страховой деятельностью;
- другие расходы, непосредственно связанные со страховой деятельностью.

С 1 января 2005 г. НК РФ отдельно определяет специфические доходы и расходы страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование. К ним кроме доходов, предусмотренных ст. 249 и 250 НК РФ, относятся также средства, перечисляемые территориальными фондами обязательного медицинского страхования; а к расходам кроме расходов, предусмотренных ст. 254–269 НК РФ, относятся также расходы, понесенные указанными организациями при осуществлении страховой деятельности по обязательному медицинскому страхованию, в том числе суммы отчислений в страховые резервы (резерв оплаты медицинских услуг, запасной резерв, резерв финансирования предупредительных мероприятий).

Особенности определения доходов и расходов негосударственных пенсионных фондов состоят в следующем. Доходы негосударственных пенсионных фондов до 2005 г. определялись отдельно: 1) по доходам, полученным от размещения пенсионных резервов; 2) по доходам, полученным от уставной деятельности фондов. Начиная с 2005 г. раздельное определение доходов происходит по доходам, полученным от: 1) размещения пенсионных резервов; 2) инвестирования пенсионных накоплений; 3) уставной деятельности указанных фондов.

К доходам, полученным от размещения пенсионных резервов негосударственных пенсионных фондов, кроме доходов, перечисленных в п. 4.3, относятся, в частности, доходы от размещения средств пенсионных резервов в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других вложений, установленных законодательством о негосударственных пенсионных фондах, определяемые в порядке, установленном НК РФ для соответствующих видов доходов. В целях налогообложения доход, полученный от размещения пенсионных резервов, определяется как положительная разница между полученным доходом от размещения пенсионных резервов и доходом, рассчитанным исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и суммы размещенного резерва, с учетом времени фактического размещения, за исключением дохода, размещенного на солидарных пенсионных счетах, по итогам налогового периода.

К доходам, полученным от уставной деятельности фондов, кроме доходов, перечисленных в п. 4.3, в частности, относятся:

- отчисления от дохода полученного от размещения пенсионных резервов, направленных на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фонда, осуществляемые в соответствии с законодательством о негосударственных пенсионных фондах;
- доходы от размещения имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фондов, в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других вложений, определяемые в порядке, установленном НК РФ для соответствующих видов доходов;
- отчисления от дохода, полученного от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, которые направлены на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности негосударственного пенсионного фонда, и которые осуществляются в соответствии с законодательством Российской Федерации о негосударственных пенсионных фондах;
- часть суммы пенсионных взносов, направляемая на основании договора негосударственного пенсионного обеспечения в соответствии с пенсионными правилами фонда на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности, и покрытие административных расходов в соответствии с законодательством Российской Федерации о негосударственных пенсионных фондах.

Имеются особенности определения *расходов негосударственных пенсионных фондов*. По аналогии, как это выше было отмечено по доходам, для негосударственных пенсионных фондов до 2005 г. отдельно определялись расходы, связанные с:

- 1) получением дохода от размещения пенсионных резервов;
- 2) обеспечением уставной деятельности этих фондов.

С 2005 г. для негосударственных пенсионных фондов отдельно определяют расходы, связанные с:

- 1) получением дохода от размещения пенсионных резервов;
- 2) получением дохода от инвестирования пенсионных накоплений;
- 3) обеспечением уставной деятельности указанных фондов.

К расходам, связанным с получением дохода от размещения пенсионных резервов негосударственных пенсионных фондов, кроме расходов, перечисленных в п. 4.3 (с учетом ограничений, предусмотренных законодательством Российской Федерации о негосударственном пенсионном обеспечении), относятся:

- 1) расходы, связанные с получением дохода от размещения пенсионных резервов, включая вознаграждения управляющей компании, депозитария, профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- 2) обязательные расходы, связанные с хранением, поддержанием в рабочем состоянии и оценкой в соответствии с законодательством Российской Федерации имущества, в которое размещены пенсионные резервы;
- 3) отчисления на формирование имущества, предназначенного в обеспечение осуществления уставной деятельности этих фондов в соответствии с законодательством Российской Федерации, учитываемые в составе расходов;

- 4) отчисления на формирование страхового резерва, осуществляемые в соответствии с законодательством РФ о негосударственных пенсионных фондах и в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, до достижения установленного советом фонда негосударственного пенсионного обеспечения размера страхового резерва, но не более 50% величины резервов покрытия пенсионных обязательств.

*К расходам, связанным с обеспечением уставной деятельности негосударственных пенсионных фондов*, кроме расходов, перечисленных в п. 4.3 (с учетом ограничений, предусмотренных законодательством Российской Федерации о негосударственном пенсионном обеспечении), относятся:

- 1) вознаграждения за оказание услуг по заключению договоров негосударственного пенсионного обеспечения и договоров обязательного пенсионного страхования в соответствии с законодательством Российской Федерации о негосударственных пенсионных фондах, а также вознаграждение за услуги по ведению пенсионных счетов в соответствии с законодательством Российской Федерации о негосударственных пенсионных фондах;
- 2) оплата услуг актуариев;
- 3) оплата услуг по изготовлению пенсионных свидетельств (полисов), бланков строгой отчетности, квитанций и иных подобных документов;
- 4) другие расходы, непосредственно связанные с деятельностью по негосударственному пенсионному обеспечению.

*До 1 января 2006 г. к расходам, связанным с получением дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных на финансирование накопительной части трудовой пенсии*, кроме расходов, указанных в ст. 254–269 НК РФ (с учетом ограничений, предусмотренных законодательством Российской Федерации о негосударственном пенсионном обеспечении), относятся:

- 1) расходы, связанные с получением дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, включая вознаграждения управляющей компании, специализированному депозитарию, иным профессиональным участникам рынка ценных бумаг;
- 2) обязательные расходы, связанные с хранением, поддержанием в рабочем состоянии и оценкой в соответствии с законодательством Российской Федерации имущества, в которое инвестированы средства пенсионных накоплений;
- 3) отчисления от дохода, полученного от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных на формирование накопительной части трудовой пенсии, которые направлены на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фонда, и которые осуществляются в соответствии с законодательством Российской Федерации о негосударственных пенсионных фондах.

*Имеются существенные особенности определения доходов и расходов профессиональных участников рынка ценных бумаг.*

*К доходам профессиональных участников рынка ценных бумаг* кроме доходов, перечисленных в п. 4.3, относятся также доходы от осуществления профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг:

- 1) доходы от оказания посреднических и иных услуг на рынке ценных бумаг;
- 2) часть дохода, возникающего от использования средств клиентов до момента их возврата клиентам в соответствии с условиями договора;
- 3) доходы от предоставления услуг по хранению сертификатов ценных бумаг и/или учету прав на ценные бумаги;
- 4) доходы от оказания депозитарных услуг, включая услуги по предоставлению информации о ценных бумагах, ведению счета депо;
- 5) доходы от оказания услуг по ведению реестра владельцев ценных бумаг;
- 6) доходы от предоставления услуг, непосредственно способствующих заключению третьими лицами гражданско-правовых сделок с ценными бумагами;
- 7) доходы от предоставления консультационных услуг на рынке ценных бумаг;
- 8) доходы в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг, ранее принятых на расходы (см. материалы данного параграфа по банкам);
- 9) прочие доходы, получаемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг от своей профессиональной деятельности.

К расходам профессиональных участников рынка ценных бумаг кроме расходов, перечисленных в п. 4.3 (с учетом ограничений, предусмотренных законодательством Российской Федерации о рынке ценных бумаг), относятся, в частности:

- 1) расходы в виде взносов организаторам торговли и иным организациям (в том числе в соответствии с законодательством Российской Федерации некоммерческим организациям), имеющим соответствующую лицензию;
- 2) расходы на поддержание и обслуживание торговых мест различного режима, возникающие в связи с осуществлением профессиональной деятельности;
- 3) расходы на осуществление экспертизы, связанной с подлинностью представляемых документов, в том числе бланков (сертификатов) ценных бумаг;
- 4) расходы, связанные с раскрытием информации о деятельности профессионального участника рынка ценных бумаг;
- 5) расходы на создание и доначисление резервов под обесценение ценных бумаг (см. материалы данного параграфа по банкам);
- 6) расходы на участие в собраниях акционеров, проводимых эмитентами ценных бумаг или по их поручению;
- 7) другие расходы, непосредственно связанные с деятельностью профессиональных участников рынка ценных бумаг.

Имеются особенности налогообложения различных операций с ценными бумагами. Рассмотрим особенности налогообложения срочных сделок.

Под финансовыми инструментами срочных сделок (сделок с отсрочкой исполнения) понимаются соглашения участников срочных сделок (сторон сделки), определяющие их права и обязанности в отношении базисного актива, в том числе фьючерсные, опционные, форвардные контракты, а также соглашения участников срочных сделок, не предполагающие поставку базисного актива, но определяющие порядок взаиморасчетов сторон сделки в будущем в зависимости от изменения цены или иного количественного показателя базисного актива по сравнению с величиной указанного показателя, которая определена (либо порядок определения которой установлен) сторонами при заключении сделки.

**Базисным активом финансовых инструментов срочных сделок** является предмет срочной сделки (в том числе иностранная валюта, ценные бумаги и иное имущество и имущественные права, процентные ставки, кредитные ресурсы, индексы цен или процентных ставок, другие финансовые инструменты срочных сделок). **Участники срочных сделок** — организации, совершающие операции с финансовыми инструментами срочных сделок.

**Исполнением прав и обязанностей по операции с финансовыми инструментами срочных сделок** является исполнение финансового инструмента срочных сделок либо путем поставки базисного актива, либо путем произведения окончательного взаиморасчета по финансовому инструменту срочных сделок, либо путем совершения участником срочной сделки операции, противоположной ранее совершенной операции с финансовым инструментом срочных сделок. Для операций с финансовыми инструментами срочных сделок, направленных на покупку базисного актива, действием противоположной направленности признается операция, направленная на продажу базисного актива, а для операции, направленной на продажу базисного актива, — операция, направленная на покупку базисного актива.

Налогоплательщик вправе самостоятельно квалифицировать сделку, признавая ее операцией с финансовым инструментом срочных сделок либо сделкой на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения. Критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок должны быть определены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Датой окончания операции с финансовым инструментом срочных сделок является дата исполнения прав и обязанностей по операции с финансовым инструментом срочных сделок.

Для целей налогообложения прибыли финансовые инструменты срочных сделок подразделяются на финансовые инструменты срочных сделок, обращающиеся на организованном рынке, и финансовые инструменты срочных сделок, не обращающиеся на организованном рынке. При этом *финансовые инструменты срочных сделок признаются обращающимися на организованном рынке* при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) порядок их заключения, обращения и исполнения устанавливается организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с законодательством Российской Федерации или законодательством иностранных государств;
- 2) информация о ценах финансовых инструментов срочных сделок публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть предоставлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операции с финансовым инструментом срочной сделки.

**Вариационная маржа** — сумма денежных средств, рассчитываемая организатором торговли и уплачиваемая (получаемая) участниками срочных сделок в соответствии с установленными организаторами торговли правилами.

Для целей налогообложения прибыли под *операциями хеджирования* понимаются операции с финансовыми инструментами срочных сделок, совершаемые в целях компенсации возможных убытков, возникающих в результате неблаго-

приятного изменения цены или иного показателя объекта хеджирования. Под *объектами хеджирования* признаются активы и/или обязательства, а также потоки денежных средств, связанные с указанными активами и/или обязательствами или с ожидаемыми сделками.

Для подтверждения обоснованности отнесения операций с финансовыми инструментами срочных сделок к операциям хеджирования налогоплательщик представляет расчет, подтверждающий, что совершение данных операций приводит к снижению размера возможных убытков (недополучение прибыли) по сделкам с объектом хеджирования. При проведении налогоплательщиками — участниками срочных сделок операций в рамках форвардных контрактов, предполагающих поставку базисного актива иностранной организации в таможенном режиме экспорта, налоговая база определяется с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Для целей налогообложения прибыли отдельно считаются доходы и расходы налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке.

*Доходами налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок*, обращающимися на организованном рынке, полученными в налоговом (отчетном) периоде, признаются:

- 1) сумма вариационной маржи, причитающейся к получению налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;
- 2) иные суммы, причитающиеся к получению в течение отчетного (налогового) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, в том числе в порядке расчетов по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, предусматривающим поставку базисного актива.

*Расходами налогоплательщика по финансовым инструментам срочных сделок*, обращающимся на организованном рынке, понесенными в налоговом (отчетном) периоде, являются:

- 1) сумма вариационной маржи, подлежащая уплате налогоплательщиком в течение налогового (отчетного) периода;
- 2) иные суммы, подлежащие уплате в течение налогового (отчетного) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, а также стоимость базисного актива, передаваемого по сделкам, предусматривающим поставку базисного актива;
- 3) иные расходы, связанные с осуществлением операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке.

*Доходами налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок*, не обращающимися на организованном рынке, полученными в налоговом (отчетном) периоде, признаются:

- 1) суммы денежных средств, причитающиеся к получению в отчетном (налоговом) периоде одним из участников операции с финансовым инструментом срочной сделки при ее исполнении (окончании) либо исчисленные за отчетный период, рассчитываемые в зависимости от изменения цены или иного количественного показателя, характеризующего базисный актив, за период с да-



ты совершения операции с финансовым инструментом срочных сделок до даты окончания операции с финансовым инструментом срочных сделок либо за отчетный период;

- 2) иные суммы, причитающиеся к получению в течение налогового (отчетного) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, в том числе в порядке расчетов по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, предусматривающим поставку базисного актива.

*Расходами по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, понесенными в налоговом (отчетном) периоде, являются:*

- 1) суммы денежных средств, подлежащие уплате в отчетном (налоговом) периоде одним из участников операции с финансовым инструментом срочной сделки при ее исполнении (окончании) либо исчисленные за отчетный период, рассчитываемые в зависимости от изменения цены или иного количественного показателя, характеризующего базисный актив, за период с даты совершения операции с финансовым инструментом срочных сделок до даты окончания операции с финансовым инструментом срочных сделок либо за отчетный период;
- 2) иные суммы, подлежащие уплате в течение налогового (отчетного) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, а также стоимость базисного актива, передаваемого по сделкам, предусматривающим поставку базисного актива;
- 3) иные расходы, связанные с осуществлением операций с финансовыми инструментами срочных сделок.

Налоговая база по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, и налоговая база по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, также исчисляются отдельно.

*Налоговая база по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, определяется как разница между суммами доходов по указанным сделкам со всеми базисными активами, причитающимися к получению за отчетный (налоговый) период, и суммами расходов по указанным сделкам со всеми базисными активами за отчетный (налоговый) период. Отрицательная разница соответственно признается убытком от таких операций. Убыток по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, уменьшает налоговую базу, определяемую в соответствии с положениями, изложенными в п. 3 данной главы.*

*Налоговая база по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, определяется как разница между доходами по указанным операциям со всеми базисными активами и расходами по указанным операциям со всеми базисными активами за отчетный (налоговый) период. Отрицательная разница соответственно признается убытками от таких операций.*



Убыток по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, *не уменьшает* налоговую базу в соответствии с положениями, изложенными в п. 4.3 (за исключением случаев хеджирования). Убытки по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы, образующейся по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, в последующие налоговые периоды (за исключением случаев хеджирования). При условии оформления операций хеджирования с учетом требований НК РФ доходы по таким операциям с финансовыми инструментами срочных сделок увеличивают, а расходы уменьшают налоговую базу по другим операциям с объектом хеджирования.

НК РФ предусматривает особенности оценки для целей налогообложения операций с финансовыми инструментами срочных сделок. В отношении финансовых инструментов срочных сделок, обращающихся на организованном рынке, фактическая цена сделки для целей налогообложения признается рыночной, если фактическая цена сделки находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с указанным инструментом, зарегистрированным организатором торговли в дату заключения сделки. Если по одному и тому же финансовому инструменту срочных сделок сделки совершались через двух и более организаторов торговли, то участник срочных сделок вправе самостоятельно выбрать организатора торговли, зарегистрированный которым интервал цен будет использоваться для признания фактической цены сделки рыночной ценой в целях налогообложения.

В отношении *финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке*, для целей налогообложения фактическая цена сделки признается рыночной ценой, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- 1) цена соответствующей сделки находится в интервале цен по аналогичному (однородному) финансовому инструменту срочных сделок, зарегистрированному организатором торговли на торгах в дату заключения такой сделки или на ближайших торгах, состоявшихся до указанной даты;
- 2) цена соответствующей сделки находится в пределах 20% в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичного (однородного) финансового инструмента срочной сделки, рассчитанной организатором торговли в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов в дату заключения такой сделки или по итогам ближайших торгов, состоявшихся до указанной даты.

В случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (однородным) финансовым инструментам срочных сделок фактическая цена сделки признается для целей налогообложения рыночной ценой, если фактическая цена сделки отличается не более чем на 20% от расчетной цены этого финансового инструмента срочных сделок, которая, в свою очередь, может быть определена на дату заключения срочной сделки с учетом конкретных условий заключенной срочной сделки, особенностей обращения и цены базисного актива, уровня процентных ставок на денежные средства в соответствующей валюте и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета.

## 4.6. Особенности налогообложения иностранных организаций

Имеются особенности исчисления налога иностранными организациями:

- осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, в случае если такая деятельность создает постоянное представительство иностранной организации;
- иностранными организациями, не связанными с деятельностью через постоянное представительство в Российской Федерации, но получающими доход из источников в Российской Федерации.

Под *постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации* для целей налогообложения прибыли понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную с:

- использованием недр и/или использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной п. 4 ст. 306 НК РФ.

Постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение. Постоянное представительство прекращает существование с момента прекращения предпринимательской деятельности через отделение иностранной организации. Факт осуществления иностранной организацией на территории РФ деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства. К подготовительной и вспомогательной деятельности, в частности, относятся:

- 1) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и/или поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;
- 2) содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и/или поставки до начала такой поставки;
- 3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;
- 4) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и/или распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;

5) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Следующие факты сами по себе не могут рассматриваться для иностранной организации как приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации:

- владение иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории Российской Федерации при отсутствии признаков постоянного представительства;
- заключение иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон (участников), осуществляемую полностью или частично на территории Российской Федерации;
- предоставление иностранной организацией персонала для работы на территории Российской Федерации в другой организации при отсутствии признаков постоянного представительства, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен;
- осуществление иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов, при отсутствии признаков постоянного представительства;
- если лицо, осуществляющее деятельность на территории РФ, является взаимозависимым с иностранной организацией, при отсутствии признаков зависимого агента.

Иностранная организация также не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

*Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, состоят в следующем. Объектами налогообложения признаются:*

- доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов;
- доходы иностранной организации от владения, пользования и/или распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;
- другие доходы от источников в Российской Федерации, относящиеся к постоянному представительству.

Налоговая база определяется как денежное выражение объекта налогообложения. В случае если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и/или вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

При наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению. Если иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, такая организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности, через отделение на территории Российской Федерации, в целом по группе таких отделений при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. При этом иностранная организация самостоятельно определяет, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог по ставкам и в порядке, изложенном в п. 4.4 учебника.

*Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации.* Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации; относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов:

- 1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру (участнику) российских организаций;
- 2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;
- 3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе:
  - ♦ доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов;
  - ♦ доходы по иным долговым обязательствам российских организаций, не указанным в абзаце втором настоящего подпункта;
- 4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;

- 5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);
- 6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;
- 7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и/или транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках;
- 8) доходы от международных перевозок;
- 9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и/или исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;
- 10) иные аналогичные доходы.

Перечисленные доходы являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой получены такие доходы, в частности в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации. Налоговая база по доходам иностранной организации и сумма налога, удерживаемого с таких доходов, исчисляются в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы. При этом расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу (кросс-курсу) Центрального банка Российской Федерации на дату осуществления таких расходов.

Имеются особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом.

При исчислении и уплате налога на прибыль действуют положения об *устранении двойного налогообложения*.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, учитываются при определении ее налоговой базы в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами. При определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами РФ, вычитаются в порядке и размерах, установленных гл. 25 НК РФ.

Суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации. Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации: для налогов, уплаченных самой организацией, — заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с за-

конодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, — подтверждения налогового агента. Указанное подтверждение действует в течение налогового периода, в котором оно представлено налоговому агенту.

При применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения.

При представлении иностранной организацией, имеющей право на получение дохода, указанного подтверждения налоговому агенту, выплачивающему доход, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

Возврат ранее удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам, в отношении которых международными договорами Российской Федерации, регулирующими вопросы налогообложения, предусмотрен особый режим налогообложения, осуществляется при условии предоставления соответствующих документов. Возврат ранее удержанного (и уплаченного) налога осуществляется налоговым органом по месту постановки на учет налогового агента в той валюте, в которой этот налог был удержан и перечислен в бюджет налоговым агентом, в месячный срок со дня подачи заявления и других документов.

## 4.7. Налоговый учет в системе налогообложения

Одной из самых серьезных новаций гл. 25 Налогового кодекса РФ стало введение с 1 января 2002 г. самостоятельной системы учета данных о финансово-хозяйственной деятельности организации для целей исчисления налога на прибыль. До принятия гл. 25 НК РФ все исходные данные для налогообложения (в том числе и для налогообложения налогом на прибыль) юридические лица определяли на основе первичных документов исходя из данных бухгалтерского учета. Впоследствии полученные результаты корректировались для целей налогообложения в соответствии с действующей нормативно-правовой базой, и предприятия получали итоговые показатели для целей налогообложения. С 1 января 2002 г. ст. 313 НК РФ установлено, что налоговая база по налогу на прибыль исчисляется по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Традиционно в мировой практике выделяются две модели соотношения систем бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения. В так называемой *континентальной модели* системы бухгалтерского и налогового учета сближены и либо совпадают полностью, либо предусматривают корректировку для целей налогообложения в соответствии с национальным налоговым законодательством. При второй модели учета, так называемой *англосаксонской*, налоговый и бухгалтерский учет не имеют столь жесткой связи, существуют параллельно и пресе-



дуют различные цели. Бухгалтерский учет при этой модели обеспечивает формирование необходимой информации об имущественном положении организации и состоянии использования ресурсов, а налоговый учет формирует информацию о правильности исчисления и своевременности уплаты налога в бюджет.

В Российской Федерации до принятия гл. 25 НК РФ термин *налоговый учет* не был законодательно закреплён, но учет для целей налогообложения осуществлялся из-за существенных различий между требованиями нормативных документов в сфере регулирования бухгалтерского учета и положениями налогового законодательства.

До 01.01.2002 г. порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль в РФ можно представить в виде рис. 4.7.1.

Согласно гл. 25 НК РФ, с 01.01.2002 г. формирование и группировка информации для расчета налога на прибыль производится обособленно от данных бухгалтерского учета. Если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, предусмотренный главой «Налог на прибыль организаций» НК РФ, отличается от порядка их группировки и отражения в бухгалтерском учете, то налогоплательщику следует самостоятельно организовать систему налогового учета (рис. 4.7.2).

Обязанность исчисления налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных налогового учета не означает, что данные бухгалтерского учета не могут использоваться для расчета прибыли для целей налогообложения. Такая возможность предусмотрена, если порядок бухгалтерского и налогового учета совпадают (рис. 4.7.3).

Таким образом, *налоговый учет* представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным НК РФ.

Самостоятельная система налогового учета существенно усложнила работу бухгалтерий предприятий, породила ряд трудноразрешимых проблем в оценке затрат. В настоящее время предпринимаются определенные попытки по «сближению» и упрощению налогового и бухгалтерского учета, в частности в этих целях введены уже упоминавшиеся ПБУ 18/02. Данное положение позволяет отражать в бухгалтерском учете и отчетности различия *налога на бухгалтерскую прибыль (убыток)*, признанного в бухгалтерском учете, от *налога на налогооблага-*

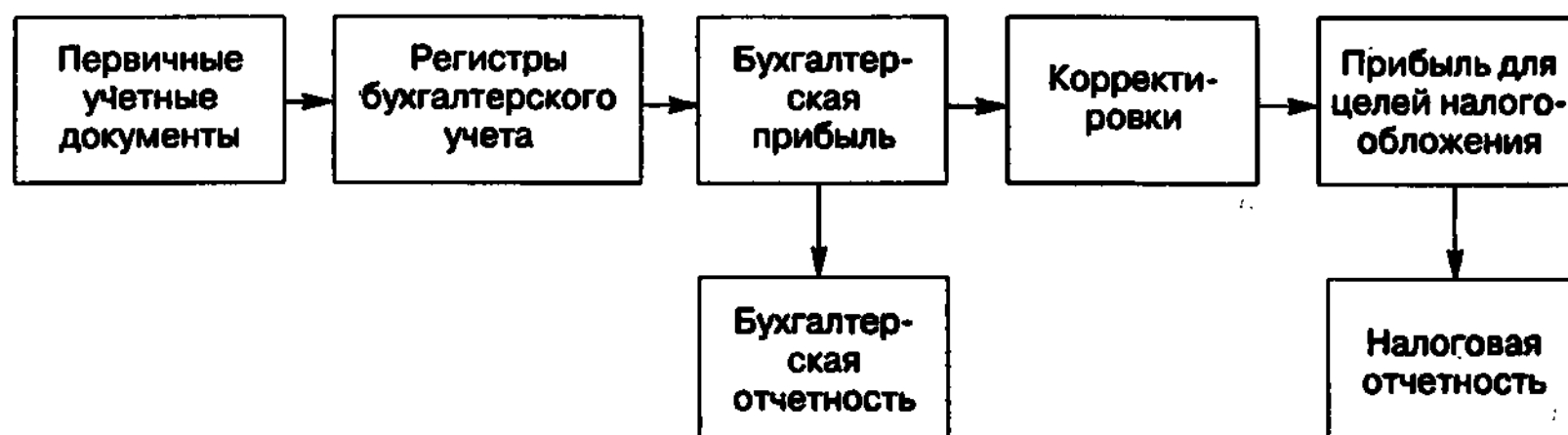


Рис. 4.7.1. Формирование налоговой базы до 01.01.2002 г.



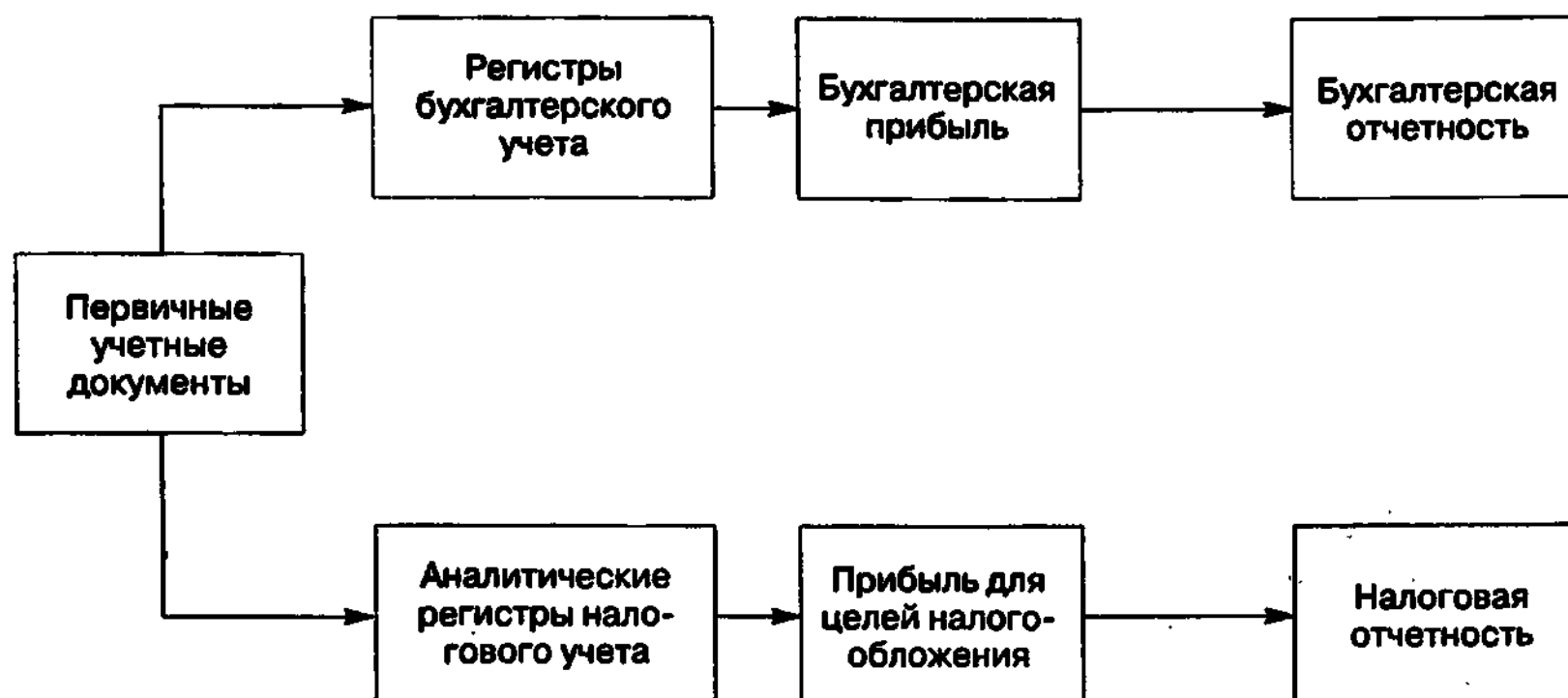


Рис. 4.7.2. Формирование налоговой базы с применением системы налогового учета

ему *прибыль*, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль, а также дает информацию о суммах, способных повлиять на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов. Эта информация дает возможность более реально оценить финансовое состояние предприятия в текущем и будущих периодах. В этих целях вводятся понятия *постоянных* и *отложенных* налоговых активов, *постоянных* и *временных* разниц (более подробно см. ПБУ 18/02).

Система налогового учета организуется налогоплательщиком исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом руководителя организации.

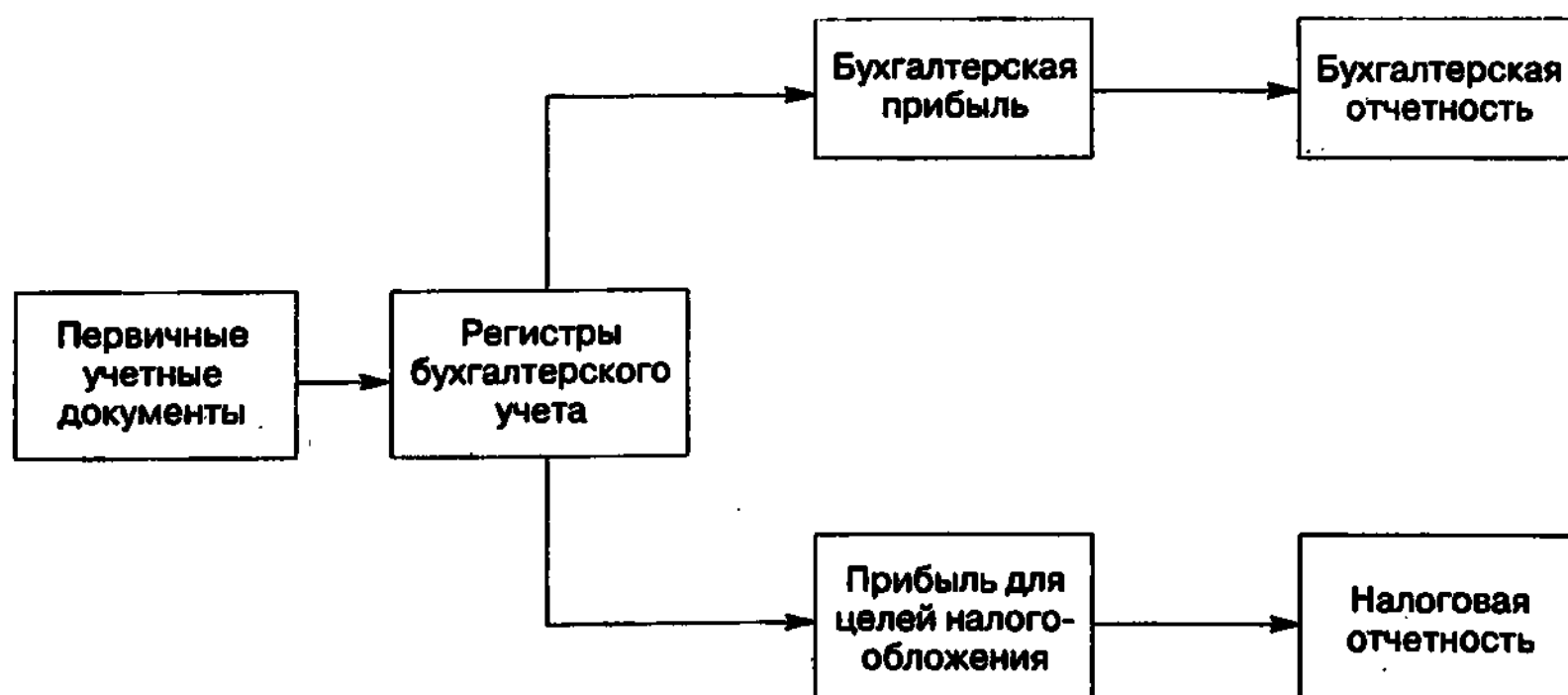


Рис. 4.7.3. Формирование налоговой базы без применения системы налогового учета

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и объектов для целей налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства или применяемых методов учета. При этом решения о любых изменениях должны отражаться в учетной политике для целей налогообложения и применяться с начала нового налогового периода. В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом. Подтверждением данных налогового учета являются: 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); 2) аналитические регистры налогового учета; 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты: наименование регистра; период (дату) составления; измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении; наименование хозяйственных операций; подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Регистры налогового учета объединены в 4 основных блока:

**1. Регистры промежуточных расчетов.** Они предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ. Под промежуточными показателями понимаются показатели, значения которых не отражены отдельной строкой в налоговой декларации по налогу на прибыль, но участвующие в формировании отчетных данных в составе обобщающего показателя или через специальные расчеты. Показатели регистров данной группы должны в полном объеме отразить все этапы проведения промежуточных расчетов и величину всех показателей, участвующих в расчете.

К регистрам этого блока относятся:

- 1.1. Регистр-расчет Формирование стоимости объекта.
- 1.2. Регистр-расчет Учет амортизации нематериальных активов (НМА).
- 1.3. Регистр-расчет стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО).
- 1.4. Регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО).
- 1.5. Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде.
- 1.6. Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
- 1.7. Регистр-расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода.

- 1.8. Регистр учета кредиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
  - 1.9. Регистр учета договоров на добровольное страхование работников.
  - 1.10. Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников.
  - 1.11. Регистр-расчет расходов по добровольному страхованию работников текущего периода.
  - 1.12. Регистр-расчет расходов на ремонт текущего отчетного периода.
  - 1.13. Регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущих периодах.
  - 1.14. Регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам.
  - 1.15. Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт.
  - 1.16. Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт.
- 2. Регистры учета состояния единицы налогового учета.** Регистры этого блока являются источником систематизированной информации о состоянии показателей объекта учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода. Ведение регистра должно осуществляться таким образом, чтобы обеспечить отражение информации о состоянии объектов налогового учета во времени. Содержащаяся в регистрах информация о величине показателей используется для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе того или иного элемента затрат в текущем отчетном периоде. К регистрам этого блока относятся:
- 2.1. Регистр информации об объекте основных средств.
  - 2.2. Регистр информации об объекте нематериальных активов.
  - 2.3. Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).
  - 2.4. Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).
  - 2.5. Регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.
  - 2.6. Регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости.
  - 2.7. Регистр учета расходов будущих периодов.
  - 2.8. Регистр аналитического учета операций по движению дебиторской задолженности.
  - 2.9. Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности.
  - 2.10. Регистр учета расчетов с бюджетом.
  - 2.11. Регистр движения резерва по сомнительным долгам.
  - 2.12. Регистр учета расходов на гарантийный ремонт.
  - 2.13. Регистр учета расходов по штрафным санкциям.
- 3. Регистры учета хозяйственных операций.** К данному блоку относятся регистры, являющиеся источником информации о проводимых организацией

хозяйственных операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах. Данные регистры должны позволить осуществлять учет всех основных операций, связанных с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав (имущество, деньги, работы, услуги, права) по сделкам с третьими лицами. При наличии у организации операций по признанию задолженности и иных установленных НК РФ объектов налогообложения перечень может быть дополнен.

К регистрам этого блока относятся:

- 3.1. Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.
- 3.2. Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.
- 3.3. Регистр учета поступлений денежных средств.
- 3.4. Регистр учета расхода денежных средств.
- 3.5. Регистр учета сумм начисленных штрафных санкций.
- 3.6. Регистр учета расходов на оплату труда.
- 3.7. Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов.

4. **Регистры формирования отчетных данных.** Ведение регистров этого блока должно быть организовано таким образом, чтобы обеспечить информацию о порядке получения значений строк декларации по налогу на прибыль. Обобщающим признаком для всех вышеперечисленных регистров является формирование в них конечных данных налоговой отчетности, а также иной информации, переносимой в регистры учета состояния единицы налогового учета или регистры промежуточных расчетов.

К регистрам этого блока относятся:

- 4.1. Регистр-расчет амортизации основных средств.
- 4.2. Регистр-расчет стоимости товаров, списанных (реализованных) в отчетном периоде.
- 4.3. Регистр учета прочих расходов текущего периода.
- 4.4. Регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества.
- 4.5. Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества.
- 4.6. Регистр-расчет учета остатка транспортных расходов.
- 4.7. Регистр учета внереализационных расходов.
- 4.8. Регистр-расчет финансового результата от реализации прав, которые были приобретены ранее в рамках операции по оказанию финансовых услуг (п. 3 ст. 279 НК РФ).
- 4.9. Регистр-расчет финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав, кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав).
- 4.10. Регистр учета доходов текущего периода.
- 4.11. Регистр учета убытков обслуживающих производств.
- 4.12. Регистр-расчет финансового результата от деятельности обслуживающих производств.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную НК РФ.

Формирование данных в регистрах налогового учета должно обеспечить непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет). При этом аналитический учет данных должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы раскрывался порядок формирования налоговой базы. Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и/или любых машинных носителях. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления. Расчет налоговой базы за соответствующий отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком в соответствии с нормами НК РФ исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

Таким образом, налог на прибыль является наиболее «рискованным» налогом для финансового менеджмента предприятий и организаций, а его администрирование вызывает определенные трудности и у налоговых инспекций. По крайней мере на многочисленных семинарах, посвященных проблемам налогообложения, несмотря на то что гл. 25 НК РФ действует уже достаточное время, у плательщиков налога на прибыль возникает масса вопросов. Это связано, в частности, с трактовкой термина «экономически оправданные расходы», его излишне жесткой регламентацией; почти всегда возможно двойственное толкование правильности налоговых вычетов у проверяющих. Особо много нареканий вызывает существенное усложнение работы бухгалтерских служб, «ведущих» этот налог, в связи с введением «двойного» учета в соответствии с правилами бухгалтерского учета и правилами налогового учета, установленными гл. 25 НК РФ.

В настоящее время обобщено много предложений по совершенствованию налогообложения прибыли как со стороны бизнес-сообщества, так и со стороны ФНС. Наиболее значимые из готовящихся изменений приведены в главе 21 учебника.

### **Контрольные вопросы**

1. Каков порядок исчисления налога на прибыль?
2. Назовите ставки налога на прибыль.
3. Перечислите данные, необходимые для расчета налоговой базы по налогу на прибыль.
4. В какие сроки и каким образом происходит уплата налога на прибыль?

5. Как исчисляются и уплачиваются авансовые платежи по налогу на прибыль?
6. Перечислите организации, относимые к финансовым посредникам.
7. В чем состоит специфика доходов банков, учитываемых при исчислении налога на прибыль?
8. Какие резервы банков учитываются при исчислении налога на прибыль?
9. Перечислите особенности формирования доходов и расходов страховых организаций, учитываемых при исчислении налога на прибыль.
10. Каковы особенности налогообложения различных операций с ценными бумагами?
11. Что понимается под постоянным представительством иностранной организации в РФ для целей налогообложения прибыли?
12. Какая деятельность иностранной организации на территории РФ рассматривается как имеющая подготовительный и вспомогательный характер?
13. Какие доходы являются объектом налогообложения налогом на прибыль иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянное представительство?
14. Каковы особенности исчисления и уплаты налога с доходов, получаемых иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом?
15. Что представляет собой налоговый учет и каковы цели его ведения?
16. Каким принципам должна соответствовать система налогового учета на предприятии?
17. Перечислите основные показатели, необходимые для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

#### Список литературы к главе 4

1. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник / О. В. Врублевская и др.; Под ред. О. В. Врублевской, М. В. Романовского. — 3-е изд., испр. и перераб. — М.: Юрайт, 2003.
2. Глухов В. В., Дольдэ И. В. Налоги: Теория и практика: Учебное пособие. — СПб.: Спец. лит., 1996.
3. Закон РФ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Макконелл К. Р., Брю С. А. Экономика: принципы, проблемы, политика. — М.: Республика, 1992 г.
5. Налоги и налогообложение (серия «Завтра экзамен»). — СПб.: Питер, 2005.
6. Налоги и налогообложение. Схемы и таблицы: Учебное пособие. 2-е изд. — СПб.: Питер, 2004.
7. Налоговый кодекс РФ. Части I и II.
8. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
9. Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Доходы организации” ПБУ 9/99».

10. Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99».
11. Приказ Министерства финансов РФ от 09.12.1998 г. № 60н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” ПБУ 1/98.
12. Приказ Министерства финансов РФ от 19.11.2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль” ПБУ 18/02».



# Глава 5

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИМУЩЕСТВА ПРЕДПРИЯТИЙ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- перечислить имущественные налоги и дать их характеристику;
- объяснить порядок расчета налога на имущество организаций;
- рассказать о перспективах имущественного налогообложения в РФ;
- назвать объект обложения и объяснить порядок исчисления и уплаты транспортного налога.

### 5.1. Налог на имущество организаций

Имущественные налоги играют существенную роль в современных налоговых системах большинства стран. Их преимущество заключается в стабильности налогооблагаемой базы в течение налогового периода, отсутствии зависимости суммы налога от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, что обуславливает их фискальную значимость.

В налоговую систему РФ налог на имущество предприятий был введен в 1992 г. с целью стимулирования производительного использования имущества предприятий, сокращения излишних запасов сырья и материалов и охарактеризован многими учеными как трансформированная форма платы за фонды и сверхнормативные запасы собственных оборотных средств.<sup>1</sup> Однако практика применения налога на имущество в РФ выявила его серьезные недостатки, к которым следует отнести: низкий уровень поступлений в бюджет; отсутствие стимулов для эффективного использования имущества предприятий; перегруженность налоговыми льготами, установленными на федеральном уровне. Так, удельный вес поимущественных налогов в структуре налоговых поступлений в бюджетную систему РФ в 2003 г. составил 3,9%.

Важным этапом в развитии имущественного налогообложения в РФ стало введение с 1 января 2004 г. гл. 30 НК РФ «Налог на имущество организаций». Этот налог является региональным, вводится законами субъектов РФ и, согласно ст. 56 Бюджетного кодекса РФ, подлежит зачислению в бюджеты субъектов РФ по нормативу 100%. В 2004 г. доля налога на имущество организаций в доходах бюджета Санкт-Петербурга составила 6,5%, в 2005 г. этот показатель запланирован на уровне 6,1%.

---

<sup>1</sup> Плата за фонды была установлена в 1965 г. и упразднена в связи с переходом к рыночным отношениям.

Налогообложение имущества организаций в РФ осуществляется по принципу резидентства. *Плательщиками* этого налога являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе, а также в исключительной экономической зоне РФ.

В отличие от ранее действующего налога на имущество предприятий с 2004 г. в качестве объекта налогообложения предусмотрены только основные средства, учитываемые по правилам бухгалтерского учета (табл. 5.1.1). Исключение из состава объекта налогообложения нематериальных активов, запасов и затрат стало серьезным фактором финансовой поддержки предприятий, особенно имеющих длительный технологический цикл или большие нормативные запасы.

Таблица 5.1.1

**Объект налогообложения налога на имущество организаций**

| Налогоплательщик                                                                                | Объект налогообложения                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Российская организация                                                                          | Движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета |
| Иностранная организация, осуществляющая деятельность в РФ через постоянное представительство    | Движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств (иностранная организация ведет учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в РФ порядком ведения бухгалтерского учета)                                                                                                     |
| Иностранная организация, не осуществляющая деятельность в РФ через постоянное представительство | Находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности                                                                                                                                                                                           |

Не являются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, в том числе гражданской, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

**Налоговой базой** налога на имущество является среднегодовая стоимость облагаемого имущества. При определении налоговой базы имущество учитывается по его *остаточной стоимости*, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

*Среднегодовая (средняя) стоимость имущества* за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, является *инвентаризационная стоимость* таких объектов по данным органов технической инвентаризации.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества:

- подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);
- каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации;
- обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;
- облагаемого по разным налоговым ставкам.

Льготы по налогу на имущество, установленные на федеральном уровне, можно разделить на две группы. К *первой группе* относятся льготы, связанные с полным освобождением от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков. Так, от налогообложения освобождаются:

- 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- 2) религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- 3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;
- 4) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- 5) учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- 6) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, — в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;
- 7) протезно-ортопедические предприятия;
- 8) коллегии адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;
- 9) государственные научные центры.

*Вторая группа* льгот связана с освобождением от налога отдельных видов имущества, а именно:

- 1) объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке;
- 2) ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;
- 3) ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;
- 4) железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергоснабжения, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов;
- 5) космических объектов.

Следует отметить, что ряд льгот, предусмотренных гл. 30 НК РФ, имеет срочный характер. Так, до 1.01.2006 г. освобождаются от налогообложения в отношении имущества, используемого в целях научной (научно-исследовательской) деятельности, научные организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств.

Кроме того, до 1.01.2006 г. не облагаются налогом следующие объекты:

- 1) жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов РФ и/или местных бюджетов;
- 2) социально-культурной сферы, используемые для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения.

В соответствии с гл. 30 НК РФ при установлении налога на имущество на территории соответствующего субъекта РФ законом субъекта могут предусматриваться

дополнительные налоговые льготы. Так, в частности, Законом Санкт-Петербурга «О налоге на имущество организаций» установлена льгота для государственных учреждений, которые созданы органами государственной власти Санкт-Петербурга и деятельность которых осуществляется за счет средств бюджета Санкт-Петербурга на основе сметы доходов и расходов.

Предельный размер налоговой ставки на имущество организаций установлен на федеральном уровне и не может превышать 2,2% (до 2004 г. ставка налога составляла 2%). Конкретные ставки налога устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в пределах максимальной налоговой ставки, предусмотренной в Налоговом кодексе РФ. При этом допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества. Так, например, Законом Санкт-Петербурга для организаций, осуществивших начиная с 1 января 2005 г. на территории Санкт-Петербурга на протяжении любого календарного года вложения в основные средства для производственных целей на сумму не менее 150 млн руб., установлена пониженная ставка налога на имущество в размере 1,1%. Право на применение этой ставки предоставляется налогоплательщику на три налоговых периода.

Налоговым периодом по налогу на имущество определен календарный год, а отчетными — первый квартал, полугодие, девять месяцев. При этом законодательный (представительный) орган субъекта РФ вправе не устанавливать отчетные периоды по налогу. Налог исчисляется нарастающим итогом, вносится в бюджет ежеквартально, по окончании налогового периода проводится его перерасчет. Так, по итогам каждого отчетного периода определяется сумма авансового платежа по налогу по следующей формуле:

$$A = (СИ_{отч} \times C) / 4,$$

где  $A$  — сумма авансового платежа;  $СИ_{отч}$  — среднегодовая стоимость имущества за отчетный период;  $C$  — ставка налога на имущество организаций, %.

При этом расчет среднегодовой стоимости имущества за отчетный период производится по следующим формулам:

$$СИ_{за I кв} = (ОСИ_{01.01} + ОСИ_{01.02} + ОСИ_{01.03} + ОСИ_{01.04}) / 4;$$

$$СИ_{за I полугод} = (ОСИ_{01.01} + ОСИ_{01.02} + \dots + ОСИ_{01.06} + ОСИ_{01.07}) / 7;$$

$$СИ_{за 9 мес} = (ОСИ_{01.01} + ОСИ_{01.02} + \dots + ОСИ_{01.09} + ОСИ_{01.10}) / 10,$$

где  $СИ_{I кв}$  — среднегодовая стоимость имущества за первый квартал;  $СИ_{I полугод}$  — среднегодовая стоимость имущества за первое полугодие;  $СИ_{9 мес}$  — среднегодовая стоимость имущества за девять месяцев;  $ОСИ_{01.01}$  — остаточная стоимость имущества на соответствующую дату.

По итогам налогового периода определяется сумма налога по следующей формуле:

$$H_{за год} = СИ_{за год} \times C,$$

где  $СИ_{за год}$  — среднегодовая стоимость имущества за налоговый период:

$$СИ_{за год} = (ОСИ_{01.01} + ОСИ_{01.02} + \dots + ОСИ_{01.12} + ОСИ_{01.01 с.л. года}) / 13,$$

где  $C$  — ставка налога на имущество организаций, %.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, определяется по следующей формуле:

$$H_{\text{бюджет}} = H_{\text{за год}} - A,$$

где  $H_{\text{за год}}$  — сумма налога за налоговый период;  $A$  — сумма авансовых платежей по налогу, исчисленных и уплаченных в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянные представительства в РФ, исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество представляются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода, а налоговые декларации по итогам налогового периода — не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Сроки уплаты налога и авансовых платежей устанавливаются законами субъектов РФ. Так, например, в Санкт-Петербурге они совпадают со сроками представления налоговой отчетности по налогу на имущество.

Таким образом, гл. 30 Налогового кодекса расширены реальные полномочия субъектов Российской Федерации по использованию налога на имущество организаций в качестве инструмента для проведения экономической политики, поскольку последние вправе самостоятельно устанавливать налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков, а также дифференцированные налоговые ставки для отдельных категорий основных средств. Кроме того, уплата налога производится в бюджеты тех территорий, где физически находится имущество организации.

## 5.2. Транспортный налог

Законом РФ от 24.07.2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть II Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ» была принята очередная гл. 28 «Транспортный налог». Установление транспортного налога представляет собой практическое воплощение одного из направлений реформирования имущественных налогов, действующих на территории РФ. До 1 января 2003 г. транспортные средства включались в объект налогообложения двух видов имущественных налогов с ежегодными сроками уплаты: налога с владельцев транспортных средств и налогов на имущество физических лиц. Разумеется, это не означало присутствия дублирующего момента в объектах налогообложения, так как в основу «устройства» указанных налогов были положены видовые различия между транспортными средствами, подлежащими налогообложению.

Налогом с владельцев транспортных средств облагались различные наземные самоходные машины и механизмы на пневматическом ходу, а в объект налогообложения имущества физических лиц включались водно-воздушные транспорт-

ные средства. С 1 января 2003 г. оба вида транспортных средств охватываются *транспортным налогом*, в связи с чем налог с владельцев транспортных средств с 01.01.2003 г. исключен из состава налоговой системы РФ, а облагаемое имущество физических лиц ограничивается в настоящее время объектами недвижимости. Налог с владельцев транспортных средств имел строго целевое назначение и зачислялся в территориальные дорожные фонды. В связи с его отменой одним из источников формирования доходов территориальных дорожных фондов стал транспортный налог. Однако с 01.01.2005 г. Закон РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» признан утратившим силу. Поэтому средства от поступления транспортного налога используются в настоящее время по общему назначению.

Транспортный налог в соответствии с НК РФ относится к региональным налогам. Он вводится в действие законами субъектов РФ и подлежит обязательной уплате на территориях тех субъектов РФ, где приняты соответствующие законы. Общие основы построения указанного налога регламентируются гл. 28 НК РФ, которой устанавливаются круг налогоплательщиков, объекты налогообложения, налоговый период, налоговые ставки, порядок исчисления налоговой базы и уплаты налога, а также объем налоговых полномочий законодательных органов субъектов РФ при введении налога на их территориях. Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в установленном порядке зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения. В число плательщиков включаются как физические, так и юридические лица. При этом лица, получившие транспортные средства на праве владения и распоряжения ими по доверенности от физических лиц, на которых они были зарегистрированы до момента официального опубликования вышеназванного закона, также признаются налогоплательщиками. Об этом должен быть уведомлен налоговый орган по месту жительства физических лиц, передавших транспортные средства на основании доверенности.

В состав **объекта налогообложения** включаются следующие виды зарегистрированных транспортных средств: автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, другие самоходные машины и механизмы на пневматическом ходу; самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) и другие водные и воздушные транспортные средства. Вместе с тем отдельные виды транспортных средств в связи с их незначительной мощностью или особым характером эксплуатационного назначения не признаются объектами налогообложения. В их число включаются:

- 1) весельные лодки, а также моторные лодки с мощностью двигателя не более 5 л. с.;
- 2) легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с., полученные через органы социальной защиты населения, и легковые автомобили, специально оборудованные для инвалидов;
- 3) промысловые морские и речные суда;
- 4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, являющиеся собственностью организаций, осуществляющих в основном пассажирские и/или грузовые перевозки;
- 5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, для перевозки птицы и др.), зарегистрированные на



сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые для производства сельскохозяйственной продукции;

- 6) транспортные средства, находящиеся в ведении федеральных органов исполнительной власти, где законодательно предусматривается военная или приравненная к ней служба;
- 7) транспортные средства, находящиеся в розыске при подтверждении их угона;
- 8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

Порядок определения налоговой базы транспортного налога установлен применительно к следующей группировке объектов налогообложения:

- 1) транспортные средства, имеющие двигатели;
- 2) водные несамоходные (буксируемые) транспортные средства, по которым устанавливается показатель валовой вместимости;
- 3) другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателя.

В зависимости от принадлежности транспортных средств к той или иной группе объектов налогообложения налоговая база по каждому из них исчисляется соответственно исходя из мощности двигателя в лошадиных силах (за исключением самолетов с реактивными двигателями, по этому виду транспортных средств налоговая база определяется в килограммах силы тяги), показателя валовой вместимости в регистровых тоннах и единицы транспортного средства, не имеющего двигателя.

Исчисление налоговой базы производится за налоговый период, которым признается календарный год. Налоговые ставки транспортного налога представляют собой фиксированную денежную сумму в расчете на соответствующую единицу измерения налоговой базы, т. е. на каждую лошадиную силу, килограмм силы тяги, регистровую тонну валовой вместимости, единицу транспортного средства. Размеры налоговых ставок установлены ст. 361 НК РФ. Однако законодательным органам субъектов РФ предоставлено право увеличивать или уменьшать их, но не более чем в 5 раз, а также дифференцировать по каждой категории транспортных средств. Налоговые ставки, предусмотренные ст. 361 НК РФ и Законом Санкт-Петербурга от 16.10.2002 г. № 487-53 «О транспортном налоге», приведены в приложении 1.

Исчисление налога, подлежащего уплате *физическими лицами*, производится налоговыми органами на основании сведений, получаемых от организаций, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств на территории России. Налогоплательщики, являющиеся *юридическими лицами*, исчисляют налог самостоятельно. Сумма налога на каждый налоговый период определяется с учетом периода регистрации транспортного средства конкретного налогоплательщика. Для этого в расчет налога вводится коэффициент, отражающий отношение числа полных месяцев пребывания транспортного средства в зарегистрированном состоянии к числу календарных месяцев в налоговом периоде. Месяц регистрации и месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц.

Сумма налога исчисляется по каждому облагаемому транспортному средству путем умножения налоговой базы на налоговую ставку и коэффициент пребывания данного транспортного объекта в зарегистрированном состоянии на его соб-

ственника в течение соответствующего налогового периода. Уплата производится по месту нахождения транспортных средств в сроки, предусмотренные законами субъектов РФ. При этом налогоплательщики — *юридические лица* обязаны предоставлять в установленный срок налоговому органу налоговую декларацию.

По Закону Санкт-Петербурга от 16.10.2002 г. № 487-53 (с учетом изменений и дополнений) все налогоплательщики обязаны в течение налогового периода производить авансовый платеж налога. Сумма авансового платежа для физических лиц определяется налоговым органом и сообщается им путем вручения уведомления с указанием срока уплаты до 1 сентября текущего года. Организации самостоятельно исчисляют сумму авансового платежа за отчетный период, которым признается полугодие; расчет авансового платежа организаций производится исходя из ставок налога и количества транспортных средств, зарегистрированных по состоянию на 1 июля налогового периода. Срок внесения авансового платежа в бюджет установлен тот же, что и для физических лиц, т. е. до 1 сентября текущего года с обязательным представлением налоговой декларации за отчетный период. По окончании налогового периода определяется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет с учетом внесенного авансового платежа. Представление годовой налоговой декларации и доплата налога осуществляются не позднее 1 сентября следующего года за истекшим налоговым периодом.

Органы законодательной власти субъектов РФ имеют право устанавливать плательщикам транспортного налога льготы и основания для их использования. Согласно Закону Санкт-Петербурга «О транспортном налоге», льготами обладают следующие категории физических лиц:

- 1) Герои СССР, Герои РФ, Герои Социалистического Труда, полные кавалеры орденов Славы и Трудовой Славы, ветераны Великой Отечественной войны, инвалиды I и II группы по общему заболеванию и другие лица, приравненные к указанным категориям. Льгота предоставляется на один легковой автомобиль с мощностью двигателя до 100 л. с. или на любой другой легковой автомобиль, со дня выпуска которого прошло более 15 лет;
- 2) пенсионеры, зарегистрированные по месту жительства в Санкт-Петербурге. Льгота предоставляется на один автомобиль отечественного производства выпуска до 1991 г. с мощностью двигателя не более 100 л. с. в виде уплаты налога в размере 70% от установленной ставки.

С принятием гл. 28 «Транспортный налог» НК РФ вопросы налогообложения транспортных средств обретают качественно новый уровень правового регулирования. Преобразования, произведенные в этой области, расширяют круг налогоплательщиков по столь важному имущественному объекту налогообложения и способствуют укреплению доходной базы региональных бюджетов.

Рассмотренные в данной главе налоги не играют существенной роли в формировании доходов бюджетов, однако их фискальный потенциал далеко не исчерпан, особенно это касается налога на имущество организаций. До настоящего времени налоговой базой по этому налогу является имущество, оцениваемое по правилам бухгалтерского учета в соответствии с российскими стандартами. В соответствии же с международными стандартами бухгалтерского учета и предпринимаемыми

изменениями в российской системе бухгалтерского учета имущество должно учитываться по рыночным ценам. Таким образом, налоговая база будет учитывать стоимостное изменение активов. Налоговая база может расширяться (а возможно, и сужаться) за счет фактора цены, формирующего глобальную прибыль предприятия. Более подробно перспективы налогообложения имущества предприятий изложены в главе 21 учебника.

### Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком налога на имущество организаций?
2. Назовите объект обложения налогом на имущество организаций.
3. Как рассчитывается среднегодовая стоимость имущества?
4. Перечислите основные льготы по налогу на имущество организаций.
5. Объясните порядок расчета налога на имущество.
6. Назовите круг плательщиков и виды транспортных средств, включаемых в объект обложения транспортным налогом.
7. Дайте характеристику применяемых налоговых ставок и налоговых льгот по транспортному налогу.
8. Изложите порядок исчисления и уплаты транспортного налога.

### Список литературы к главе 5

1. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Часть II (с изменениями и дополнениями).
2. Федеральный закон от 20.08.2004 г. № 108-ФЗ «О внесении изменений в ст. 359 и 361 части второй Налогового кодекса РФ».
3. Постановление Правительства РФ от 12.08.1994 г. № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации».
4. О внесении дополнения в Закон Санкт-Петербурга «О налоговых льготах»: Закон Санкт-Петербурга от 16.12.2004 г. № 620–88.
5. О налоговых льготах: Закон Санкт-Петербурга от 14.07.1995 г. № 81–11 (с изменениями и дополнениями).
6. Закон Санкт-Петербурга от 16.10.2002 г. № 487-53 «О транспортном налоге» (в ред. Закона Санкт-Петербурга от 11.11.2003 г. № 621–92).
7. О налоге на имущество организаций: Закон Санкт-Петербурга от 26.11.2003 г. № 684–96 (с изменениями и дополнениями).
8. Бюджетная система РФ: Учебник / Под ред. О. В. Врублевской, М. В. Романовского. 3-е изд., испр. и перераб. — М.: Юрайт-Издат, 2003.
9. Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Юристъ, 2004.

# **Глава 6**

## **ПЛАТЕЖИ ЗА ПРИРОДНЫЕ РЕСУРСЫ**

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- дать характеристику содержания и значения платежей за природные ресурсы;
- перечислить методы экономической оценки природных ресурсов, предлагаемые экономической наукой;
- определить порядок исчисления и внесения в бюджет водного налога, лесного дохода, земельного налога и платежей за пользование недрами, сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов;
- назвать перспективы совершенствования платежей за природные ресурсы.

### **6.1. Значение платежей за природные ресурсы**

Формирование государственной политики в области воспроизводства, использования и охраны природных ресурсов становится обязательным условием успешной реализации экономической реформы в стране. Территория России составляет около 1/8 части мировой суши. Мы занимаем третье место в мире после Австралии и Канады по землеобеспеченности и площади пашни на одного жителя. Однако состояние наших земельных ресурсов оценивается как неблагоприятное, значительная их часть нуждается в восстановлении плодородия. В России сосредоточено более 20% мировых запасов пресных и подземных вод, но современное состояние водных источников и систем централизованного водоснабжения в силу многих причин также не гарантирует требуемого качества питьевой воды.

Российская Федерация занимает одно из ведущих мест в мире по запасам минерального и топливно-энергетического сырья: разведанные запасы нефти, газа, угля достигают 13–36% общемировых; железных и никелевых руд — 30% мировых запасов. Воспроизводство же минерально-сырьевой базы год от года ухудшается. Леса России составляют 22% лесных ресурсов планеты. Лесные массивы занимают 69% территории страны. Ценные хвойные породы составляют 72% лесного фонда. Однако заготовка древесины в последние годы снижается, ежегодные заготовки значительно ниже выделяемых расчетных лесосек, много древесины теряется при лесопользовании. Большие потери лесных ресурсов обусловлены низкой технической оснащенностью службы охраны лесов. Постоянно уменьшаются объемы лесовосстановительных работ.

В современных условиях развитие и эффективное использование природно-сырьевой базы России становится главным фактором роста ее экономики. Поэтому платежи за пользование природными ресурсами в системе факторов реали-

зации природно-ресурсной политики государства являются особо значимыми. Платежи за природные ресурсы установлены с целью экономического регулирования природопользования, стимулирования рационального и комплексного использования различных видов природных ресурсов и охраны окружающей среды, формирования денежных средств для охраны и воспроизводства природных ресурсов в условиях рыночной экономики. Они призваны оказать стимулирующее влияние на повышение эффективности использования и охраны земель, лесов, водных объектов и недр, добычи и рационального использования минерально-сырьевых ресурсов и продуктов их переработки.

Отметим, что термин «платежи за природные ресурсы» не совсем точно отражает экономическое содержание этих платежей, так как в соответствии с действующим законодательством это более общее понятие, включающее как налоговые платежи и сборы, так и неналоговые доходы бюджета. К первым в редакции Налогового кодекса относятся: налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ); водный налог; сбор за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов; земельный налог.

Часть платежей за природные ресурсы, как мы указали выше, относится к неналоговым доходам бюджета: платежи за негативное воздействие на окружающую среду; платежи за пользование лесными ресурсами.

Перечисленные налоги и сборы регламентируются НК РФ в отличие от ряда других платежей за природные ресурсы, регулируемых законодательными актами, направленными на регламентацию природных ресурсов. Поэтому в настоящей главе излагается порядок взимания как налоговых, так и неналоговых поступлений со ссылками на соответствующее законодательство.

В соответствии с концепцией государственной экологической политики, изложенной в Законе РФ «Об охране окружающей природной среды» от 10.01.2002 г. № 7-ФЗ плата за природные ресурсы (землю, недра, воду, лес и иную растительность, животный мир, рекреационные и другие природные ресурсы) должна взиматься за:

- право пользования и использования природных ресурсов в пределах установленных лимитов;
- сверхлимитное и нерациональное использование природных ресурсов;
- воспроизводство и охрану природных ресурсов.

Иными словами, природные ресурсы подлежат вовлечению в хозяйственный оборот на платной основе. По мнению некоторых российских экономистов, доходная часть государственного бюджета должна формироваться преимущественно или почти полностью за счет платежей за природные ресурсы. В условиях спада производства и недостаточности бюджетных средств в такой богатой ресурсами стране, как Россия, именно платежи за природопользование должны выполнять фискальную функцию налоговой системы. За период с 1994 г., когда ресурсные платежи были окончательно сформированы, их поступление в консолидированный бюджет на 2003 г. возросло более чем в 60 раз. В 2003 г. доля этих платежей составила около 13% налоговых доходов бюджета.

В экономической науке исследовались различные методы экономической оценки природных ресурсов и установления размеров платы за их использование. Наи-

более удачная группировка этих методов, на наш взгляд, представлена в учебном пособии под ред. Ю. Б. Осипова и Е. М. Львовой:

1. **Затратный метод.** Оценка природных ресурсов определяется по величине расходов на их добычу, освоение или использование.
2. **Результативный метод.** Экономическую оценку (стоимость) имеют лишь те природные ресурсы, которые приносят доход. Стоимость ресурсов определяется денежным выражением первичной продукции, получаемой от их эксплуатации, либо разницей между полученным доходом и текущими затратами.
3. **Затратно-ресурсный метод.** При определении стоимости природных ресурсов соединяются затраты на их освоение и доход от использования.
4. **Рентный метод.** Лучшие ресурсы (использование которых дает относительно больший доход при одинаковых затратах) получают большую стоимость; затраты на освоение ресурсов ориентированы на некий средний уровень; учитывается факт ограниченности данных природных ресурсов. При рентном подходе обоснована необходимость разделения собственника ресурсов и их пользователя для возникновения рентных платежей.
5. **Воспроизводственный метод.** Использование каких-либо природных ресурсов должно подразумевать их восстановление. Стоимость природных ресурсов определяется как совокупность затрат, необходимых для их воспроизводства (или как компенсация потерь) за определенный период.
6. **Монопольно-ведомственный метод.** Размер платежей за пользование природными ресурсами должен соответствовать потребностям финансового обеспечения специализированных федеральных служб (министерств и ведомств), в настоящее время монопольно распоряжающихся (управляющих) природными ресурсами.

До налоговой реформы в нашей стране наибольшее распространение получили платежи в виде возмещения затрат на воспроизводство (отчисления в бюджет на возмещение затрат на геологоразведочные работы, попенная плата, плата за воду, возмещение затрат на рекультивацию земель). Методы определения размеров действовавших платежей были несовершенны. Так, отчисления на геологоразведочные работы не покрывали фактических расходов на их проведение; плата за древесину, отпускаемую на корню, не возмещала расходов лесного хозяйства на лесовосстановление.

Современная система платежей за пользование природными ресурсами состоит из следующих элементов:

- **Платы за пользование природными ресурсами,** в которой экономически реализуется право собственника ресурсов на получение части прибыли от эксплуатации каждого вида ресурсов. Так реализуется абсолютная рента, которая не зависит от финансово-хозяйственных показателей деятельности предприятия. В плату за право пользования природными ресурсами входит и дифференциальная рента, т. е. стоимостная оценка различий в самих ресурсах, которая отражается на эффективности их эксплуатации. Например, месторождение, более благоприятное по горно-геологическим условиям и содержанию полезных ископаемых, используется с большим эффектом, чем месторождение с худшими показателями, и результатом является полу-



чение сверхприбыли. Очевидно, что получаемый эффект не зависит от вклада предприятия и уже только по этой причине должен быть изъят. Такая мера может повысить экономическую заинтересованность предприятия в интенсификации использования природных ресурсов, во внедрении новых безотходных технологий.

- *Платы за воспроизводство и охрану природных ресурсов* (возмещение затрат на воспроизводство соответствующих ресурсов), которая представляет собой оплачиваемые предприятиями расходы специализируемых предприятий и организаций на восстановление природных ресурсов, вовлеченных в хозяйственную деятельность.
- *Штрафных платежей за сверхлимитное использование природных ресурсов.* В настоящее время в России сложилась система платежей за природные ресурсы в бюджет, включающая в себя: платежи за пользование недрами, плату за загрязнение окружающей среды, сборы за пользование объектами животного мира и водных ресурсов, водный налог, земельный налог, плату за лесопользование.

В соответствии с экологической доктриной Российской Федерации, одобренной распоряжением Правительства РФ от 31.08.2002 г. № 1225-р, одним из основных направлений государственной политики является переход в сфере природопользования к системе рентных платежей. Однако следует признать, что действующие в настоящем виде платежи за пользование природными ресурсами уже в определенной степени имеют рентный характер, так как размер ставок платежей дифференцирован с учетом различных факторов, в том числе природных. Это относится, в частности, к ставкам лесных податей, водному налогу, земельному налогу. При этом проблема изъятия рентной составляющей остается до конца не решенной. Особо остро стоит вопрос об изъятии рентных доходов (сверхприбыли) при налогообложении добычи нефти.

В структуре ресурсных платежей России налог на добычу полезных ископаемых имеет наибольший вес — 56,7%, в то время как земельный налог — 8,7%, доля остальных платежей незначительна. Рентные платежи являются основой формирования государственных доходов Норвегии, Венесуэлы, арабских стран, бюджетов ряда штатов и территорий США, Канады. До 95% сверхприбыли при добыче нефти изымается в Англии, до 90% — в арабских странах, в Норвегии. Очевидно, и в условиях нашей страны объективной необходимостью является совершенствование рентных платежей в сфере пользования природными ресурсами.

## 6.2. Платежи за пользование недрами

Закон Российской Федерации «О недрах», принятый в 1992 г., содержит правовые и экономические основы, регламентирующие комплексное и рациональное использование и охрану недр. На его основе отношения природопользования регулируются государством. Один из методов этого регулирования — введение платежей в бюджет за пользование недрами, иными словами, пользование недрами в Российской Федерации становятся платным. Пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности, в том числе юридические лица и граждане других государств.



В соответствии с Законом РФ от 03.03.1995 г. № 27-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О недрах» с пользователей недр взимались платежи за поиск, разведку месторождений полезных ископаемых, их добычу (роялти) и пользование недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых, в том числе для строительства и эксплуатации подземных сооружений. Система платежей включала в себя: сбор за участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий; плату за пользование недрами; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; акцизы на отдельные виды минерального сырья. Кроме того, с пользователей недр могли взиматься: плата за землю или акваторию и участок территориального моря; плата за геологическую информацию о недрах; другие налоги и сборы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности.

Со вступлением в силу с 1.01.2002 г. гл. 26 НК РФ структура платежей за пользование недрами, предусмотренная законом РФ «О недрах», претерпела изменения: платежи за пользование недрами при добыче, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акцизы на минеральное сырье были заменены *налогом на добычу полезных ископаемых*. Поскольку НДС имеет особо важное фискальное и регулирующее значение в системе платежей за природные ресурсы, рассмотрим его достаточно подробно.

Итак, с 1 января 2002 г. система платежей при пользовании недрами кроме налога на добычу полезных ископаемых включает:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;
- регулярные платежи за пользование недрами;
- платежи за геологическую информацию о недрах;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензии.

Вышеназванные платежи *не являются* налогами и сборами, так как введены не НК РФ, а законодательством о недропользовании. Однако на налоговые органы возложен контроль за правильным исчислением, своевременностью и полнотой уплаты не только налогов и сборов, но и обязательных платежей, к которым относятся платежи за пользование недрами. Налоговые органы администрируют не все платежи, а только разовые и регулярные платежи за пользование недрами, информация по которым поступает в их распоряжение.

*Налог на добычу полезных ископаемых* должны платить организации и индивидуальные предприниматели, пользователи недр. Налогом облагаются полезные ископаемые, которые организация добыла на участке, предоставленном ей пользование. Полезные ископаемые, извлеченные из отходов добывающего производства, также являются объектом налогообложения, но лишь в том случае, если на подобную деятельность нужно получать отдельную лицензию в порядке, установленном в Законе РФ «О недрах».

В п. 2 ст. 336 НК РФ перечислены полезные ископаемые, которые *не облагаются налогом на добычу*:

- общераспространенные полезные ископаемые, добытые индивидуальными предпринимателями и используемые ими для личного потребления;
- геологические коллекционные материалы;

- ископаемые, полученные в тот момент, когда образовывались, использовались и ремонтировались геологические объекты (научные и учебные полигоны, геологические заповедники, заказники, памятники природы, пещеры и т. д.). Эти объекты должны иметь научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное значение;
- полезные ископаемые, которые извлечены из отходов добывающего предприятия и связанных с ним перерабатывающих производств;
- дренажные подземные воды, извлекаемые при разработке месторождений полезных ископаемых.

Налоговый кодекс вводит новый термин «добытые полезные ископаемые». Под этим термином в ст. 337 НК РФ понимается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в добытом из недр (или отходов) сырье. Это первая продукция, качество которой соответствует государственному стандарту РФ. Если стандарт не установлен, следует ориентироваться на региональный, международный стандарты, стандарт отрасли или самой организации. В ст. 337 НК РФ приведен исчерпывающий перечень полезных ископаемых, облагаемых налогом на добычу полезных ископаемых. Это антрацит, уголь каменный и бурый, горючие сланцы, торф, углеводородное сырье, товарные руды, природные алмазы, подземные воды, содержащие полезные ископаемые, минеральные воды и др. Налоговую базу рассчитывают по каждому из них, для этого определяют количество и стоимость добытых полезных ископаемых.

Предусматриваются *два способа*, с помощью которых можно определить объем добычи, — *прямой и косвенный*. При прямом используются измерительные средства и учитываются фактические потери полезного ископаемого. Косвенный способ можно применять только в случае, если известно содержание полезных ископаемых в добытом сырье и когда количество ископаемых нельзя определить с помощью прямых измерений. В любом случае используемый налогоплательщиком способ должен быть оговорен в учетной политике. Перейти на другой способ можно только при изменении технологии добычи.

*Стоимость добытых полезных ископаемых* налогоплательщик определяет самостоятельно. Для этого он должен учитывать: цены реализации полезного ископаемого без учета государственных субвенций; расчетную стоимость этого ископаемого (например, если организация не получила выручки). Применяя первый метод, определяя выручку от реализации с учетом ст. 40 НК РФ, организация должна исключить из расчета налог на добавленную стоимость и акциз. Кроме того, цену реализации необходимо уменьшить на сумму расходов по доставке, в которую входят оплата таможенных пошлин и сборов, затраты на перевозку добытого ископаемого от склада (узла учета, входа в магистральный трубопровод) до получателя, а также обязательное страхование грузов, расходы по доставке магистральными трубопроводами, транспортом, затраты на слив, погрузку, разгрузку, транспортно-экспедиционные услуги и т. д. Для расчета налоговой базы необходимо стоимость единицы добытого полезного ископаемого умножить на его количество.

Если стоимость добытых полезных ископаемых невозможно определить исходя из цен реализации, то берется их расчетная стоимость, которая определяется

налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. При этом применяется порядок признания доходов и расходов, установленный для определения налоговой базы по налогу на прибыль.

*Ставки налога дифференцированы* по видам полезных ископаемых: самая низкая ставка для калийных солей — 3,8%, а самая высокая для нефти — 16,5 и газового конденсата — 17,5%.

На период с 01.04.2004 г. до 2005 г. при добыче нефти установлена специфическая базовая ставка в размере 347 руб. за тонну. При добыче некоторых полезных ископаемых применяется налоговая ставка 0%. В частности, для:

- нормативных потерь, которые образуются в результате добычи полезных ископаемых;
- попутного газа;
- попутных и дренажных подземных вод, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых;
- полезных ископаемых, которые остаются в отходах перерабатывающих производств, потому что в России нет технологии, позволяющей их извлекать;
- подземных вод из контрольных или резервных скважин, если эти воды извлекают для планового контроля;
- минеральных вод, когда их используют в лечебных и курортных целях и при этом не торгуют ими;
- подземных вод, используемых исключительно в сельскохозяйственных целях.

Налогоплательщики, разрабатывающие месторождения, разведку которых провели за счет собственных средств, уплачивают налог с коэффициентом 0,7. *Налоговый период* по налогу на добычу полезных ископаемых — календарный месяц. *Сумма налога* по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. *Срок уплаты* налога в бюджет — не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется в налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Рассмотрев кратко порядок исчисления налога на добычу полезных ископаемых, можно сделать вывод об его основном недостатке — он не делает разницы между высоко- и низкодходными нефтедобывающими предприятиями и месторождениями, так как ставки дифференцированы только по видам полезных ископаемых.

Производительность скважин может отличаться в десятки раз. Следовательно, не решается вопрос изъятия дифференциальной ренты с помощью этого налога. В настоящее время приняты конкретные меры по изменению системы налогообложения и таможенного регулирования добычи и реализации нефти с целью регулирования уровня рентабельности добывающих компаний. Так, согласно Федеральному закону № 33-ФЗ от 07.05.2004 г., который внес изменения в Закон о таможенном тарифе и в часть вторую НК РФ, повышена ставка вывозной таможенной пошлины на сырую нефть, а также налоговая ставка за 1 т добытой нефти с 347 до 400 руб. (с 01.01.2005 г.); применяется она с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть. Однако проблема изъятия ренты при

нефтедобыче не решена до конца, так как ставка налога плоская, без дифференциации в зависимости от условий добычи.

Специалисты (эксперты) предлагают много вариантов ее решения, которые невозможно подробно рассмотреть в рамках учебника. Популярной является идея установки уровня налогообложения на основе оценки рентного дохода в целом по добывающей промышленности. Эта оценка основана на том, что из суммарной отраслевой выручки вычитаются затраты и некоторый (завышенный) показатель рентабельности. Полученная величина является рентным доходом, подлежащим изъятию. Предлагается дополнительные доходы, результатом которых является внедрение передовых технологий, повышающих отдачу нефтяных пластов, оставлять в распоряжении недропользователя для дальнейшего технического совершенствования и как следствие снижения соответственно издержек по добыче сырья.

Следующая идея заключается в замене налога на добычу полезных ископаемых налогом на сверхприбыль. Сверхприбыль определяется как выручка от реализации нефти за вычетом себестоимости и так называемой нормальной прибыли, которая рассчитывается исходя из стоимости основных производственных фондов и норматива рентабельности 15%. Налоговым последствием такого варианта является то, что он стимулирует возможное увеличение затрат разработки месторождений, так как сэкономленная величина станет объектом налогообложения. В итоге у недропользователя будет отсутствовать стимул к повышению эффективности добычи сырья. Кроме того, вертикально интегрированные структуры добывающих компаний, используя трансфертные цены, могут при желании манипулировать рентабельностью.

Возможно совершенствование рентных отношений в недропользовании и при взимании неналоговых платежей. В настоящее время регулярные платежи взимаются в том числе и за предоставление пользователям недр исключительных прав на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых, их разведку на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне РФ и за ее пределами на территориях, находящихся под юрисдикцией нашего государства. Величина регулярных платежей зависит от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности работы, степени геологической изученности территории и степени риска. Конкретный размер ставки регулярного платежа устанавливается отдельно для каждого участка недр, на который выдается лицензия на пользование недрами. Следовательно, при установлении критериев, более четко учитывающих особенности используемого участка, появится возможность определять величину платежей с учетом рентной составляющей.

Эксперты рассматривают и возможность изъятия дифференциальной ренты посредством включения соответствующих платежей в лицензионное соглашение. Включение в лицензионное соглашение условий разработки конкретных месторождений даст возможность учесть многообразие индивидуальных особенностей добычи полезных ископаемых: глубины залегания, степени выработанности месторождений, других факторов и использовать эти показатели при определении уровня платежей. Во всех случаях при решении проблемы рентных платежей следует не только руководствоваться фискальными интересами государства, но и учитывать их роль в эффективности развития ТЭК России.

### 6.3. Платежи за загрязнение окружающей среды

В последнее десятилетие экологические проблемы в нашей стране приобрели особую остроту, что обусловлено развитием науки и техники, распространением масштаба человеческой деятельности до тех пределов, когда сама природа не в состоянии нейтрализовать отходы производства и восполнить израсходованные природные ресурсы. Поэтому государственная экологическая политика в решении природоохранных задач должна быть эффективной. С этой целью применяются правовые, административные и экономические меры, призванные обеспечить экологическую безопасность действующих объектов.

В целях охраны окружающей среды Закон РФ от 19.12.1991 г. № 2060-1 ввел *плату за загрязнение окружающей среды*. В настоящее время этот закон утратил силу в связи с введением в действие нового законодательного акта — Закона РФ «Об охране окружающей среды» от 10.01.2002 г. № 7-ФЗ. Для создания источника финансирования расходов государства на охрану окружающей среды введена плата за выбросы загрязняющих веществ, имеющая компенсационный характер, которую вносят юридические и физические лица, осуществляющие хозяйственную деятельность и обладающие источниками загрязняющих веществ, вне зависимости от величины ущерба, причиняемого экологической системе.

*Взимание платы* предусматривается за следующие виды вредного воздействия на окружающую природную среду: выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных и передвижных источников; сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты; размещение отходов.

*Расчет платы* должен пройти согласование в Главном управлении природных ресурсов и окружающей среды Минприроды РФ региона местонахождения плательщика. Природопользователи согласовывают с Главным управлением размеры экологических платежей за фактические объемы выбросов, сбросов, размещение отходов. *Нормативы платы* утверждены Постановлением Правительства РФ от 12.06.2003 г. № 344, которое устанавливает два вида базовых нормативов (в рублях): за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов в пределах допустимых нормативов; за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов в пределах установленных лимитов.

*Базовые нормативы* устанавливаются по каждому ингредиенту загрязняющего вещества (отхода) с учетом степени их опасности для окружающей природной среды и здоровья населения. Для отдельных регионов и бассейнов рек устанавливаются коэффициенты к базовым нормативам платы, учитывающие экологические факторы, природно-климатические особенности территории, значимость природных и социально-культурных объектов. Дифференцированные ставки определяются умножением базовых нормативов платы на коэффициенты, учитывающие экологические факторы. Плата за загрязнения окружающей природной среды в размерах, не превышающих установленные природопользователю предельно допустимые нормативы выбросов, сбросов загрязняющих веществ, объемы размещения отходов, устанавливается путем умножения соответствующих ставок платы за величину указанных видов загрязнения и суммирования полученных произведений по видам загрязнения.

Плата за загрязнение окружающей природной среды в пределах установленных лимитов устанавливается путем умножения соответствующих ставок платы

на разницу между лимитными и предельно допустимыми выбросами, сбросами загрязняющих веществ, объемами размещения отходов и суммирования полученных произведений по видам загрязнения.

Плата за сверхлимитное загрязнение окружающей природной среды определяется путем умножения соответствующих ставок платы за загрязнение в пределах установленных лимитов на величину превышения фактической массы выбросов, сбросов загрязняющих веществ, объемов размещения отходов над установленными лимитами, суммирования полученных произведений по видам загрязнения и умножения этих сумм на пятикратно повышающий коэффициент.

Таким образом, нормативы платы дифференцированы по видам загрязняющих веществ и отходов (по классам опасности для окружающей природной среды). Кроме того, установлены коэффициенты, учитывающие экологические факторы (состояние атмосферного воздуха, водных объектов и почвы), по территориям экономических районов РФ. Например, для выбросов загрязняющих веществ в Северо-Западном регионе применяется повышающий коэффициент 1,5; если выброс производится в атмосферный воздух городов, используется дополнительный коэффициент 1,2. При отсутствии у природопользователя согласования и разрешения Главного управления природных ресурсов и охраны окружающей среды на выброс отходов первоначальная ставка умножается на коэффициент 25.

В пределах утвержденных нормативов и лимитов плата относится на затраты природопользователя, а за превышение предельно допустимых уровней загрязнения окружающей среды — за счет прибыли, остающейся у организации после уплаты налогов. Экологический платеж взимается по факту загрязнения — ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Осуществив платеж, организация подтверждает это в районном УФНС при сдаче бухгалтерской налоговой отчетности, при этом проверяется факт согласования расчета со специалистами Главного управления. В проекте НК РФ плата за загрязнение окружающей природной среды определяется как экологический налог, принципиальных изменений в механизме действия не предполагается.

## **6.4. Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов**

С 01.01.2004 г. действует новая глава НК РФ (гл. 25.1), которая установила сборы за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами в случае их изъятия из среды обитания. Такой вид деятельности осуществляется на основании лицензий (разрешений) на пользование данными объектами, выдаваемых в соответствии с законодательством РФ. *Плательщиками сборов* признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели — пользователи объектами животного мира и водных ресурсов. При этом платными объектами пользования являются водные биологические ресурсы во внутренних водах, территориальном море, на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

*Объектами обложения* выступают объекты животного мира и водных ресурсов, содержащиеся в перечне ст. 333.3 НК РФ (дикие животные, птицы, рыбы, морские млекопитающие и другие морепродукты).



В случае пользования ресурсами для удовлетворения личных нужд представителей коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ и лиц, не относящихся к ним, но постоянно проживающих в этих местах, объекта обложения не возникает. При этом органы исполнительной власти субъектов РФ по согласованию с федеральными органами устанавливают лимиты использования объектов животного мира и квоты на вылов (добычу) объектов водных ресурсов для удовлетворения собственных нужд.

*Ставки сбора* за пользование объектами животного мира установлены в рублях за одно животное и дифференцированы по видам животных. *Ставки сбора* за пользование водными ресурсами установлены в рублях за 1 т объекта водных биологических ресурсов и за одно млекопитающее. Дифференциация ставок осуществлена по бассейнам морей, рек, озер, водохранилищ и видам биологических ресурсов. Например, ставка сбора за промысел в Дальневосточном бассейне установлена в размере 3 тыс. руб. за 1 т, в Северном бассейне — 5 тыс. руб. *Ставки сбора* за морских млекопитающих дифференцированы по их видам.

Для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций (по перечню Правительства РФ) ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов — морских млекопитающих устанавливаются в размере 15% от утвержденных. Возможно применение ставки в размере 0 руб. в том случае, если пользование объектами животного мира и водных ресурсов осуществляется в целях: охраны здоровья населения; устранения угрозы жизни человека; предохранения от заболевания сельскохозяйственных животных; регулирования видового состава объектов животного вида и др.

*Сумма сбора* за пользование объектами животного мира и водных ресурсов определяется как произведение соответствующего количества объектов, ресурсов и установленной ставки сбора. За пользование объектами животного мира сбор уплачивается в виде разовых и регулярных взносов. Разовый сбор составляет 10% от исчисленной суммы и вносится при получении лицензии, оставшаяся часть платится равными долями в виде регулярных взносов в течение срока действия лицензии ежемесячно не позднее 20-го числа. *Сумма сбора* за пользование водными объектами уплачивается в виде разовых и регулярных взносов. Разовый взнос составляет 10% от исчисленной суммы и вносится при получении лицензии, оставшаяся часть платится равными долями в виде регулярных взносов в течение срока действия лицензии ежемесячно не позднее 20-го числа. Суммы сборов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

## 6.5. Водный налог

Основным принципом экономического регулирования использования, восстановления и охраны водных объектов является платность водопользования. В целях рационального использования природных ресурсов в РФ введена плата за пользование водными объектами с 01.01.2005 г. — **водный налог**. Понятие «водный объект» определено Водным кодексом РФ; это сосредоточение вод на поверхности суши в формах ее рельефа либо в недрах, имеющее границы, объем и черты



водного режима. Водный режим — это изменение во времени уровней, расходов и объемов воды в водных объектах.

Система платежей, связанных с использованием водными объектами, определена ст. 123 ВК РФ и включает: плату за пользование водными объектами (водный налог); плату, направляемую на восстановление и охрану водных объектов. За выдачу лицензий на водопользование взимается сбор (ст. 126 ВК РФ). *Водный налог*, установленный главой 25.2 НК РФ, вводится в действие с 01.01.2005 г. вместо действовавшей до этой даты платы за пользование водными объектами.

*Плательщиками налога* признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование. Физические лица, использующие воду для специальных (особых) целей, должны иметь лицензию, которая выдается гражданам при использовании воды для их предпринимательской деятельности. Такой порядок установлен ст. 27 ВК РФ. Следовательно, водный налог платят и организации, и индивидуальные предприниматели.

Разъяснения требует и понятие «специального и/или особого водопользования». К специальному водопользованию относится забор воды, который плательщики производят из рек, озер и т. д. для снабжения населения, а также удовлетворения собственных нужд. Забирать воду они должны при помощи специальных сооружений, технических средств и устройств. Если же водоемы используются, к примеру, для нужд обороны, для сохранения или производства рыбы, то они находятся в особом пользовании. Такие разъяснения даны в Правилах представления в пользование водных объектов, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 03.04.1997 г. № 383 и в Перечне видов специального водопользования, утвержденном приказом Минприроды России от 23.10.1998 г. № 232.

*Объекты налогообложения* возникают в том случае, если организации и физические лица: забирают воду из водоемов; сплавляют по воде лес в платах и кошелях; используют водное пространство в других целях, помимо сплава леса в платах и кошелях (например, добыча полезных ископаемых, проведение буровых и строительных работ и т. д.); используют водоемы без забора воды для целей энергетики.

*Не являются объектами налогообложения* следующие виды водопользования: забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и/или природные лечебные ресурсы, а также термальные воды; забор воды для обеспечения пожарной безопасности, для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий; забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных пропусков; забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизведения водных биологических ресурсов; использование акватории водных объектов для: плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов; проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ; размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного и канализационного назначения; организации отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей; обеспечения нужд обороны и безопасности государства, рыболовства и охоты и др.

*Налоговая база* определяется налогоплательщиком отдельно по каждому водному объекту (табл. 6.5.1).

**Таблица 6.5.1**  
**Налоговая база по каждому виду водопользования**

| Объект налогообложения                                                        | Налоговая база                                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| Забор воды                                                                    | Объем воды, забранной за налоговый период, тыс. м <sup>3</sup>                             |
| Использование акватории водных объектов для сплава в плотях и кошелях         | Объем сплавляемой древесины, тыс. м <sup>3</sup> , умноженный на расстояние сплава, км/100 |
| Использование акватории водных объектов в других целях                        | Площадь предоставленного водного пространства                                              |
| Использование водных объектов без забора воды для производства электроэнергии | Количество фактически произведенной электроэнергии за налоговый период                     |

*Объем воды*, забранный из водного объекта, определяется за налоговый период, которым является квартал, на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журналах первичного учета использования воды. При отсутствии таких приборов забор воды устанавливается на основании времени работы и производительности технических средств. Если это сделать невозможно, применяются нормы водопотребления. Налоговые ставки дифференцированы по видам водопользования, бассейнам рек, озер, морей (табл. 6.5.2). Кроме того, при заборе воды учитывается экономический район, а также является ли водный объект поверхностным или подземным.

**Таблица 6.5.2**  
**Единицы измерения налоговых ставок**

| Объект налогообложения                                                        | Единица измерения ставок                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| Забор воды                                                                    | В рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> забранной воды                                             |
| Использование акватории водных объектов для сплава леса в плотях и кошелях    | В рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> древесины, сплавляемой в плотях и кошелях на 100 км сплава |
| Использование акваторий водных объектов в других целях                        | В тыс. рублей в год за 1 км <sup>2</sup> используемой акватории                              |
| Использование водных объектов без забора воды для производства электроэнергии | В рублях за 1 тыс. кВт · ч электроэнергии                                                    |

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно по итогам каждого налогового периода как произведение налоговой базы и ставки налога. Срок уплаты налога — не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Не позднее этого срока в налоговый орган представляется налоговая декларация.

## 6.6. Земельный налог

Федеральный закон от 29.11.2004 г. № 141-ФЗ дополнил Налоговый кодекс РФ гл. 31 «Земельный налог», которая вступила в силу с 01.01.2005 г. Новая глава

заменяет Закон РФ «О плате за землю» (от 11.01.1991 г. № 1738-1). Однако Закон РФ «О плате за землю» утрачивает силу не с 01.01.2005 г., а спустя год, т. е. с 01.01.2006 г. В течение 2005 г. будут действовать два законодательных акта. Это обусловлено тем, что земельный налог является местным и вводится в действие как НК РФ, так и законами субъектов федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Субъекты РФ (муниципальные образования) должны принять закон (нормативный правовой акт) о введении в действие Земельного налога на основании гл. 31 НК РФ на своих территориях. Если этого не произойдет, в течение 2005 г. налог будет рассчитываться по-старому.

В соответствии с Налоговым кодексом в составе налогоплательщиков существенных изменений не произошло. *Плательщиками* земельного налога признаются, как и ранее, организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве: собственности, постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения. Изменения заключаются в том, что из числа налогоплательщиков исключены организации, пользующиеся земельными участками на праве безвозмездного срочного пользования.

*Объектом* налогообложения являются земельные участки, расположенные в пределах муниципальных образований (Москва и Санкт-Петербург), на территории которых введен налог.

Не относятся к объектам налогообложения земельные участки:

- изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- занятые особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- в пределах лесного фонда;
- занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением участков, занятых обособленными водными объектами.

С введением гл. 31 НК РФ принципиально меняется по своей экономической сути расчет земельного налога, прежде всего это касается порядка определения *налоговой базы*. Согласно Закону РФ «О плате за землю», в качестве налоговой базы использовалась площадь земельного участка, которая для исчисления налога умножалась на ставку, скорректированную рядом коэффициентов. Глава 31 НК РФ устанавливает налоговую базу как кадастровую стоимость земельного участка, определяемую в соответствии с земельным законодательством. Кадастровая стоимость земельного участка учитывает качество земли, зависящее от многих факторов, в том числе природных, и дает возможность осуществить более справедливое изъятие земельного налога с учетом рентной составляющей.

Для ряда категорий налогоплательщиков налоговая база уменьшается на не облагаемую сумму в размере 10 тыс. руб. К ним относятся:

- 1) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы;

- 2) инвалиды I и II группы, а также имеющие III степень ограничения способности к трудовой деятельности, инвалиды с детства;
- 3) ветераны и инвалиды ВОВ и боевых действий;
- 4) физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с федеральными законами о социальной защите граждан, подвергшихся радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, аварии на производственном объединении «Маяк» и сбросов в реку Теча, ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне;
- 5) физические лица, принимающие участие в испытаниях и ликвидации ядерного и термоядерного оружия;
- 6) физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате работ, связанных с ядерными установками.

*Налоговым периодом* для налогоплательщиков является календарный год. Органам государственной власти городов Москвы и Санкт-Петербурга, а также представительным органам муниципальных образований предоставлено право устанавливать для организаций и физических лиц — индивидуальных предпринимателей отчетный период: первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговый кодекс определяет базовые принципы для расчета земельного налога. *Налоговые ставки* устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального подчинения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1. Трех десятых процента в отношении земельных участков:

- ♦ отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
- ♦ занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;
- ♦ предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства.

2. Полтора процентов в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и/или разрешенного использования земельного участка. По сравнению с Законом РФ «О плате за землю» сокращен перечень организаций и физических лиц, освобождаемых от налогообложения на основании льгот. В частности, от *уплаты земельного налога полностью* освобождаются:

- организации и учреждения уголовно-исправительной системы Министерства юстиции РФ;
- организации — в отношении земельных участков, занятых автомобильными дорогами общего пользования;
- организации — в отношении земельных участков, занятых объектами мобилизационного назначения и/или мобилизационными мощностями, закон-

сервированными и/или не используемыми в производстве; мобилизационными запасами, испытательными полигонами, снаряжательными базами, аэродромами, объектами единой системы организации воздушного движения, отнесенными в соответствии с законодательством к объектам особого назначения (утрачивает силу с 01.01.2006 г.);

- религиозные организации — в отношении земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;
- общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении земельных участков, используемых для осуществления уставной деятельности;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении земельных участков, используемых для производства и/или реализации товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и иных полезных ископаемых), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);
- учреждения, собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурных, спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;
- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири, Дальнего Востока РФ, а также их общины — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов этих народов;
- научные организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств — в отношении земельных участков, находящихся под зданиями и сооружениями, используемых ими в научной (научно-исследовательской) деятельности (утрачивает силу с 01.01.2006 г.).

*Сумма земельного налога* определяется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Организации и индивидуальные предприниматели исчисляют налог самостоятельно. Для физических лиц налог исчисляют налоговые органы и выписывают налоговое уведомление. В случае уплаты в течение года авансовых платежей сумма,

подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между налогом, исчисленным за год, и авансовыми платежами. Налог уплачивается в бюджет по месту нахождения земельных участков.

По истечении налогового периода организации и индивидуальные предприниматели представляют в налоговые органы налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим отчетным периодом.

Земельный налог и авансовые платежи *подлежат уплате в бюджет в порядке и в сроки*, установленные нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы и Санкт-Петербурга). Однако сроки уплаты налога в бюджет не могут быть установлены ранее срока представления налоговой декларации и налогового расчета по авансовым платежам.

Основные различия земельного налога, регулируемого Законом РФ «О плате за землю» и гл. 31 Налогового кодекса, приведены в приложении 2.

## 6.7. Плата за пользование лесным фондом

Лесопользование в Российской Федерации регулируется Лесным кодексом РФ от 29.01.1997 г. № 22-ФЗ (с изменениями), а также другими федеральными законами и иными нормативными актами РФ и субъектов РФ. Задачи и цели лесного законодательства РФ установлены в ст. 2 ЛК РФ: обеспечение рационального использования лесов, их охрана, защита и воспроизводство исходя из принципов устойчивого управления лесами и сохранения биологического разнообразия лесных экосистем, повышения экологического и ресурсного потенциала лесов, удовлетворения потребностей общества в лесных ресурсах на основе научно обоснованного многоцелевого лесопользования.

*Лесной доход* представляет собой совокупность платежей за пользование лесными ресурсами, включающими в себя: лесные подати; арендную плату за участок лесного фонда, сданный в аренду; плату за перевод лесных земель в нелесные. Следовательно, пользование лесным фондом в Российской Федерации — платное. Лесной доход имеет рентный характер, что объясняется естественным различием лесорастительных и транспортных условий в лесном хозяйстве. Будучи доходным источником бюджета, лесной доход призван покрывать расходы государства на воспроизводство древесины.

Основное место в составе лесного дохода занимают *лесные подати*, являющиеся платой, взимаемой за: древесину, отпускаемую на корню; заготовку живицы, второстепенных лесоматериалов, сенокошение, выпас скота, промысловую заготовку древесных соков, дикорастущих ягод, грибов, лекарственных растений, технологического сырья, размещение ульев, пасек и другие побочные лесопользования; использование лесных угодий для нужд охотничьих хозяйств, в оздоровительных, туристических, спортивных и других аналогичных целях.

В составе лесных податей взимается и плата за земли лесного фонда.

*Плательщиками* лесных податей за древесину, отпускаемую на корню, выступают лесопользователи, осуществляющие заготовку древесины в лесном фонде РФ, а также лесных насаждений, не входящих в лесной фонд (юридические лица, в том числе иностранные и физические лица). Размеры лесных податей определяются по ставкам, установленным за единицу продукции, получаемой при пользо-



вании лесным фондом, а по отдельным видам пользования — по гектарным ставкам эксплуатируемой площади лесного фонда.

*Единицей лесного ресурса* является: 1 м<sup>3</sup> древесины, хвороста, веточного корма; 1 кг грибов, ягод, чаги, мха; 1 т живицы, коры, древесины и т. д. Один гектар находящихся в пользовании участков лесного фонда — при сенокошении, пастьбе скота, создания плантаций лекарственных растений и др.

*Минимальные ставки* за древесину, отпускаемую на корню, установлены постановлением Правительства РФ от 19.02.2001 г. № 127 «О минимальных ставках платы за древесину, отпускаемую на корню». Минимальные ставки лесных податей дифференцированы по: лесотаксовым поясам и группам лесов; видам основных пород леса: наиболее высокие таксы установлены на бук, дуб, кедр, сосну, а самые низкие — на осину, ольху; качеству древесины (деловая, дровяная); сортаментам деловой древесины (крупная, средняя, мелкая).

Минимальные ставки позволяют определить нижнюю границу рыночной цены используемых лесных ресурсов и применяются при продаже древесины на корню, а также при выдаче разрешений на право пользования другими ресурсами леса с торгов, аукционов и конкурсов в качестве начальной (стартовой) цены. *Конкретные ставки и размеры* лесных податей определяются субъектами РФ, но они не могут быть ниже минимальных ставок. Однако Постановлением № 127 предусмотрено, что при заготовке древесины в порядке рубок промежуточного пользования минимальные ставки уменьшаются при: прореживании, выборочных и санитарных рубках — на 50%; других рубках промежуточного пользования — на 30%.

Кроме того, при отпуске древесины на корню в порядке спланированных рубок в насаждениях, поврежденных вредителями и болезнями леса, ветром, пожарами или в результате других стихийных бедствий, минимальные ставки устанавливаются органами исполнительной власти субъектов РФ — в зависимости от качества древесины и спроса на нее. При этом возможно полное освобождение от платы лесопользователя. Учет отпускаемой древесины на корню в зависимости от способа рубки производится по площади, числу деревьев, назначенных в рубку, и количеству заготовленных лесоматериалов.

*Объект обложения* лесными податями — объем древесины на корню, отпускаемой лесопользователю. Для определения объема производства осуществляется материальная оценка лесосеки или запаса древесины в плотных кубометрах. При этом применяются специальные таблицы (разрядов высот и объемов стволов, выхода отдельных сортиментов из деловых стволов), разработанные по лесотаксовым поясам и породам леса. Исчисленная плата за отпуск древесины на корню фиксируется в лесорубочных билетах, выданных на заготовку и вывоз древесины. Мелкий отпуск леса осуществляется по особым ордерам — лесорубочным билетам, которые должны быть получены лесопользователями до начала работ по заготовке древесины на разрешенных площадях лесосек.

Плата за древесину, отпускаемую на корню, полностью вносится в бюджет в том календарном году, на который выделен лесосечный фонд, в следующие сроки: 15 марта — 25%, 15 апреля — 10, 15 июня — 10, 15 июля — 10, 15 сентября 15, 15 ноября — 15, 15 декабря — 15%. В случае отпуска древесины на корню по каждому лесорубочному билету в объеме до 500 м<sup>3</sup> сумма платы за древесину по сро-



кам не разбивается, а вносится полностью перед выпиской лесорубочного билета. При получении лесорубочного билета после наступления срока очередного взноса платы за отпуск древесины на корню лесозаготовители вносят в бюджет все платежи по истекшим срокам.

*Арендная плата* взимается при долгосрочном пользовании (при аренде участков лесного фонда на срок до 49 лет) для осуществления одного или нескольких видов лесопользования. Размер арендной платы и порядок ее уплаты определяется договором аренды. При этом учитывается вид лесопользования, размер участка, годовой размер лесопользования на арендуемом участке лесного фонда и действующие ставки податей за данный вид лесопользования. Арендная плата определяется как сумма платежей по видам лесопользования, предусмотренным договором аренды. При заготовке древесины на арендованном участке в порядке рубок главного пользования арендная плата не может быть меньше размера, исчисленного по минимальным ставкам платы за древесину, отпускаемую на корню.

*Плата за перевод лесных земель в нелесные* для использования в целях, не связанных с ведением лесного хозяйства, взимается с юридических и физических лиц, в интересах которых осуществляется этот перевод. Размер платы, порядок взимания и учета определяется Правительством РФ.

Лесной кодекс РФ (ст. 107) освобождает от платежей за пользование лесным фондом для собственных нужд следующие категории:

- 1) участники Великой Отечественной войны, а также граждане, на которых законодательством распространены социальные гарантии и льготы участников Великой Отечественной войны;
- 2) инвалиды I и II групп;
- 3) пенсионеры, проживающие в сельской местности;
- 4) лица, пострадавшие от стихийных бедствий;
- 5) вынужденные переселенцы;
- 6) крестьянские (фермерские) хозяйства;
- 7) представители коренных малочисленных народов.

Объемы лесопользования для собственных нужд устанавливаются в соответствии с нормативами, утвержденными органами государственной власти субъектов РФ.

Порядок исчисления и уплаты платежей за пользование лесным фондом в Российской Федерации регулируется в основном нормами лесного и гражданского законодательства. Отсутствие должного налогового законодательства по платежам за пользование лесным фондом приводит к невозможности применения в полной мере соответствующего налогового инструментария, обеспечивающего обязательность, полноту и своевременность внесения платежей в доход бюджета. Например, тот факт, что сроки внесения в бюджет платы за древесину, отпускаемую на корню, в настоящее время установлены Инструкцией ГНС РФ от 19.04 1994 г. № 25 «О порядке и сроках внесения платы за древесину, отпускаемую на корню», препятствует взысканию с лесопользователей пени за нарушение этих сроков. В трактовке Налогового кодекса РФ взыскание пени правомерно только за нарушение сроков уплаты налогов, установленных налоговым законодательством.

Таким же проблематичным является взыскание пени за нарушение сроков, установленных в соответствии с нормами лесного законодательства при предоставлении участков лесного фонда в аренду.

Применение Инструкции ГНС РФ от 19.04.1995 г. № 25, сохраняющей старые правовые нормы, затрудняет деятельность налоговых органов за полнотой и своевременностью поступления платежей в бюджет, порождает спорные ситуации, снижает эффективность контрольной работы, не позволяет обеспечить необходимую собираемость платежей за пользование лесным фондом. Судебные органы в этих условиях зачастую вынуждены считать правомерными требования налогоплательщиков о пересмотре решений, принятых налоговыми органами по результатам налоговых проверок. Все перечисленные проблемы могут быть решены с принятием нового Лесного кодекса РФ и соответствующего налогового законодательства.

В заключение еще раз подчеркнем, что при исчислении и взимании платежей за природные ресурсы приоритетной является реализация не фискальной, а регулирующей функции. В то же время при применении этих платежей, особенно НДС, возникает ряд проблемных вопросов, которые требуют разрешения уже в ближайшие годы. Поэтому в 2005–2006 гг. предполагается внесение достаточно существенных изменений по взиманию НДС, краткий обзор которых приводится в главе 21 учебника.

### Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте содержание и значение платежей за природные ресурсы.
2. Назовите методы, используемые при экономической оценке природных ресурсов.
3. Какие элементы включает в себя современная система платежей за природные ресурсы?
4. Перечислите факторы, обусловившие введение платы за пользование недрами. Какие платежи включает в себя система платежей за пользование недрами? Какие предполагаются изменения?
5. Назовите причины введения водного налога. Кто является его плательщиком? Как определяется величина водного налога?
6. Назовите цель введения земельного налога. Кто является плательщиком земельного налога?
7. Как исчисляется земельный налог? Назовите основные льготы по земельному налогу.
8. Определите содержание лесного дохода, его плательщиков.
9. Как определяются минимальные и конкретные ставки лесных податей?

### Список литературы к главе 6

1. Налоговый кодекс РФ Ч. I. Ч. II (с внесенными изменениями).
2. Закон РФ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, изменений в статью 19 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также о при-

- знании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации» от 28.07.2004 г. № 83-ФЗ.
3. Закон РФ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» от 29.11.2004 г. № 141-ФЗ.
  4. Закон РФ «О недрах» от 21.02.1992 г. № 2395-1 в ред. от 29.05.2002 г.
  5. Закон РФ «Об охране окружающей природной среды» от 10.01.2002 г. № 7-ФЗ.
  6. Лесной кодекс РФ от 29.01.1997 г. № 22-ФЗ (в ред. от 25.07.2002 г., с изменениями от 24.12.2002 г.).
  7. Постановление Правительства РФ от 12.06.2003 г. № 344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих вещества в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления».
  8. *Арсенов В. С., Гранич Л. С.* Платное природопользование. — Саратов: Ареал, 1995.
  9. *Петрунин В. В.* Перспективы развития рентных платежей в сфере пользования природными ресурсами // *Налоговый вестник*. — 2005. № 2. С. 3–11.
  10. *Юмаев М. М., Прусова М. В.* Система неналоговых платежей при пользовании недрами // *Налоговый вестник*. — 2004. № 7. С. 66–72.

# Глава 7

## НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:<sup>1</sup>

- дать характеристику экономической сущности налога на добавленную стоимость;
- проанализировать его роль в формировании доходной базы бюджетов;
- перечислить плательщиков этого налога;
- правильно применить льготы по НДС;
- рассчитать налог с указанием конкретных сроков его уплаты в бюджет.

### 7.1. Экономическая роль налога на добавленную стоимость

Основное место в российской налоговой системе занимают косвенные налоги, к которым относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенная пошлина. В составе доходов бюджета они играют определяющую роль. Такое количество косвенных налогов неизбежно приводит к неоднократному обложению одного и того же объекта, способствует росту цен на потребительские товары и услуги. Наиболее существенным из косвенных налогов, применяемых в Российской Федерации, является налог на добавленную стоимость.

Схема взимания налога на добавленную стоимость (НДС) была предложена французским экономистом М. Лоре в 1954 г. Это самый молодой из налогов, формирующих основную часть доходов бюджетов большинства развитых стран. Во Франции он стал применяться с 1958 г. Однако показатель добавленной стоимости значительно раньше использовался в статистических целях. Например, в США он применялся с 1870 г. для характеристики объемов промышленной продукции. В нашей стране показатель добавленной стоимости использовался в аналитических целях в период НЭП.<sup>2</sup>

Необходимость применения добавленной стоимости как объекта налогообложения для европейских стран была обусловлена построением общего рынка, так как Римский договор 1957 г. о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС) предусматривал с этой целью меры гармонизации систем косвенного налогообложения (т. е. стремление к выравниванию ставок и унификации налогообложения). Наличие НДС в налоговой системе было обязательным условием вступления в члены ЕЭС. Шестая директива Совета ЕЭС от 17 мая 1997 г. стала основой современной европейской системы НДС, так как была принята с целью

---

<sup>1</sup> Изучая материалы данной главы, необходимо обратиться и к главе 21 (п. 21.3).

<sup>2</sup> Тимофеева О. Ф. Налоги в рыночной экономике. — М., 1993. С. 90–92.

унификации базы НДС во всех странах ЕЭС, поскольку отчисления от поступлений НДС в бюджеты стран — членов Европейского сообщества в определенном проценте направляются на формирование общего бюджета ЕЭС. По состоянию на июнь 1992 г., по данным ОЭСР, НДС применялся в 82 странах мира.

При решении задачи развития рыночных отношений в России возникла необходимость реорганизации налога с оборота, действовавшего до 1992 г., который более чем на 80% мобилизовался в бюджет в виде разницы между фиксированными государством розничными и оптовыми ценами. В новых условиях, предполагающих свободное ценообразование на основе спроса и предложения, исключалась возможность формирования бюджета посредством налога с оборота в том его виде, в котором он применялся в СССР. В то же время государство должно иметь стабильный источник доходов бюджета, что и предопределило введение в Российской Федерации с 1 января 1992 г. налога на добавленную стоимость. Тем самым обеспечивался равный подход к вовлечению в процесс формирования бюджета всех хозяйствующих субъектов независимо от организационно-правовых форм и форм собственности.

Налог на добавленную стоимость — *косвенный* налог, влияющий на процесс ценообразования и структуру потребления. В моделях западных экономических систем он выполняет важную роль в регулировании товарного спроса. Переход к косвенному налогообложению в нашей стране обусловлен необходимостью решения следующих задач: ориентации на гармонизацию налоговых систем стран Европы; обеспечения стабильного источника доходов в бюджет; систематизации доходов.

Основная функция НДС — фискальная. Доля НДС в бюджетах отдельных стран существенно различается. Так, во Франции НДС составляет 45% налоговых поступлений в бюджет, в Нидерландах — 24%.<sup>1</sup> Удельный вес НДС в общей сумме налоговых доходов федерального бюджета России в 2000 г. составил 34,8%, в 2001 г. — 43,3, в 2002 г. — 36,4, в 2004 г. — 36,0% (см. табл. 3.4.1). Доля доходов от НДС, выраженная в процентах к ВВП, в РФ в 2000 г. — 5,2%, в 2001 г. — 7%. Для сравнения: среднее значение этого показателя в европейских странах — членах ОЭСР в 1992 г. составило 7,4%; минимальное значение — 6,5% — в Германии; максимальное значение — 10,2% — в Греции.<sup>2</sup> На рис. 7.1.1 представлены поступления НДС, администрируемого ФНС России, в бюджеты РФ в 1999–2004 гг.

Для функционирования НДС необходимы соответствующие информационная база, система учета и контроля. В отечественных бухгалтерских регистрах не предусмотрен порядок отражения величины добавленной стоимости, что не позволяет достоверно определить налогооблагаемый оборот и одновременно усложняет методику исчисления налога. Теоретически этот налог определяется как форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости. Добавленная стоимость создается на всех стадиях производства и обращения и определяется в виде разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, относимых на издержки производства и обращения. В то же время

<sup>1</sup> Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). — М., 1995. С. 115.

<sup>2</sup> Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. — СПб., 1997. С. 131.

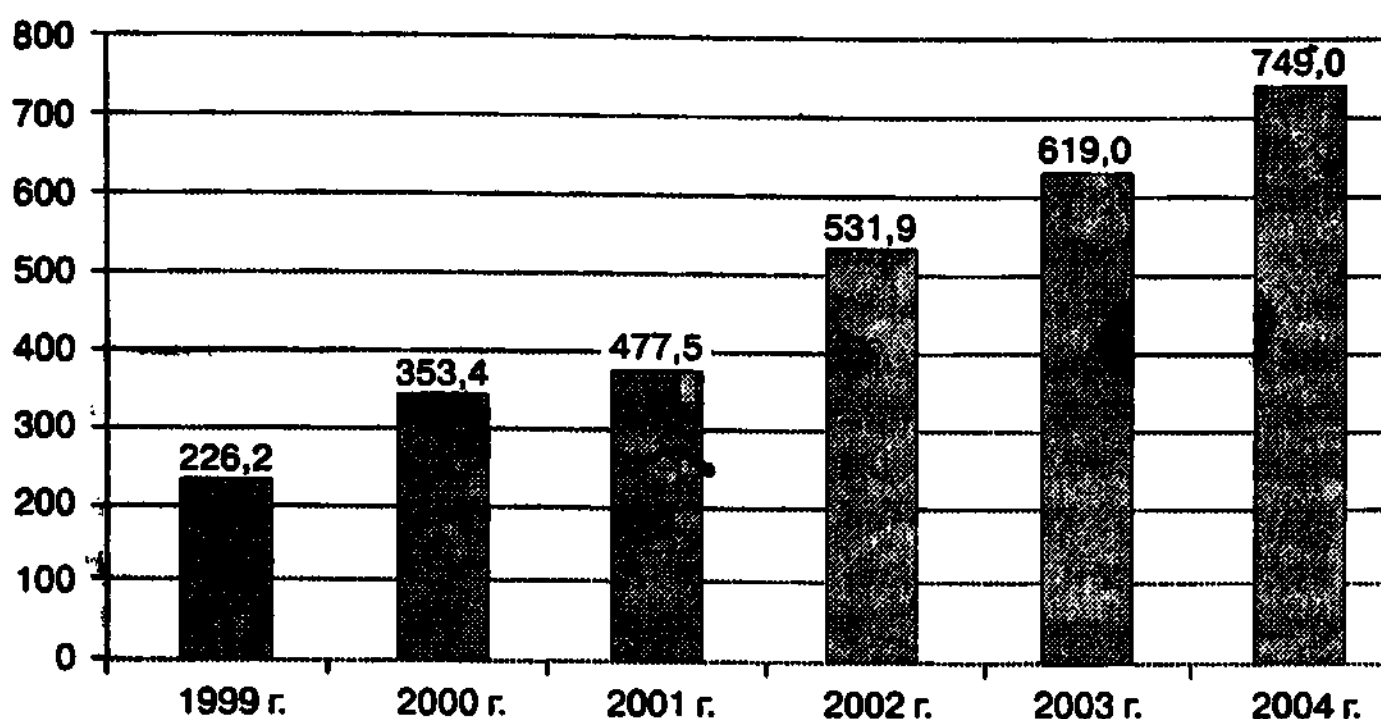


Рис. 7.1.1. Поступления НДС в бюджетную систему Российской Федерации в 1999–2004 гг., млрд руб.

методические положения относительно базы налогообложения НДС, которыми руководствуются на практике, не совпадают с понятием «добавленная стоимость», что приводит к значительному расширению объекта налогообложения.

## 7.2. Плательщики налога на добавленную стоимость

### Объект обложения

Круг плательщиков НДС очень широк. Ими выступают все организации (государственные и муниципальные предприятия, хозяйственные товарищества и общества, учреждения) независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие статус юридического лица, согласно законодательству Российской Федерации, и осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность. В соответствии со ст. 143 НК РФ плательщиками НДС являются также лица, признаваемые таковыми в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. При условии осуществления производственной и иной коммерческой деятельности плательщиками НДС могут быть: предприятия с иностранными инвестициями; международные объединения и иностранные юридические лица. С 01.01.2001 г. в число плательщиков НДС вошли индивидуальные предприниматели, которые теперь уравниены с организациями в отношении исчисления и уплаты НДС.

Расширив круг налогоплательщиков, НК РФ дает право получить освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика организациям и индивидуальным предпринимателям. Условием для этого является размер выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС — в течение предшествующих 3 месяцев она не должна превышать в совокупности 1 млн руб. Следующее условие для освобождения — за 3 предшествующих последовательных календарных месяца налогоплательщик не реализовывал подакцизные товары. Для освобождения от НДС налогоплательщик должен представить в налоговый орган письменное уведомление и выписки из: бухгалтерского баланса, книги продаж за 3 предшеству-

ющих месяца, книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций, а также копии журнала, полученных и выставленных счетов-фактур не позднее 20-го числа того месяца, начиная с которого он претендует на освобождение. Освобождение предоставляется с любого месяца не менее чем на один год и должно продолжаться по истечении этого срока.

Налог на добавленную стоимость включается поставщиком (продавцом) в цену продукции, реализуемой потребителем (покупателем). Для упрощения расчетов объектом налогообложения у предприятий, производящих продукцию, является не добавленная стоимость, а весь оборот по реализации ими товаров (работ, услуг). С целью исключения двойного налогообложения и взимания налога с добавленной стоимости введен механизм исчисления налога, позволяющий уплачивать в бюджет разность между НДС, полученным от покупателей продукции, и НДС, уплаченным поставщикам материальных ресурсов (работ, услуг), израсходованных в производственном процессе.

Рассмотрим упрощенную схему расчета НДС при прохождении товара через ряд предприятий — от изготовителя сырья до конечного потребителя готовой продукции (рис. 7.2.1).

Объектами обложения налогом на добавленную стоимость являются: обороты по реализации на территории РФ товаров, выполненных работ и оказанных услуг, в том числе передача права собственности на товары (результаты работ, услуги) на безвозмездной основе, по соглашению о предоставлении отступного и новации; товары, ввозимые на территорию РФ в соответствии с таможенным режимом, передача имущественных прав. Налогом облагается реализация товаров не

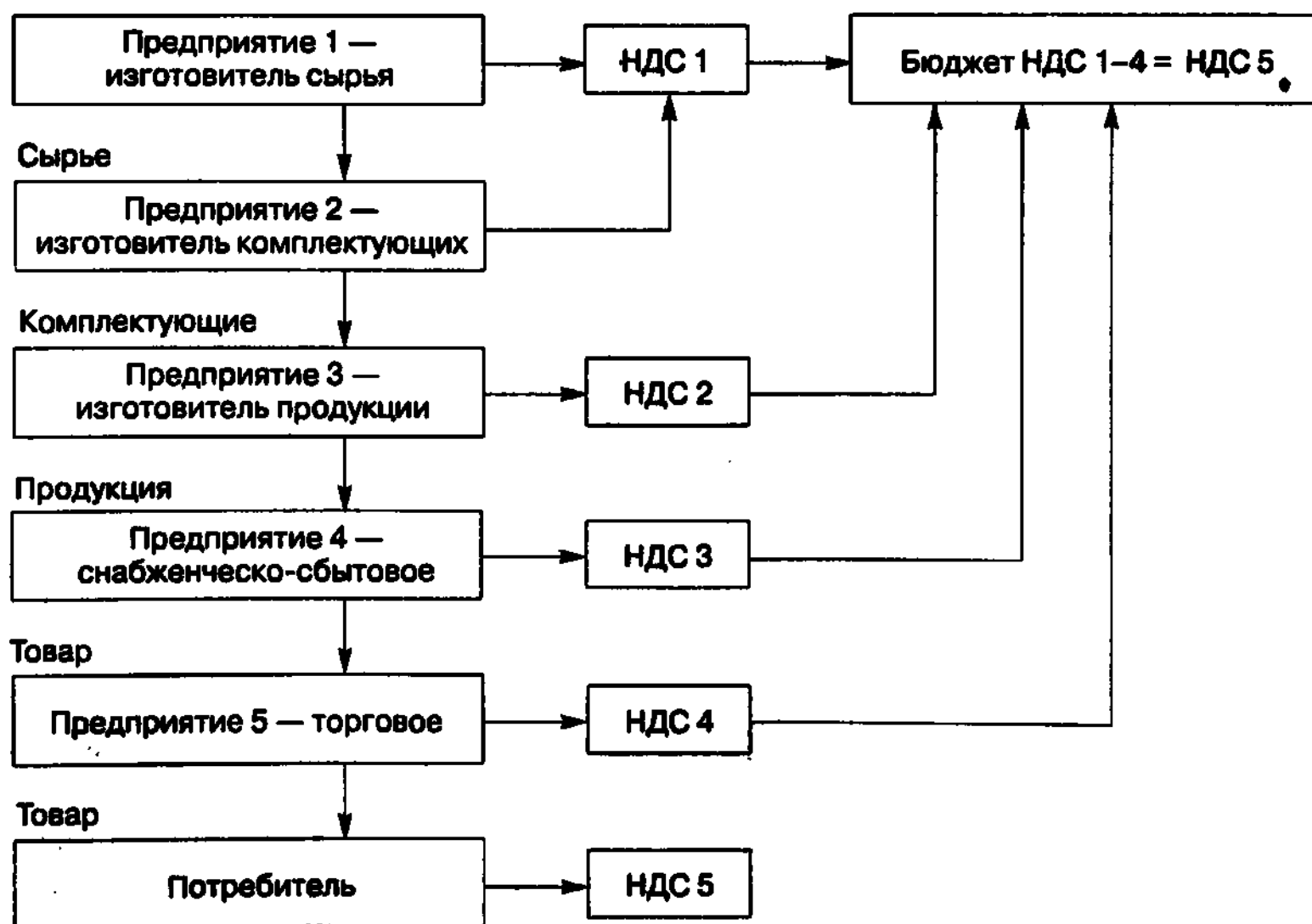


Рис. 7.2.1. Упрощенная схема расчета НДС



только собственного производства, но и приобретенных на стороне. При этом товаром считается: продукция (предмет, изделие), здания, сооружения, другие виды недвижимого имущества, электро- и теплоэнергия, газ, вода. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и/или физического лица. При реализации работ НДС облагаются объемы выполненных строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскательных, реставрационных и других работ. Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и потребляются в процессе ее осуществления.

Налогом на добавленную стоимость облагается реализация следующих видов услуг: пассажирского, грузового транспорта, транспортировки газа, нефти, нефтепродуктов, электрической и тепловой энергии, услуг по перевозке, разгрузке, перегрузке товаров и их хранению; по сдаче в аренду имущества и объектов недвижимости, в том числе по лизингу; посреднических; связи, бытовых, жилищно-коммунальных; физической культуры и спорта; рекламных; инновационных, по обработке данных и информационному обеспечению; других платных услуг. Кроме того, объектом налогообложения являются: передача товаров (работ, услуг) внутри предприятия для собственного потребления, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль; обмен товаров (работ, услуг) без оплаты их стоимости; обороты по реализации предметов залога и их передаче залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства.

В облагаемый оборот включаются любые полученные организацией денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), в том числе суммы авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг), суммы, полученные в порядке частичной оплаты за реализованные товары (работы, услуги), в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения.

Не являются объектом обложения, так как не признаются реализацией товаров (работ, услуг), операции, перечисленные в п. 3 ст. 39 Налогового кодекса: передача основных средств, нематериальных активов и/или иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации этого учреждения, а также некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью; передача имущества, если она имеет инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов) и другие операции. Этот перечень дополняется ст. 146 (п. 2 пп. 2–6) НК РФ. На основании указанной статьи с 1.01.2005 г. не признаются объектом налогообложения операции по реализации земельных участков и долей в них.

Объектом обложения НДС, как мы выяснили, являются обороты по реализации товаров (работ, услуг) на территории России, и важно знать условия, при которых местом реализации является названная территория. Для подтверждения этого факта необходимо наличие одного или нескольких таких условий, сгруппированных в табл. 7.2.1, составленной на основании ст. 147, 148 НК РФ.

**Таблица 7.2.1**  
**Определение объекта обложения НДС**

| <b>Объекты налогообложения</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <b>Условия, при которых местом реализации признается территория РФ</b>                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Товары</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <p>а) Товар находится на территории РФ, не отгружается и не транспортируется или</p> <p>б) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ</p>                                                                                          |
| <b>Работы (услуги), связанные с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов, судов внутреннего плавания, а также космических объектов)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>Недвижимое имущество находится на территории РФ</b>                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Работы (услуги), связанные с движимым имуществом</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <b>Движимое имущество находится на территории РФ</b>                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>Передача в собственность или переуступка патентов, лицензий, торговых марок, авторских или иных аналогичных прав; бухгалтерские, инжиниринговые, рекламные услуги, услуги по обработке информации, НИОКР; услуги по предоставлению персонала, если персонал работает в месте деятельности покупателя; консультационные, юридические услуги; услуги по сдаче в аренду движимого имущества (за исключением наземных автотранспортных средств); услуги агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания вышеперечисленных услуг; услуги, оказываемые непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая навигационное обслуживание; работы (оказание услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также при лоцманской проводке</b> | <b>Место осуществления деятельности покупателя на территории РФ</b>                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Услуги в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>Фактическое оказание услуг на территории РФ</b>                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Иные работы (услуги), не перечисленные выше</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | <b>Место осуществления деятельности исполнителя. Если местом осуществления деятельности исполнителя является территория РФ, то местом реализации работ (услуг) также признается территория России вне зависимости от места их фактического оказания и потребления</b> |
| <b>Работы (услуги), имеющие вспомогательный характер по отношению к реализации основных (других) работ (услуг)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | <b>Местом вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг)</b>                                                                                                                                                                           |

Рассмотрим несколько примеров, поясняющих характер действия ст. 147 и 148 НК РФ.

**Пример 7.2.1.** Финская фирма по контракту поставки оборудования для российского предприятия осуществила монтажные работы при установке оборудования, стоимость которых не вошла в контракт. В данном случае местом реализации монтажных работ является территория России и у иностранной фирмы возникает объект обложения НДС, агентом по уплате которого будет выступать российское предприятие.

**Пример 7.2.2.** Российская организация выполняет реставрационные работы в Болгарии на основании заключенного контракта. В данном случае объект недвижимости находится вне территории России, поэтому не возникает объект обложения НДС. Документами, подтверждающими место выполнения работ, оказания услуг, являются контракты и акты выполненных работ (услуг), оформленные надлежащим образом.

### 7.3. Налоговая база

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (ст. 53 НК РФ). Соответственно для НДС это будет стоимостной показатель облагаемых налогом операций. При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) устанавливается исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и/или натуральной формах, в том числе оплата ценными бумагами. Выручка, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату реализации товаров (работ, услуг).

При реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) налоговая база исчисляется как стоимость этих товаров (работ, услуг) исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 Налогового кодекса РФ с учетом акцизов (по подакцизным товарам), но без включения в них НДС. Таким образом, при определении налоговой базы применяется фактическая цена (установленная в договоре) реализации товаров (работ, услуг), даже если она ниже себестоимости, т. е. пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Рыночной ценой признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных, однородных товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических условиях.

Под рынком понимается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя приобрести товар (работу, услугу) на ближайшей территории РФ или за ее пределами. При определении рыночной цены используются официальные источники информации о рыночных ценах и биржевых котировках. Налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при значительном колебании (более чем на 20% в ту или иную сторону) уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени. Рассмотрим данное положение на примере.

**Пример 7.3.1.** Во время проверки строительной организации налоговая инспекция выявила, что в январе 2004 г. организация реализовала 5 однотипных квартир, при этом 3 из них были проданы по цене 650 тыс. руб., две — по цене — 400 тыс. руб. Средняя цена квартиры составляет:  $(650 \times 3 + 400 \times 2) / 5 = 550$  тыс. руб. Доля стоимости квартиры, определенная в размере 20% от средней цены, составляет:  $550 \times 20\% = 110$  тыс. руб. Анализируя отклонение уровня цен реализованных квартир от средней цены, можно сделать вывод, что реализация трех квартир по цене 650 тыс. руб. укладывается в допустимый интервал колебаний:  $550 + 110 = 660$  тыс. руб., а реализация квартир по цене 400 тыс. руб. выходит за 20%-ное отклонение:  $550 - 110 = 440$  тыс. руб. Таким образом, цены колеблются в размере, составляющем более 20%:  $(550 - 400) / 550 \times 100 = 27,27\%$ . В этом случае налоговая инспекция вправе сравнить применяемые организацией цены на проданные квартиры с рыночными. Предположим, что в нашем примере рыночная цена квартиры составила 700 тыс. руб. Тогда налоговая инспекция при определении облагаемого НДС оборота будет исходить из рыночной цены и вынесет решение о доначислении налога с суммы:  $(700 - 400) \times 2 = 600$  тыс. руб., а также пеней за его несвоевременную уплату.

Контроль осуществляется также при совершении внешнеторговых сделок. При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости этих товаров, таможенной пошлины и акцизов (по подакцизным товарам). Для определения налоговой базы учитываются суммы в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей величину, рассчитанную в соответствии со ставкой рефинансирования ЦБ РФ. При реализации товаров (работ, услуг) с учетом дотаций, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки с учетом акцизов без НДС.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости вместе с уплаченным налогом, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества согласно положениям ст. 40 НК РФ (с учетом НДС, акцизов) и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). Следует учитывать, что налоговая база определяется в зависимости от особенностей реализации товаров (работ, услуг). Рассмотрим основные из них. Прежде всего к ним относится определение налоговой базы на основе цессии (уступки прав требования), урегулированной ст. 155 НК РФ. При уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, налоговая база определяется в обычном порядке (в соответствии со ст. 154 НК РФ).

В случае переуступки права требования третьему лицу налоговая база определяется как сумма дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или прекращения соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. При этом датой реализации

у нового кредитора считается день уступки требования или исполнения должником требования. При оказании посреднических услуг (сделки по договорам комиссии, поручения и агентирования) налоговая база в соответствии со ст. 156 НК РФ признается равной сумме дохода, полученной посредником в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров. Налогоплательщики, получающие доход на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров, определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении этих договоров, даже если данная реализация связана с операциями, не подлежащими налогообложению. Целый ряд посреднических услуг не подлежит обложению в случае реализации товаров (работ, услуг) льготного ассортимента, указанных в пп. 1 и 8 п. 1, п. 2 и пп. 6 п. 3 ст. 149 НК РФ. Денежные средства, поступающие от покупателей за реализованные ими по договору комиссии товары (работы, услуги), в облагаемый НДС оборот у посредников не включаются. Если собственник товара (комитент) определяет выручку для целей налогообложения «по оплате», то с данных сумм должен быть оплачен НДС в том отчетном периоде, когда денежные средства за реализованный товар поступили на его счет (если комиссионер не участвует в расчетах). При получении комиссионером от покупателей авансовых и иных платежей в счет поставки товаров (работ, услуг) обязанность по уплате НДС с этих средств также возникает у налогоплательщика-комитента (п. 2 ст. 167). В случае выручки «по отгрузке» предприятие-комитент должно будет уплачивать в бюджет НДС со стоимости реализуемых им товаров в том отчетном периоде, в котором эти товары будут им отгружены, независимо от того, в чей адрес происходит отгрузка: в адрес конечного покупателя либо в адрес комиссионера.

В налоговую базу включается стоимость учитываемой в цене готовой продукции или оплачиваемой сверх этой цены потребительской тары одноразового использования (коробки, полиэтиленовые пакеты и др.), или транспортной тары (деревянной, картонной), за исключением многооборотной тары, имеющей залоговую цену (подлежащей возврату продавцу), по которой налог уплачивается лишь при ее реализации предприятием изготовителем. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

## 7.4. Ставки налога на добавленную стоимость, льготы по налогу

Важным элементом налога являются его ставки. При введении этого налога в 1992 г. была установлена единая ставка 28%. Ее величина была рассчитана исходя из необходимости поддержания доходов бюджета на уровне, обеспечиваемом в предыдущем году налогом с оборота и налогом с продаж, на смену которым пришел НДС. Ставка НДС в России на момент ее введения была значительно выше, чем в других странах. Приведем для сравнения основные ставки налога, действовавшие в 1992 г.: в Австрии — 20%, Бельгии — 19,5, Дании — 25, Франции — 18,6, ФРГ — 14, Норвегии — 20, Швеции — 25, Англии — 17,5, Японии — 6%.

Ставки могут быть дифференцированными. Так, во Франции в 1988 г. действовали четыре ставки налога. Предельная ставка на предметы роскоши, табак,

алкоголь — 33,33%; сокращенная ставка на товары культурно-образовательного назначения — 7; минимальная ставка на товары и услуги первой необходимости, включая продукты питания (кроме шоколада, медикаментов, жилья, транспорта), — 5,5%. В 1989 г. во Франции действовали три ставки: 5,5, 18,6, 28%. В 1992 г. — 2,1, 5,5, 18,6%. Аналогичная ситуация в Италии, где при нормальной ставке 19% для товаров широкого потребления применяются пониженные ставки — 4 и 9%, для предметов роскоши — 38%.

Недолго сохранилась единая ставка НДС и в России. Уже в 1992 г. было введено налогообложение некоторых продовольственных товаров по ставке 15%. С 1 января 1993 г. базовая ставка была снижена до 20%, а ставка НДС на все продовольственные товары (за исключением подакцизных) и товары для детей (по перечню, определяемому Правительством РФ) снижена до 10%. В 1995 г. был сужен и ограничен перечнем, утверждаемым правительством, круг продовольственных товаров, облагаемых НДС по ставке 10%. В настоящее время НК РФ предусматривает три уровня ставок НДС: 0, 10 и 18%. Нулевая ставка применяется при реализации: товаров на экспорт, а также работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией этих товаров; припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов (топлива и горюче-смазочных материалов, необходимых для эксплуатации воздушных, морских судов и судов смешанного плавания (река-море)); работ (услуг), связанных с перевозкой через таможенную территорию России товаров, помещенных под таможенный режим транзита; услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории РФ; работ (услуг), выполняемых в космическом пространстве; драгоценных металлов Госфонду драгметаллов и драгкамней РФ, субъектам РФ, ЦБ РФ, банкам; товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования их персоналом включая проживающих с ним членов семей. Налоговая ставка 10% применяется при реализации отдельных продовольственных товаров и товаров для детей, перечень которых содержится в ст. 164 НК РФ, а также периодических печатных изданий, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (кроме рекламного и эротического характера). В остальных случаях действует ставка НДС 18%. Для определения доли налога в продажной цене товаров (работ, услуг) применяется расчетный метод определения суммы налога с использованием применяемых ставок (10, 18%). Налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки, т. е.  $10/(100 + 10)\%$  — при ставке 10 и  $18/(100 + 18)\%$  — при ставке 18%. Эти ставки используются для исчисления суммы налога при получении от покупателей (заказчиков) за реализуемую продукцию денежных средств в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения, авансовых сумм, арендной платы, средств, полученных от взимания штрафов, пеней, неустоек за нарушение обязательств, предусмотренных договором поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), при удержании НДС налоговыми агентами из доходов иностранных налогоплательщиков.

Являясь косвенным налогом, НДС нейтрален по отношению к результатам финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Однако предоставление льго-



ты повышает конкурентоспособность предприятия, так как позволяет снижать цены на продукцию даже при более высокой себестоимости по сравнению с другими предприятиями, а при равных условиях — получать дополнительную прибыль (до суммы освобождения от налога). Налоговым законодательством установлены льготы по налогу на добавленную стоимость. Их перечень является единым для всей территории РФ и не может быть изменен решениями местных органов власти. Рассмотрим наиболее значимые льготы по освобождению от налога на добавленную стоимость.

Не подлежат налогообложению обороты, имеющие социально-выраженный характер. Например:

- Реализация некоторых медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ, реализация путевок в санаторно-курортные, оздоровительные учреждения отдыха, расположенные на территории РФ.
- Оказание платных медицинских услуг.
- Операции по реализации жилых домов, жилых помещений и долей в них, а также передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.
- Услуги учреждений культуры, искусства, архивной службы, религиозных объединений, театрально-зрелищные, спортивные, культурно-просветительные, развлекательные мероприятия.
- Услуги в сфере образования (необходимо наличие лицензии на производство образовательных услуг), ведение образовательной деятельности (за исключением консультационных услуг и услуг по сдаче в аренду помещений).
- Услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемые государственными и муниципальными учреждениями, по содержанию детей в дошкольных учреждениях.
- Услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.
- Стоимость имущества, выкупаемого в порядке приватизации. Услуги городского транспорта (кроме такси), пригородные пассажирские перевозки морским, речным, железнодорожным и автомобильным транспортом.
- Товары (работы, услуги), производимые и реализуемые общественными организациями инвалидов, в которых инвалиды составляют не менее 80% от общей численности работающих или уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25% (за исключением подакционных товаров, минерального сырья, полезных ископаемых, брокерских и посреднических услуг).
- Ритуальные услуги.

От налогообложения освобождаются также:

- Услуги по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ.



- Операции страхования и перестрахования; операции с валютой, обращением банкнот, ценных бумаг, денег; банковские операции, за исключением операций по инкассации.
- Операции, облагаемые государственной пошлиной, лицензионными, регистрационными и патентными пошлинами, а также другими сборами налогового характера.
- Фотокопирование, ксерокопирование.
- Оказание услуг по тушению лесных пожаров.
- Обороты по реализации изделий народно-художественных промыслов.
- Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполненные за счет бюджета, Российского фонда фундаментальных исследований и Российского фонда технологического развития, а также выполняемые учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров.
- Услуги по ремонту и техническое обслуживание бытовой техники и медицинских товаров в период гарантийного срока их эксплуатации.

В том случае, если предприятие производит и реализует одновременно товары (работы, услуги) как подлежащие, так и не подлежащие обложению НДС, то для получения льготы по налогу необходимо ведение отдельного учета этих операций. Освобождение от налогообложения на основании льгот не предусматривается при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основании договоров комиссии, поручения, агентских договоров.

Ознакомившись с основными льготами по НДС, следует иметь в виду, что это далеко не полный перечень операций, освобождаемых от налогообложения. Важно знать, что налогоплательщики в соответствии с п. 5 ст. 149 НК РФ имеют право отказаться от освобождения от НДС по операциям, предусмотренным п. 3 ст. 149 НК РФ (реализация предметов религиозного назначения, товаров общественными организациями инвалидов; осуществление банками банковских операций, услуг по страхованию; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджета и др.).

Возможность не применять предусмотренное законом освобождение является важным фактором для реализации финансовой политики предприятий. Для многих предприятий отказ от освобождения от НДС и, следовательно, получение права предъявлять бюджету налог, уплаченный поставщикам сырья и материалов, предоставляет возможность уменьшить производственные затраты и получить более высокую прибыль. Отказ от льготы может быть целесообразным и в том случае, когда доля освобождаемой от налога продукции в общем объеме товаров (работ, услуг) невысока и ведение отдельного учета операций по реализации не рационально.

## 7.5. Исчисление НДС и порядок его уплаты в бюджет

Для исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет по итогам налогового периода, необходимо: рассчитать величину налога, начисленного к уплате в бюджет, которая определяется как произведение налоговой базы и ставки налога; ис-

числить величину налоговых вычетов. В бюджет вносится разница между суммой НДС, начисленной к уплате в бюджет, и налоговыми вычетами. Во всех расчетных документах, а также в первичных учетных документах и счетах-фактурах на реализуемую продукцию сумма НДС выделяется отдельной строкой. В расчетных и первичных учетных документах по товарам (работам, услугам), освобожденным от налога, делается отметка о том, что НДС не взимается. Банки не вправе принимать к оплате расчетные документы, в которых не выделена сумма НДС.

Суммы налога, уплаченные поставщикам за приобретенное для производственных целей сырье, материалы, топливо, комплектующие и другие изделия, работы, услуги, основные средства и нематериальные активы, на издержки производства и обращения не относятся, а подлежат вычету из общей суммы НДС, исчисленной по операциям, подлежащим налогообложению, за исключением случаев использования их для производства товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, по которым не производится вычет налога, уплаченного поставщикам. Налоговый вычет — один из элементов системы исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. При исчислении НДС налоговому вычету подлежат также суммы налога, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории, если эти товары (работы, услуги) приобретены для осуществления производственной деятельности или для перепродажи.

Для вычета входного НДС необходимо, чтобы товары (работы, услуги) были оплачены и приняты на учет при наличии соответствующих первичных документов. Основанием для налоговых вычетов являются выставленные продавцами счета-фактуры. При использовании в расчетах за поставленные товары, выполненные работы и оказанные услуги векселей, суммы НДС подлежат вычету после оплаты векселей денежными средствами. Суммы НДС, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия на учет основных средств и нематериальных активов.

В случае если предприятие приобрело материалы (работы, услуги) для производственных нужд за наличный расчет, в целях подтверждения права на налоговые вычеты необходимо кроме кассового чека с выделенной в нем отдельной строкой суммой НДС иметь счет-фактуру, оформленный в установленном порядке. Если в первичных учетных документах и расчетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), не выделена сумма НДС, исчисление ее расчетным путем не производится.

По товарам (работам, услугам), использованным при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от НДС на основании льгот, НДС к вычету не предъявляется, а учитывается в их стоимости. Однако если приобретенные товары (работы, услуги) были частично использованы в производстве товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, а частично — в производстве и реализации необлагаемых НДС товаров (работ, услуг), то суммы налога, оплаченные поставщику, подлежат налоговому вычету или учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и/или реализации товаров (работ, услуг). Указанная пропор-

ция рассчитывается по доле стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению и освобожденных, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

В том случае, когда доля товаров (работ, услуг), используемых в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, не превышает 5% в общей стоимости приобретаемых, используемых для производства и реализации товаров (работ, услуг), вся сумма НДС, уплаченного поставщикам, подлежит вычету.

Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, исчисляется по итогам налогового периода. Налоговый период устанавливается как календарный месяц; для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 1 млн руб., — квартал. В бюджет вносится сумма НДС, полученная в виде разницы между налогом, исчисленным по операциям, признаваемым объектом налогообложения, и суммой налоговых вычетов.

В случае превышения подлежащих вычету сумм НДС по товарно-материальным ценностям (работам, услугам), основным средствам и нематериальным активам над суммами налога по реализованным товарам (работам, услугам) разница засчитывается в уплату предстоящих платежей или возмещается налоговыми органами по месту нахождения предприятия на основании представленных предприятием расчетов. Возврат производится по истечении 3 календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, по письменному заявлению налогоплательщика. После получения заявления в течение 2 недель налоговый орган принимает решение о возврате из бюджета налога и в этот же срок направляет его в орган Федерального казначейства. Возврат налога осуществляется органами Федерального казначейства в течение 2 недель, считая со дня получения соответствующего решения. При нарушении этих сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Особый порядок уплаты НДС установлен для иностранных предприятий, реализующих товары (работы, услуги) на территории РФ и не состоящих на учете в российском налоговом органе. Российские предприятия, не имеющие подтверждающих сведений о регистрации их иностранных контрагентов в налоговой инспекции, при перечислении средств такому иностранному предприятию удерживают НДС из этих сумм дохода с учетом налога, т. е. выполняют функции налогового агента. После уплаты НДС за иностранного контрагента предприятие — источник выплаты получает право на вычет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для производственных целей. Если приобретенные товары (работы, услуги) использовались для производства продукции, освобожденной от налога, то НДС, уплаченный за иностранное предприятие, относится на издержки производства и обращения. Иностранное предприятие, с которого был удержан налог, имеет право на вычет или возврат налога, уплаченного в бюджет при ввозе товаров на территорию России либо при покупке материальных ресурсов производственного назначения, если эти покупки сделаны на территории РФ. Для этого иностранное предприятие должно стать на учет в качестве налогоплательщика и обратиться в налоговый орган с соответствующим заявлением.

С 1 января 1997 г., согласно Указу Президента от 08.05.1996 г. № 685 и Постановлению Правительства РФ от 29.07.1996 г. № 914, введен дополнительный инструмент контроля за правильностью осуществления расчетов по НДС — счета-фактуры новой формы, призванные фиксировать все операции по отпуску покупателям товаров, выполнению работ и оказанию услуг. С 2000 г. эта норма внесена в Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 г. № 1992-1, а с 01.01.2001 г. — в Налоговый кодекс РФ. Счета-фактуры должны оформляться независимо от того, облагается данная сделка налогом или нет. Соответственно должны оформляться и журналы учета, полученных и выставленных счетов-фактур с регистрацией их в книге продаж и покупок.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению из бюджета. Не составляются счета-фактуры при реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению. Рассмотрим порядок расчета НДС на условном примере.

**Пример 7.5.1.** Данные для расчета: выручка от реализации продукции (работ, услуг) в налоговом периоде составила 24 тыс. руб., в том числе НДС — 3,661 тыс. руб.; сумма, полученная от покупателя в порядке предварительной оплаты, — 5 тыс. руб.; сумма НДС, уплаченная с авансов и предоплат в предыдущем налоговом периоде, — 0,732 тыс. руб. (сумма аванса, полученного в предыдущем налоговом периоде, составила 4,8 тыс. руб., продукция отгружена).

В течение налогового периода предприятие приобрело: материальные ресурсы для производственных нужд на сумму 12 тыс. руб., в том числе НДС — 1,830 тыс. руб., из них оплачено 6 тыс. руб., в том числе НДС — 0,915 тыс. руб.; оборудование на сумму 9,6 тыс. руб., в том числе НДС — 1,464 тыс. руб. Оборудование оплачено и поставлено на учет.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в налоговом периоде, составит:

$$3,661 + 5 \times 18/118 - (0,915 + 1,464 + 0,732) = 1,312 \text{ тыс. руб.}$$

Для исчисления НДС важным является момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), который зависит от принятой налогоплательщиком учетной политики. Для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, таковым будет день отгрузки; при учетной политике по мере поступления денежных средств — день оплаты отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг. Оплатой товаров (работ, услуг) признается также прекращение обязательства зачетом, передача налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора. Если расчеты осуществляются с применением собственного векселя, оплатой товаров (работ, услуг) считается оплата указанного векселя или передача налогоплательщиком векселя по индоссаменту третьему лицу. В случае реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе моментом определения налоговой базы будет день их отгрузки (передачи).

Уплата НДС в бюджет производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ, ока-

зания услуг, в том числе и для собственных нужд) за истекший налоговый период (месяц или квартал) не позднее 20-го числа месяца, следующего за ним. Налогоплательщики и налоговые агенты в сроки, установленные для уплаты налога за налоговый период, предоставляют налоговым органам по месту своего учета расчеты по установленной форме в виде так называемой налоговой декларации.

## 7.6. Налогообложение экспортных операций

В настоящее время активно развиваются партнерские отношения между российскими предприятиями и зарубежными фирмами. В связи с этим возникает много вопросов, связанных с налогообложением товаров (работ и услуг), экспортируемых за пределы РФ. Таможенный кодекс (ст. 165) определяет понятие экспорта. *Экспорт товаров* — это таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории РФ, вывозятся с этой территории без обязательств об обратном ввозе.

Как мы уже выяснили, при экспорте за пределы РФ товаров (собственного производства и приобретенных), работ и услуг (в том числе по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и по транзиту иностранных грузов через территорию России) применяется нулевая ставка НДС. Делается это с целью придания большей конкурентоспособности отечественным товарам (работам, услугам) за рубежом. При этом налогоплательщик имеет право на получение налоговых вычетов по суммам НДС, уплаченным поставщикам материальных ресурсов (работ, услуг), использованных при производстве экспортируемых товаров. Однако воспользоваться нулевой ставкой на практике непросто.

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов организация (предприятие) в обязательном порядке представляет в налоговые органы следующие документы: контракт (или копию) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку экспортируемых товаров (припасов), выполнение работ и услуг; выписку банка (копию выписки), подтверждающую поступления выручки от иностранного лица на счет российского налогоплательщика в российском банке; грузовую таможенную декларацию или ее копию с отметкой российского таможенного органа, осуществляющего выпуск товара в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе которого находится пункт пропуска, через который товар вывезен за пределы таможенной территории РФ; копию транспортных, товаросопроводительных или иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы РФ. При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу РФ с государствами — участниками Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, предоставляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметкой таможенного органа РФ, производящего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

Документы, подтверждающие реальный экспорт и, следовательно, обоснованность применения налоговой ставки 0%, представляются налогоплательщиками в срок не позднее 180 дней с даты оформления грузовой таможенной декларации на вывоз груза в режиме экспорта (транзита). В этом случае датой реализации

признается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов. Если в течение этого срока документы не были представлены, указанные операции облагаются НДС по ставкам соответственно 10 или 18% и моментом определения налоговой базы будет день отгрузки товара на экспорт. При предоставлении в налоговые органы документов, обосновывающих применение нулевой налоговой ставки, производится возврат налогоплательщику уплаченных сумм налога.

При получении авансов от иностранного партнера в счет предстоящих поставок на экспорт НДС исчисляется и платится в бюджет. Исключение составляют авансы по товарам, производство которых превышает 6 месяцев. Они не включаются в налоговую базу. Перечень таких товаров утверждается Постановлением Правительства РФ (от 21.08.2001 г. № 602). К примеру, это станки, железнодорожный транспорт, суда и др. С 01.07.2001 г. подобный порядок налогообложения применяется при поставке товаров (выполнении работ, оказании услуг) хозяйствующими субъектами РФ в страны СНГ.

В настоящее время для совершенствования порядка исчисления и взимания НДС разработан целый комплекс мер, который представлен в главе 21 учебника.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте характеристику экономического содержания налога на добавленную стоимость.
2. Когда и с какой целью в Российской Федерации был введен НДС?
3. Какова роль НДС в формировании доходной базы бюджетов Российской Федерации?
4. Перечислите условия, которым должна отвечать организация, чтобы стать самостоятельным плательщиком НДС.
5. Что является объектом обложения НДС?
6. Назовите виды работ и услуг, облагаемые НДС.
7. Какие цены применяются при исчислении налоговой базы для НДС?
8. Приведите примеры случаев, когда налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам.
9. Как изменялись ставки НДС в России? Назовите ставки НДС, действующие в настоящее время.
10. Для чего необходим отдельный учет операций по реализации продукции, освобождаемой от НДС и облагаемой налогом?
11. Как определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет?
12. Каков порядок предъявления бюджету сумм НДС, уплаченного при приобретении основных средств и нематериальных активов?
13. В чем специфика уплаты НДС в бюджет для иностранных предприятий, реализующих товары (работы, услуги) на территории РФ?
14. Какие документы и в какие сроки предоставляются в налоговые органы для подтверждения реального экспорта товаров (работ, услуг)?
15. Применяется ли нулевая налоговая ставка по НДС при реализации товаров (работ, услуг) в страны — члены СНГ?



**Список литературы к главе 7**

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (глава 21).
2. Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ» от 18.08. 2004 г. № 102-ФЗ.
3. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в ст. 149 и 164 части второй Налогового кодекса РФ» от 31.12.2002 г. № 195-ФЗ.
4. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ» от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ.
5. Федеральный закон «О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и о внесении изменений в некоторые акты РФ о налогах» от 05.08. 2000 г. № 118-ФЗ.
6. Федеральный закон «О внесении изменений в ст. 146 и 149 части второй Налогового кодекса РФ» от 20.08.2004 г. № 109-ФЗ.
7. Постановление Правительства РФ «О подписании соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг» от 04.09.2004 г. № 458.
8. *Мещерикова О. В.* Налоговые системы развитых стран мира (справочник). — М., 1995.
9. *Тимофеева О. Ф.* Налоги в рыночной экономике. — М., 1993.
10. *Оспанов М. Т.* Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. — СПб.: 1997.
11. *Юткина Т. Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. — М.: Инфра-М., 1999.



# Глава 8

## АКЦИЗЫ

---

После изучения данной главы вы сможете:<sup>1</sup>

- сформулировать основные отличительные черты акцизов от налога на добавленную стоимость;
- оценить фискальную значимость акцизов для формирования доходов государства;
- перечислить круг подакцизных товаров;
- назвать плательщиков акцизов и операции, подлежащие и не подлежащие налогообложению акцизами;
- отразить особенности налогообложения акцизами нефтепродуктов;
- изложить методику определения налоговой базы;
- охарактеризовать порядок исчисления и уплаты акцизов.

### 8.1. Фискальная значимость акцизов, их принципиальные отличия от налога на добавленную стоимость. Виды подакцизных товаров

*Акцизы*, как и налог на добавленную стоимость, — федеральный косвенный налог, выступающий в виде надбавки к цене подакцизного товара. По сравнению с НДС акцизы имеют ограниченную область применения. Они распространяются на весьма узкий перечень товаров отечественного и импортного производства и не затрагивают сферу работ и услуг. Налогообложение акцизами осуществляется применительно к каждому отдельному виду подакцизных товаров, т. е. имеет индивидуальный характер.

В отличие от НДС взимание акциза в отношении конкретного товара производится только один раз на одной из стадий его продвижения.<sup>2</sup> Как правило, это происходит на начальной стадии по выходу товара из производства. При перепродаже товар, по которому акциз был уже уплачен, вновь акцизом не облагается. Сумма акциза, изначально добавленная к отпускной цене товара, на всех последующих стадиях его продвижения становится составной частью цены. Построение акцизов по принципу однократности взимания выгодно отличает их от НДС, так как препятствует дальнейшему развитию инфляционных процессов.

---

<sup>1</sup> Изучая материалы данной главы, необходимо обратиться и к главе 21 (п. 21.3).

<sup>2</sup> Некоторые особенности налогообложения акцизами имеются в отношении алкогольной продукции и нефтепродуктов.

Акцизы — существенный источник доходов федерального бюджета и территориальных бюджетов субъектов Российской Федерации. На рис. 8.1.1–8.1.3 представлены динамика и объемы поступления акцизов соответственно на нефтепродукты, алкогольную продукцию и табачные изделия в бюджетную систему Российской Федерации в 2000–2004 гг.

Однако ежегодно фискальная значимость акцизов в доходах бюджетов подвергается существенным колебаниям. Так, например, в доходах федерального бюджета за период с 2000 по 2004 г. диапазон колебаний удельного веса акцизов составлял от 15,0 до 3,6%.

Важным показателем фискальной значимости акцизов является их доля в общей сумме налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ, на которую влияют изменения, вносимые в состав подакцизных товаров, объект налогообложения, размеры налоговых ставок, объем льгот, инфляционные процессы.

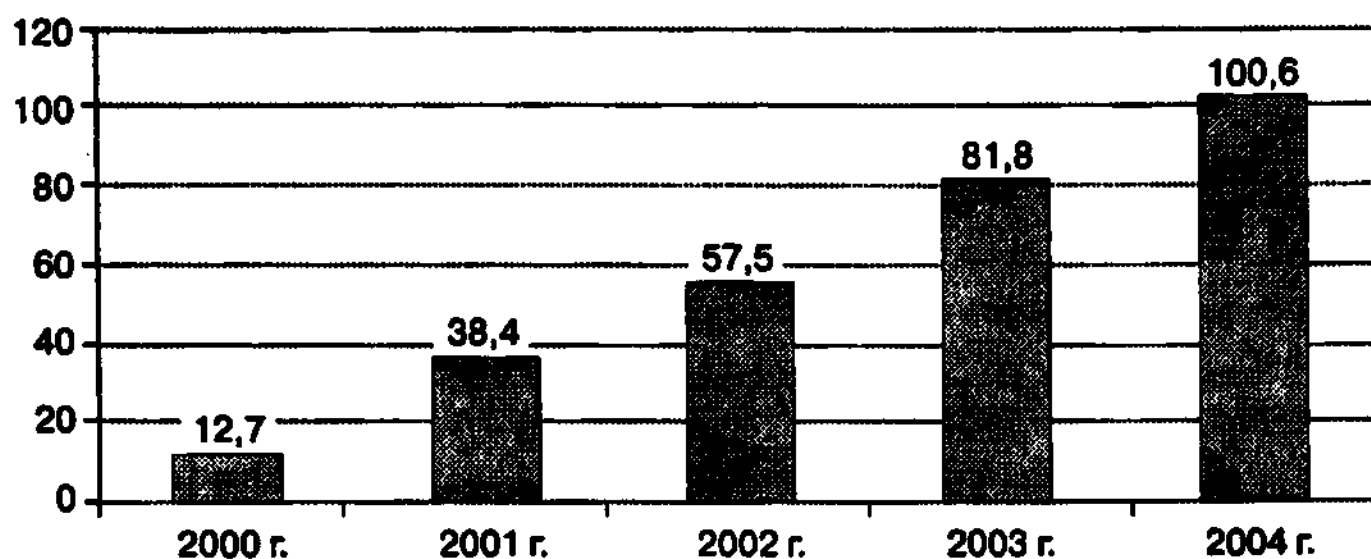
Таким образом, реальная оценка фискальной значимости, а также фискального потенциала акцизов неразрывно связана с рассмотрением круга подакцизных товаров и всех составных элементов механизма исчисления и уплаты акцизов. В настоящее время *подакцизными* признаны следующие виды товаров: спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья); спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%; алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и другая пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, кроме виноматериалов); пиво; табачная продукция; автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.); автомобильный бензин; дизельное топливо; моторные масла для дизельных и/или карбюраторных двигателей; прямогонный бензин.

С введением в действие второй части НК РФ с 1 января 2001 г. ранее применявшийся перечень подакцизных товаров пополнился за счет включения в него этилового спирта-сырца, всех видов папирос (до сих пор подакцизными признавались только папиросы 1-го класса), дизельного топлива, моторных масел, мотоциклов. Позднее из подакцизной номенклатуры были исключены ювелирные изделия, нефть и газовый конденсат, природный газ, что, несомненно, отразилось на показателе фискальной значимости акцизов в доходах как федерального, так и региональных бюджетов. На 2005 г. он снизился по федеральному бюджету до 2,5%, в бюджете Санкт-Петербурга — до 7,5%.<sup>1</sup>

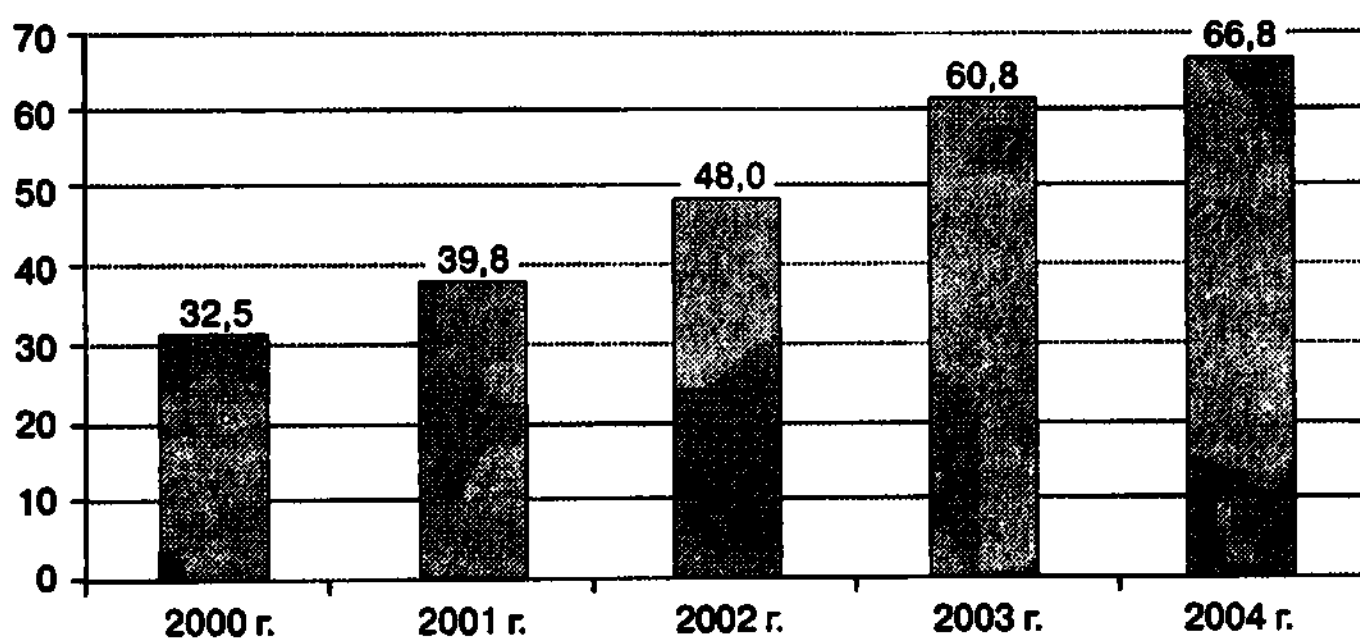
Распределение акцизов между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ на 2005 г. предусматривается в следующих размерах (табл. 8.1.1).

При рассмотрении перечня подакцизных товаров необходимо иметь в виду, что некоторые виды спиртосодержащих изделий при соблюдении определенных условий не признаются подакцизными. К их числу относятся, например, спиртосодержащие лекарственные средства, ветеринарные препараты, парфюмерно-косметическая продукция. Указанные товары не относятся к подакцизной номенклатуре при условии, если они имеют государственную регистрацию и разлиты в емкости, соответствующие установленным стандартам.

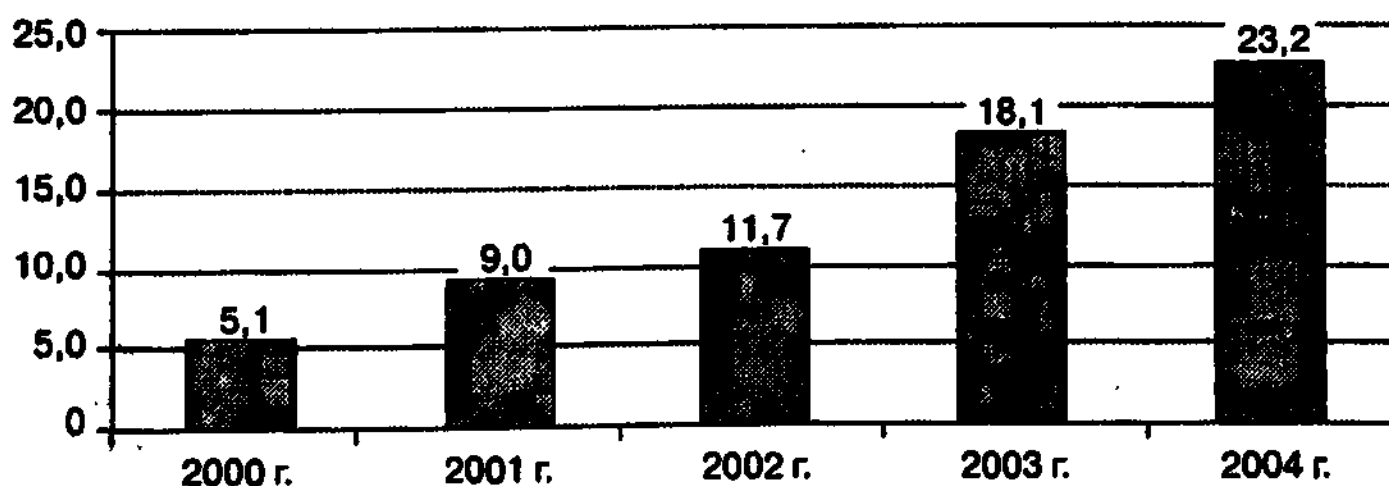
<sup>1</sup> Расчет произведен по данным Федерального закона от 23.12.2004 г. № 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год» и Закона Санкт-Петербурга от 29.11.2004 г. № 578-81 «О бюджете Санкт-Петербурга на 2005 год».



**8.1.1. Динамика и объемы поступления акцизов на нефтепродукты в бюджетную систему Российской Федерации в 2000–2004 гг., млрд руб.**



**8.1.2. Динамика и объемы поступления акцизов на алкогольную продукцию в бюджетную систему Российской Федерации в 2000–2004 гг., млрд руб.**



**8.1.3. Динамика и объемы поступления акцизов на табачные изделия в бюджетную систему Российской Федерации в 2000–2004 гг., млрд руб.**

Таблица 8.1.1  
Нормативы распределения акцизов на 2005 год, %<sup>1</sup>

| Виды подакцизных товаров                                     | Федеральный бюджет | Бюджеты субъектов РФ |
|--------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------|
| 1. Произведенные на территории РФ:                           |                    |                      |
| Этиловый спирт из пищевого сырья, спиртосодержащая продукция | 50                 | 50                   |
| Этиловый спирт из всех видов сырья (за исключением пищевого) | 100                | –                    |
| Алкогольная продукция                                        | –                  | 100                  |
| Пиво                                                         | –                  | 100                  |
| Табачная продукция                                           | 100                | –                    |
| Легковые автомобили и мотоциклы                              | 100                | –                    |
| Автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла      | 40                 | 60                   |
| 2. Ввезенные на территорию РФ                                | 100                | –                    |

## 8.2. Плательщики акцизов и объект налогообложения

*Плательщиками акцизов* являются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, осуществляющие перемещение товаров через таможенную границу РФ. Филиалы и другие обособленные подразделения российских организаций не включаются в состав налогоплательщиков, а исполняют лишь обязанности организаций по уплате акцизов по месту своего нахождения. Следует особо подчеркнуть, что при отнесении организаций и индивидуальных предпринимателей к числу плательщиков акцизов необходимо руководствоваться наличием или отсутствием в их хозяйственной деятельности объекта налогообложения акцизами. Если он имеется, то непременно возникает и обязанность по уплате акцизов, а следовательно, организации или индивидуальные предприниматели становятся их плательщиками.

Согласно Налоговому кодексу РФ (гл. 22), *объектом обложения акцизами* признаются подлежащие налогообложению определенные хозяйственные операции, совершаемые с подакцизными товарами. При рассмотрении данного вопроса все облагаемые операции целесообразно разделить на две следующие группы: 1) по подакцизным товарам, за исключением нефтепродуктов; 2) по нефтепродуктам. Это обусловливается тем, что с 1.01.2003 г. в отношении нефтепродуктов применяется принципиально иной порядок налогообложения.

В состав облагаемых операций, осуществляемых в отношении подакцизных товаров, включаются:

- реализация на территории России подакцизных товаров, осуществляемая их товаропроизводителями. При этом в целях налогообложения под реализацией понимаются не только операции, производимые на возмездной

<sup>1</sup> Федеральный закон РФ от 20 августа 2004 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ в части регулирования межбюджетных отношений».

и безвозмездной основе, но и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также использование их при натуральной оплате труда;

- передача на территории России подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику этого сырья, а также получение изготовителем части этих товаров в счет оплаты услуг по их производству;<sup>1</sup>
- передача в структуре организации произведенных ею подакцизных товаров в качестве сырья или материалов для производства неподакцизных товаров;<sup>2</sup>
- передача произведенных организацией подакцизных товаров на переработку на давальческой основе, т. е. без оплаты их стоимости. Оплате подлежит лишь стоимость их переработки;
- передача товаропроизводителями изготовленных ими подакцизных товаров для внутреннего использования на собственные нужды;<sup>3</sup>
- передача на территории РФ товаропроизводителями подакцизных товаров собственного производства в уставный (складочный) капитал других организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в порядке вноса по договору о совместной деятельности;
- реализация организациями с акцизных складов<sup>4</sup> алкогольной продукции, приобретенной либо у ее товаропроизводителей, либо с акцизных складов других организаций. При этом необходимо иметь в виду, что реализация алкогольной продукции с акцизного склада одной оптовой организации акцизному складу другой оптовой организации не признается объектом налогообложения;<sup>5</sup>
- реализация переданных на основании приговоров и решений судов или других уполномоченных органов конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;

---

<sup>1</sup> Например, товаропроизводители вин нередко производят операцию по розливу вин, поступивших к ним на давальческой основе. После осуществления розлива вина передаются их собственнику. Согласно Налоговому кодексу РФ, розлив подакцизных товаров приравнивается к их производству (ст. 182 п. 3 НК РФ).

<sup>2</sup> Например, организация производит непищевую спиртосодержащую продукцию и частично использует ее внутри своей структуры в качестве сырья для изготовления товаров бытовой химии, которые являются неподакцизными.

<sup>3</sup> Например, часть изготовленных спиртных напитков организацией используется в порядке осуществления представительских расходов.

<sup>4</sup> Акцизный склад — специально оборудованное помещение, предназначенное для хранения алкогольной продукции до момента ее отгрузки покупателям в режиме налогового склада, т. е. под контролем налоговых органов. Акцизные склады учреждаются организациями — налогоплательщиками акцизов по разрешениям Министерства РФ по налогам и сборам. Алкогольная продукция, находящаяся на акцизном складе, не считается реализованной, и потому в отношении ее не возникает обязательства по уплате акциза.

<sup>5</sup> Например, оптовая организация реализовала за истекший месяц со своего акцизного склада 80 тыс. л водки, в том числе 20 тыс. л акцизному складу другой оптовой организации. В объект налогообложения акцизом включается реализация 60 тыс. л водки.

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ для реализации на внутреннем рынке;
- другие облагаемые операции.

Полный перечень налогооблагаемых акцизами операций приводится в ст. 182 Налогового кодекса РФ. Исходя из содержания указанной статьи не трудно заметить, что подавляющая часть этих операций, равно как и круг налогоплательщиков, формируются в производственной сфере. Но в то же время уже в течение нескольких лет отмечается внедрение акцизов, хотя и в меньшей степени, в сферу обращения. (В первые годы функционирования налоговой системы РФ уплата акцизов (за небольшим исключением) возлагалась на производственные предприятия, выпускающие подакцизные товары.) Так, с 1 января 2001 г. в связи с введением в действие второй части Налогового кодекса РФ произошло существенное расширение области применения акцизов в этой сфере. К уплате акцизов по алкогольной продукции были подключены оптовые организации торговли. В настоящее время они выполняют обязанности налогоплательщика акцизов наряду с организациями — товаропроизводителями алкогольной продукции. Однако это не означает двойного налогообложения алкогольной продукции, так как товаропроизводители при ее реализации на акцизные склады оптовых организаций торговли начисляют сумму акциза по этим операциям в размере определенного процента от установленных налоговых ставок. В аналогичном порядке начисляется и сумма акциза при перепродаже алкогольной продукции с акцизных складов оптовых организаций торговли. Таким образом, принцип однократности взимания акциза в данной ситуации не нарушается.

Разделение уплаты акциза по алкогольной продукции между сферами производства и оптовой торговли позволяет расширять границы распределения поступлений от этого налога в территориальном разрезе, что имеет немаловажное значение для укрепления доходной базы территориальных бюджетов субъектов РФ и особенно их низовых звеньев. Однако это существенно усложняет контроль налоговых органов за полнотой поступления акцизов в бюджет, так как резко увеличивается число их плательщиков.

С 1 января 2003 г. в связи с введением нового порядка налогообложения акцизами нефтепродуктов произошло дальнейшее расширение области применения указанного налога в сфере обращения. В соответствии с этим порядком все налогоплательщики акцизов по операциям с нефтепродуктами разделены на следующие две группы: лица, имеющие свидетельство о регистрации деятельности, связанной с проведением определенных операций в отношении нефтепродуктов; лица, не имеющие указанного свидетельства.

Отсутствие свидетельства не является основанием для запрета деятельности по операциям с нефтепродуктами. Однако у каждой группы налогоплательщиков состав объекта налогообложения акцизом определяется в зависимости от наличия свидетельства. С учетом этого фактора производятся в дальнейшем налоговые вычеты, применяемые при определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет.

Свидетельства выдаются налоговыми органами на осуществление следующих видов деятельности: производство нефтепродуктов; оптовая реализация нефтепродуктов; оптово-розничная реализация нефтепродуктов; розничная реализа-

ция нефтепродуктов. Если налогоплательщик занимается производством нефтепродуктов и их оптовой или оптово-розничной реализацией, то ему выдается одно свидетельство: на оптовую или оптово-розничную реализацию, а свидетельство на производство не выдается.

Объектом налогообложения акцизами в отношении нефтепродуктов признаются следующие операции:

- *у налогоплательщиков, не имеющих свидетельства*, — оприходование самостоятельно произведенных нефтепродуктов из собственного сырья, а также получение нефтепродуктов в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья;
- *у налогоплательщиков, имеющих свидетельство*, — получение нефтепродуктов. При этом под получением понимаются следующие каналы поступления нефтепродуктов: приобретение их в собственность; оприходование самостоятельно произведенных нефтепродуктов из собственного сырья; получение в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья; получение нефтепродуктов собственником сырья по договору его переработки на давальческой основе;
- *у налогоплательщиков, имеющих и не имеющих свидетельства*, — передача нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, его собственнику, не имеющему свидетельства.

Из вышеизложенного видно, что в отличие от других подакцизных товаров объект налогообложения акцизами в отношении нефтепродуктов имеет принципиально иной состав облагаемых операций. При этом важно отметить, что такая столь распространенная операция, как реализация нефтепродуктов, в него не включается.

При определении объекта налогообложения акцизами следует учитывать, что отдельные операции в соответствии с Налоговым кодексом РФ не подлежат обложению акцизами. К их числу относятся, например:

1. Передача подакцизных товаров собственного производства из одного структурного подразделения организации в другое в качестве сырья или материалов для изготовления иных подакцизных товаров.<sup>1</sup>
2. Реализация юридическими лицами денатурированного этилового спирта из всех видов сырья, денатурированной спиртосодержащей продукции в порядке, установленном Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции».<sup>2</sup> Исключение указанных товаров из подакцизной номенклатуры допускается при условии, если они изготовлены в соответствии с утвержденной нормативно-технической документацией, прошли государственную регистрацию и внесены в соответствующий государственный реестр.

---

<sup>1</sup> Например, произведенный организацией этиловый спирт из пищевого сырья передан ее филиалу для производства водки. Операция по передаче этилового спирта в данном случае акцизом не облагается.

<sup>2</sup> Этиловый спирт и спиртосодержащая продукция признаются денатурированными, если эти продукты содержат специальные добавки в концентрации, исключающей возможность использования их для производства алкогольной и другой пищевой продукции.



3. Реализация товаропроизводителем подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в таможенном режиме экспорта. Указанная операция освобождается от обложения акцизом при условии представления налоговому органу банковского поручительства или банковской гарантии. При этом банк принимает на себя обязанность уплатить сумму акциза с учетом пени, если налогоплательщик не представит в установленный срок все необходимые документы, подтверждающие фактический экспорт и, следовательно, обоснованность полученного освобождения. При отсутствии банковского поручительства (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить сумму акциза в общеустановленном порядке, т. е. как при реализации подакцизного товара на территории РФ. Впоследствии, если налоговому органу будут представлены все необходимые документы, подтверждающие фактический экспорт подакцизных товаров, уплаченная в бюджет сумма акциза подлежит возмещению налогоплательщику в установленном порядке.
4. Операции, относящиеся к объекту налогообложения нефтепродуктов, в случаях их последующей реализации в таможенном режиме экспорта. Следует особо подчеркнуть, что с 1 января 2005 г. применение акцизов во внешнеэкономической деятельности России со всеми странами, включая Республику Беларусь, строится по принципу их взимания в стране назначения. До сих пор этот принцип не распространялся на торговые взаимоотношения с Республикой Беларусь. Экспорт российских товаров в Республику Беларусь производился по ценам реализации с начислением суммы акциза. В аналогичном порядке осуществлялся и экспорт в Россию белорусских товаров. Внесение давно назревших изменений в порядок взимания акцизов по внешнеэкономическим операциям между Россией и Республикой Беларусь, несомненно, будет способствовать активизации взаимной торговли между двумя странами.
5. Реализация нефтепродуктов налогоплательщиками на территории России.
6. Другие операции с подакцизными товарами, не подлежащие налогообложению.

Указанные операции не облагаются акцизами при условии ведения налогоплательщиком их отдельного учета.

### 8.3. Ставки акцизов и определение налоговой базы

Ставки акцизов в зависимости от метода их построения в настоящее время делятся на две группы:

- 1) **специфические**, т. е. установленные в фиксированной денежной сумме на определенную единицу натурального (или физического) измерения объема налоговой базы;
- 2) **комбинированные**, т. е. представляющие сочетание двух ставок, отличающихся по методу построения. Применительно к акцизам комбинированные ставки состоят из специфической и процентной ставок. Установлены они по папиросам и сигаретам с фильтром и без фильтра.

Ставки имеют индивидуальный характер применения, так как определены по каждому виду подакцизных товаров и являются едиными для всей территории

России. По некоторым видам подакцизных товаров предусмотрены нулевые ставки налогообложения (например, по пиву с содержанием этилового спирта в 1 л пива до 0,5% включительно; по легковым автомобилям с мощностью двигателя до 90 л. с.).

По этиловому спирту из всех видов сырья и по алкогольной продукции (кроме натуральных вин) ставки налогообложения установлены в расчете за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах. Выбор такой единицы измерения позволяет более обоснованно определять размеры ставок с учетом фактического содержания этилового спирта в 1 л различных видов указанной продукции.

По легковым автомобилям и мотоциклам в качестве расчетной единицы для установления налоговой ставки избрана единица измерения мощности двигателя в 1 л. с., или 0,75 кВт. В зависимости от мощности двигателя по легковым автомобилям предусмотрены 3 уровня налоговых ставок. По автомобильному бензину действуют 2 уровня налоговых ставок с учетом его качественных характеристик.

Наглядное представление о действующих ставках налогообложения акцизами дает табл. 8.3.1 (приведены выборочные данные из ст. 193 НК РФ).

В зависимости от вида применяемых налоговых ставок налоговая база для исчисления суммы акциза принимает соответствующую форму выражения. По подакцизным товарам со специфическими ставками налогообложения она исчисляется в единицах натурального (или физического) измерения (в штуках, литрах, тоннах, килограммах и т. д.). Специфические ставки налогообложения применяются по подавляющему большинству видов подакцизных товаров. По сигаретам и папиросам с комбинированными ставками налогообложения исчисление налоговой базы производится в двух формах выражения: натуральной и стоимостной. При этом стоимость подакцизных товаров определяется исходя из рыночной цены сделки по реализации без учета акциза и налога на добавленную стоимость.

Налоговая база исчисляется за каждый налоговый период, продолжительность которого составляет 1 календарный месяц. Ее расчет производится в разрезе отдельных видов подакцизных товаров по каждому виду облагаемых операций. Организации оптовой торговли исчисляют налоговую базу по реализации алкогольной продукции со своих акцизных складов не в целом за налоговый период, а отдельно за первую и вторую половины истекшего календарного месяца. Это обусловливается установленным порядком уплаты акциза для данной категории налогоплательщиков.

По алкогольной продукции со специфическими ставками налогообложения, установленными в расчете на 1 л безводного этилового спирта, налоговая база подлежит пересчету на 100%-ный этиловый спирт.

По легковым автомобилям и мотоциклам налоговая база пересчитывается на общую мощность их двигателей в лошадиных силах. Пересчет производится по видам указанных подакцизных товаров в разрезе их наименований.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Под видом подакцизного товара понимается совокупность однородных подакцизных товаров, имеющих одинаковую ставку акциза, установленную на одинаковую единицу измерения налоговой базы.

Таблица 8.3.1

**Налоговые ставки по отдельным видам подакцизных товаров  
(действующие с 01.01.2005 г.)**

| №<br>п/п | Виды подакцизных товаров                                                                                                                  | Налоговая ставка,<br>% и/или денежное выражение<br>на единицу измерения     |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| 1        | Алкогольная продукция:                                                                                                                    | За 1 л безводного этилового спирта,<br>содержащегося в подакцизных товарах: |
| 1.1      | Алкогольная продукция с объемной долей<br>этилового спирта свыше 25% включительно<br>(за исключением вин) и спиртосодержащая<br>продукция | 146 руб.                                                                    |
| 1.2      | Алкогольная продукция с объемной долей<br>этилового спирта свыше 9 до 25%<br>включительно (за исключением вин)                            | 108 руб.                                                                    |
| 1.3      | Алкогольная продукция с объемной долей<br>этилового спирта до 9% включительно<br>(за исключением вин)                                     | 76 руб.                                                                     |
| 1.4      | Вина (за исключением натуральных)                                                                                                         | 95 руб.                                                                     |
| 1.5      | Вина шампанские игристые, газированные,<br>шипучие                                                                                        | 10 руб. 50 коп. за 1 л                                                      |
| 2        | Табак трубочный                                                                                                                           | 620 руб. за 1 кг                                                            |
| 3        | Сигары                                                                                                                                    | 15 руб. за 1 шт.                                                            |
| 4        | Сигареты без фильтра, папиросы                                                                                                            | 28 руб. за 1000 шт. + 8%, но не менее 20%<br>от отпускной цены              |
| 5        | Автомобили легковые с мощностью двига-<br>теля свыше 67,5 кВт (90 л. с.) и до 112,5 кВт<br>(150 л. с.) включительно                       | 15 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.)                                               |
| 6        | Бензин автомобильный с октановым числом<br>до 80 включительно                                                                             | 2657 руб. за 1 т                                                            |
| 7        | Бензин автомобильный с иными<br>октановыми числами                                                                                        | 3629 руб. за 1 т                                                            |
| 8        | Дизельное топливо                                                                                                                         | 1080 руб. за 1 т                                                            |

Налоговая база по облагаемым операциям с нефтепродуктами определяется в натуральном выражении (в тоннах) как объем полученных, оприходованных, переданных нефтепродуктов.

По ввезенным на таможенную территорию РФ подакцизным товарам со специфическими ставками налогообложения налоговая база исчисляется как объем ввезенных товаров в натуральном выражении. А по товарам с комбинированными ставками она определяется не только в натуральной форме, но и как сумма таможенной стоимости с учетом уплаты таможенной пошлины. При этом расчет производится по каждой ввозимой партии подакцизного товара.

Для правильного исчисления налоговой базы за каждый истекший налоговый период необходимо учитывать дату осуществления каждой облагаемой операции. Порядок определения даты по отдельным видам операций регламентируется

ст. 195 НК РФ. Так, по операциям реализации датой их совершения признается день отгрузки подакцизных товаров. А датой совершения облагаемых операций с нефтепродуктами признается день их оприходования, получения, передачи.

## 8.4. Порядок исчисления и уплаты акцизов

Налогоплательщики самостоятельно осуществляют расчет суммы акцизов, подлежащей уплате в бюджет по итогам каждого налогового периода, путем составления налоговой декларации по установленной форме. При этом для расчета суммы акциза в зависимости от характера деятельности отдельных категорий налогоплательщиков предусмотрены следующие формы налоговых деклараций: по подакцизным товарам (за исключением нефтепродуктов и алкогольной продукции, реализуемой с акцизных складов оптовой торговли); по алкогольной продукции, реализуемой с акцизных складов оптовой торговли; по нефтепродуктам.

Общими составными элементами в методике исчисления суммы акцизов во всех применяемых формах деклараций являются: расчет налоговой базы за истекший налоговый период; расчет суммы акциза исходя из сложившейся налоговой базы за тот же налоговый период.

*Сумма акциза* определяется как произведение налоговой ставки по соответствующему виду подакцизных товаров на величину исчисленной налоговой базы. Полученные результаты суммируются, и таким образом рассчитывается общая сумма акциза, вытекающая из объема облагаемых операций за истекший налоговый период. Подобный метод исчисления суммы акциза возможен лишь на основе ведения раздельного учета облагаемых операций по видам и наименованиям подакцизных товаров применительно к установленным ставкам налогообложения.

Это особенно важно в тех случаях, когда внутри одного и того же вида подакцизных товаров применяются различные ставки налогообложения. Например, по пиву в зависимости от величины содержания этилового спирта в 1 л предусматриваются 3 уровня налоговых ставок: 0 руб., 1 руб. 75 коп. и 6 руб. 28 коп. за 1 л пива. В соответствии со ст. 194 (п. 7) НК РФ если налогоплательщик не ведет раздельного учета облагаемых операций с подакцизными товарами исходя из ставок налогообложения, то сумма акциза по таким товарам определяется по максимальной ставке.

При исчислении суммы акциза по алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9% имеются некоторые особенности. Они состоят в следующем: товаропроизводители этой продукции при отгрузке ее на акцизные склады организаций оптовой торговли исчисляют сумму акциза в размере 20%, а по винам (за исключением вин натуральных) — в размере 35% от полных налоговых ставок, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. При ее реализации другим покупателям расчет суммы акциза производится по полным ставкам; организации оптовой торговли при дальнейшей продаже указанной продукции (кроме реализации на акцизные склады других оптовых организаций) исчисляют сумму акциза в размерах соответственно 80 и 65% от полных ставок.

Расчет суммы акциза по алкогольной продукции с содержанием этилового спирта до 9%, а также по натуральным винам отечественного производства осуществляется по полным налоговым ставкам. В аналогичном порядке производится и на-

логообложение алкогольной продукции, ввозимой на таможенную территорию РФ. Исчисление суммы акциза по алкогольной продукции, реализуемой организациями оптовой торговли с акцизных складов, равно как и расчет налоговой базы, производится за каждую половину истекшего налогового периода.

Сумма акциза, исчисленная исходя из налоговой базы, не всегда совпадает с суммой акциза, подлежащей уплате в бюджет. Это объясняется следующими причинами. Во-первых, НК РФ предусматривается уменьшение начисленной суммы акцизов по облагаемым операциям на величину налоговых вычетов. Во-вторых, сумма начисленного налога по реализованным табачным изделиям и алкогольной продукции уменьшается на величину произведенного авансового платежа в связи с приобретением акцизных либо специальных федеральных и региональных марок. Указанные товары подлежат обязательной маркировке в целях усиления государственного контроля за их реализацией и обеспечения более полного сбора акцизов. При отсутствии соответствующей маркировки реализация этих товаров не разрешается.

Рассмотрим виды и порядок применения налоговых вычетов, уменьшающих начисленную сумму акцизов по операциям с подакцизными товарами (за исключением нефтепродуктов) и отдельно по операциям с нефтепродуктами. Уменьшение общей начисленной суммы акцизов по операциям с подакцизными товарами производится на величину налоговых вычетов, предоставляемых при:

- использовании налогоплательщиками, производящими подакцизную продукцию, в качестве сырья для ее изготовления приобретенных подакцизных товаров. В данном случае вычету подлежит сумма акцизов, уплаченная по приобретенным подакцизным товарам, использованным в качестве сырья. Аналогичный вычет осуществляется и при изготовлении подакцизной продукции из давальческого подакцизного сырья, по которому был уплачен акциз на территории России. Вычет предоставляется изготовителю такой продукции по операциям ее передачи собственнику давальческого сырья. Налоговые вычеты в указанных случаях могут быть произведены только при условии, если ставка акциза на подакцизные товары, использованные в качестве сырья, определена на ту же единицу измерения налоговой базы, что и налоговая ставка по подакцизной продукции, произведенной из этого сырья;<sup>1</sup>
- приобретении этилового спирта из пищевого сырья для изготовления виноматериалов, использованных в дальнейшем в производстве алкогольной продукции. Вычету подлежит сумма уплаченного акциза по этиловому спирту, использованному для изготовления виноматериалов;
- возврате покупателем подакцизных товаров или отказе от них. Вычету подлежит сумма акциза, уплаченная налогоплательщиком по этим товарам.

---

<sup>1</sup> Например, для производства водки организация использовала этиловый спирт из пищевого сырья, приобретенный и оплаченный ею с учетом предъявленной продавцом суммы акциза. Ставки акциза по этиловому спирту и водке установлены в расчете на 1 л безводного этилового спирта, т. е. на общую единицу измерения налоговой базы по обоим товарам. В этом случае имеется основание для применения налогового вычета на сумму акциза, уплаченную по приобретенному этиловому спирту, использованному для производства водки.

Начисленная сумма акциза уменьшается также на величину авансового платежа, осуществляемого в связи с приобретением акцизных или специальных федеральных и региональных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке. Порядок применения налоговых вычетов регламентируется НК РФ. Его основополагающие моменты, относящиеся к плательщикам акцизов по подакцизным товарам (за исключением нефтепродуктов), состоят в следующем:

1. Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами покупателям при реализации подакцизных товаров, либо на основании документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию России.
2. Вычетам у налогоплательщиков подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные на территории РФ продавцам подакцизных товаров или таможенным органам при ввозе подакцизных товаров из-за рубежа.
3. При оплате подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, третьими лицами налоговые вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата. При этом размеры указанных налоговых вычетов определяются исходя из стоимости приобретенных подакцизных товаров, фактически включенных в качестве *основного сырья* в расходы по производству другой подакцизной продукции, учитываемые при исчислении налога на прибыль.
4. Вычеты суммы акциза по этиловому спирту из пищевого сырья, использованному для изготовления виноматериалов, осуществляются при наличии у продавца виноматериалов платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты им приобретенного для указанной цели этилового спирта по цене с акцизом. Данный вычет производится в пределах норматива, исчисляемого по формуле:

$$C = (A \times K) / 100\% \times O,$$

где  $C$  — сумма акциза, уплаченная по спирту этиловому, использованному для производства вина;  $A$  — налоговая ставка за 1 л безводного этилового спирта;  $K$  — крепость вина;  $O$  — объем реализованного вина.

Сумма акциза, превышающая величину, исчисленную по указанной формуле, относится на уменьшение доходов, остающихся в распоряжении налогоплательщика после уплаты налога на прибыль.

**Пример 8.4.1.** Организация израсходовала в пересчете на 100%-ный этиловый спирт 4 тыс. л этилового спирта, приобретенного в составе виноматериалов для производства вина, и произвела и реализовала 18 тыс. л вина с содержанием 20% этилового спирта в 1 л. Поставщик виноматериалов приобрел для их изготовления этиловый спирт по цене с акцизом. Ставка акциза по этиловому спирту из всех видов сырья — 19 руб. 50 коп. за 1 л безводного этилового спирта. Сумма акциза, уплаченная за 4 тыс. л безводного этилового спирта, составляет:  $19 \text{ руб. } 50 \text{ коп.} \times 4000 = 78\,000 \text{ руб.}$

Сумма принимаемого налогового вычета акциза по приобретенному этиловому спирту, использованному для производства вина:  $(19 \text{ руб. } 50 \text{ коп.} \times 20\%) / 100\% \times 18\,000 = 70\,200 \text{ руб.}$



Сумма, подлежащая отнесению на уменьшение доходов организации — производителя вина, остающихся в ее распоряжении после уплаты налога на прибыль:  $78\,000 - 70\,200 = 7\,800$  руб.

Исчисление суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет по операциям с нефтепродуктами, также производится с учетом налоговых вычетов. Они предоставляются налогоплательщику — продавцу нефтепродуктов, имеющему свидетельство на их производство, оптовую либо оптово-розничную реализацию при продаже нефтепродуктов покупателю — налогоплательщику акциза, имеющему свидетельство. Вычет производится в сумме акциза, начисленного по облагаемым операциям, приходящейся на объем реализованных нефтепродуктов. При этом налогоплательщик — продавец нефтепродуктов обязан представить налоговому органу соответствующее документальное подтверждение для использования права на применение указанного налогового вычета.

**Пример 8.4.2. Расчет суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет.** Нефтеперерабатывающий завод имеет свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов. За истекший налоговый период он произвел следующие облагаемые операции в отношении автомобильного бензина марки АИ-92: а) оприходовал бензин, произведенный из собственного сырья, — 30 тыс. т; б) осуществил передачу бензина, произведенного из давальческого сырья его собственнику, не имеющему свидетельства, — 10 тыс. т; в) оприходовал бензин, полученный в счет оплаты услуг по его производству из давальческого сырья, — 500 т.

Налоговая база по указанному виду бензина:  $30\,000 + 10\,000 + 500 = 40\,500$  т.

Продано бензина за истекший налоговый период: а) покупателю-налогоплательщику, имеющему свидетельство на оптово-розничную реализацию, — 37 тыс. т; б) покупателю-налогоплательщику, не имеющему свидетельства, — 2700 т. Ставка акциза, применяемая с 1.01.2005 г., — 3629 руб. за 1 т.

Сумма акциза, начисленная исходя из налоговой базы:  $40\,500 \times 3629 = 14\,697\,450$  руб.

Сумма налогового вычета:  $37\,000 \times 3629 = 13\,427\,300$  руб.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет:  $14\,697\,450 - 13\,427\,300 = 1\,270\,150$  руб.

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиками, имеющими свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, в части, приходящейся на объемы реализованных нефтепродуктов, налоговому вычету не подлежат. Налоговые вычеты, уменьшающие суммы начисленного акциза, применяются также при использовании произведенных подакцизных нефтепродуктов в качестве сырья в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе посредством розлива или смешения. Факты передачи нефтепродуктов в производство для указанной цели должны быть подтверждены документально.

Кроме того, налоговому вычету подлежат суммы акциза, уплаченные по нефтепродуктам, ввезенным на таможенную территорию России. Вычет производится после их оприходования.

Сумма налоговых вычетов в отдельные налоговые периоды может превышать общую сумму акцизов, исчисленную исходя из сложившейся налоговой базы. В связи с этим уплаты акцизов не происходит. Образующаяся сумма превышения налоговых вычетов подлежит возмещению налогоплательщику путем зачета



в счет уплаты налогов и сборов, пени, недоимки, сумм присужденных налоговых санкций в отчетном налоговом периоде и трех последующих налоговых периодах. Налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, связанным с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу РФ, — по согласованию с таможенными органами. По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, оставшаяся незачтенной, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

Уплата акцизов производится в следующие сроки:

- по подакцизным товарам (кроме нефтепродуктов и алкогольной продукции, реализуемой с акцизных складов организаций оптовой торговли) — равными долями в 2 срока: до 25-го числа месяца, следующего за отчетным; до 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным;
- по алкогольной продукции, реализуемой с акцизных складов организаций оптовой торговли: до 25-го числа отчетного месяца по оборотам реализации — за первую половину этого месяца; до 15-го числа месяца, следующего за отчетным, по оборотам реализации за вторую половину отчетного месяца;
- по нефтепродуктам: до 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, — налогоплательщиками, имеющими только свидетельство на оптовую реализацию; до 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, — налогоплательщиками, имеющими свидетельство только на розничную реализацию; до 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, — остальными налогоплательщиками.

Уплата акцизов по подакцизным товарам (за исключением алкогольной продукции и нефтепродуктов) осуществляется по месту их производства. Акцизы по алкогольной продукции уплачиваются по месту ее реализации с акцизных складов. По операциям с нефтепродуктами уплата акцизов производится по месту нахождения налогоплательщика и его обособленных подразделений. Сумма акциза, уплачиваемая по месту нахождения обособленных подразделений, определяется налогоплательщиком исходя из удельного веса объема реализации нефтепродуктов (в натуральном выражении) каждого обособленного подразделения в общем объеме реализации налогоплательщика.

При нахождении обособленных подразделений на одной территории с головным предприятием сумма акциза может определяться централизованно и уплачиваться по месту нахождения налогоплательщика. Все налогоплательщики обязаны представлять в установленные сроки налоговому органу по месту своего нахождения налоговую декларацию по уплате акцизов. Налогоплательщики акцизов по нефтепродуктам представляют ее еще и по каждому своему обособленному подразделению, находящемуся вне месторасположения головного предприятия.

В заключение необходимо отметить, что совершенствование содержания гл. 22 «Акцизы» НК РФ в процессе проведения современной налоговой реформы, несомненно, будет способствовать дальнейшему повышению качественного уровня правового регулирования применения акцизов в Российской Федерации, что имеет важное значение для полного использования государством фискального потенциала этого налога. По-видимому, фискальные возможности акцизов могут быть существенно расширены как за счет изыскания новых сфер их применения, так

и посредством улучшения администрирования их сбора, особенно в такой столь значимой в фискальном отношении области хозяйствования, как производство и оборот этилового спирта и алкогольной продукции, которая непременно должна находиться под эффективным контролем государства. Акцизы имеют вполне реальные перспективы дальнейшего повышения своей фискальной значимости в формировании доходов государства.

### Контрольные вопросы

1. В чем состоят принципиальные отличия акцизов от НДС?
2. Охарактеризуйте фискальную значимость акцизов для доходов бюджета.
3. Назовите виды подакцизных товаров и исключения, предусматриваемые Налоговым кодексом РФ.
4. Перечислите круг налогоплательщиков акцизов, назовите основные объекты налогообложения акцизами.
5. Приведите примеры необлагаемых операций с подакцизными товарами.
6. Дайте краткую характеристику налоговых ставок, применяемых для исчисления акцизов.
7. Изложите методику определения налоговой базы по операциям с подакцизными товарами.
8. Как исчисляется сумма акцизов, подлежащая уплате в бюджет?
9. Назовите особенности налогообложения акцизами нефтепродуктов.
10. Каковы сроки и порядок уплаты акцизов в бюджет?

### Список литературы к главе 8

1. Налоговый кодекс РФ. Часть II (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2005 г.). Глава 22 «Акцизы».
2. Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» от 22.11.1995 г. № 171-ФЗ (в редакции федеральных законов от 7.01.1999 г. № 18-ФЗ; от 29.12.2001 г. № 186-ФЗ).
3. Федеральный закон от 20.08.2004 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ в части регулирования межбюджетных отношений».
4. Федеральный закон от 23.12.2004 г. № 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год».
5. Федеральный закон от 28.07.2004 г. № 86-ФЗ «О внесении изменений в гл. 22 ч. II Налогового кодекса РФ».
6. *Караваева И. В., Архипкин И. В.* Косвенное налогообложение в России начала XX века: этапы трансформации // Финансы. 2001. № 8.
7. *Пансков В. Г.* Некоторые проблемы налоговой реформы в России // Финансы. 2004. № 12.

## Глава 9

# ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- дать определение таможенных платежей и пояснить их роль в регулировании внешнеэкономической деятельности;
- оценить значение таможенных платежей в формировании доходной части федерального бюджета;
- классифицировать таможенные платежи и назвать их виды;
- выделить существенные элементы таможенных налогов;
- правильно применять методику исчисления и уплаты таможенных налогов;
- объяснить порядок взимания НДС и акцизов при различных таможенных режимах.

### 9.1. Экономическое содержание и структура таможенных платежей

Таможенные платежи занимают особое место в ряду государственных доходов. История таможенного налогообложения насчитывает более 1000 лет. Издревле на Руси с продаваемых предметов взимались пошлыны. Памятник древнерусского права «Русская правда» (свод законов, в котором большое внимание уделялось таможенному налогообложению) свидетельствует, что таможенная плата за торговлю, или пошлына, была законодательно утверждена в IX в., а «мытник», или сборщик пошлын, рассматривался в ней как защитник интересов купцов и их имущества.<sup>1</sup> Наибольшее развитие пошлыны получили во времена татаро-монгольского ига, когда в русском языке появилось слово «тамга».<sup>2</sup> В то время все взимаемые при продаже товаров на заставах в городах, селах, слободах, на рынках сборы получили название таможенных, а сборы, которые уплачивались непосредственно на границе, назывались большой тамгой. И лишь со второй половины XVI в. пошлыны, взимаемые на границе, стали отличать от внутренних пошлын и записывать в отдельные книги.

На протяжении всей истории России вопросам таможенного налогообложения уделялось большое внимание, что во многом определяется ролью таможенных

---

<sup>1</sup> Лодыженский К. История русского таможенного тарифа. — СПб., 1886. С. 1.

<sup>2</sup> Тамга — наложение на товар клейма, печати, разрешающих дальнейший провоз и продажу данного товара. Впоследствии тамгой стали называть пошлыну, взимаемую при торговле на рынках и ярмарках, место ее уплаты — таможенной, служивых людей, взыскивающих тамгу, — таможенниками.

платежей в развитии национальной промышленности и увеличении доходной части государственного бюджета. В зависимости от политических и экономических условий изменялась и степень вмешательства государства во внешнеэкономическую сферу. Существовавшая в СССР многие годы государственная монополия на внешнюю торговлю сменилась общепризнанными в мировой практике экономическими методами государственного регулирования внешнеэкономической деятельности (ВЭД), основная роль в которых принадлежит налоговому регулированию, в свою очередь, базирующемуся на применении таможенных налогов.

Использование таможенных платежей как инструмента налогового регулирования при экспорте служит поддержанию рационального соотношения ввоза и вывоза товаров, валютных доходов и расходов на территории РФ, обеспечению условий для интеграции национальной экономики в мировую. Применение таможенных платежей при импорте обусловлено, с одной стороны, проведением политики разумного протекционизма, с другой — направлено на регулирование ввоза продукции, не имеющей отечественных аналогов или производящейся в недостаточном для удовлетворения потребностям внутреннего рынка количестве. Вместе с тем таможенные платежи как при экспорте, так и при импорте способствуют обеспечению поступлений доходов в федеральный бюджет.

**Таможенные платежи** — это пошлины, налоги и сборы, взимаемые таможенными органами с участников внешнеэкономической деятельности при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ. В соответствии со ст. 34 Налогового кодекса РФ таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию таможенных налогов. Перечень таможенных платежей установлен ст. 318 Таможенного кодекса РФ (далее ТК РФ). В настоящее время к таможенным платежам относятся:

- ввозная таможенная пошлина;
- вывозная таможенная пошлина;
- налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- таможенные сборы.

Следует отметить, что с введением в действие с 1 января 2004 г. нового ТК РФ из перечня были исключены такие таможенные платежи, как плата за информирование и консультирование, плата за принятие предварительного решения, плата за участие в таможенных аукционах и др.

Существенное значение для практики таможенного налогообложения имеет деление таможенных платежей на налоги, пошлины и обязательные платежи неналогового характера — таможенные сборы. Классификация таможенных платежей приведена на рис. 9.1.1.

Согласно Закону РФ «О таможенном тарифе», *таможенная пошлина* представляет собой обязательный взнос, взимаемый таможенными органами РФ при ввозе товара на таможенную территорию РФ или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза. Однако вопрос об экономической сущности таможенной пошлины является спорным. Многие экономисты относят таможенную пошлину к категории «налог», поскольку, исходя из

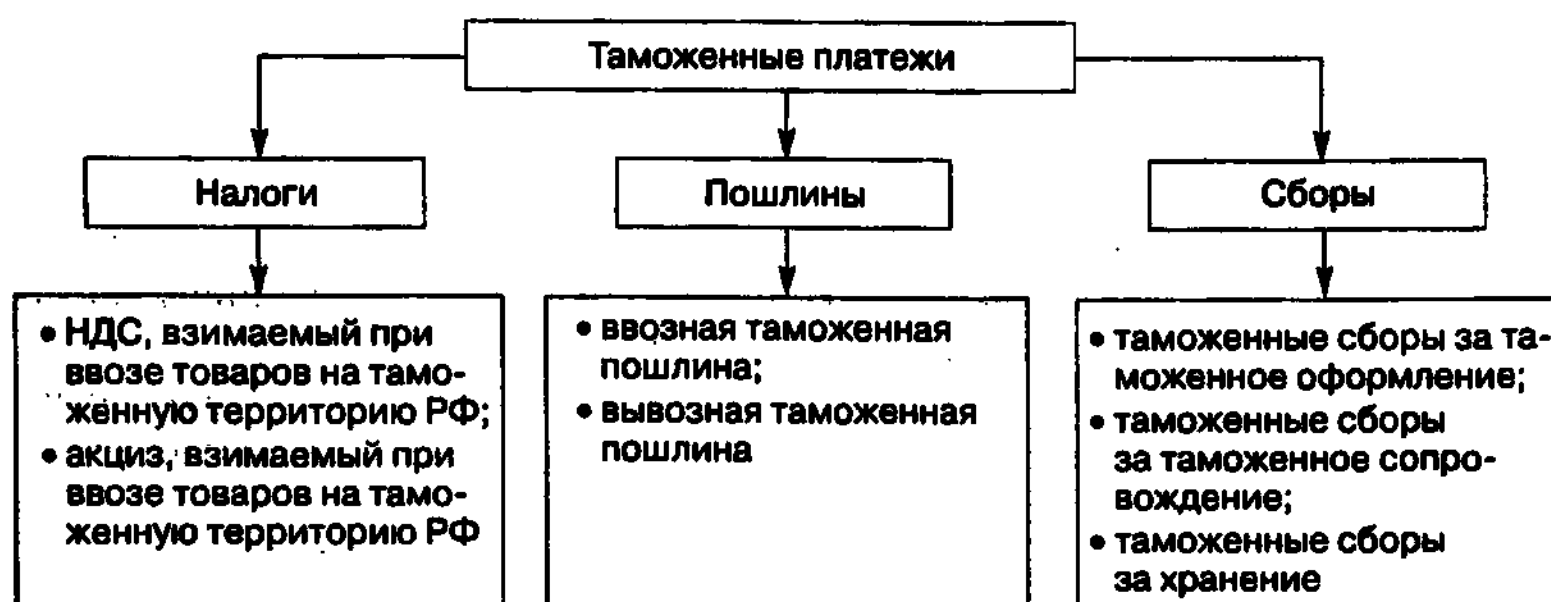


Рис. 9.1.1. Классификация таможенных платежей

определения, пошлина предполагает оказание услуги. Если сравнить стоимость услуг, оказываемых таможенными органами участникам ВЭД, с размерами уплачиваемой ими таможенной пошлины, становится очевидным, что величина последней значительно превосходит эту стоимость. Кроме того, за сам факт таможенного оформления товаров таможенными органами взимаются сборы в установленном размере, которые и являются, по сути, платой за услуги. *Таможенный сбор* — это платеж, уплата которого является одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением, хранением, сопровождением товаров. Размер сбора за таможенное оформление, который устанавливается Правительством РФ,<sup>1</sup> ограничен приблизительной стоимостью оказанных услуг и не может превышать 100 тыс. руб. Таким образом, сравнение таможенных сборов и таможенной пошлины отчетливо демонстрирует налоговую природу последней. Однако с 1 января 2005 г. таможенная пошлина была исключена из состава федеральных налогов (ст. 13 Налогового кодекса РФ) и отнесена к неналоговым доходам федерального бюджета (ст. 51 Бюджетного кодекса РФ).

*Вывозные* (экспортные) пошлины на отдельные виды товаров были введены в России в 1992 г. вместо действовавшего ранее налога на экспорт и просуществовали до середины 1996 г. Отмена вывозных пошлин была обусловлена стремлением России стать членом ВТО. В начале 1999 г. в целях стабилизации экономической ситуации, повышения доходов федерального бюджета, а также оперативного регулирования ВЭД взимание вывозных пошлин было возобновлено. В настоящее время экспортные пошлины имеют широкое применение в таможенной практике России и распространяются в основном на топливно-энергетические и другие сырьевые товары (на которые приходится большая часть российского экспорта), а также рыбопродукты, лесоматериалы и др. Применение экспортных пошлин преследует чисто фискальные цели, чем бы ни было аргументировано их введение.

*Ввозные* (импортные) пошлины до середины 1992 г. в России не применялись. В течение второй половины 1992 г. действовал временный импортный тариф, который охватывал 14 товарных позиций по товарной номенклатуре (ТН) ВЭД. В 1993 г. был принят постоянный импортный тариф, перечень подлежащих налогообложению

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 28.12.2004 г. № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенное оформление товаров».

нию товаров расширился, а ставки таможенных пошлин были дифференцированы от 5 до 50%. В течение последующих лет ставки ввозных таможенных пошлин на отдельные виды товаров многократно изменялись, как правило, в сторону увеличения. В 2001 г. в России произошла унификация импортного тарифа, многие товарные позиции были объединены в группы с едиными ставками таможенных пошлин — 5, 10, 15 и 20%. Согласно Закону РФ «О таможенном тарифе», ставки таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ.<sup>1</sup>

С 2000 г. все средства от взимания таможенных платежей поступают в федеральный бюджет.<sup>2</sup> Обратим еще раз внимание на табл. 3.4.1. Таможенные пошлины в объеме федерального бюджета в 2000–2004 гг. составляли соответственно: 21,57; 15,97; 15,25; 13,89; 19,42%. Поступление таможенных пошлин в федеральный бюджет РФ представлено в табл. 9.1.1.

Таблица 9.1.1  
Поступление таможенных пошлин в федеральный  
бюджет РФ, млрд руб.

| Год                                | 1999 | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  |
|------------------------------------|------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Сумма таможенных пошлин, млрд руб. | 86,2 | 228,7 | 328,8 | 373,4 | 557,8 | 859,7 |

## 9.2. Основные элементы и порядок уплаты таможенных налогов

Во взаимоотношениях с зарубежными странами, в том числе со странами СНГ, при взимании косвенных налогов Российская Федерация применяет принцип страны назначения товаров.<sup>3</sup> Согласно этому принципу, налогообложение НДС экспортируемых товаров производится по нулевой ставке, подакцизные товары при экспорте освобождены от уплаты акциза, а при ввозе товаров на территорию РФ НДС и акцизы уплачиваются в порядке, предусмотренном налоговым и таможенным законодательством.

В соответствии с НК РФ в состав плательщиков НДС и акцизов включены лица, признаваемые плательщиками этих налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Согласно ст. 328 ТК РФ, плательщиками таможенных налогов являются *декларанты* и иные лица, на которых возложена обязанность по их уплате. Например, таможенный брокер — при декларировании

<sup>1</sup> В настоящее время *ставки ввозных таможенных пошлин* утверждены Постановлением Правительства РФ от 30.11.2001 г. № 830 «О Таможенном тарифе РФ — своде ставок ввозных таможенных пошлин и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности». *Ставки вывозных таможенных пошлин* установлены многочисленными постановлениями Правительства РФ и объединены в приказе ГТК России от 06.08. 2003 г. № 865 «О ставках вывозных таможенных пошлин».

<sup>2</sup> В соответствии с Федеральным законом от 31.12.1999 г. № 227-ФЗ «О федеральном бюджете на 2000 год» был упразднен Фонд развития таможенной системы, в который до 2000 г. поступали таможенные платежи неналогового характера.

<sup>3</sup> С 1 января 2005 г. принцип страны назначения применяется при торговле с Республикой Беларусь.

им товаров по поручению декларанта; владелец склада — в отношении товаров, хранящихся на складе временного хранения. Любое лицо вправе уплатить таможенные платежи за товары, перемещаемые через таможенную границу. Таким образом, в отличие от уплаты косвенных налогов при реализации товаров на территории РФ плательщиком НДС и акцизов при ввозе товаров на таможенную территорию РФ выступает не продавец, а покупатель — импортер.

Налоговым кодексом в качестве одного из объектов налогообложения НДС и акцизами установлен ввоз товаров на таможенную территорию РФ. В соответствии со ст. 322 ТК РФ объектом обложения таможенными налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу. При этом акцизами при ввозе облагаются подакцизные товары по перечню, установленному ст. 181 НК РФ. *Обязанность* по уплате таможенных платежей при ввозе товаров на таможенную территорию РФ *возникает* с момента пересечения таможенной границы. Однако таможенным законодательством предусмотрены случаи, когда таможенные налоги не уплачиваются.<sup>1</sup>

Согласно ст. 322 ТК РФ, *налоговой базой* для исчисления таможенных платежей в зависимости от установленных ставок является *таможенная стоимость товаров и /или их количество*. Система определения таможенной стоимости основывается на общих принципах таможенной оценки, принятых в международной практике, и законодательно закреплена в Законе РФ «О таможенном тарифе». Таможенная стоимость ввозимых товаров исчисляется самим заявителем на основе одного из следующих методов: по цене сделки с ввозимыми товарами; по цене сделки с идентичными товарами; по цене сделки с однородными товарами; вычитания стоимости; сложения стоимости; резервного метода (табл. 9.2.1).

Однако в настоящее время существует несоответствие в порядке определения налоговой базы для таможенных налогов, установленном таможенным и налоговым законодательством. В трактовке Налогового кодекса *налоговая база* для исчисления НДС определяется как сумма таможенной стоимости товара, ввозной таможенной пошлины и акциза (по подакцизным товарам). *Налоговой базой* акцизов по ввозимым товарам, по которым установлены адвалорные ставки, явля-

---

<sup>1</sup> Так, таможенные налоги *не уплачиваются*, если:

- товары не облагаются налогами;
- в отношении товаров предоставлено условное полное освобождение от уплаты таможенных налогов;
- общая таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ в течение одной недели в адрес одного получателя, не превышает 5 тыс. руб.;
- до выпуска товаров для свободного обращения и при отсутствии нарушений лицами требований и условий таможенного законодательства иностранные товары оказались уничтоженными или безвозвратно утерянными вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки, хранения или использования (эксплуатации);
- товары обращаются в федеральную собственность в соответствии с законодательством РФ;
- стоимость товаров, пересылаемых в течение одной недели в адрес одного получателя, не превышает 10 тыс. руб.



Таблица 9.2.1

Методы определения таможенной стоимости товаров

| Наименование метода                   | Формула расчета          | Примечание                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---------------------------------------|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| По цене сделки с ввозимыми товарами   | $C_m = C_{cd} + P_n$     | $C_m$ — таможенная стоимость товара; $C_{cd}$ — цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимый товар; $P_n$ — накладные расходы вне территории РФ, а именно: по доставке товара до места ввоза на таможенную территорию РФ, включая стоимость транспортировки, расходов по погрузке, выгрузке и страховую сумму; комиссионные и брокерские вознаграждения, за исключением комиссионных по закупке товара; стоимость контейнеров и другой многооборотной тары, если в соответствии с Товарной номенклатурой ВЭД они рассматриваются как единое целое с оцениваемыми товарами; стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке, и др. |
| По цене сделки с идентичными товарами | $C_m = C_{id} + P_n$     | $C_{id}$ — цена сделки по товару, идентичному ввозимому (одинаковому с ввозимым по значению и характеристикам, качеству, наличию товарного знака и репутации на рынке, стране происхождения)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| По цене сделки с однородными товарами | $C_m = C_{od} + P_n$     | $C_{od}$ — цена сделки по товару, однородному с ввозимым (который выполняет те же функции, что и ввозимый товар; является коммерчески взаимозаменяемым; имеет одинаковые характеристики по назначению, качеству, наличию товарного знака и репутации на рынке, стране происхождения)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Метод вычитания стоимости             | $C_m = C_{np} - P_{нрф}$ | $C_{np}$ — цена продажи товара на территории РФ; $P_{нрф}$ — накладные расходы на территории РФ, а именно: комиссионные вознаграждения, торговые надбавки на территории РФ; налоги и сборы, уплачиваемые в РФ; расходы на транспортировку, погрузо-разгрузочные работы, страхование, понесенные в РФ; импортные таможенные пошлины, налоги, сборы, уплачиваемые таможенным органам                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Метод сложения стоимости              | $C_m = Z_u + P_n + П_z$  | $Z_u$ — затраты изготовителя импортного товара; $П_z$ — прибыль, получаемая экспортером от продажи товара                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Резервный метод                       | $C_m = C_{мир}$          | $C_{мир}$ — цена, устанавливаемая таможеней с учетом мировых цен на товары (используются официальные прейскуранты цен на товары или торговые предложения фирм по поставкам конкретных товаров и их ценам; издания, содержащие подробное описание конкретного товара и четкое определение структуры цены; биржевые котировки цен и др.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

ется таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины; при применении специфических ставок — объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении (объем, масса, количество). При использовании комбинированной ставки налоговая база определяется как при применении адвалорной

и специфической ставок. На практике при определении налоговой базы по НДС и акцизам применяют нормы налогового законодательства (рис. 9.2.1).

При взимании косвенных налогов по ввозимым товарам применяются единые ставки акцизов (установлены ст. 193 НК РФ) и НДС (10 и 18%), действующие на территории РФ. При этом ставки таможенных налогов не подлежат изменению в зависимости от статуса лиц, перемещающих товары через таможенную границу РФ, видов сделок, страны происхождения ввозимых товаров и других факторов. При ввозе некоторых товаров на таможенную территорию РФ Налоговым кодексом предусмотрено освобождение от уплаты НДС.<sup>1</sup>

**Срок уплаты.** При ввозе товаров в РФ таможенные налоги уплачиваются не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ или со дня завершения процедуры внутреннего таможенного транзита. В случае нарушения сроков уплаты таможенных платежей

---

<sup>1</sup> Так, не подлежит налогообложению ввоз на таможенную территорию РФ:

- товаров (за исключением подакцизных, ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ (согласно порядку, устанавливаемому Правительством РФ);
- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий; технических средств для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных) (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);
- материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и/или лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);
- художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ;
- всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;
- продукции, произведенной в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;
- технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;
- необработанных природных алмазов;
- товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования персонала этих представительств, включая членов их семей;
- валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг;
- продукции морского промысла, выловленной и/или переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) РФ.

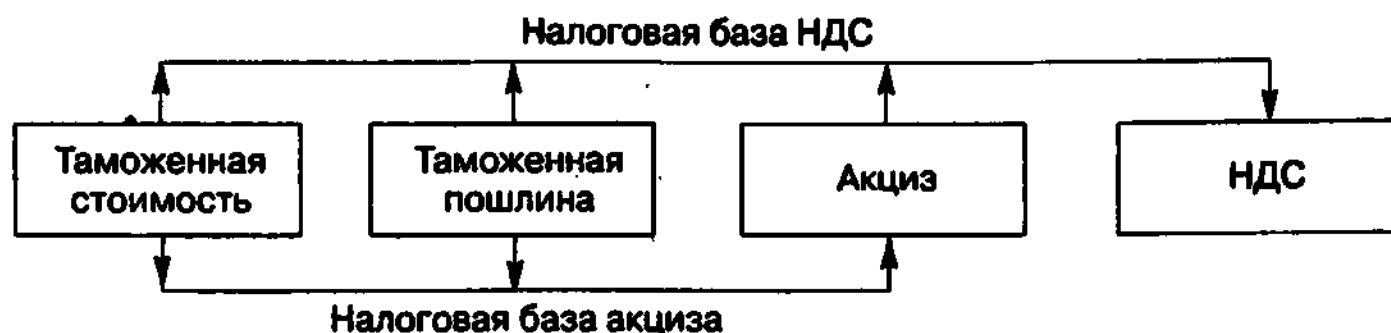


Рис. 9.2.1. Налоговые базы таможенных налогов при ввозе товаров на таможенную территорию РФ

взимаются пени в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка РФ от суммы недоимки за каждый день просрочки. По письменному заявлению налогоплательщика при наличии оснований, предусмотренных таможенным законодательством РФ, сроки уплаты таможенных налогов могут быть изменены. Формами изменения сроков их уплаты являются *отсрочка* или *рассрочка*, которые предоставляются на срок от 1 до 6 месяцев. Основаниями для предоставления отсрочки (рассрочки) являются:

- причинение плательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержка плательщику финансирования из федерального бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;
- перемещение через таможенную границу товаров, подвергающихся быстрой порче;
- осуществление плательщиком поставок по межправительственным соглашениям.

В случае получения отсрочки или рассрочки декларант обязан обеспечить уплату таможенных платежей одним из следующих способов: залогом товаров и иного имущества, банковской гарантией, внесением денежных средств в кассу или на счет таможенного органа в федеральном казначействе (денежный залог) или поручительством. Размер обеспечения в этом случае определяется таможенным органом исходя из сумм таможенных платежей, процентов, подлежащих уплате при выпуске товаров для свободного обращения. За предоставление отсрочки (рассрочки) взимаются проценты, начисляемые на сумму задолженности исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в период отсрочки (рассрочки).

**Порядок уплаты.** Уплата таможенных налогов производится таможенному органу РФ, а в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях, — государственному предприятию связи, которое перечисляет указанные платежи на счета таможенных органов РФ. По желанию плательщика таможенные налоги уплачиваются как в валюте РФ, так и в иностранных валютах, курсы которых котируются Центральным банком РФ. Пересчет иностранной валюты в валюту РФ производится по курсу ЦБ РФ, действующему на день принятия таможенной декларации к таможенному оформлению, а в случаях, когда обязанность уплаты таможенных платежей не связана с подачей таможенной декларации, — на день фактической уплаты. Таможенные налоги могут быть упла-

чены как в *безналичном порядке*, так и *наличными* денежными средствами в кассу таможенного органа в пределах сумм, установленных валютным законодательством РФ. В целях совершенствования системы уплаты таможенных платежей в РФ введена технология расчетов с применением таможенных карт.

*Обязанность* по уплате таможенных платежей *прекращается* с момента списания денежных средств со счета плательщика в банке или внесения наличных денежных средств в кассу таможенного органа, в случаях зачета в счет уплаты таможенных платежей излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных налогов, авансовых платежей и других сумм обеспечения уплаты таможенных платежей.

### 9.3. Особенности исчисления таможенных налогов при различных таможенных режимах

Ввоз и вывоз товаров может преследовать различные цели и задачи. В этой связи законодательством разработаны различные таможенные режимы. **Таможенный режим** — это таможенная процедура, определяющая совокупность требований и условий, включающих порядок применения в отношении товаров таможенных пошлин, налогов, а также запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании ВЭД, а также статус товаров для таможенных целей в зависимости от целей их перемещения через таможенную границу и использования на таможенной территории РФ или за ее пределами. В целях таможенного регулирования Таможенным кодексом РФ предусмотрены следующие виды таможенных режимов:

- *основные режимы* — выпуск для внутреннего потребления, экспорт, международный таможенный транзит;
- *экономические режимы* — переработка на таможенной территории, переработка для внутреннего потребления, переработка вне таможенной территории, временный ввоз, таможенный склад, свободная таможенная зона (свободный склад);
- *завершающие режимы* — реимпорт, реэкспорт, уничтожение, отказ в пользу государства;
- *специальные режимы* — временный вывоз, беспошлинная торговля, перемещение припасов и иные специальные таможенные режимы.

В том случае, если товары ввозятся для производственных нужд организаций, а также для реализации населению, применяется таможенный режим **выпуска товаров для внутреннего потребления**. В соответствии с требованиями этого режима ввозимые товары остаются на таможенной территории РФ без обязательства об их вывозе при условии уплаты в полном объеме ввозной таможенной пошлины, акцизов и НДС.

Исчисление ввозной таможенной пошлины производится по формуле:

- по адвалорным ставкам:

$$П_u = T_c \times C_n\%,$$

где  $T_c$  — таможенная стоимость товара;  $C_n\%$  — ставка пошлины в процентах;

- по специфическим ставкам:

$$П_u = O \times C_n \times K_e,$$

где  $O$  — количественная характеристика товара в натуральном выражении;  $C_n$  — ставка таможенной пошлины в евро за единицу товара;  $K_e$  — курс евро, установленный Банком России на дату принятия таможенной декларации.

При применении комбинированных ставок сначала определяется размер таможенной пошлины по адвалорной ставке, затем по специфической ставке. Для определения таможенной пошлины, подлежащей уплате, используется наибольшая из полученных величин или их сумма — в зависимости от вида применяемой комбинированной ставки.

Порядок расчета акцизов при выпуске для внутреннего потребления приведен на рис. 9.3.1. Для подакцизных товаров, подлежащих обязательной маркировке, часть акцизов взимается в форме продажи марок акцизного сбора и представляет

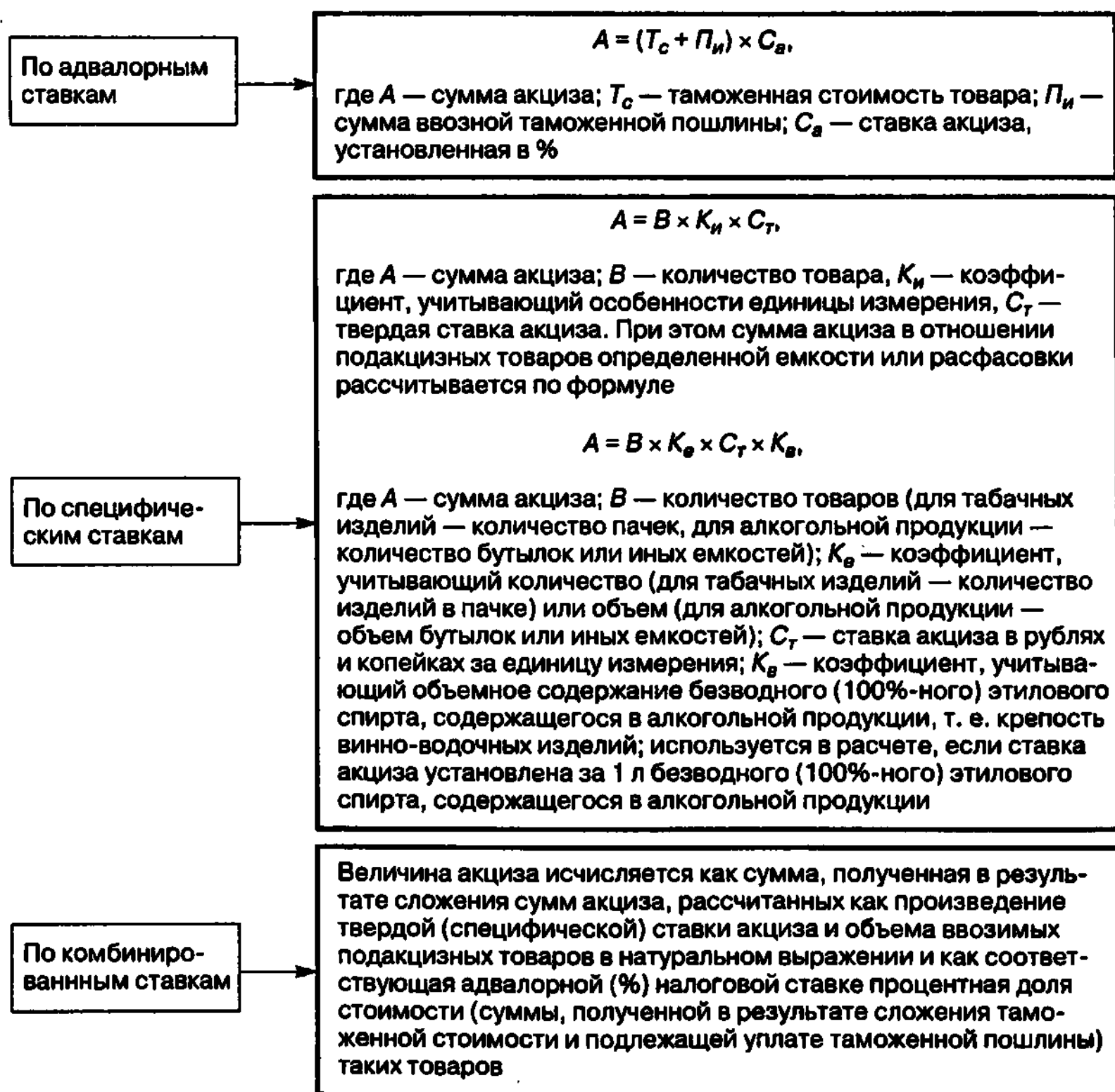


Рис. 9.3.1. Порядок исчисления акцизов при выпуске для внутреннего потребления

собой авансовый платеж. В настоящее время стоимость одной акцизной марки для маркировки табака и табачных изделий составляет 0,075 руб., для алкогольной продукции — 0,75 руб. Важным условием является то, что акцизный таможенный пост производит продажу импортеру марок только при условии обеспечения уплаты всех таможенных платежей. При этом сумма авансового платежа, внесенная при покупке акцизной марки, подлежит вычету во время окончательного расчета суммы акциза при таможенном оформлении маркированного товара.

Суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, учитываются в их стоимости. Однако в случаях использования таких товаров в качестве основного сырья для производства других подакцизных товаров, суммы акциза, уплаченные при их ввозе в режиме выпуска для внутреннего потребления, подлежат налоговому вычету. Вычетам также подлежат суммы акциза, уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ подакцизных нефтепродуктов после их оприходования лицами, имеющими свидетельство на совершение операций с нефтепродуктами. Для подтверждения права на налоговый вычет налогоплательщик должен представить в налоговый орган контракт и грузовую таможенную декларацию (или копии), а также платежные документы, подтверждающие факт оплаты акциза при выпуске ввезенных товаров в свободное обращение на территории РФ.

Исчисление НДС по ввозимым товарам производится по следующей формуле:

$$H = (T_c + П_u + A) \times C_n,$$

где  $H$  — сумма налога на добавленную стоимость;  $T_c$  — таможенная стоимость ввозимого товара;  $П_u$  — сумма ввозной таможенной пошлины;  $A$  — сумма акциза;  $C_n$  — ставка НДС.

Таможенный режим временного ввоза применяется в случаях, когда иностранные товары находятся на таможенной территории РФ в течение ограниченного периода времени с условием последующего вывоза. Разрешение на временный ввоз предоставляется таможенным органом РФ на срок не более двух лет. При временном ввозе предусмотрено полное или частичное освобождение от таможенных пошлин и налогов. Случаи полного освобождения от уплаты таможенных пошлин и налогов определяются Правительством РФ.<sup>1</sup> При частичном освобождении расчет общей суммы таможенных платежей производится по формуле:

$$C_{\text{общ}} = (П_u + \text{НДС} + A) \times 3\% \times M1,$$

где  $П_u$ , НДС,  $A$  — суммы ввозной таможенной пошлины, НДС и акциза соответственно, рассчитанных по ставкам, действующим на день принятия грузовой таможенной декларации в режиме временного ввоза;  $M1$  — количество месяцев временного ввоза.

Исчисление НДС и акцизов при помещении товаров под другие таможенные режимы следует осуществлять с учетом особенностей, установленных Таможен-

<sup>1</sup> Перечень товаров, временно ввозимых (вывозимых) с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин и налогов, утвержден Постановлением Правительства РФ от 16.08.2000 г. № 599. Например, временный ввоз контейнеров, многооборотной тары и упаковки; временный ввоз товаров, осуществляемый в рамках развития внешне-торговых отношений, международных связей в сфере науки, культуры, кинематографии, спорта, туризма и др. При этом срок временного ввоза не может превышать 1 года.

ным и Налоговым кодексами РФ (табл. 9.3.1). При помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, перемещения припасов, уничтожения и отказа в пользу государства НДС и акцизы не уплачиваются.

Таблица 9.3.1

**Особенности уплаты таможенных налогов при различных таможенных режимах**

| Таможенный режим                        | НДС                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Акцизы                                                                                                                                      | Ограничения по режиму |
|-----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Выпуск для внутреннего потребления      | Уплачиваются в полном объеме                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                             |                       |
| Экспорт                                 | Применяется ставка 0% в случае документального подтверждения экспорта в течение 180 дней                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Не уплачивается в случае документального подтверждения экспорта в течение 180 дней                                                          |                       |
| Переработка на таможенной территории    | Производится полное условное освобождение от уплаты НДС и акцизов при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения таможенные налоги подлежат уплате в полном объеме.                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                             | Срок: 2 года          |
| Переработка для внутреннего потребления | Не уплачиваются при ввозе товаров для переработки. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения таможенные налоги подлежат уплате в полном объеме. Таможенная стоимость и количество продуктов переработки определяются на день их заявления к выпуску для свободного обращения.                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                             | Срок: 1 год           |
| Переработка вне таможенной территории   | <i>При вывозе товаров для переработки</i> освобождение от уплаты, возврат либо возмещение внутренних налогов (НДС и акцизов) не производятся. <i>При ввозе продуктов переработки</i> применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС и акцизов. Полное освобождение предоставляется при ввозе продуктов переработки, если целью переработки был гарантийный (безвозмездный) ремонт вывезенных товаров. При частичном освобождении уплата НДС и акцизов производится в следующем порядке: |                                                                                                                                             | Срок: 2 года          |
|                                         | сумма подлежащего уплате налога на добавленную стоимость определяется исходя из стоимости операций по переработке товаров, которая при отсутствии документов, подтверждающих стоимость этих операций, может определяться как разность между таможенной стоимостью продуктов переработки, ввезенных на таможенную территорию РФ, и таможенной стоимостью вывезенных на переработку товаров                                                                                                            | сумма акциза уплачивается в полном объеме, за исключением случая, когда операцией по переработке товаров является ремонт вывезенных товаров |                       |



Окончание табл. 9.3.1

| Таможенный режим | НДС                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Акцизы | Ограничения по режиму                                                       |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------------------------------------------------------------|
| Временный ввоз   | Производится полное или частичное условное освобождение от уплаты таможенных налогов. При частичном условном освобождении за каждый полный и неполный календарный месяц нахождения товаров на таможенной территории РФ уплачивается 3% суммы таможенных налогов, которая подлежала бы уплате, если бы товары были выпущены для свободного обращения         |        | Срок:<br>при частичном освобождении 2 года, при полном освобождении — 1 год |
| Реимпорт         | Уплачиваются суммы налогов, от которых товары были освобождены либо которые были возвращены в связи с экспортом товаров, по ставкам на момент вывоза                                                                                                                                                                                                        |        | Срок:<br>3 года                                                             |
| Резкспорт        | <i>При ввозе:</i> предоставляется освобождение от уплаты таможенных налогов или производится возврат уплаченных сумм НДС и акцизов, если такие освобождение или возврат предусмотрены при завершении действия таможенного режима, в соответствии с которым товары находились на таможенной территории РФ<br><i>При вывозе:</i> НДС и акцизы не уплачиваются |        | Срок:<br>6 месяцев                                                          |

Существенным моментом для практики таможенного налогообложения является то, что суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории, подлежат налоговому вычету. Это относится к товарам, которые приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, а также для перепродажи. При этом налоговый вычет производится по мере принятия товаров к учету вне зависимости от оплаты их стоимости иностранным поставщикам.

В заключение следует отметить, что новации в области таможенного налогообложения, предусмотренные в новом Таможенном кодексе РФ, существенно упрощают таможенные процедуры и направлены на расширение института последующего таможенного контроля с учетом дифференцированного подхода к его осуществлению, а также способствуют созданию наиболее благоприятных условий для осуществления внешнеэкономической деятельности.

### Контрольные вопросы

1. Дайте определение таможенных платежей.
2. Перечислите виды таможенных платежей.
3. Дайте характеристику основных элементов таможенных платежей.
4. Какова роль таможенных платежей в регулировании ВЭД?
5. Оцените значение таможенных платежей в формировании доходной части федерального бюджета.
6. Каков порядок расчета акцизов по ввозимым товарам?
7. По какой формуле рассчитывается НДС по ввозимым товарам?

8. Какие таможенные режимы применяются в таможенной практике?
9. Каковы особенности исчисления таможенных налогов при различных таможенных режимах?

### Список литературы к главе 9

1. *Давыдов Ю. Г.* Комментарий к Таможенному кодексу РФ (новая редакция). — М.: ТК Велби, 2003.
2. *Козырин А. Н.* Таможенные режимы. — М.: Статус, 2000.
3. О взимании налога на добавленную стоимость и акцизов. Приказ ГТК России от 27.11.2003 г. № 1347.
4. О государственном регулировании внешнеторговой деятельности. Федеральный закон от 13.10.95 г. № 157-ФЗ.
5. О перечне товаров, временно ввозимых (вывозимых) с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин и налогов. Постановление Правительства РФ от 16.08.2000 г. № 599.
6. О ставках вывозных таможенных пошлин. Приказ ГТК России от 06.08.2003 г. № 865.
7. О таможенном тарифе РФ — своде ставок ввозных таможенных пошлин и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности. Постановление Правительства РФ от 30.11.2001 г. № 830.
8. О таможенном тарифе. Закон РФ от 21.05.1993 г. № 5003-1.
9. Об утверждении Инструкции о порядке применения таможенными органами РФ налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ. Приказ ГТК России от 07.02.2001 г. № 131.
10. Об утверждении Инструкции о порядке применения таможенными органами РФ акцизов в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ. Приказ ГТК России от 26.11.2001 г. № 1127.
11. Об утверждении Методических указаний о порядке применения таможенными органами положений Таможенного кодекса РФ, относящихся к таможенным платежам. Распоряжение ГТК России от 27.11.2003 г. № 647-р.
12. *Прокушев Е. Ф.* Внешнеэкономическая деятельность. Инкотермс-2000: Учебное пособие. 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2003.
13. *Романова Е. В.* Таможенные платежи. — СПб.: Питер, 2005.
14. *Соболевская С. Ю.* Таможенная пошлина. — М.: Бератор, 2003.
15. *Соболевская С. Ю., Соболевский Е. Н.* Схемы налогообложения в рамках таможенных режимов. — М.: Бератор-Пресс, 2002.
16. Таможенный кодекс РФ. Федеральный закон от 28.05.2003 г. № 61-ФЗ.
17. *Чекмарева Г. И.* Основы таможенного дела: Краткий курс. — М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003.

# Глава 10

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

---

После изучения данной главы вы сможете:

- объяснить, при каких условиях привлекаются к уплате налогов некоммерческие организации;
- дать определение предпринимательской деятельности некоммерческих организаций;
- охарактеризовать порядок расчета различных налогов и сборов;
- перечислить налоговые льготы для некоммерческих организаций;
- назвать сроки подачи налоговых деклараций.

### 10.1. Основные принципы и порядок налогообложения некоммерческих организаций

Некоммерческие организации (далее — НКО) создаются и функционируют для выполнения социальных, образовательных, благотворительных, религиозных и т. п. задач, при этом являются полноценными субъектами налогового права, хотя поступления от этих организаций не играют существенной роли в системе доходных источников бюджета. К некоммерческим организациям относятся: негосударственные и общественные организации, осуществляющие деятельность за счет собственных доходов; государственные и муниципальные учреждения и организации, основная деятельность которых полностью или частично финансируется за счет средств соответствующего бюджета.

Согласно Налоговому кодексу РФ, эти организации обязаны представлять в налоговые органы разные налоговые декларации, в которых отражаются расчеты *по каждому виду* федеральных, региональных и местных налогов и сборов, плательщиками которых являются НКО.

Прежде всего рассмотрим порядок налогообложения по **федеральным** налогам и сборам: налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость (НДС), единому социальному налогу (ЕСН), государственной пошлине, таможенной пошлине. Как правило, именно эти федеральные налоги и сборы обязаны уплачивать НКО; при налогообложении учитываются льготы, обусловленные спецификой их деятельности. Эта специфика заключается в следующем:

1. Гражданским кодексом РФ определено, что НКО *не могут иметь в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли*. Отдельные виды дея-

тельности могут осуществляться только на основе специальных разрешений — лицензий.

2. НКО не зарегистрированы в качестве предпринимателей. Вместе с тем по роду своей работы они могут оказывать различные услуги как физическим, так и юридическим лицам на платной основе, осуществлять другие виды предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, чтобы иметь возможность развивать основную некоммерческую деятельность, предусмотренную учредительными документами организации.

Именно поэтому при исчислении налога на прибыль в составе доходов некоммерческих организаций не учитывается ряд доходных источников. Перечень *целевых поступлений и целевого финансирования*, присущих некоммерческим организациям, которые при их целевом использовании освобождаются от уплаты налога на прибыль, определялся до 01.01.2005 г. приказами Министерства по налогам и сборам.<sup>1</sup> Чтобы получить право на такие льготы, НКО обязаны соблюдать ряд требований налогового законодательства. *Во-первых*, все поступления НКО, относимые к целевым, налогом на прибыль не облагаются только при условии ведения раздельного учета и использования их в соответствии с условиями получения. В противном случае указанные средства подлежат налогообложению. *По окончании финансового года* некоммерческие организации обязаны представлять в налоговый орган отчет о целевом использовании полученных средств.

*Во-вторых*, некоммерческие организации обязаны вести раздельный бухгалтерский учет не только целевых поступлений, но и доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, которые подразделяются на 2 группы. Одна группа включает в себя доходы от реализации товаров, работ и услуг. К примеру, в образовании такими доходами являются доходы от платной образовательной деятельности. Сюда же относятся доходы от реализации учебно-методической литературы, являющейся товаром, и т. д. Ко второй группе относятся внереализационные доходы, включающие: доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду); плату кредитных организаций, начисляемую за размещение средств на расчетном счете; доходы, полученные в результате начисления суммовых разниц при совершении сделок в иностранной валюте; пени и штрафы за неуплату членских взносов; излишки товарно-материальных ценностей, выявленные в ходе инвентаризации, и др.

Все доходы первой и второй групп, приносящие экономическую выгоду НКО, подлежат налогообложению в порядке, установленном гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Налогооблагаемая база НКО определяется как разница между объемом полученных доходов без НДС и акцизов и суммой фактических экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов по группам: материальные расходы; расходы на оплату труда; амортизационные начисления на имущество, приобретенное за счет доходов от предпринимательской деятельности и используемое для извлечения дохода; прочие расходы.

В соответствии со ст. 41 ч. I НК РФ доходом считается экономическая выгода НКО в денежной или натуральной формах. Поступления, не приносящие налогоплательщику экономической выгоды, не относятся к доходам, учитываемым при на-

<sup>1</sup> См., например, Приказ МНС РФ от 09.09.2002 г. № ВГ-3-02/480.

логообложении. Например, не подлежат налогообложению *транзитные платежи*, к которым относятся: средства, поступившие от арендующих организаций в виде возмещения фактических расходов за оплаченные арендодателем коммунальные услуги и услуги связи; плата за стационарное обслуживание граждан пожилого возраста и инвалидов в государственных учреждениях для престарелых и инвалидов; средства, поступившие во временное пользование от госпитализированных в стационар больных, подлежащие впоследствии возврату гражданам; плата родителей за содержание детей в государственных дошкольных образовательных учреждениях и учреждениях интернатного типа.

**Расходы** в соответствии с законодательством делятся на прямые и косвенные (накладные). Обоснованными расходами считаются экономически оправданные затраты, в частности все затраты, произведенные в пределах установленных правовыми актами норм и нормативов (размер суточных при направлении работника в командировку, стоимость представительских расходов, нормы использования горюче-смазочных материалов и т. д.). Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, оформленные соответствующими документами (договорами, счетами-фактурами, ведомостями на выдачу заработной платы работникам, авансовыми отчетами и т. д.). Необходимым условием является отнесение расходов на цели, связанные с деятельностью, направленной на получение дохода.

Важно подчеркнуть, что ставки налога на прибыль являются универсальными как для коммерческих структур, так и для НКО, и составляют 24% от налогооблагаемой базы (6,5% направляется в федеральный бюджет, 17,5% — в бюджет субъекта РФ). Органы власти субъектов РФ для отдельных категорий налогоплательщиков вправе устанавливать пониженную налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджет субъекта РФ. Независимо от того, имеется ли у НКО превышение доходов над расходами, они обязаны ежеквартально представлять налоговые декларации. Рассмотрим порядок расчета налога на прибыль НКО на примере одной из некоммерческих организаций.

**Пример 10.1.1.** Деятельность общественной некоммерческой организации «Клуб автолюбителей» осуществляется за счет различных источников. Предположим, что в октябре текущего года на расчетный счет поступило 100 тыс. руб. членских взносов. Этот клуб участвовал в конкурсе на получение государственного заказа на услуги по дополнительному обучению детей-сирот автоделу, выиграл его и получил субвенцию в сумме 800 тыс. руб., которые использовал по назначению. В ноябре текущего года согласно договору пожертвования от коммерческой организации на счет клуба поступили средства в сумме 250 тыс. руб. на приобретение автомобилей. Таким образом, все доходы относятся к целевым поступлениям. Выше мы отмечали, что для получения льготы необходимо вести раздельный учет доходов и расходов, целевой характер расходов в данном примере обозначен при предоставлении средств. Фактически «Клуб автолюбителей» не все средства израсходовал на приобретение автомобилей, а 40 тыс. руб. направил на выплату премий персоналу организации. В этом случае сумма 40 тыс. руб. и будет являться налогооблагаемой базой, отражаемой в налоговой декларации в составе внереализационных доходов, размер налога на прибыль составит:  $40\,000 \times 24\% / 100\% = 9600$  руб.

**Налог на добавленную стоимость.** Некоммерческие организации, реализующие продукцию, товары, работы, услуги, становятся плательщиками НДС в общеуста-

новленном порядке. Однако отдельные виды деятельности от налога на добавленную стоимость освобождены (подчеркнем, что от НДС освобождаются не организации, а виды деятельности). Перечень льгот приведен в НК РФ и Методических рекомендациях МНС РФ от 20.12.2000 г. № БГ-3-03/447 по применению гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ. Порядок исчисления НДС приведен также в главе 7 учебника. Главное условие освобождения тех или иных товаров, работ или услуг от НДС заключается в их социальной значимости.

**Пример 10.1.2.** НДС не начисляется на ряд услуг и товаров, непосредственно выполняемых или реализуемых некоммерческими организациями:

- услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми в государственных и муниципальных учреждениях социальной защиты (частные и общественные организации такой льготы не имеют);
- услуги по содержанию детей в дошкольных некоммерческих организациях;
- услуги по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные), студиях. Основное отличие этих услуг от приведенных выше заключается в том, что льгота по НДС предоставляется образовательным, спортивным, общественным организациям, организациям культуры и искусства и другим организациям любой формы собственности, а также индивидуальным предпринимателям;
- медицинские услуги определенного перечня, оказываемые физическим и юридическим лицам лечебными, санитарно-профилактическими организациями и врачами, занимающимися частной практикой. Форма собственности и ведомственная принадлежность организации может быть любой;
- услуги по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых государственными и негосударственными архивными учреждениями и организациями. Индивидуальным предпринимателям льгота не предоставляется;
- услуги учреждений культуры и искусства, религиозных объединений, театрально-зрелищные, спортивные, культурно-просветительные, развлекательные мероприятия, включая видеопокказ. Под услугами религиозных объединений понимается проведение обрядов и церемоний. От НДС освобождаются также изготовление и реализация этими объединениями предметов культа и религиозного назначения. При проведении театрально-зрелищных, спортивных, культурно-просветительных, развлекательных мероприятий от НДС освобождается плата за посещение этих мероприятий;
- услуги по изготовлению копий учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов;
- товары (работы, услуги) собственного производства, реализуемые общественными организациями инвалидов;
- товары (работы, услуги) собственного производства (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), реализуемые организациями, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников.

Это далеко не полный перечень, но даже из него следует, что в каждом конкретном случае для учета индивидуальных особенностей льготных видов деятельности обращение к инструктивному материалу обязательно. В одних случаях дополнительным условием является наличие лицензии на тот или иной вид услуг, в других — таких лицензий не требуется, в третьих — имеются определенные тре-



бования к содержанию услуги. Например, если учреждение дополнительного профессионального образования оказывает платные услуги по программе, объем которой составляет менее 72 часов, то независимо от наличия лицензии оно не имеет льготы по НДС.

Некоммерческие организации наряду с коммерческими являются плательщиками *единого социального налога*, если они являются работодателями. В п. 14.2 рассмотрен порядок исчисления и уплаты ЕСН. Поэтому остановимся лишь на специфических льготах для некоммерческих организаций. Сразу отметим, что этот налог не взимается, если суммы начисленной в течение года заработной платы и других вознаграждений в расчете на каждого отдельного работника НКО не превышают 100 тыс. руб. Данное ограничение распространяется на:

- 1) общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители (один из родителей, усыновитель, опекун, попечитель) составляют не менее 80%;
- 2) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и где среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда — не менее 25%;
- 3) некоммерческие организации, основной уставной целью которых является оказание образовательных, физкультурно-спортивных, информационных, культурно-просветительских, правовых и иных реабилитационных услуг для инвалидов, включая детей-инвалидов и их родителей, либо осуществление научных разработок по проблемам инвалидности и инвалидов, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Снижение платежей нашло отражение в регрессивной шкале налогообложения (чем выше фонд оплаты труда, тем ниже ставка единого социального налога), поэтому перечень льгот сведен до минимума. Для получения льготы организации необходимо документально подтвердить свой статус, предъявив решение учредителей о ее создании, устав или положение, в которых должны содержаться сведения о собственниках имущества.

Государственную пошлину, являющуюся федеральным доходом, некоммерческие организации уплачивают в том случае, когда они совершают юридически значимые действия, обращаются в судебные органы за разрешением спорных вопросов, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью. В гл. 25.3 ч. II НК РФ предусмотрено, что от уплаты госпошлины освобождаются как организации в целом, так и отдельные виды совершаемых НКО действий. В частности, государственную пошлину не должны платить:

- 1) государственные внебюджетные фонды РФ, бюджетные учреждения и организации, полностью *финансируемые из федерального бюджета*. Следует иметь в виду, что если учреждения и организации финансируются из регионального или местного бюджета, от уплаты госпошлины они не освобождаются;
- 2) государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей — за право вывоза культурных ценностей;



- 3) общественные организации инвалидов — по всем видам нотариальных действий, при обращении в арбитражные суды, суды общей юрисдикции и к мировым судьям;
- 4) специальные учебно-воспитательные учреждения для детей с девиантным (общественно опасным) поведением — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких учреждениях;
- 5) государственные, муниципальные предприятия и учреждения — за первичную государственную регистрацию прав Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования на государственное, муниципальное недвижимое имущество казны соответствующего уровня.

**Таможенная пошлина.** Ставки таможенных пошлин являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от организационно-правового статуса лиц, перемещающих товары через таможенную границу РФ, видов сделок и других факторов, за исключением случаев, предусмотренных Законом РФ «О таможенном тарифе» (см. главу 9 учебника).

*От таможенной пошлины освобождаются товары, а не организации. К их числу относятся:*

- товары, ввозимые на таможенную территорию РФ и /или вывозимые с этой территории в качестве безвозмездной помощи и /или на благотворительные цели по линии государств, правительств, международных организаций, включая оказание технического содействия;
- товары, ввозимые на таможенную территорию РФ и вывозимые из страны в качестве гуманитарной помощи; в целях ликвидации последствий аварий и катастроф, стихийных бедствий; учебные пособия для государственных и муниципальных учреждений образования и лечебных учреждений;
- периодические печатные издания и книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой.

Далее рассмотрим порядок налогообложения по видам региональных налогов, к числу которых относятся налог на имущество и транспортный налог.

**Налог на имущество.** Все организации, в том числе имеющие льготу по налогу на имущество, должны представлять налоговые декларации по этому налогу и одновременно заявлять о праве на льготу. Основой для расчета среднегодовой стоимости имущества служит остаточная стоимость движимого и недвижимого имущества. Остаточной стоимостью является разница между первоначальной стоимостью и ежемесячно начисляемой амортизацией. Такой порядок является единым для коммерческого и некоммерческого секторов экономики, включая бюджетные учреждения. По НК РФ ставка налога установлена в размере 2,2%, при этом региональные власти вправе ее снижать, так как этот вид налога является региональным и полностью зачисляется в бюджет субъекта РФ.

Все НКО можно сгруппировать в 4 группы, каждая из которых имеет свои особенности при исчислении налога на имущество.

*К первой группе* относятся НКО, имеющие безусловные льготы по федеральному законодательству, которые не ограничены сроком действия: государственные научные центры; религиозные объединения и организации в отношении имуще-

ства, используемого для осуществления религиозной деятельности (например, культовые здания и сооружения); общественные организации инвалидов; организации, имеющие на балансе памятники истории и культуры федерального значения.

*Во вторую группу* включены НКО, которым льгота по налогу предоставлена в 2005 г. К их числу относятся: организации социально-культурной сферы, использующие имущество для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения. Эта льгота предоставляется только в том случае, если имущество используется *строго по целевому назначению*; научным организациям РАН, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, РАО, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств, использующие имущество для научной и научно-исследовательской деятельности; организациям жилищно-коммунальной сферы, полностью или частично финансируемым за счет бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Этой льготой могут воспользоваться, к примеру, товарищества собственников жилья. Если же организация сдает помещения в аренду, то независимо от вида деятельности арендатора при исчислении налога в налогооблагаемую базу будет включена стоимость основных средств, определяемая пропорционально сданной в аренду площади.

*Третья группа* — НКО, имеющие условную льготу по налогу на имущество. При определенных условиях освобождаются от налога на имущество: общественные объединения и ассоциации, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность; организации, где численность инвалидов составляет не менее 50% от общего числа работников, или организации, в которых объем научно-исследовательских, опытно-конструкторских и экспериментальных работ составляет не менее 70% в общем объеме производства.

*В четвертую группу* НКО включаются некоммерческие партнерства, автономные некоммерческие организации; фонды (кроме общественных фондов как разновидности общественных объединений). Они *не имеют льгот по налогу на имущество*.

Региональным органам власти предоставлено право не только устанавливать пониженные ставки налога на имущество, но и расширять перечень организаций, имеющих право на льготы. Например, в Санкт-Петербурге в соответствии с региональным законодательством льготой по налогу на имущество, находящееся в собственности Санкт-Петербурга, могут воспользоваться *бюджетные учреждения*, жилищно-строительные кооперативы, товарищества собственников жилья, организации водоснабжения, коммунального хозяйства, а также садоводческие, огороднические и дачные объединения граждан.

**Транспортный налог.** Некоммерческие организации обязаны в общеустановленном порядке (см. п. 5.2) уплачивать транспортный налог, если они имеют в собственности, оперативном управлении или хозяйственном ведении зарегистрированные транспортные средства (автомобили, снегоходы, водные и воздушные суда и др.).

**Земельный налог** уплачивают НКО, имеющие земельные участки на праве собственности, постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого

владения (см. п. 6.6). В соответствии с Земельным кодексом РФ постоянное (бессрочное) пользование земельными участками предоставляется государственным и муниципальным учреждениям, федеральным казенным предприятиям, органам государственной власти и местного самоуправления.

Ставка земельного налога составляет 1,5% от кадастровой стоимости земельных участков. Прямое освобождение от земельного налога имеют учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ и учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов; религиозные организации; общероссийские общественные организации инвалидов и их союзы, членами которых являются инвалиды и их законные представители, и количество которых составляет не менее 80% от общей численности работающих.

До 1 января 2006 г. освобождены от уплаты земельного налога научные организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств. Они смогут пользоваться льготой лишь 1 год.

Бюджетные учреждения культуры и спорта, искусства, кинематографии, образования, здравоохранения по федеральному законодательству не освобождаются от уплаты земельного налога. Льготы им могут быть предоставлены по решению органов местного самоуправления, а в Москве и Санкт-Петербурге — по законодательству этих субъектов РФ.

Таким образом, мы видим, что налогообложение некоммерческих организаций — сложный процесс, требующий глубоких специальных знаний в области налогового законодательства.

## **10.2. Особенности исчисления налога на прибыль государственными и муниципальными учреждениями (организациями)**

В соответствии с Налоговым кодексом РФ плательщиками налога на прибыль являются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории РФ. На этом основании государственные и муниципальные учреждения (организации), большинство из которых являются бюджетными, юридически признаются плательщиками *налога на прибыль*.

Согласно ст. 161 Бюджетного кодекса РФ, к бюджетным учреждениям относятся организации, созданные государственными органами Российской Федерации и органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера, деятельность которых финансируется из соответствующего бюджета согласно смете доходов и расходов, наделенных государственным и муниципальным имуществом на праве оперативного управления.

Как отмечалось в предыдущем параграфе, при расчете налога на прибыль все НКО должны учитывать доходы от реализации работ и услуг, основных средств и иного имущества, от внереализационных операций. В составе доходов не учитываются авансовые платежи и целевые поступления.

Одна из важных особенностей, которую необходимо иметь в виду при исчислении налога на прибыль, заключается в следующем. В отличие от негосударственных и общественных НКО государственные и муниципальные учреждения (организации) ограничены в правах по распоряжению имуществом, находящимся в их хозяйственном ведении или оперативном управлении. Они не вправе продавать недвижимость, сдавать ее в аренду, использовать в виде залога, вносить в качестве вклада в уставный капитал других организаций *без согласия собственника (учредителя)*.

При заключении договоров на сдачу в аренду недвижимого имущества этим организациям отведена роль пассивного участника. Все договорные арендные отношения должны строиться не между организацией и арендатором, а между владельцем основных средств — соответствующим органом по управлению государственным или муниципальным имуществом — и арендатором. Поэтому суммы арендной платы могут и не поступать в распоряжение государственных и муниципальных учреждений (организаций). Однако в тех случаях, когда по решению собственника средства от аренды отражаются в смете доходов и расходов, при определенных условиях возникают обязательства по уплате не только *налога на прибыль, но и налога на добавленную стоимость*.<sup>1</sup>

В течение последних лет в законы о федеральном бюджете на очередной финансовый год включаются положения об использовании доходов, полученных от сдачи имущества в аренду, в качестве дополнительных источников финансирования государственных учреждений и организаций, финансируемых за счет федерального бюджета. Так, Законом РФ «О федеральном бюджете на 2005 год» от 23.12.2004 г. № 173-ФЗ установлено, что не подлежат обложению налогом на прибыль доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление научным, образовательным учреждениям, учреждениям здравоохранения, государственным учреждениям культуры и искусства, государственным архивным учреждениям, государственным учреждениям федеральной почтовой связи Федерального агентства связи, а также организациям научного обслуживания РАН и отраслевых академий наук, имеющих государственный статус и финансируемых за счет средств федерального бюджета. Арендная плата в полном объеме отражается в сметах доходов и расходов указанных учреждений и организаций. Доходы от аренды, выступающие как дополнительный источник бюджетного финансирования, направляются на содержание и развитие материально-технической базы этих организаций сверх сумм, установленных по федеральному бюджету. В данном случае эти доходы являются целевым финансированием, не подлежащим налогообложению. Аналогичные нормы имеют место и в законах о бюджете на очередной финансовый год отдельных субъектов РФ.

---

<sup>1</sup> Необходимо обратить внимание на нередко встречающиеся в хозяйственной практике проблемы по уплате НДС с сумм арендной платы. Если бюджетным учреждениям-собственникам разрешено сдавать в аренду помещения на условиях почасовой оплаты, в этих случаях они обязаны взимать с арендаторов НДС и перечислять его в *федеральный бюджет*. В отдельных случаях налог на добавленную стоимость арендатор перечисляет в доход федерального бюджета самостоятельно. Важно проконтролировать, чтобы налог так или иначе был уплачен, ответственность же лежит на бюджетном учреждении.

**Налоговая база** по бюджетным учреждениям определяется как разница между суммой доходов и суммой фактически осуществленных расходов, непосредственно связанных с ведением предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, которую для краткости условимся называть коммерческой. Эта взаимосвязь определяется по методике, утвержденной приказом МНС РФ от 20.12.2002 г. № БГ-3-02/729. В документе приводятся различные финансовые ситуации, которые влияют на величину налогооблагаемой базы бюджетного учреждения. Например, если в смете доходов и расходов предусмотрена оплата расходов *по коммунальным услугам, услугам связи, по обслуживанию транспортных средств* как за счет бюджетных, так и внебюджетных средств, то в основе определения расчетной суммы расходов по этим статьям должен лежать удельный вес доходов от коммерческой деятельности (без внереализационных) в общей сумме бюджетных и внебюджетных источников финансирования учреждения. В табл. 10.2.1 приведены примеры определения расходов, принимаемых налоговыми органами при налогообложении бюджетных учреждений.

Используя приведенные выше данные, составим расчет налога на прибыль. При этом примем во внимание, что остальные расходы являются экономически обоснованными (табл. 10.2.2).

В вариантах I и IV учреждение не должно платить налог на прибыль, поскольку все его расходы признаны экономически обоснованными. Во втором примере сум-

Таблица 10.2.1

**Порядок распределения расходов бюджетного учреждения, которые принимаются налоговыми органами при расчете налога на прибыль**

| № п/п | Показатели за отчетный период нарастающим итогом с начала года                                                                                               | Варианты, тыс. руб. |         |        |        |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------|--------|--------|
|       |                                                                                                                                                              | I                   | II      | III    | IV     |
| 1     | Бюджетное финансирование                                                                                                                                     | 1000,0              | 1 000,0 | 1000,0 | 1000,0 |
| 2     | Доходы, полученные от коммерческой деятельности (без внереализационных доходов)                                                                              | 300,0               | 300,0   | 300,0  | 300,0  |
| 3     | Общая сумма доходов (стр. 1 + стр. 2)                                                                                                                        | 1300,0              | 1300,0  | 1300,0 | 1300,0 |
| 4     | Доля доходов от коммерческой деятельности в общей сумме доходов (стр. 2/стр. 3)                                                                              | 0,231               | 0,231   | 0,231  | 0,231  |
| 5     | Фактические расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов — всего                                                                 | 150,0               | 150,0   | 150,0  | 150,0  |
|       | В том числе:                                                                                                                                                 |                     |         |        |        |
| 6     | Расходы за счет бюджетного финансирования                                                                                                                    | 120,0               | 100,0   | —      | 150,0  |
| 7     | Расходы, относящиеся к коммерческой деятельности (стр. 5 – стр. 6)                                                                                           | 30,0                | 50,0    | 150,0  | —      |
| 8     | Расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов, определенные исходя из доли доходов от коммерческой деятельности (стр. 5 × стр. 4) | 35,0                | 35,0    | 35,0   | —      |
| 9     | Расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов, принимаемые для целей налогообложения                                              | 30,0                | 35,0    | 35,0   | —      |

Таблица 10.2.2

Расчеты налога на прибыль по государственному (муниципальному) учреждению за 200... год

| Показатели                                                                                | Код строки по декларации | Варианты, тыс. руб. |                    |                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------|--------------------|----------------------|
|                                                                                           |                          | I и IV              | II                 | III                  |
| Доходы от реализации (доходы от платных образовательных услуг)                            | 010                      | 300,0               | 300,0              | 300,0                |
| Расходы, связанные с производством и реализацией, уменьшающие сумму доходов от реализации | 020                      | 300,0               | 285,0              | 185,0                |
| Внереализационные доходы (аренда)                                                         | 030                      | 690,0               | 690,0              | 690,0                |
| Внереализационные расходы                                                                 | 040                      | 690,0               | 690,0              | 690,0                |
| Итого прибыль                                                                             | 050                      |                     | 15,0               | 115,0                |
| Налоговая база для исчисления налога на прибыль                                           | 060                      | –                   | 15,0               | 115,0                |
| Ставка налога на прибыль, % — всего, в том числе                                          | 210                      | 24,0                | 24,0               | 24,0                 |
| в федеральный бюджет                                                                      | 220                      | 6,5                 | 6,5                | 6,5                  |
| в бюджет субъекта РФ                                                                      | 230                      | 17,5                | 17,5               | 17,5                 |
| в местный бюджет                                                                          | 240                      | –                   | –                  | –                    |
| Сумма исчисленного налога на прибыль — всего, в том числе                                 | 250                      | –                   | 3,6                | 27,6                 |
| в федеральный бюджет                                                                      | 260                      | –                   | 1,0                | 7,5                  |
| в бюджет субъекта РФ                                                                      | 270                      | –                   | 2,6                | 20,1                 |
| в местный бюджет                                                                          | 280                      | –                   | –                  | –                    |
| Прибыль, остающаяся в распоряжении учреждения                                             | 290                      | –                   | 11,4<br>(15 – 3,6) | 87,4<br>(115 – 27,6) |

ма исчисленного налога на прибыль составит 3,6 тыс. руб., так как 15 тыс. руб. (50 – 35), израсходованных учреждением за счет доходов от коммерческой деятельности, не принято для целей налогообложения.

Рассмотрим вариант III. За счет собственных доходов бюджетное учреждение оплатило коммунальные услуги, услуги связи, транспортные услуги на сумму 150 тыс. руб., а для целей налогообложения принимается только 35 тыс. руб. Налоговые органы не учитывают как экономически обоснованный расход сумму 115 тыс. руб. (150 – 35). Реально ни 15,0, ни 11,4, ни 87,4 тыс. руб. у учреждения нет. Все они израсходованы на коммунальные услуги, услуги связи, так как они не были обеспечены за счет бюджетного финансирования. Налог будет уплачиваться в следующем году за счет новых поступлений, что в определенной степени ограничит возможности для развития учреждения.

Приведенные примеры показывают одну из налоговых коллизий: если по бюджетной смете доходов и расходов учреждению не выделено достаточно средств на коммунальные услуги, услуги связи и транспортные расходы, то его усилия по



покрытию этих расходов за счет собственных доходов приведут к необходимости уплаты налога на несуществующую прибыль.

Важная деталь касается расходов на приобретение основных средств. Если их стоимость составляет ниже 10 тыс. руб. за единицу, то такие расходы относятся к материальным расходам и уменьшают налогооблагаемую базу. Основные средства стоимостью свыше 10 тыс. руб. за единицу не учитываются в расходах, уменьшающих налогооблагаемую базу, поэтому в таких условиях целесообразнее приобретать их после уплаты налога на прибыль.

По каждому виду налога Налоговым кодексом РФ установлены свои сроки уплаты. Если НКО не вовремя перечислит сумму налога, то налоговыми органами будут начисляться пени в установленных размерах (см. главы учебника по соответствующим налогам).

Итак, руководством к действию при исчислении налогов на прибыль государственных и муниципальных учреждений (организаций) служит налоговое законодательство, не всегда, к сожалению, учитывающее степень реального бюджетного финансирования исполнителей бюджетных услуг. НКО должны быть предельно внимательны, чтобы не попасть в «налоговую ловушку».

Относительная законодательная недоработанность правового статуса НКО при наличии достаточно широкого спектра их предпринимательской деятельности приводит к ситуации, в результате которой формируется доходная база, подпадающая под действие ряда налогов, регламентированных НК РФ. Возрастают «налоговые риски» НКО. Кроме того, перспективы НКО еще не подготовлены к существенным изменениям бюджетного законодательства, бюджетного учета и соответственно к изменениям в налоговом законодательстве, в значительной степени расширяющем налоговую базу некоммерческих организаций при извлечении ими различных видов доходов.

### Контрольные вопросы

1. Какие организации относятся к некоммерческому сектору?
2. Перечислите виды налогов, плательщиками которых являются НКО.
3. Назовите целевые поступления, которые не включаются в налоговую базу для определения прибыли некоммерческих организаций.
4. Какие НКО освобождены от уплаты налога на имущество?
5. Какие проблемы испытывают бюджетные учреждения при исчислении налога на прибыль?

### Список литературы к главе 10

1. Налоговый кодекс РФ. Часть I и II, с изменениями и дополнениями.
2. Гражданский кодекс РФ.
3. Закон РФ «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ.
4. Закон РФ «Об общественных объединениях» от 19.05.1995 г. № 82-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
5. Закон РФ «О федеральном бюджете на 2005 год» от 23.12.2004 г. № 173-ФЗ.
6. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — СПб.: Питер, 2003.



# **Раздел IV**

## **СПЕЦИАЛЬНЫЕ**

### **НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ**

---

## Глава 11

# ХАРАКТЕРИСТИКА СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:<sup>1</sup>

- перечислить виды специальных налоговых режимов;
- назвать плательщиков единого сельскохозяйственного налога, рассказать о порядке его исчисления;
- определить, какие организации и предприниматели — физические лица могут переходить на упрощенную систему налогообложения;
- перечислить, какие элементы единого налога на вмененный доход устанавливаются законами субъектов Российской Федерации;
- определить, от уплаты каких налогов освобождается инвестор при выполнении соглашения о разделе продукции при разных условиях выполнения этого соглашения.

Налоговым кодексом РФ (ст. 18) предусмотрена возможность введения **специальных налоговых режимов**. Они применяются только в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. Специальные налоговые режимы вводятся в действие одновременно с введением соответствующих глав части второй НК РФ. К специальным налоговым режимам относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Следует отметить, что специальные режимы применялись в Российской Федерации до принятия первой части НК РФ и введения в действие одноименных глав второй части НК РФ. При этом виды специальных налоговых режимов менялись, уточнялись. Так, в соответствии с первоначальной редакцией ст. 18 НК РФ кроме перечисленных выше режимов были предусмотрены специальные режимы налогообложения в свободных экономических зонах (СЭЗ) и закрытых административно-территориальных образованиях (ЗАТО). При этом уплата налогов

<sup>1</sup> Изучая материалы данной главы, необходимо обратиться и к главе 21 (п. 21.3).

в особых экономических зонах (Калининградская область, Магаданская область) также рассматривалась как специальный налоговый режим. С 2005 г. в соответствии с Федеральным законом от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ [6] НК РФ не предусматривает специальных налоговых режимов для СЭЗ и ЗАТО.

Однако Федеральным законом от 22.07.2005 г. № 116-ФЗ устанавливается порядок создания и ликвидации особых экономических зон (ОЭЗ), а также осуществления в них деятельности. Налогообложение резидентов ОЭЗ осуществляется в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, в связи с чем специально для ОЭЗ в часть II НК РФ внесены изменения. Суть этих изменений заключается в установлении налоговых льгот для резидентов ОЭЗ по таким налогам, как НДС, налог на прибыль, акцизы, ЕСН, налог на имущество организаций, земельный налог.

В настоящей главе учебника представлена краткая характеристика специальных режимов налогообложения с учетом действующего законодательства на начало 2005 г.

### **11.1. Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)**

В конце 2001 г. был принят Федеральный закон от 29.12.2001 г. № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах» [7], на основе которого с 1 января 2002 г. была введена в действие гл. 26.1 НК РФ «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей». Таким образом был установлен специальный налоговый режим, предусматривающий уплату *единого сельскохозяйственного налога*. Важно добавить, что установлению налога способствовал эксперимент, который проводился в ряде регионов России, в том числе в Самарской области. Единый сельскохозяйственный налог (далее — ЕСХН) был призван упростить правила налогообложения и снизить налоговое бремя для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Однако первые годы функционирования ЕСХН выявили целый ряд недоработок в его механизме, что предопределило необходимость совершенствования законодательства, было принято решение о новой редакции гл. 26.1. Изменения в законодательство были внесены Федеральным законом от 11.11.2003 г. № 147-ФЗ, который вступил в силу с 01.01.2004 г.

Действующий режим ЕСХН предусматривает его добровольный выбор плательщиками. *Плательщиками налога являются сельскохозяйственные производители*, к которым относятся организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и/или выращивающие рыбу, осуществляющие их первичную и последующую (промышленную) переработку, реализующие эту продукцию. Однако не все сельскохозяйственные производители могут перейти на режим ЕСХН, а только те организации или индивидуальные предприниматели, у которых в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продук-

ции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

**Пример 14.1.1.** ООО «Нива» за 9 месяцев 2004 г. реализовало товаров и выполнило работ на сумму 3 млн 600 тыс. руб. Из них доходы от реализации собственной сельхозпродукции составили 3 млн руб., а доходы от выполнения строительных работ — 600 тыс. руб. Доля доходов от реализации сельхозпродукции в общем объеме продаж составляет:

$$3\,000\,000 \text{ руб.} / 3\,600\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 83,3\%.$$

Поскольку доля превышает 70%, то организация вправе перейти на ЕСХН с 1 января 2005 г. Подобный расчет составляется за 9 мес. того года, в котором налогоплательщик подает заявление о применении ЕСХН. В дальнейшем для подтверждения права на применение режима налогоплательщик определяет удельный вес доходов от реализации сельхозпродукции собственного производства (в том числе прошедшей первичную переработку) ежегодно по итогам налогового периода.

Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- 1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- 2) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 3) организации, имеющие филиалы и/или представительства.

При выполнении вышеуказанных условий на уплату ЕСХН вправе перейти крестьянские (фермерские) хозяйства, а также любые сельскохозяйственные предприятия, в том числе относящиеся к индустриальному типу — птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы, которые до 2004 г. не могли быть плательщиками этого налога.

Плательщики ЕСХН освобождаются от уплаты отдельных налогов и сборов, установленных общим режимом налогообложения (табл. 11.1.1). Как следует из таблицы, режим ЕСХН предусматривает замену уплаты налогов, указанных в графах 1 и 3, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности плательщиков за налоговый период.

*Объектом налогообложения ЕСХН* признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы определяются по правилам, установленным гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»; расходы поименованы в гл. 26.1 НК РФ и насчитывают 28 позиций. При этом перечень расходов является «закрытым». Для целей налогообложения и доходы и расходы определяются «кассовым» методом, т. е. по факту их оплаты.

*Ставка ЕСХН* составляет 6%. Для сравнения отметим, что сельскохозяйственные организации, работающие на общем режиме, пока налог на прибыль не платят, так как в 2004–2005 гг. он исчисляется по ставке 0%. В 2006–2008 гг. они будут платить налог на прибыль по ставке 6%; 2009–2011 гг. — 12; 2012–2014 гг. — 18%; начиная с 2015 г. — в соответствии с установленными ставками налога на прибыль.

Таблица 11.1.1

**Обязанности по уплате налогов и сборов в режиме единого сельхозналога**

| Налоги организаций                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                   | Налоги индивидуальных предпринимателей                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Отменяются                                                                                                                                                       | 2. Уплачиваются                                                                                                                                                                                   | 3. Отменяются                                                                                                                                                            | 4. Уплачиваются                                                                                                                                                                                   |
| Налог на прибыль организаций<br>НДС (за исключением НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ)<br>Налог на имущество организаций<br>Единый социальный налог | Единый сельхозналог<br>Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование<br>Иные налоги и сборы в соответствии с общим режимом налогообложения<br>Выполнение обязанностей налогового агента | Налог на доходы физических лиц<br>НДС (за исключением НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ)<br>Налог на имущество физических лиц<br>Единый социальный налог | Единый сельхозналог<br>Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование<br>Иные налоги и сборы в соответствии с общим режимом налогообложения<br>Выполнение обязанностей налогового агента |

Налоговым периодом по ЕСХН признается календарный год, отчетным периодом — полугодие. По итогам отчетного периода плательщики исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода. По итогам налогового периода организации уплачивают ЕСХН не позднее 31 марта следующего года, предприниматели — не позднее 30 апреля. И организации, и предприниматели, и фермерские хозяйства представляют декларации по ЕСХН за полугодие не позднее 25 июля отчетного года. Сроки представления налоговых деклараций по итогам налогового периода совпадают со сроками уплаты годовой суммы налога. Иначе говоря, организации должны подать декларацию не позднее 31 марта, а индивидуальные предприниматели — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы ЕСХН зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

ЕСХН как специальный режим повторяет концепцию упрощенной системе налогообложения (см. следующий параграф — 11.2). Главное отличие в том, что ЕСХН предназначен не для широкого круга налогоплательщиков, как упрощенная система, а только для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Но существуют и другие отличия — в условиях перехода, порядке применения и отказа от используемого режима, способах определения налоговой базы, порядке ведения бухгалтерского учета и т. п. С этими особенностями мы рекомендуем читателю ознакомиться самостоятельно, изучив гл. 26.1 НК РФ. С 2006 г. порядок уплаты ЕСХН изменяется, подробно см. п. 21.3 настоящего учебника.

## 11.2. Упрощенная система налогообложения

Снижение налогового бремени, упрощение процедур налогообложения и представления отчетности, создание благоприятных условий для легализации (введения

в правовое поле) субъектов малого предпринимательства являются необходимыми условиями для развития малого бизнеса в России и представляют эффективные меры по государственной поддержке этого сектора рыночной экономики.

Специальный налоговый режим, предназначенный для малого бизнеса, первоначально регулировался Федеральным законом от 29.12.1995 г. № 122-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства». На упрощенную систему налогообложения учета и отчетности добровольно (т. е. по выбору) имели право перейти индивидуальные предприниматели и организации с предельной численностью работников (включая работающих по договорам подряда и иным договорам гражданско-правового характера) до 15 человек независимо от вида осуществляемой ими деятельности.

На основании федерального закона субъектами Российской Федерации разрабатывались собственные законы, которыми определялись: объект налогообложения (валовая выручка или совокупный доход); конкретные ставки в установленных пределах; пропорции распределения сумм налога между региональным и местными бюджетами. Семилетний (1996–2003 гг.) опыт работы упрощенной системы в целом выявил ее «привлекательность» для малого бизнеса, фискальную значимость для бюджета. Однако нечеткость законодательства порождала перманентные налоговые споры по отдельным вопросам исчисления и уплаты налога, поэтому принятие нового закона явилось не только требованием НК РФ, но и велением времени и практики.

С 1 января 2003 г. вступила в силу гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения», введение в действие которой определено Федеральным законом РФ от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ [8]. Правилами применения упрощенной системы налогообложения (далее — УСН) с 1 января 2003 г. не предусмотрено принятие по данному вопросу каких-либо законодательных актов на уровне субъектов РФ, порядок применения УСН регулируется на федеральном уровне.

Применение УСН предусматривает замену уплаты отдельных налогов уплатой *единого налога*, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период. В табл. 11.2.1 дополнительно к единому налогу представлены обязанности организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН.

Как и в прежнем законодательстве, в гл. 26.2 НК РФ установлено, что переход к УСН или возврат плательщиков к общему режиму осуществляется в добровольном порядке.

Таблица 11.2.1

Обязанности по уплате налогов и сборов в режиме УСН

| Налоги и сборы, по которым предоставляются освобождения от уплаты                                                                                                                                                                                           | Налоги и сборы, по которым сохраняются обязанности по уплате                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| НДС (кроме НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию страны)<br>Налог на прибыль<br>Налог на имущество организаций<br>Единый социальный налог<br>Индивидуальные предприниматели не уплачивают также налог на доходы физических лиц | Взносы на обязательное пенсионное страхование<br>Обязанности налоговых агентов<br>Иные налоги в соответствии с общим режимом налогообложения |

Возможность применения УСН уже не увязана с наличием у организации статуса субъекта малого предпринимательства, как это было до 2003 г., что расширяет круг ее потенциальных плательщиков. При этом в законодательстве установлены ограничения по праву применения УСН. Итак, организация имеет право перейти на УСН, если по итогам 9 месяцев того года, в котором подается заявление о переходе на УСН, доход от реализации не превысил 11 млн руб. (без учета налога на добавленную стоимость). Указан перечень организаций, не имеющих право применять УСН (например, банки, ломбарды, профессиональные участники рынка ценных бумаг). Не вправе применять УСН организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек; организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб.

Условия, а также порядок перехода и прекращения применения УСН представлены на рис. 11.2.1. Налогоплательщик, перешедший с УСН на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через 1 год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Объектом налогообложения признаются: доходы; или доходы, уменьшенные на величину расходов, при этом выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. В УСН применяется *кассовый метод* признания доходов и расходов (по дате поступления средств на счета в банках и/или в кассу). Объект налогообложения не может изменяться налогоплательщиком в течение всего срока применения УСН.

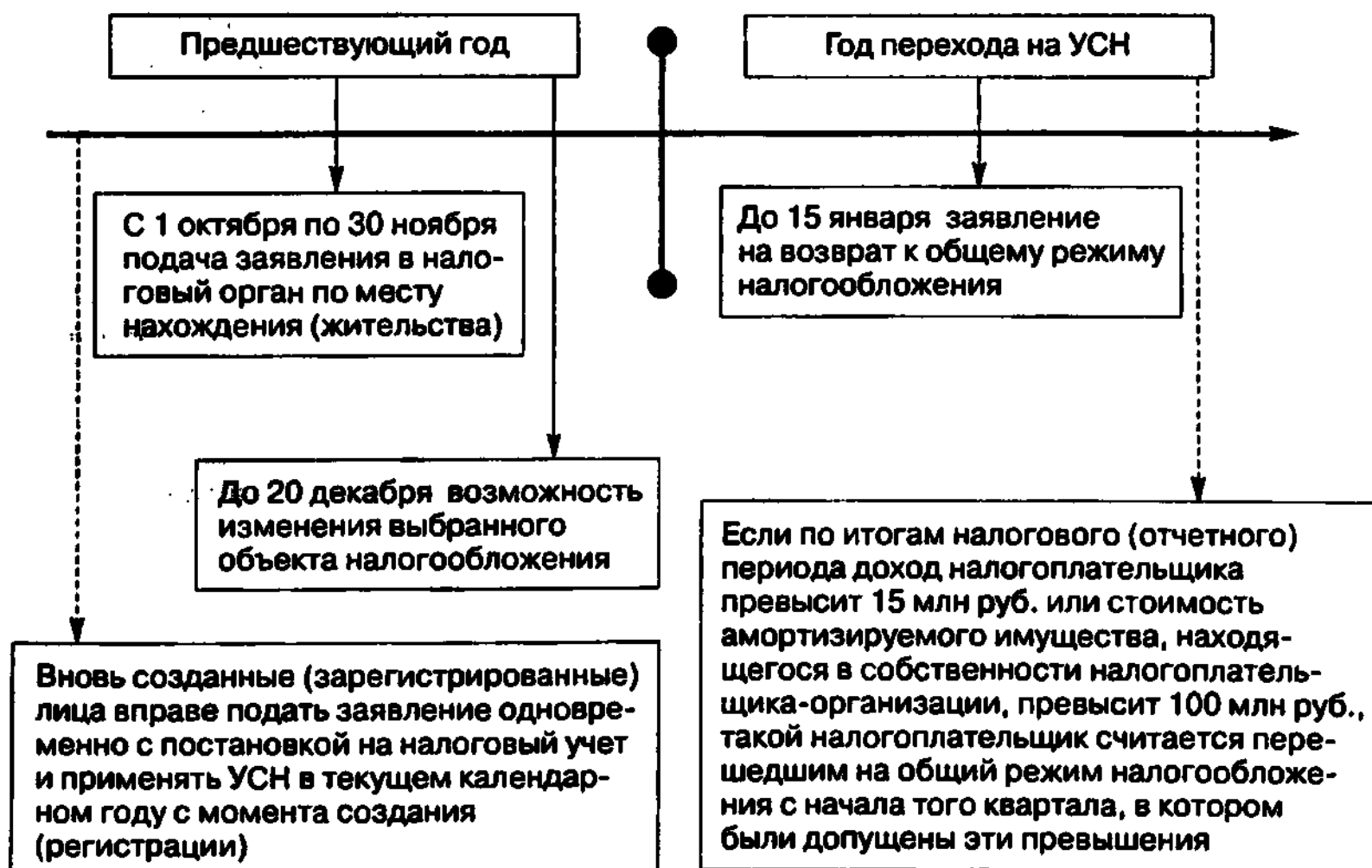


Рис. 11.2.1. Порядок перехода и прекращения применения УСН



Существенная особенность УСН состоит в том, что порядок ее применения увязан с правилами исчисления налога на прибыль организаций, определенными гл. 25 НК РФ. Иными словами, при выборе любого объекта налогообложения плательщик формирует его на основании порядка, определенного в указанной главе НК РФ. При этом плательщик УСН обязан вести бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов, налоговый учет, иметь первичные документы и аналитические регистры налогового учета. Кроме того, налогоплательщики УСН не освобождаются от обязанностей ведения кассовых операций в соответствии с действующим порядком, они обязаны вести учет средней численности работников по установленным правилам.

*Ставки налога* составляют: в случае если объектом налогообложения являются доходы — 6%; в случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, — 15%. По действовавшему до 1 января 2003 г. порядку ставки составляли соответственно 10 и 30%, т. е. произошло относительное снижение налогового бремени.

Применение УСН вызывает наибольшие сложности при выборе в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов. *Во-первых*, установлены 23 позиции расходов (в их числе материальные расходы, оплата труда, суммы уплаченных налогов и т. д.), которые должны быть документально подтверждены, экономически оправданы и осуществлены только в рамках деятельности, направленной на получение дохода.

Среди позиций расходов, учитываемых для целей налогообложения, следует отдельно выделить особый порядок принятия расходов на приобретение основных средств. Такой вид расходов, как начисленная амортизация основных средств, в рамках УСН отсутствует. Важными моментами становятся: дата приобретения, ввода в эксплуатацию и срок полезного использования основных средств. Общее правило таково: расходы на приобретение основных средств принимаются к учету в момент ввода в эксплуатацию этих основных средств. В отношении основных средств, приобретенных до перехода к УСН, действует отдельный порядок, представленный в табл. 11.2.2. При этом стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на УСН.

*Во-вторых*, плательщики, применяющие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивают *минимальный налог*.

Таблица 11.2.2

**Порядок принятия к налоговому учету расходов по основным средствам, приобретенным плательщиком до перехода на УСН**

| Срок полезного использования основных средств | Порядок включения в расходы                                                                                            |
|-----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. До 3 лет включительно                      | В течение 1 года применения УСН                                                                                        |
| 2. От 3 до 15 лет включительно                | В течение первого года применения УСН — 50% стоимости<br>второго года — 30% стоимости<br>третьего года — 20% стоимости |
| 3. Свыше 15 лет                               | В течение 10 лет применения УСН — равными долями от стоимости основных средств                                         |

Сумма минимального налога исчисляется в размере 1% доходов и уплачивается в том случае, если сумма налога, исчисленная по выбранному объекту налогообложения, оказалась ниже, чем сумма минимального налога, либо отсутствует налоговая база. Разница между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленного в общем порядке, включается в расходы в следующие налоговые периоды либо увеличивает сумму убытка, который может быть перенесен на будущее в установленном порядке. Таким образом, режим минимального налога позволяет в условиях значительной либерализации налогообложения по УСН обеспечить «интересы» бюджета. Рассмотрим примеры расчета минимального налога (табл. 11.2.3).

Таблица 11.2.3  
Примеры расчета минимального налога, усл. ед.

| Показатель                                  | 1-й вариант | 2-й вариант | 3-й вариант |
|---------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Доходы                                      | 500         | 300         | 450         |
| Расходы                                     | 450         | 370         | 430         |
| Единый налог<br>(доходы – расходы) × 15/100 | 7,5         | 0           | 3           |
| Минимальный налог<br>(доходы/100)           | 5           | 3           | 4,5         |
| Подлежит уплате в бюджет                    | 7,5         | 3           | 4,5         |

У плательщиков, избравших объектом налогообложения доходы, сумма налога по каждому отчетному (налоговому) периоду уменьшается на сумму перечисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога может быть уменьшена не более чем на 50%.

*Налоговым периодом* по УСН является календарный год, а отчетным периодом — первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Налогоплательщики по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и выбранного объекта налогообложения, рассчитанного нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев, с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу. Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней, в том числе бюджеты государственных внебюджетных фондов, в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Для бюджетной системы РФ в целом значение УСН невелико. Однако для органов местного самоуправления этот налог постепенно становится важным доходным источником, учитывая, что с 2006 г. почти вся его сумма будет зачисляться в местные бюджеты.

К сожалению, налоговая практика по УСН содержит массу спорных моментов, и многочисленные вопросы плательщиков УСН в адрес налоговых органов тому подтверждение. Авторы учебника не могут не отметить следующий парадокс: для

прежних плательщиков УСН новая версия оказалось гораздо сложнее, а для тех, кто переходит с общей системы, — несколько проще. Очевидно следующее: упрощенная система не является «простой» и «прозрачной» для плательщиков, поэтому совершенствование законодательства по УСН будет продолжаться.<sup>1</sup>

Итак, изучив п. 11.1 и 11.2, вы познакомились с двумя специальными режимами налогообложения — ЕСХН и УСН, сходных по своей конструкции и объединенных одним правилом — добровольным порядком применения. Поэтому на практике у потенциальных плательщиков возникает один и тот же вопрос: выгодно ли переходить на эти режимы? Однозначного ответа не существует, в любом случае рекомендуется сделать расчеты по фактическим и/или прогнозным данным, затем сравнить суммы налогов, которые уплачиваются при общей системе налогообложения и специальном режиме.

Еще один фактор, который необходимо учесть, связан с НДС. Получив освобождение от уплаты НДС, плательщики специальных режимов могут одновременно «потерять» своих покупателей, которые, осуществляя закупки у плательщиков специальных режимов, не имеют право на налоговый вычет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам). Поэтому в выигрыше оказываются те плательщики специальных режимов, которые продают продукцию конечным потребителям — населению. Участники производственных и оптово-закупочных цепочек, очевидно, должны учитывать этот фактор в процессе принятия решения о переходе на специальный режим.

### 11.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Начиная с 1998 г. в России предпринимаются меры, направленные на усиление контроля и повышение собираемости налогов в сфере наличных расчетов. Отметим прежде всего Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес», который ввел *вмененное налогообложение* для данного вида деятельности, когда ключевое значение для налогообложения имеют количественные характеристики бизнеса, например число игровых автоматов и т. д. В 1998 г. на федеральном уровне принимается решение о введении единого налога на вмененный доход вначале для 10, в 1999 г. — для 12, а с сентября 2001 г. — для 13 видов деятельности. Взимание налога до 1 января 2003 г. регулировалось Законом РФ от 31.07.1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» с учетом изменений и дополнений.

С 1 января 2003 г. вступила в силу гл. 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», введение которой в действие определено Федеральным законом от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о налогах и сборах» [8].

---

<sup>1</sup> Летом 2005 г. приняты многочисленные изменения в гл. 26 НК РФ, подробно см. п. 21.3 настоящего учебника.

Особенностью единого налога на вмененный доход (в дальнейшем — ЕНВД) в отличие от УСН является то, что *плательщик не имеет права выбора*: если его деятельность подпадает под установленный перечень, он будет обязан платить ЕНВД. Система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) оказания бытовых услуг;
- 2) оказания ветеринарных услуг;
- 3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 м<sup>2</sup>, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;
- 5) оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- 6) оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 м<sup>2</sup>;
- 7) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств;
- 8) распространения и/или размещения наружной рекламы.

Если УСН предусмотрена преимущественно для малого бизнеса, то плательщиком вмененного налога может быть любая организация или предприниматель — физическое лицо (однако фактически ЕНВД тоже ориентирован на малый бизнес). Иными словами, ключевое значение здесь — вид деятельности. Для многопрофильных организаций требуется вести *раздельный учет* результатов деятельности. Общим же для двух систем является то, что, как и при УСН, ЕНВД заменяет собой целый ряд налогов, уплачиваемых по общей системе, но не всех (см. табл. 11.2.1).

Важно еще раз подчеркнуть, что освобождение от уплаты общих налогов предусматривается только в части предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД. При расчете данного налога оперируют не фактическими стоимостными данными по результатам деятельности хозяйствующего субъекта, а некоторыми физическими, легко проверяемыми показателями, отражающими потенциальные возможности получения дохода в данном виде деятельности.

Основными понятиями ЕНВД являются:

- *вмененный доход* — потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке;
- *базовая доходность* — условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода;

- *корректирующие коэффициенты базовой доходности* — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД.

Объектом налогообложения признается вмененный доход налогоплательщика, рассчитываемый как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности на величину физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Для исчисления суммы ЕНВД в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности и базовую доходность в месяц (табл. 11.3.1).

**Пример 11.3.1.** Индивидуальный предприниматель А. П. Соколов имеет 5 автомобилей марки «Газель», которыми осуществляются перевозки грузов. Базовая доходность для данного плательщика в месяц составит

$$6000 \times 5 = 30\,000 \text{ руб.}$$

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты  $K_1$ ,  $K_2$ ,  $K_3$ . Корректирующий коэффициент  $K_1$  определяется в зависимости от кадастровой стоимости земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) по месту осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщиком и рассчитывается по следующей формуле:

$$K_1 = (1000 + K_{\text{оф}}) / (1000 + K_{\text{ок}}),$$

где  $K_{\text{оф}}$  — кадастровая стоимость земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) по месту осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщиком;  $K_{\text{ок}}$  — максимальная кадастровая стоимость земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) для данного вида предпринимательской деятельности; 1000 — стоимостная оценка прочих факторов, оказывающих влияние на величину базовой доходности, приведенная к единице площади. Однако в 2003–2005 гг. данный коэффициент не применялся.

При определении величины базовой доходности субъекты РФ, а с 2006 г. — представительные органы муниципальных образований могут корректировать (умножать) базовую доходность на корректирующий коэффициент  $K_2$ . Значения корректирующего коэффициента  $K_2$  определяются для всех категорий плательщиков на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

$K_3$  — коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги). Данный коэффициент устанавливается приказом Минэкономразвития РФ, его значения в 2003–2005 гг. были следующие: 2003 г. — 1; 2004 г. — 1,133; 2005 г. — 1,104.

**Ставка ЕНВД** установлена в размере 15%. Налоговым периодом является квартал. Уплата налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Сумма ЕНВД уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринима-

Таблица 11.3.1

**Физические показатели и базовая доходность для отдельных видов деятельности по ЕНВД**

| <b>Виды предпринимательской деятельности</b>                                                                                                                                                                                                   | <b>Физические показатели</b>                                                                 | <b>Базовая доходность в месяц, руб.<sup>1</sup></b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Оказание бытовых услуг                                                                                                                                                                                                                         | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя                               | 7500                                                |
| Оказание ветеринарных услуг                                                                                                                                                                                                                    | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя                               | 7500                                                |
| Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств                                                                                                                                                          | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя                               | 12000                                               |
| Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы                                                                                                                                             | Площадь торгового зала, м <sup>2</sup>                                                       | 1800                                                |
| Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках                                                                                                                                                                        | Площадь стоянки, м <sup>2</sup>                                                              | 50                                                  |
| Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети                                                        | Торговое место                                                                               | 9000                                                |
| Общественное питание                                                                                                                                                                                                                           | Площадь зала обслуживания посетителей, м <sup>2</sup>                                        | 1000                                                |
| Оказание автотранспортных услуг                                                                                                                                                                                                                | Количество транспортных средств, используемых для перевозок пассажиров и грузов              | 6000                                                |
| Разносная (развозная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения) | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя                               | 4500                                                |
| Распространение и/или размещение печатной и/или полиграфической наружной рекламы                                                                                                                                                               | Площадь информационного поля печатной и/или полиграфической наружной рекламы, м <sup>2</sup> | 3000                                                |
| Распространение и/или размещение посредством световых и электронных табло наружной рекламы                                                                                                                                                     | Площадь информационного поля световых и электронных табло наружной рекламы, м <sup>2</sup>   | 4000                                                |

телями за свое страхование и на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

<sup>1</sup> Размеры базовой доходности в 2005 г. были увеличены по сравнению с 2004 г. примерно в 1,5 раза.

ЕНВД справедливо было бы назвать региональным налогом, так как законами субъектов Российской Федерации определяются: порядок введения единого налога на территории соответствующего субъекта Российской Федерации; виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится ЕНВД единый налог, в пределах установленного перечня; значения коэффициента  $K_2$ .

Однако с 2006 г. эти права передаются органам местного самоуправления, за исключением городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, где в целях сохранения единства городского хозяйства решения по ЕНВД принимаются законами данных субъектов РФ.

В совокупности с единым налогом по УСН этот налог будет играть важную роль в составе доходов местных бюджетов. Данное решение представляется справедливым, учитывая наличие значительных резервов повышения собираемости налогов по специальным режимам за счет лучшего налогового администрирования именно на местном уровне (организация рейдов, проверок полноты и своевременности уплаты налогов налогоплательщиками, находящимися и осуществляющими деятельность в конкретном муниципальном образовании).

Вмененное налогообложение не является «изобретением» нашей страны, его применяют многие страны. Во Франции, например, подобный налог был введен сразу после Второй мировой войны и рассчитан на вовлечение малых организаций в цивилизованные рамки налогообложения, но при относительно низких ставках. Налог просуществовал до 1998 г., затем был отменен.

Применение ЕНВД в России вряд ли определяется только фискальными целями. Методика налога не отличается гибкостью, т. е. не учитывает всей совокупности факторов, влияющих на результаты финансовой деятельности хозяйствующих лиц. Кроме того, налог не содержит стимулирующих элементов, правила его взимания противоречивы. Универсальным показателем для налогообложения является прибыль организации. Именно налог на прибыль отвечает требованиям либеральной рыночной экономики. Однако, коль скоро отдельные представители бизнеса в России «уходят» от налога на прибыль, а налоговые органы не в силах собрать его в полной мере, вводится ЕНВД, основная задача которого — перевести всех потенциальных плательщиков в легальный сектор. Поэтому ЕНВД должен иметь временный характер.<sup>1</sup>

#### 11.4. Налогообложение при выполнении соглашений о разделе продукции

Освоение месторождений минерального сырья на условиях *раздела продукции* является одним из методов привлечения крупных долгосрочных иностранных и отечественных инвестиций в минерально-сырьевой комплекс. Нормы и правила, необходимые для функционирования соглашения о разделе продукции (далее — СРП), определяются Федеральным законом от 30.12.1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» с учетом изменений и дополнений. Согласно этому закону, СРП — это договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее — инвестору)

<sup>1</sup> Летом 2005 г. в порядок исчисления ЕНВД внесены многочисленные изменения, подробно см. п. 21.3 настоящего учебника.



на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ. При этом инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. СРП определяет все необходимые условия, связанные с использованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями федерального закона.

Значимые особенности СРП состоят в том, что при его осуществлении применяется специфический механизм налогообложения. Это определено гл. 26.4 НК РФ «Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции», которая вступила в силу 10.07.2003 г. на основе Федерального закона от 06.06.2003 г. № 65-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса РФ, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты РФ и признании утратившими силу некоторых законодательных актов РФ» [5]. Предусмотренный гл. 26.4 НК РФ специальный налоговый режим при выполнении СРП предусматривает замену уплаты совокупности отдельных налогов и сборов разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения. В этом заключается принципиальное отличие налогообложения при выполнении СРП от иных специальных режимов налогообложения.

*Налогоплательщиками* признаются организации, являющиеся инвесторами СРП, причем не только юридические лица, но и создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц. Инвестор вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального налогового режима, *оператору* (с его согласия), который осуществляет предоставленные ему полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности.

От условий раздела продукции зависит или уплата инвестором определенных налогов и сборов, или его освобождение от их уплаты (рис. 11.4.1). При этом в ряде случаев предусмотрено возмещение инвестору сумм уплаченных налогов (в том числе за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту РФ, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных налогов и сборов).

Главой 26.4 НК РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы по некоторым налогам, в частности по налогу на прибыль организаций, НДС и налогу на добычу полезных ископаемых.

При выполнении соглашений о разделе продукции налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору, а если в качестве инвестора выступает объединение юридических лиц, каждое из них подлежит постановке на учет по месту нахождения участка недр.

Данный специальный режим налогообложения призван обеспечивать стабильность, неизменность и предсказуемость условий налогового законодательства на весь срок действия СРП, инвестиционную привлекательность СРП, уменьшение налогового бремени для инвесторов.

В заключение отметим, что система специального налогообложения имеет широкий международный опыт применения. Назначение этих режимов — дать пре-

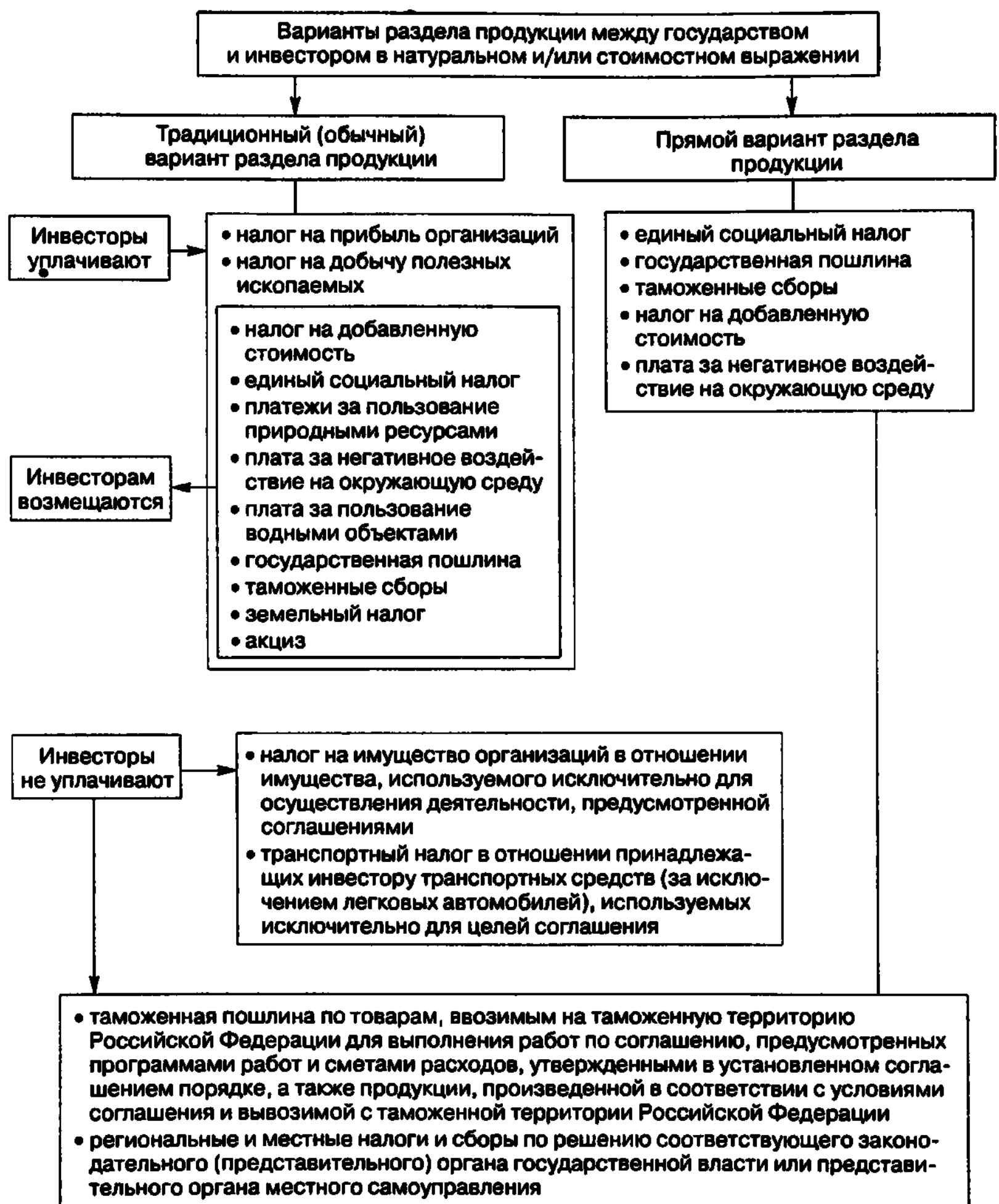


Рис. 11.4.1. Варианты налогообложения при выполнении СРП

имущество определенным группам плательщиков как по отраслевому принципу (например, единый сельскохозяйственный налог), так и для стимулирования отдельных форм предпринимательства (например, упрощенная система налогообложения стимулирует развитие малого бизнеса). Сложность привлечения иностранных инвестиций на длительный срок в сырьевые отрасли также требует серьезных изменений налогообложения при выполнении соглашений о раз-

деле продукции, направленных на обеспечение большей стабильности, прозрачности и соответственно привлекательности для инвесторов. Таким образом, специальные налоговые режимы осуществляют определенную дифференциацию налоговой системы в соответствии с конкретными условиями развития экономики.

### Контрольные вопросы

1. От уплаты каких налогов, определенных общим режимом налогообложения, не освобождаются организации — сельскохозяйственные производители при переходе на ЕСХН?
2. Что является объектом налогообложения ЕСХН?
3. Как определяется налоговая база по ЕСХН?
4. Все ли субъекты малого предпринимательства могут применять УСН?
5. Каким образом определяется объект налогообложения при УСН?
6. Поясните, как в режиме УСН учитываются расходы на приобретение основных средств.
7. Что такое минимальный налог в составе УСН, какую роль он выполняет?
8. Назовите действующие ставки единого налога по УСН, сравните их со ставками, которые применялись до 2003 г.
9. Какие задачи призвано решать вмененное налогообложение?
10. Охарактеризуйте налоговые обязанности плательщиков ЕНВД.
11. Каково значение корректирующих коэффициентов при расчете объекта налогообложения по ЕНВД?
12. Определите понятие СРП, укажите значение налогообложения при выполнении СРП.
13. В чем заключается отличие налогообложения при выполнении СРП от других специальных режимов?
14. От чего зависят варианты налогообложения при выполнении СРП?

### Список литературы к главе 11

1. О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса РФ, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты РФ и признании утратившими силу некоторых законодательных актов РФ: Федеральный закон РФ от 06.06.2003 г. № 65-ФЗ с изменениями и дополнениями.
2. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) РФ о налогах и сборах: Федеральный закон РФ от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ.
3. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах: Федеральный закон РФ от 29.12.2001 г. № 187-ФЗ с изменениями и дополнениями.
4. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ, а также о признании

утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о налогах и сборах: Федеральный закон РФ от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ с изменениями и дополнениями.

5. *Гусева С. М., Севастьянова Н. П.* Упрощенная система налогообложения и ЕНВД в 2004 г. — М.: Библиотека журнала «Главбух», 2004.
6. *Истратова М. И.* Упрощенная система налогообложения и ЕНВД 2003 г. — М.: Статус-Кво 97, 2003.
7. *Климова М. А.* Упрощенная система налогообложения. Актуальные вопросы. — М.: Налоговый вестник, 2003.
8. *Малый бизнес: упрощенная система налогообложения в 2003 году / Под ред. М. А. Пархачевой.* — СПб.: Питер, 2003.
9. *Толкушкин А. В.* Комментарий (постатейный) к гл. 26.2 Налогового кодекса РФ «Упрощенная система налогообложения». — М.: Юрайт, 2003.

**Раздел V**  
**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**  
**ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ**

---

# Глава 12

## НАЛОГИ И СБОРЫ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:<sup>1</sup>

- определить экономическое содержание налогов с физических лиц, охарактеризовать их структуру;
- изложить методику расчета каждого налога;
- привести различия между налогообложением граждан в России и в ряде других стран.

### 12.1. Экономическое содержание и структура налогов с физических лиц

Изучение налогов с населения в развитии предоставляет нам возможность сделать выводы о том, что налогообложение граждан в различных странах базируется на сопоставимых принципах. Первый из них — *обязательное участие каждого гражданина в поддержке государства частью своих доходов*, второй — *обеспечение государством населению определенного набора «неделимых благ»*. Нарушение этого хрупкого баланса отношений в пользу государства приводит к нежеланию граждан платить налоги, к сокрытию ими значительной части доходов. Государство должно «беречь» своих плательщиков, ибо их нельзя поменять. Иначе говоря, плательщика нельзя лишать платежеспособности.

В налоговых отношениях государства с гражданами наиболее ярко проявляется действие философского закона единства и борьбы противоположностей. Поэтому действия, осуществляемые в целях удовлетворения фискальных потребностей государства, должны обязательно анализироваться на предмет их возможных социальных последствий. Повышение налогов с населения увеличивает доходы бюджета только на один налоговый период, поскольку уже в следующем таком периоде база для их уплаты может резко сократиться. Снижение налогов с граждан стимулирует рост доходов населения, увеличение потребления, рост производства товаров и услуг и как следствие всех налоговых поступлений.

В России взимание налогов с граждан имеет длительную историю, но общая тенденция развития была нарушена продолжительным периодом централизованного управления экономикой страны. После 1917 г. доходы основных слоев населения были крайне низкими. Поэтому в определенные периоды строительства социализма даже самые высокие налоги с населения не имели определяющего значения для государственного бюджета. В СССР прямые налоги с населения

---

<sup>1</sup> Изучая материалы данной главы, следует обратиться и к главе 21 (п. 21.3).

формировали лишь 8–9% доходов бюджета, а подоходный налог — в пределах 6–8%. Но уже с начала 1990-х гг. в налоговой системе РФ по сумме поступлений налоги с граждан выходят на третье место, уступая только налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Отношения физического лица с бюджетом по уплате налоговых и неналоговых поступлений можно представить следующей схемой (рис. 12.1.1).<sup>1</sup> Центральное место в системе налогообложения физических лиц принадлежит налогу на доходы физических лиц.

Налоги с населения являются одним из экономических рычагов государства, с помощью которого оно пытается решить различные труднорешаемые задачи обеспечения достаточных денежных поступлений в бюджеты всех уровней, регулирования уровня доходов населения и соответственно структуры личного потребления и сбережений граждан, стимулирования наиболее рационального использования получаемых доходов, облегчения положения наименее защищенных категорий населения.

Подоходное налогообложение обладает большими возможностями воздействия на уровень реальных доходов населения, позволяет с помощью системы льгот, выбора объекта и ставок налогообложения стимулировать стабильные доходы бюджета за счет изменения ставок налога по мере роста заработков граждан. Кроме того, тяжесть бремени индивидуального подоходного налога во многом определяет уровень обложения и другими налогами. Цели взимания и основные черты налога на доходы физических лиц в России во многом схожи с принятыми во многих промышленно развитых странах аналогичными налогами. Его место в налоговой системе определяется следующими факторами:

- данный налог является личным, т. е. его объектом является не предполагаемый усредненный доход, а доход, полученный конкретным плательщиком;
- подоходный налог в большей степени отвечает основным принципам налогообложения — всеобщности, равномерности и эффективности;

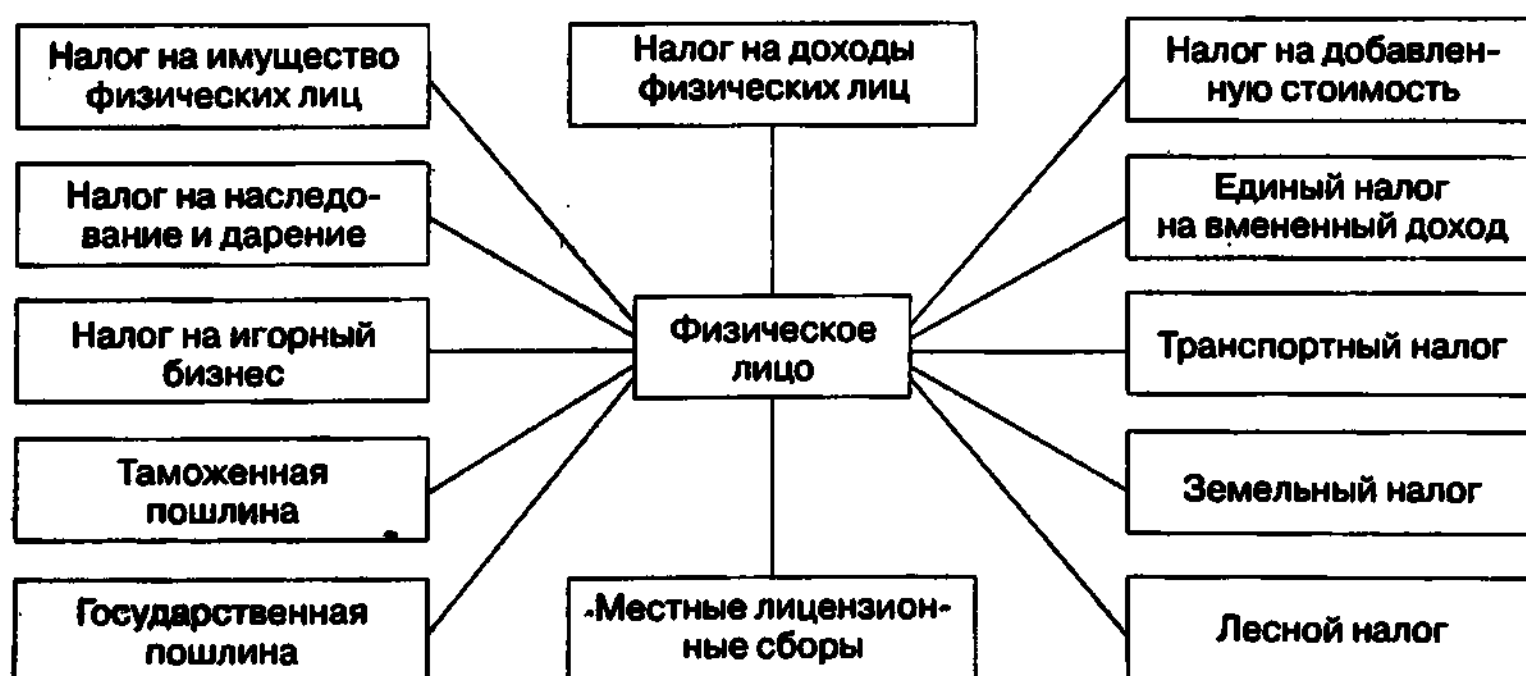


Рис. 12.1.1. Отношения физических лиц с бюджетом по уплате налогов, сборов и других платежей

<sup>1</sup> При этом следует помнить, что к физическим лицам относятся и предприниматели, работающие без образования юридического лица.



- налог относительно регулярно поступает в доходы бюджета, что немаловажно с точки зрения пополнения доходов бюджетов;
- основной способ взимания налога на доходы физических лиц — у источника его выплаты — является достаточно простым и эффективным механизмом контроля за своевременностью перечисления средств в бюджет.

Сравнивая налоговое законодательство стран с развитой рыночной экономикой в сфере подоходного налогообложения физических лиц, можно выделить следующие общие черты:

1. Подоходный налог с физических лиц — один из важнейших источников государственных доходов. Так, поступления от этого налога занимают наибольший удельный вес в структуре доходов федерального бюджета США (около 40%), Великобритании (порядка 35%), Дании (примерно 50%). Кроме того, подоходный налог с граждан имеет приоритетное значение в доходах бюджетов таких экономически развитых стран, как Канада, Германия, Австрия, Япония, Норвегия.
2. Во всех странах подоходный налог с граждан взимается по прогрессивной шкале. Диапазон ставок налога широк: от 0 до 56,8% во Франции, от 19 до 53% в Германии, от 10 до 50% в Австрии и Италии. Предельная ставка подоходного налога в Дании в 1996 г. составляла 61% [7]. Казалось бы, ставки налога очень высоки, но следует учесть, что во всех странах установлены довольно значительные налогооблагаемые минимумы и представлены льготы по различным основаниям.
3. Во многих странах в результате проведенных реформ произошло резкое сокращение максимальных ставок налога и их количества. Так, до 1986 г. в США действовали 14 ставок подоходного налога, прогрессия которых возрастала с 11 до 50%. В ходе налоговой реформы 1990-х гг. шкала ставок была упрощена: максимальная ставка снижена до 39,6%, а число ставок сократилось до 5 (подробнее см. главы 18 и 19 учебника).

Налогообложение доходов граждан РФ также претерпело ряд изменений. На протяжении последнего десятилетия в основе исчисления этого налога был принят в декабре 1991 г. Закон «О подоходном налоге с физических лиц». С 01.01.2001 г. доходы физических лиц стали облагаться в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (ч. II, гл. 23). Налог на доходы с физических лиц является *федеральным налогом*, который взимается на всей территории страны по единым ставкам. Данный налог используется для регулирования доходов нижестоящих бюджетов.

Второй по значению налог с населения — *налог на имущество физических лиц* — играет весьма важную роль в налоговой системе РФ, так как охватывает более 20 млн физических лиц, являющихся собственниками различного вида имущества. Налог на имущество не только выполняет *фискальную* роль, пополняя доходную базу бюджетов органов местного самоуправления, но и *воздействует на формирование структуры личной собственности граждан*. Повышение или снижение ставок налога на имущество, предоставление различного рода льгот позволяют уменьшить имущественную дифференциацию населения, создают стимулы к накоплению богатства. Соотношение фискального и регулирующего назначения изменя-

ется в зависимости от задач, которые стоят перед обществом на определенных этапах социально-экономического развития. Налог на имущество в определенной степени является дополнением к налогу на доходы физических лиц, что вполне оправдано, так как граждане, направляя свои доходы на приобретение имущества, в ряде случаев частично «уходят» от подоходного налогообложения, но в то же время у них возникает обязанность уплачивать налог на приобретенное имущество.

Основанием для взимания налога на имущество, переходящего в порядке наследования или дарения (в редакции НК — налога на наследование и дарение), является признание полученного наследства или дара в качестве дополнительного дохода физического лица. Чем дальше степень родства между наследодателем и наследником, тем меньше наследство является приобретением через собственный труд, тем выше соответственно должен быть размер взимаемого налога. Во многих странах действует развитая система имущественного обложения на местных уровнях, охватывающая как собственно имущество, так и его движение в форме продажи, наследования и дарения. О роли имущественных налогов говорит тот факт, что в отдельных странах их доля в общих налоговых поступлениях составляет более 10% (Великобритания, Япония, США).

В настоящее время к числу взимаемых в Российской Федерации с физических лиц имущественных налогов относятся: *налог на имущество; налог на наследование или дарение; транспортный налог*. По каждому из перечисленных налогов на федеральном уровне принят закон, в соответствии с которым и регулируется налогообложение населения. Отметим, что по двум первым налогам готовятся серьезные изменения, о которых говорится в главе 21.

Далее остановимся подробнее на порядке исчисления и взимания отдельных налогов с физических лиц.

## 12.2. Налог на доходы физических лиц

*Плательщиками налога на доходы физических лиц* признаются граждане, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, но не являющиеся резидентами Российской Федерации. К последним относятся те физические лица, которые (согласно ст. 11 НК РФ) находятся на территории России менее 183 дней в году.

*Объектом налогообложения у физических лиц — резидентов Российской Федерации* является доход, полученный ими от источников в России, а также за ее пределами. Для *нерезидентов РФ* объектом налогообложения признается доход, полученный на территории России. Круг доходов, представленных в НК РФ, достаточно широк. Основными из них являются: дивиденды и проценты, выплачиваемые российской или иностранной организацией; страховые выплаты при наступлении страхового случая; доходы, полученные от предоставления в аренду имущества; доходы от реализации недвижимого имущества, акций, иных ценных бумаг; вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей, оказание услуг; доходы, полученные от использования любых транспортных средств, а также от использования трубопроводов, линий электропередачи и иных средств связи. Следует отметить, что структура доходов за последнее десятилетие серьезным

образом изменилась и расширилась. Заработная плата является только одним из элементов доходов, подлежащих налогообложению.

*Налоговым периодом* по налогу на доходы физических лиц признается календарный год. При определении налоговой базы учитываются доходы, полученные плательщиком как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду доходов, для которых установлены различные ставки. *Доходы в денежной форме* могут быть уменьшены в соответствии с НК РФ на установленные вычеты. Если сумма вычетов окажется больше суммы налогооблагаемых доходов, то налогооблагаемая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов не переносится, за исключением суммы, израсходованной на приобретение и строительство жилья. Но о порядке предоставления налоговых вычетов будет сказано ниже.

*Доходы в натуральной форме* рассчитываются исходя из цен соответствующих товаров (работ, услуг), которые определены ст. 40 НК РФ, где сказано, что для целей налогообложения применяется цена, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, она считается рыночной. Этим правилом и следует руководствоваться при получении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) от организаций и индивидуальных предпринимателей. К доходам, полученным в натуральной форме, относится, например, оплата за физическое лицо коммунальных услуг, питания, отдыха и т. п.

*Доходы в виде материальной выгоды* означают: получение экономии на процентах за пользование заемными средствами; приобретение товаров (работ, услуг) у взаимозависимых организаций и физических лиц по ценам более низким по сравнению с ценами, по которым обычно реализуются эти товары, работы и услуги; приобретение ценных бумаг по ценам ниже рыночной стоимости этих бумаг.

Выгода от экономии на процентах возникает тогда, когда процент за пользование заемными средствами меньше  $3/4$  ставки рефинансирования ЦБ РФ (по займам, полученным в рублях) и меньше 9% годовых (по займам, полученным в иностранной валюте). Положительная разница между указанными процентами включается в налогооблагаемую базу в момент уплаты процентов. Приобретение товаров (работ, услуг) и ценных бумаг по ценам ниже рыночных позволяет получить выгоду в виде разницы в ценах, которая включается в налогооблагаемую базу.

Согласно действующему законодательству, в налогооблагаемую базу включены определенные выплаты по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, а также по договорам страхования.

Под налогообложение подпадают суммы:

- пенсий физическим лицам, выплачиваемые по договорам, заключенным организациями (или иными работодателями) с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию;
- пенсий в пользу других лиц, выплачиваемых по договорам, заключенным физическими лицами с российскими негосударственными пенсионными фондами;

- страховых взносов, уплаченных за физическое лицо работодателем (кроме обязательного и добровольного страхования, предусматривающего возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных физических лиц);
- разницы между полученной страховой выплатой и рыночной стоимостью застрахованного имущества по договору добровольного имущественного страхования (включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств при наступлении страхового случая).

Однако по целому ряду договоров суммы взносов и выплат не подпадают под налогообложение. Это касается: страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых организациями и иными работодателями в соответствии с законодательством РФ; накопительной части трудовой пенсии; сумм пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным как организациями, так и физическими лицами с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию; сумм пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, если они заключались с физическими лицами и этими фондами.

По договорам страхования при определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде страховых выплат при наступлении страховых случаев по договорам: обязательного страхования в соответствии с действующим законодательством; добровольного долгосрочного страхования жизни (сроком не менее 5 лет); предусматривающим возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов; добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований.

Отдельного рассмотрения требуют особенности уплаты налога на доходы с физических лиц в отношении *доходов от долевого участия в капитале организации*. Если дивиденды получены от источников за пределами РФ и при этом действует договор об избежании двойного налогообложения между государствами, то налогоплательщик вправе уменьшить причитающуюся сумму налога по месту нахождения источника дохода. При отсутствии такого договора сумма налога исчисляется без уменьшения. Если дивиденды выплачивает российская организация или действующее в РФ постоянное представительство иностранной организации, то они же исчисляют, удерживают и перечисляют налог.

*Доходы отдельных категорий иностранных граждан* не подлежат налогообложению. Это касается доходов глав и персонала представительств иностранного государства и членов их семей; обслуживающего персонала представительств, административно-технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей, сотрудников международных организаций.

При определении налогооблагаемой базы необходимо также руководствоваться *перечнем доходов, которые, согласно ст. 217 НК РФ, не подлежат налогообложению*:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;
- государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;

- все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат;
- вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;
- алименты, получаемые налогоплательщиком;
- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов, представленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными или иностранными организациями;
- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой: в связи со стихийными бедствиями или другими чрезвычайными обстоятельствами; работодателями налогоплательщикам, являющимися членами семьи своего умершего работника, или своему работнику в связи со смертью члена его семьи;
- суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения (за исключением туристических), выплачиваемой работодателями своим работникам или членам их семей, а также суммы, уплаченные за лечение и медицинское обслуживание своих работников, а также их супругов, родителей и детей;
- стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего, среднего и начального профессионального образования;
- доходы плательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах скота, кроликов, нутрий, птицы, продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде;
- доходы, не превышающие 2 тыс. руб., полученные за налоговый период по каждому из следующих оснований: стоимость подарков налогоплательщикам от организаций или индивидуальных предпринимателей; стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных на конкурсах и соревнованиях; суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также возмещение стоимости приобретенных ими медикаментов по назначению врача.

При определении размера налоговой базы в соответствии со ст. 218–220 НК РФ налогоплательщик имеет право на *стандартные, социальные, имущественные и профессиональные* вычеты или, иначе говоря, льготы. Группировка вычетов имеет смысловой характер, что делает методику исчисления налога более обоснованной и понятной для граждан. Установленные законом вычеты представлены в приложении 4.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов, исключение составляют вычеты на детей.

*Датой фактического получения дохода является день:* выплаты дохода в денежной форме (перечисления на счет плательщика); передачи доходов в натуральной форме; уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным кредитным средствам, приобретения товаров, ценных бумаг — при получении до-

ходов в виде материальной выгоды. При получении дохода в виде оплаты труда датой получения такого дохода признается последний день месяца, за который был начислен доход.

За последние годы ставки подоходного налогообложения неоднократно менялись. Построены они были на основе прогрессии. В 2000 г. применялись ставки: 12, 20 и 30%, которые соответственно относились к доходам: до 50 тыс. руб., от 50 тыс. до 150 тыс. руб. и от 150 тыс. руб. и выше.

Начиная с 1 января 2001 г., согласно ст. 224 НК РФ, стали действовать иные ставки. Впервые в отношении основных доходов (оплаты труда) применяется единая ставка 13%. Такой подход к подоходному налогообложению мотивирован желанием вывода из «тени» всех доходов граждан. Насколько он обоснован — покажет время. Введение плоской шкалы подоходного налогообложения считается большим успехом налоговой реформы, позволившим вывести значительную часть оплаты труда «из тени». Очевидно, что приоритет легкости администрирования такого налога притупил желание большей социальной справедливости.

На некоторые виды доходов установлены повышенные ставки. Так, ставка 35% применяется в отношении:

- стоимости (превышающей 2 тыс. руб.) выигрышей и призов, получаемых в рекламных конкурсах и играх;
- сумм страховых выплат по договорам добровольного страхования, заключенным на срок менее 5 лет, в том числе если они превышают внесенные налогоплательщиком страховые взносы, увеличенные на ставку рефинансирования ЦБ РФ (в 2000 г. с этого вида доходов налог взимался по ставке 15%);
- процентов по вкладам в банках, если сумма процентов превышает сумму, рассчитываемую исходя из 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ по рублевым вкладам и 9% годовых по валютным вкладам (в 2000 г. материальная выгода облагалась в общем ряду доходов по прогрессивной шкале ставок);
- материальной выгоды, полученной от экономии на процентах по заемным кредитным средствам (в 2000 г. материальная выгода облагалась в общем ряду доходов по прогрессивной шкале ставок).

**Ставка 30%** применяется в отношении доходов физических лиц — нерезидентов Российской Федерации. Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов, облагаются по *ставке 9%* (с 1 января 2005 г.). Порядок исчисления налога на доходы физических лиц представлен на рис. 12.2.1).

Общая величина налога на доходы физического лица представляет собой сумму от сложения налогов, исчисленных по всем установленным ставкам. Исчисление и уплата налога производится налоговым агентом, т. е. организацией, от которой налогоплательщик получил доходы. Налоговым агентом может быть российская организация, индивидуальный предприниматель или представительство иностранной организации в Российской Федерации. Сумма налога определяется нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам календарного месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, с зачетом удержанных за предыдущий период сумм. Сумма налога, исчисляемая по другим ставкам, определяется налоговым агентом отдельно. Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога



|                                                      |                                  |                                  |                                  |
|------------------------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Доходы в денежной форме                              | Доходы, облагаемые по ставке 35% | Доходы, облагаемые по ставке 30% | Доходы, облагаемые по ставке 9%  |
| +                                                    |                                  |                                  |                                  |
| Доходы в натуральной форме                           |                                  |                                  |                                  |
| +                                                    |                                  |                                  |                                  |
| Доходы в виде материальной выгоды (отдельные пункты) |                                  |                                  |                                  |
| -                                                    |                                  |                                  |                                  |
| Вычеты, установленные НК РФ                          |                                  |                                  |                                  |
| x                                                    |                                  |                                  |                                  |
| Ставка 13%                                           | Ставка 35%                       | Ставка 30%                       | Ставка 9%                        |
| =                                                    |                                  |                                  |                                  |
| Налог на доходы физического лица                     | Налог на доходы физического лица | Налог на доходы физического лица | Налог на доходы физического лица |
| Общая сумма налога на доходы физического лица        |                                  |                                  |                                  |

Рис. 12.2.1. Расчет налога на доходы физических лиц

не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода. Все налоговые агенты должны представлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о доходах физических лиц и суммах удержанного налога один раз в год — не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным (табл. 12.2.1).

Следует иметь в виду, что при выплате доходов в порядке оплаты труда в соответствии с заключенными договорами *гражданско-правового характера* — дивидендов по акциям и иных доходов — гражданам, не состоящим в штате данной организации, налог на доходы физических лиц рассчитывается и удерживается без предоставления вычетов.

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, частные нотариусы и другие лица, имеющие частную практику, также уплачивают налог на доходы со своей деятельности. Эти налогоплательщики самостоятельно определяют сумму налога, руководствуясь общепринятыми правилами. Данная группа плательщиков обязана вносить авансовые платежи по налогу. Исчисление сумм этих платежей производят налоговые органы на основе предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации. Авансовые платежи учитываются плательщиками согласно налоговым уведомлениям:

- за январь–июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей;



Таблица 12.2.1

Пример расчета налога на доходы физических лиц

|    |                                                                                                                                                                                                                |                       |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| 1  | Доход, начисленный работнику за январь в соответствии с установленным окладом                                                                                                                                  | 10000 руб.            |
| 2  | Из суммы дохода исключаются:<br>стандартный вычет на самого работника<br>стандартные вычеты на содержание ребенка до 18 лет и учащегося до 24 лет (при подаче документов — 600 руб. × 2 чел.)                  | 400 руб.<br>1200 руб. |
| 3  | Облагаемый доход за январь (10000 руб. – 1600 руб.)                                                                                                                                                            | 8400 руб.             |
| 4  | Налог на доходы физического лица за январь (8400 руб. × 13%)                                                                                                                                                   | 1092 руб.             |
| 5  | Начисленный работнику доход за январь-февраль (10000 руб. + 10000 руб.)                                                                                                                                        | 20000 руб.            |
| 6  | Общая сумма стандартных налоговых вычетов за 2 мес. (400 руб. × 2 мес. + 600 руб. × 2 чел. × 2 мес.)                                                                                                           | 3200 руб.             |
| 7  | Налогооблагаемая база за январь-февраль (20000 руб. – 3200 руб.)                                                                                                                                               | 16800 руб.            |
| 8  | Общая сумма налога на доходы, удержанная за январь-февраль ((20000 руб. – 3200 руб.) × 13%)                                                                                                                    | 2184 руб.             |
| 9  | Сумма налога, удержанная с дохода работника за февраль (2184 руб. – 1092 руб.)                                                                                                                                 | 1092 руб.             |
| 10 | Начисленный работнику доход за январь-февраль-март (10000 руб. + 10000 руб. + 10000 руб.)                                                                                                                      | 30000 руб.            |
| 11 | Общая сумма стандартных налоговых вычетов (только за 2 мес. на самого работника + за 3 мес. на детей: 400 руб. × 2 мес. + 600 руб. × 2 чел. × 3 мес.)                                                          | 4400 руб.             |
| 12 | Налогооблагаемая база за январь-февраль-март (30000 руб. – 4400 руб.)                                                                                                                                          | 25600 руб.            |
| 13 | Общая сумма налога на доходы работника за январь-февраль-март (25600 руб. × 13%)                                                                                                                               | 3328 руб.             |
| 14 | Сумма налога, удержанная с дохода работника за март (3328 руб. – 2184 руб.)                                                                                                                                    | 1144 руб.             |
| 15 | Начислено работнику за январь-февраль-март-апрель (10000 руб. + 10000 руб. + 10000 руб. + 20000 руб.)                                                                                                          | 50000 руб.            |
| 16 | Общая сумма стандартных налоговых вычетов (только за 2 мес. на самого работника и только за 3 мес. на детей, так как преодолены два порога — 20000 руб. и 40000 руб., после которых вычеты не предоставляются) | 4400 руб.             |
| 17 | Налогооблагаемая база за январь-февраль-март-апрель (50000 руб. – 4400 руб.)                                                                                                                                   | 45600 руб.            |
| 18 | Общая сумма налога на доходы работника за январь-февраль-март-апрель (45600 руб. × 13%)                                                                                                                        | 5928 руб.             |
| 19 | Сумма налога, удержанная с дохода работника за апрель (5928 руб. – 3328 руб.)                                                                                                                                  | 2600 руб.             |

- за июль–сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь–декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

С 2001 г. налоговые декларации в налоговые органы по своему месту жительства в обязательном порядке должны представлять:

- индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой;
- граждане, получившие от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, вознаграждения по договорам гражданско-правового характера;
- налоговые резиденты РФ, получившие доходы от источников, находящихся за пределами РФ;
- граждане, получившие доходы, с которых налоговыми агентами не был удержан налог.

Последний срок представления налоговой декларации — 30 апреля года, следующего за отчетным.

В заключение следует отметить, что реформирование налогообложения доходов физических лиц направлено на решение двух первостепенных задач: снижение налогового бремени и сближение российского законодательства в данной области с международным.

### 12.3. Налоги на имущество физических лиц

*Налог на имущество физических лиц* является общеобязательным налогом, который уплачивают собственники имущества (как граждане РФ, так и иностранные подданные и лица без гражданства). *Объект налогообложения* включает жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения, сооружения. Если имущество находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком признается каждый из них соразмерно его доле в этом имуществе. Соответственно делится и ответственность по исполнению налогового обязательства.

*Налоговой базой для исчисления налога на имущество физических лиц* является суммарная инвентаризационная (восстановительная) стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги. Суммарная инвентаризационная стоимость определяется сложением инвентаризационных стоимостей всех строений, помещений и сооружений в качестве объектов обложения, находящихся на территории представительного органа местного самоуправления.

Ставки налога устанавливаются ежегодно нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Для исчисления налога на строения, помещения и сооружения ставки устанавливаются в следующих пределах (табл. 12.3.1).

Представительные органы местного самоуправления определяют дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости имущества.

Таблица 12.3.1  
Ставки налога на строения, помещения и сооружения

| Стоимость имущества, тыс. руб. | Ставка налога, % |
|--------------------------------|------------------|
| До 300                         | До 0,1           |
| От 300 до 500                  | От 0,1 до 0,3    |
| Свыше 500                      | От 0,3 до 2      |

ризационной стоимости имущества, типа его использования и по конкретным критериям. Во внимание принимается характер помещения (жилое или нежилое), используется ли оно для хозяйственных или коммерческих нужд, материал, из которого оно построено.

Действующим законодательством по налогу на имущество физических лиц установлен широкий круг льгот. К наиболее значимым можно отнести льготы в виде полного освобождения от уплаты налога на имущество следующих категории граждан:

- Героев Советского Союза или Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;
- участников Гражданской и Великой Отечественной войн и других боевых операций по защите СССР;
- инвалидов I и II групп, инвалидов с детства;
- граждан, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;
- лиц, принимавших непосредственное участие в испытаниях ядерного, термоядерного оружия.

Кроме того, налог на строения, помещения и сооружения не уплачивают:

- пенсионеры, получающие пенсии в соответствии с пенсионным законодательством РФ;
- граждане, уволенные с военной службы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане или других странах;
- родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;
- деятели культуры, искусства и народные мастера за принадлежащие им по праву собственности творческие мастерские, ателье, студии;
- собственники жилого строения жилой площадью до 50 кв. м и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 59 тыс. кв. м, расположенных на участках садоводческих и дачных некоммерческих объединений граждан;
- судьи и работники аппаратов судов РФ, которым присвоены властные чины.

Представительные органы местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные льготы по налогу на имущество для некоторых категорий плательщиков. Налоги на имущество физических лиц начисляются налоговым органом по месту нахождения объектов налогообложения. Налог на строения, помещения и сооружения исчисляется на основе данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

Уплата налогов производится равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября или в полной сумме по первому сроку уплаты. В случае неуплаты налогов в установленные сроки начисляются пени за каждый день просрочки в размере 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБР. О предполагаемых изменениях в имущественном налогообложении см. главу 20 настоящего учебника.

Физические лица являются также плательщиками транспортного налога, если в их собственности имеются транспортные средства. Подробно этот вопрос освещен в п. 5.2.

## 12.4. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения<sup>1</sup>

*Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения*, уплачивается в случае, когда физические лица принимают в порядке наследования или дарения жилые дома, квартиры, дачи, садовые домики, автомобили, мотоциклы, моторные лодки, яхты и другие транспортные средства, предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия, вклады в учреждениях банка и т. п.

*Плательщиками налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения*, являются граждане РФ, иностранные подданные и лица без гражданства, которые становятся собственниками имущества, переходящего к ним на территории Российской Федерации по наследству или в виде дарения. Налог взимается при условии выдачи нотариусами свидетельств о праве на наследство или удостоверения ими договоров дарения. Для открытия наследства стоимость должна превышать 850-кратный установленный законом МРОТ; для удостоверения договора дарения — 80-кратный установленный законом МРОТ. Оценка жилого дома, квартиры, дачи производится органами коммунального хозяйства или страховыми организациями; транспортных средств — страховыми органами или организациями, связанными с техническим обслуживанием транспортных средств; другого имущества — экспертами (специалистами-оценщиками).

Наследополучатели могут продать, обменять или подарить полученное имущество только после уплаты налога. Это же условие относится и к гражданам, получившим имущество в порядке дарения. Конкретный размер налога определяется в зависимости от стоимости наследуемого имущества, от категории очередности наследника (наследник первой очереди, второй или др.). Так, если имущество относится к самой низкой стоимостной оценочной группе (от 850-кратного до 1700-кратного МРОТ), то наследники первой очереди обязаны уплатить налог по ставке 5% от стоимости имущества, наследники второй очереди — 10, другие наследники — 20%. Наследники имущества максимальной оценочной стоимости (свыше 2550-кратного МРОТ) соответственно платят: 127,5 МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ; 255 МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ; 425 МРОТ + 40% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ.

По налогу на имущество, переходящее в порядке дарения, минимальные ставки для детей и родителей установлены для размера стоимости имущества от 80-кратного до 850-кратного МРОТ — 3%, максимальные — 176,1 МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ; для других физических лиц минимальная ставка составляет 10%, максимальная ставка — 502 МРОТ + 40% от

<sup>1</sup> Изложен порядок, действующий до 01.01.2006 г. См. дополнительно материалы гл. 21 (п. 21.3).

стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ. Налоговые льготы представлены в виде полного освобождения от уплаты налога отдельных категорий или отдельных плательщиков. В настоящее время обсуждается новый подход к налогу на наследование и дарение.

Налог не взимается:

- со стоимости имущества, переходящего в порядке наследования пережившему супругу или дарения имущества одним супругом другому;
- со стоимости жилых домов (квартир) и сумм паевых накоплений в жилищно-строительных кооперативах, если наследники или одариваемые проживали в этих домах совместно с наследодателем или дарителем на день открытия наследства или оформления договора дарения;
- со стоимости имущества, переходящего в порядке наследования от лиц, погибших при защите СССР и Российской Федерации, или в связи с выполнением долга гражданина СССР и РФ по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка;
- со стоимости жилых домов и транспортных средств, переходящих в порядке наследования инвалидам I и II групп;
- со стоимости транспортных средств, переходящих в порядке наследования членам семей военнослужащих, потерявших кормильца.

Исчисление налога производится налоговым органом в 15-дневный срок со дня получения соответствующих документов от нотариусов. Лицам, проживающим на территории РФ, платежное извещение вручается после выдачи документа на наследование, уплата должна быть произведена в течение 3 месяцев. Если же наследополучатель проживает за пределами РФ, то налог он должен уплатить до получения им документа, удостоверяющего право собственности на имущество. При неуплате налога в условленные сроки взимаются пени.

Таким образом, действующий порядок налогообложения физических лиц нельзя считать совершенным. Дальнейшей задачей проводимой в этой области налоговой реформы является обеспечение большей справедливости по отношению к налогоплательщикам в силу того, что одни из них в настоящее время несут полное налоговое бремя, другие находят возможность уклонения от налогов. В первую очередь это касается налога на доходы физических лиц. Многолетняя мировая практика подтверждает необходимость применения дифференцированной прогрессивной шкалы налогообложения. В России пока избран другой путь. Что касается налога на имущество физических лиц и налога на наследование и дарение, то их современная модификация должна войти в НК РФ соответствующими главами после глубокого анализа налогооблагаемой базы, платежеспособности населения и возможной дифференциации ставок.

### Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте экономическое содержание налогов с населения.
2. Какова структура действующей в России системы налогов с физических лиц?
3. Что общего и что отличает налоги с населения в России и индустриальных зарубежных странах?

4. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц?
5. Какие доходы включаются в совокупный облагаемый доход гражданина?
6. Перечислите основные льготы, установленные законом при взимании налога на доходы физических лиц.
7. Назовите ставки, которые применяются при подоходном налогообложении физических лиц.
8. Объясните порядок расчета налога на доходы физических лиц.
9. Что является объектом налогообложения по налогу на имущество физических лиц?
10. Какие ставки применяются и какие льготы действуют при исчислении налога на имущество физических лиц?
11. Кто платит налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения?

### Список литературы к главе 12

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть II, гл. 23, 28.
2. Закон РФ от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах» (в ред. от 31.12.2002 г.).
3. Закон РФ «О налоге на имущество физических лиц» от 09.12.1991 г. № 2003-1 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 31.12.2002 г.).
4. Закон РФ от 12.12.1991 г. № 2020-1 «Налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения» (в ред. от 30.12.2002 г.).
5. Закон РФ от 29.12.2004 г. № 204-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ».
6. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В. Л. Князева. — М.: ЮНИТИ, 1997. С. 6.

## Глава 13

# ДРУГИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ, ВЗИМАЕМЫЕ С ЮРИДИЧЕСКИХ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- определить назначение и рассказать о методике расчета государственной пошлины;
- описать порядок исчисления и внесения в бюджет налога на игорный бизнес;
- обосновать необходимость и направления реформирования системы местного налогообложения.

В настоящее время в соответствии с Налоговым кодексом РФ юридические и физические лица несут обязанность по уплате 10 федеральных, 3 региональных и 2 местных налогов и сборов. В составе налоговых платежей можно выделить такие значимые для государства (с точки зрения формирования доходной базы бюджета) и достаточно сложные для самих организаций и граждан (с учетом сложностей, возникающих в процессе исчисления) налоги, как НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, единый социальный налог, налог на доходы физических лиц. Вы уже познакомились с ними, изучая предыдущие разделы учебника. Кроме того, в законодательстве Российской Федерации предусмотрены и другие налоги и сборы, взимание которых обусловлено необходимостью управления территориально-хозяйственным развитием, регулированием отношений собственности и сферы денежных расчетов.

К числу федеральных налогов, подлежащих уплате на всей территории Российской Федерации на основании гл. 25.3 Налогового кодекса, относится **государственная пошлина**, представляющая собой сбор, взимаемый при совершении юридически значимых действий либо выдаче документов органами государственной власти. *Плательщиками государственной пошлины* признаются организации и физические лица в случае, если они: обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных НК РФ; выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу, а истец освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с НК РФ.

Государственная пошлина, в частности, взимается:

- в случае обращения с исковым заявлением как имущественного, так и неимущественного характера в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям;
- при обращении с запросом, ходатайством или жалобой в Конституционный суд РФ;



- за совершение нотариальных действий нотариусами государственных контор или уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления и консульских учреждений;
- при обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов);
- при совершении действий, связанных с регистрацией актов гражданского состояния;
- при получении документов по делам, связанным с изменением гражданства, а также с выездом и въездом в Российскую Федерацию;
- при государственной регистрации выпуска ценных бумаг.

Размер государственной пошлины за совершение действий по юридическому оформлению гражданско-правовых обязательств и выдаче документов регулируется Налоговым кодексом и является единым на всей территории Российской Федерации. *Ставки государственной пошлины* зависят от характера совершаемых органами власти действий и устанавливаются либо в твердой сумме, выраженной в рублях, либо в процентном отношении к соответствующей сумме (иска, удостоверяемого договора и т. д.). Государственная пошлина — единственный платеж налогового характера в российской налоговой системе, по которому установлены одновременно и пропорциональные, и регрессивные адвалорные, т. е. выраженные в процентах, ставки.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен широкий *перечень льгот* по уплате государственной пошлины для определенных категорий граждан и организаций. Льготы предоставляются в следующих формах:

- полного освобождения от уплаты государственной пошлины некоторых категорий плательщиков (например, Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы освобождаются от пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном суде РФ, при обращении в органы или к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния);
- освобождения от обложения государственной пошлиной определенных операций (например, исков о взыскании алиментов; дел о защите прав и законных интересов ребенка; исков неимущественного характера, связанных с защитой прав и законных интересов инвалидов);
- в виде установления необлагаемой суммы (например, общественные организации инвалидов освобождаются от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, в случае если цена иска не превышает 1 млн руб.);
- понижения ставок государственной пошлины (инвалиды I и II группы уплачивают 50% от установленных ставок государственной пошлины по всем видам нотариальных действий).

Кроме того, по ходатайству заинтересованного лица предоставляется отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины на срок до шести месяцев без начисления процентов на сумму задолженности. Государственная пошлина зачисляется в бюджеты всех уровней в соответствии с Бюджетным кодексом РФ в зависимости от оснований ее взимания.

Специфическим налогом, подлежащим уплате как юридическими, так и физическими лицами, является **налог на игорный бизнес**, впервые введенный в Российской Федерации Законом РФ от 31.07.1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес». До принятия данного закона с доходов, полученных от предпринимательской деятельности в области игорного бизнеса, в общем порядке уплачивался налог на прибыль, но ставка была значительно выше ставок, установленных для доходов, полученных от прочих видов деятельности. В настоящее время налог на игорный бизнес взимается на основании гл. 29 НК РФ.

В целях налогообложения под игорным бизнесом понимается предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша или платы за проведение азартных игр и пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг. *Объектом налогообложения* являются игровые столы, предназначенные для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует через своих представителей как сторона либо как организатор, а также игровые автоматы, кассы тотализаторов и букмекерских контор.

Каждый объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе не позднее, чем за два рабочих дня до даты установки объекта налогообложения. Регистрация производится на основании заявления налогоплательщика с обязательной выдачей свидетельства о регистрации. Налогоплательщик также обязан зарегистрировать в налоговых органах любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за 2 рабочих дня до даты их установки или выбытия. Нарушение последним этих требований влечет за собой взыскание штрафа в трехкратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения, а в случае нарушения требований о регистрации объектов налогообложения более одного раза — штрафа в шестикратном размере ставки налога.

По каждому из объектов налогообложения *налоговая база* определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения. *Налоговым периодом* признается календарный месяц. *Налоговые ставки* устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в пределах, определенных НК РФ. В случае если нормативным актом субъекта РФ не определены конкретные размеры ставок налога, для его исчисления и уплаты применяются минимальные размеры ставок.

В табл. 13.1 приведены ставки налога на игорный бизнес, соответствующие определенным объектам налогообложения, установленные Налоговым кодексом и Законом Санкт-Петербурга.

*Суммы налога*, подлежащие уплате, определяются плательщиком самостоятельно исходя из количества объектов налогообложения и ставок налога. Налого-

Таблица 13.1  
Ставки налога на игорный бизнес, тыс. руб.

| Объект налогообложения             | Налоговый кодекс РФ | Закон Санкт-Петербурга |
|------------------------------------|---------------------|------------------------|
| За один игровой стол               | От 25 до 125        | 125                    |
| За один игровой автомат            | От 1,5 до 7,5       | 7,5                    |
| За одну кассу тотализатора         | От 25 до 125        | 125                    |
| За одну кассу букмекерской конторы | От 25 до 125        | 125                    |

вая декларация за истекший налоговый период представляется в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Суммы поступлений налога на игорный бизнес в полном объеме зачисляются в бюджеты субъектов РФ, на территориях которых находятся игорные заведения.

Одной из основных целей проводимой налоговой реформы является формирование рациональной и эффективной налоговой системы, содействующей развитию предпринимательства и накоплению национального богатства. Для достижения поставленной задачи реализуется комплекс мер, направленных, в частности, на упрощение налоговой системы, на отмену платежей, тормозящих либо искажающих побудительные мотивы экономической и инвестиционной деятельности. Перечень налогов, закрепленный в первой части НК РФ в настоящее время, не содержит многих налогов, которые были установлены Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в 1991 г. Число региональных и местных налогов сокращено с 24 до 5. Отменены налоги: взимаемые с выручки (налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы); имеющие целевое направление использования (целевые сборы с граждан и организаций); дающие незначительные поступления (сбор за право использования местной символики), а также налоги, взимание которых сопряжено со значительными материальными издержками, а контроль за их уплатой затруднен (например, курортный сбор).

Таким образом, рассмотренные платежи имеют различный экономический характер. Уплата госпошлины, как правило, подразумевает оказание определенной услуги конкретному лицу соответствующим учреждением, а налог на игорный бизнес условно можно отнести к налогам «на удовольствия». Однако его плательщиком является не физическое лицо, получающее «удовольствие», а собственник заведения, который, естественно, перекладывает этот налог на потребителя услуги. И если госпошлина составляет невысокий удельный вес в доходах бюджета, то налог на игорный бизнес является достаточно представительным в доходах бюджетов субъектов РФ.

### Контрольные вопросы

1. В каких случаях возникает необходимость уплаты государственной пошлины?
2. Перечислите виды льгот по уплате государственной пошлины.
3. Расскажите о порядке расчета налога на игорный бизнес.

### Список литературы к главе 13

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части I и II.
2. Закон РФ от 31.07.1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес».
3. Закон Санкт-Петербурга от 11.11.2003 г. № 623-94 «О налоге на игорный бизнес в Санкт-Петербурге».
4. Жукова С. В. Новое в законодательстве о государственной пошлине // Российский налоговый курьер. 2005. № 1–2.
5. Кускова Н. Порядок уплаты налога на игорный бизнес // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2004. № 51.

**Раздел VI**  
**ЗНАЧЕНИЕ И ИСТОЧНИКИ**  
**ФОРМИРОВАНИЯ СОЦИАЛЬНЫХ**  
**ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ**

---

## Глава 14

# ПЛАТЕЖИ В СОЦИАЛЬНЫЕ ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- обосновать социально-экономическое значение государственных внебюджетных фондов;
- перечислить цели и задачи функционирования (создания) социальных внебюджетных фондов;
- дать характеристику Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Фонда обязательного медицинского страхования РФ;
- назвать основные источники формирования и направления расходования средств социальных внебюджетных фондов;
- сформулировать направления совершенствования и структурной перестройки системы социальной защиты населения.

### 14.1. Значение и структура социальных внебюджетных фондов

Социальные внебюджетные фонды впервые стали создаваться в Российской Федерации в период перехода к рыночной экономике на основе Закона РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» от 10 октября 1991 г. В настоящее время в состав государственных социальных внебюджетных фондов Российской Федерации входят: Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования РФ. С 1993 по 2000 г. в Российской Федерации действовал Государственный фонд занятости населения, средства которого предназначались для финансирования мероприятий, связанных с разработкой и реализацией государственной политики занятости населения. С 1 января 2001 г. этот фонд прекратил существование. В настоящее время расходы по профориентации, профессиональной подготовке и переподготовке безработных граждан, организации общественных работ, выплате пособий по безработице, содержанию органов службы занятости и т. п. осуществляются из бюджетов различных уровней. Социальные внебюджетные фонды аккумулируют средства для реализации государственного пенсионного обеспечения, оказания бесплатной медицинской помощи, поддержки в случае потери трудоспособности, во время отпуска по беременности и родам, санаторно-курортного обслуживания и т. д. *Специфика*

*внебюджетных фондов* определяется четким закреплением за ними доходных источников и, как правило, строго целевым использованием их средств.

Таким образом, социальные внебюджетные фонды являются *относительно самостоятельными финансово-кредитными институтами* финансовой системы России. Эта самостоятельность имеет свои особенности. Она существенно отличается от экономической и финансовой самостоятельности государственных, акционерных, кооперативных, частных предприятий и организаций. Внебюджетные социальные фонды организуют процессы мобилизации и использования средств фондов в размерах и на цели, жестко регламентированные государством. Государство определяет уровень страховых платежей, принимает решение об изменениях структуры и уровня денежных социальных выплат.

*Государственные внебюджетные фонды* — это государственные фонды денежных средств, образуемые вне федерального бюджета, управляемые органами государственной власти Российской Федерации и предназначенные для реализации прав граждан на:

- социальное обеспечение по возрасту;
- социальное обеспечение по болезни, инвалидности, в случае потери кормильца, рождения и воспитания детей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о социальном обеспечении;
- социальное обеспечение в случае безработицы;
- охрану здоровья и получение бесплатной медицинской помощи.

Взносы в социальные внебюджетные фонды с момента их создания имели обязательный характер, они были отнесены к числу первоочередных платежей и включались в себестоимость продукции (работ, услуг). Все годы существования внебюджетных фондов в РФ серьезную проблему представляли масштабы уклонения от уплаты этих платежей. Задолженность плательщиков страховых взносов во внебюджетные фонды имела хронический характер. Систематические нарушения финансовой дисциплины при уплате страховых взносов вели к увеличению числа территорий, нуждающихся в дотациях федерального правительства. Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом влечет за собой наказание в виде лишения свободы на срок до 7 лет (ст. 199 УК РФ).

Серьезной причиной, не позволявшей эффективно использовать и контролировать поступление и расходование средств внебюджетных фондов, в первую очередь Пенсионного фонда, являлось то, что утверждение бюджетов фондов зачастую сильно запаздывало. Так, бюджеты Пенсионного фонда на 2000 и 2001 гг. были утверждены только в августе этих лет, а на 1998 г. — и вовсе в феврале 2001 г.; до июня 2002 г. не был утвержден бюджет Пенсионного фонда на 2002 г.

Неблагоприятная ситуация в государственных внебюджетных социальных фондах, сложившаяся в 1990-е гг., явилась в том числе следствием отсутствия прозрачности и серьезного контроля за поступлением и использованием их средств. В целях обеспечения стабильного и целевого расходования средств федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов, снижения задолженности организаций, финансируемых за счет федерального бюджета, в 1998 г. был при-

нят Указ Президента «О дополнительных мерах по снижению долгов федеральных органов исполнительной власти и государственных внебюджетных фондов». В соответствии с ним государственным внебюджетным фондам (кроме Пенсионного фонда) было запрещено привлечение заемных средств путем выпуска ценных бумаг, получения кредитов и займов.

Положения о внебюджетных фондах предусматривают поступление в их бюджеты кроме обязательных взносов и доходов от инвестирования части временно свободных средств фондов в ликвидные государственные ценные бумаги. До экономического кризиса августа 1998 г. фонды должны были вкладывать в государственные бумаги не менее 70% свободных средств. Предложенная правительством схема была весьма продуктивна и в период обращения на финансовом рынке ГКО не только давала немалую выгоду, но и существенно увеличивала финансовые риски фондов.

С IV квартала 1999 г. правительство приступило к восстановлению рынка государственных ценных бумаг. Учитывая их невысокую ликвидность, правительство пошло на некоторые изменения, а именно доля вложений внебюджетных фондов в государственные бумаги была снижена до 30% свободных средств. В настоящее время рынок государственных ценных бумаг разнообразием не отличается, но они остаются самым надежным источником для вложения средств. В соответствии с приказом Минфина РФ от 19.08.2004 г. № 68н «Об утверждении условий эмиссии и обращения государственных сберегательных облигаций» владельцами данных облигаций могут быть Пенсионный фонд РФ и иные государственные внебюджетные фонды РФ — в случае, если инвестирование средств фондов в государственные ценные бумаги РФ предусмотрено законодательством РФ.

*Пенсионный фонд Российской Федерации* — крупнейший из внебюджетных социальных фондов. Он введен в действие с 1 января 1992 г. постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2122–1. Бюджет Пенсионного фонда сегодня в России — второй по величине после федерального.

*Основной источник доходов* Пенсионного фонда до 2001 г. — *страховые взносы работодателей и работающих*. С 1 января 2001 г. обязательные страховые взносы работающих в размере 1% от всех видов заработков были отменены. *Основными задачами* Пенсионного фонда как самостоятельного финансово-кредитного учреждения являются аккумуляция страховых взносов и расходование средств фонда в соответствии с действующим законодательством.

*Доходами бюджета Пенсионного фонда РФ* являются: налоговые поступления сумм единого социального налога (ЕСН); страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направленное на выплату страховой и накопительной частей трудовой пенсии; страховые взносы в виде фиксированного платежа, зачисляемые в бюджет фонда на выплату страховой и накопительной частей трудовой пенсии; недоимки, пени и иные финансовые санкции; неналоговые поступления; безвозмездные перечисления (субвенции от других бюджетов бюджетной системы РФ). До 1 января 2001 г. в доходы бюджета Пенсионного фонда РФ поступали также свободные средства Государственного фонда занятости населения РФ и средства, возмещаемые этим фондом по расходам на выплату «досрочных» пенсий безработным гражданам.



*Средства Пенсионного фонда направляются* на выплату трудовых пенсий и социальных пособий на погребение умерших пенсионеров, не работавших на день смерти; доставку пенсий, выплачиваемых за счет средств бюджета фонда; финансовое и материально-техническое обеспечение текущей деятельности страховщиков и иные цели, предусмотренные законодательством РФ об обязательном пенсионном страховании.

Все годы существования Пенсионного фонда наибольший удельный вес в его расходах занимали выплаты государственных пенсий и пособий. Наряду с ними осуществлялись целевые выплаты государственных пенсий и пособий на возвратной основе из федерального бюджета: пенсии и пособия военнослужащим и приравненным к ним по пенсионному обеспечению гражданам, их семьям; социальные пенсии; выплаты социальных пособий на погребение; расходы на предоставление льгот по пенсионному обеспечению граждан, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС; расходы на повышение пенсий участникам Великой Отечественной войны и вдовам военнослужащих; расходы на выплаты государственных пенсий гражданам, выехавшим на постоянное место жительства за границу; расходы на доставку и пересылку указанных видов государственных пенсий.

Согласно Закону РФ «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 2005 год» от 24.12.2004 г. № 199-ФЗ, доходы фонда установлены в сумме 1 177 375 млн руб., из них 1088465,1 млн руб., или 92,4%, в части, не связанной с обязательным накопительным финансированием трудовых пенсий, и по расходам в сумме 1176131,3 млн руб., из них 1 171 321 млн руб., или 99,6%, в части, не связанной с обязательным накопительным финансированием трудовых пенсий. Размер финансового резерва бюджета фонда по состоянию на 01.01.2005 г. определен в сумме 97 140 млн руб., в том числе денежные средства в сумме 58215,9 млн руб., средства, размещенные в ценные бумаги, — 38924,1 млн руб. Пенсионному фонду РФ в 2005 г. разрешено осуществлять финансирование расходов по статье «Оказание социальной помощи» на социальные программы, на проведение мероприятий по ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций и стихийных бедствий и на осуществление дополнительных платежей на обязательное медицинское страхование неработающих пенсионеров за счет сумм недоимки, пеней и иных финансовых санкций по взносам в Пенсионный фонд, образовавшихся на 01.01.2001 г. Все названные расходы предусматривают адресную социальную помощь неработающим пенсионерам.

В СССР действовала распределительная система пенсионного обеспечения, поэтому после создания Пенсионного фонда РФ основная тяжесть всех выплат лежала на нем. Пенсионный фонд был не способен в одиночку решить все проблемы обеспечения достойной старости россиян, поэтому усилия Правительства были направлены на коренное реформирование пенсионной системы. В мае 1998 г. была утверждена программа пенсионной реформы, которая предусматривала переход от действовавшей распределительной к смешанной системе пенсионного обеспечения. Этому способствовала реализация Федерального закона «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного пенсионного страхования» от 11.04.1996 г. № 27-ФЗ. Концепция реформы системы пенсионного обеспечения в России предусматривала создание трехуровневой

системы пенсионного обеспечения, включающей в себя базовую (социальную) государственную пенсию, трудовую государственную пенсию и негосударственные пенсии.

В целях реализации принятой программы в Российской Федерации с 01.01.2002 г. установлены пенсии по *государственному пенсионному обеспечению, трудовые пенсии и негосударственные пенсии*. На территории Российской Федерации введено *обязательное пенсионное страхование* — система создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на компенсацию гражданам заработка (выплат, вознаграждений в пользу застрахованного лица), получаемого ими до установления обязательного страхового обеспечения. Страховщиком по обязательному пенсионному страхованию является Пенсионный фонд РФ. Государство несет субсидиарную ответственность по обязательствам Пенсионного фонда перед застрахованными лицами. Страхователями по обязательному пенсионному страхованию являются:

1. Лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе: организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.
2. Индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Обязательным страховым обеспечением по обязательному пенсионному страхованию являются:

- страховая и накопительная части трудовой пенсии по старости;
- страховая и накопительная части трудовой пенсии по инвалидности;
- страховая часть трудовой пенсии по случаю потери кормильца;
- социальное пособие на погребение умерших пенсионеров, не работавших на день смерти.

Финансирование выплаты базовой части трудовой пенсии осуществляется за счет сумм единого социального налога, зачисляемых в федеральный бюджет, а финансирование выплаты страховой и накопительной частей трудовой пенсии — за счет страховых взносов по тарифам, установленным законодательством Российской Федерации. Застрахованные граждане вправе передать накопительную часть трудовой пенсии из Пенсионного фонда в негосударственные пенсионные фонды. Тариф (размер) страхового взноса установлен исходя из вида страхователя и даты рождения застрахованного.

Пенсии по государственному пенсионному обеспечению включают в себя следующие виды пенсий: за выслугу лет; по старости; по инвалидности; социальную.

Право на пенсию по *государственному пенсионному обеспечению* имеют: федеральные государственные служащие; военнослужащие; участники Великой Отечественной войны; граждане, пострадавшие в результате радиационных или техногенных катастроф; нетрудоспособные граждане.

В случаях, предусмотренных законом, право на пенсию также имеют члены семей перечисленных выше граждан. Законом определены условия назначения и порядок определения размера государственных пенсий.

В соответствии с законом установлены следующие виды *трудовых пенсий*: по старости; по инвалидности; по случаю потери кормильца. Гражданам, не имеющим по каким-либо причинам права на трудовую пенсию, устанавливается социальная пенсия.

Право на трудовую пенсию по старости имеют мужчины, достигшие возраста 60 лет, и женщины, достигшие возраста 55 лет. При этом обязательным условием назначения трудовой пенсии по старости является наличие не менее пяти лет страхового стажа. Трудовая пенсия по инвалидности устанавливается независимо от причины инвалидности (за исключением умышленного нанесения ущерба своему здоровью) и продолжительности страхового стажа застрахованного лица. Трудовую пенсию по случаю потери кормильца имеют право получать нетрудоспособные члены семьи умершего кормильца, состоявшие на его иждивении.

В соответствии с законодательством размеры базовых частей трудовой пенсии по старости, трудовой пенсии по инвалидности и трудовой пенсии по случаю потери кормильца индексируют с учетом темпов роста инфляции, но не более чем на 9%. Размер страховой части трудовой пенсии индексируют исходя из уровня роста цен за периоды, установленные Федеральным законом от 17.12.2001 г. № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» для индексации страховой части трудовой пенсии, но не менее чем на 6%. Кроме того, с 01.04.2005 г. дополнительно увеличен размер страховой части трудовой пенсии на 4,8%.

## 14.2. Единый социальный налог

Единый социальный налог введен в действие с 01.01.2001 г. в соответствии с гл. 24 Налогового кодекса РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ). Переход к взиманию единого социального налога (ЕСН) стал результатом работы по совершенствованию сбора страховых взносов и контроля за их поступлением. Подобный опыт есть и в международной практике. Налоговые органы осуществляют сбор страховых взносов в Пенсионный фонд в целом ряде развитых стран мира, таких как США, Канада, Великобритания, Швеция, Нидерланды, Дания, Норвегия, Финляндия.

До 1 января 2001 г. правовое регулирование порядка исчисления и уплаты страховых взносов, поступающих в государственные внебюджетные фонды, осуществлялось на основе многочисленных нормативных актов, которые были приняты в разное время и отличались по своей юридической силе. Страховые взносы имели обезличенно-безвозмездный характер, так как не предполагалось соответствие размера и общей суммы выплат, на которые может рассчитывать ее получатель, сумме страховых взносов. Учитывая эти обстоятельства и принимая во внимание необходимость совершенствования администрирования соответствующих платежей, с 1 января 2001 г. страховые взносы были заменены федеральным налогом. В период с 01.01.2001 г. по 31.12.2001 г. в Российской Федерации он назывался «единый социальный налог (взнос)», порядок исчисления и уплаты которого регулировался гл. 24 «Единый социальный налог (взнос)» Налогового кодекса РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.

С 1 января 2002 г. этот налог получил новое наименование — «единый социальный налог» (ЕСН), и в настоящее время (с 01.01.2005 г.) его исчисление и уплата регулируется гл. 24 НК РФ в ред. Федерального закона от 20.07.2004 г. № 70-ФЗ. Новая редакция закона позволила устранить целый ряд противоречий, содержащихся в отдельных статьях НК, а также несоответствий между Налоговым и Трудовым кодексом. Взимание ЕСН, как и любого другого налога, не предполагает

предоставления эквивалентного по объему социального обеспечения налогоплательщикам или третьим лицам.

**Налогоплательщиками ЕСН признаются:** лица, производящие выплаты физическим лицам; организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями; индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Категории налогоплательщиков различаются основанием, по которому исчисляют и уплачивают налог. Для первой категории налогоплательщиков таким основанием являются выплаты, производимые ими физическим лицам. Для второй — получаемые самими налогоплательщиками доходы. Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, указанным в законе, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

Объектами налогообложения ЕСН являются:

- *во-первых*, для организаций и индивидуальных предпринимателей — выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам;
- *во-вторых*, для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, — выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц;
- *в-третьих*, для индивидуальных предпринимателей и адвокатов — доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, объектом налогообложения является валовая выручка.

При определении налоговой базы учитываются *любые выплаты и вознаграждения* (за исключением сумм, не подлежащих налогообложению по закону) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты: полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования. Объектами налогообложения являются также выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме. Формы и системы оплаты труда определяются организацией самостоятельно. С 1 января 2005 г. подлежат налогообложению в общеустановленном порядке выплаты, производимые физическим лицам кооперативами (товариществами), независимо от источника таких выплат.

Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав). Выведены из-под налогообложения также суммы единовременной

материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком физическим лицам: в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения ущерба или вреда их здоровью, а также пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации; членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.

От налогообложения освобождены суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3 тыс. руб. на одно физическое лицо за налоговый период. Не подлежат налогообложению суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством РФ; суммы платежей налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

*Налоговые льготы*, предоставляемые по уплате ЕСН, имеют ярко выраженный социальный характер. Освобождены от уплаты ЕСН организации любых организационно-правовых форм — с сумм доходов, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. руб. на каждое физическое лицо — инвалида I, II и III группы (независимо от вида получаемой им пенсии), а также следующие категории налогоплательщиков — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо: общественные организации инвалидов; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов; учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

*Налоговым периодом* по ЕСН признается календарный год. Порядок уплаты ЕСН, предусматривающий авансовые платежи, потребовал введения *отчетного периода*. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Авансовые платежи по ЕСН уплачивают ежемесячно не позднее 15-го числа следующего месяца исходя из величины начисленных выплат. При уплате авансовых платежей в более поздние сроки у налогоплательщика возникает обязанность по уплате пеней. Налогоплательщик уточняет суммы налога по итогам каждого отчетного периода. С 2002 г. перешли на квартальную отчетность по ЕСН (в 2001 г. отчетность была месячная). Обособленные подразделения организации, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты в пользу физических лиц, должны исполнять обязанности организации по уплате ЕСН по своему местонахождению.

*Налоговую базу* определяют отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом. Она опре-

деляется как сумма доходов, полученных за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Вознаграждения, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из их рыночных цен, а при государственном регулировании цен — исходя из государственных регулируемых розничных цен.

Сумма ЕСН исчисляется налогоплательщиками отдельно по каждому фонду и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. С 2002 г. отчисления в ПФР заменены отчислениями в федеральный бюджет. ЕСН начисляется по соответствующим ставкам в зависимости от величины выплаченных доходов и от вида налогоплательщика. Налогоплательщики (организации, производящие выплаты физическим лицам, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями) применяют с 01.01.2005 г. базовую ставку 26,0% при налоговой базе на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года до 280 тыс. руб. С 01.01.2002 по 31.12.2004 г. применялась базовая ставка 35,6% при налоговой базе на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года до 100 тыс. руб. До 2001 г. отчисления предприятий во все внебюджетные фонды составляли до 38,5% фонда оплаты труда; таким образом, четко прослеживается тенденция снижения налоговых ставок. При исчислении ЕСН используются регрессивные ставки: чем выше сумма налогооблагаемого дохода, тем ниже применяемая ставка налога. Налоговая база на каждое физическое лицо разделена на интервалы (до 280 тыс. руб.; от 280 001 руб. до 600 тыс. руб.; свыше 600 тыс. руб.), и для каждого интервала установлена отдельная ставка. Такие же интервалы установлены и для применения регрессивного размера тарифа страховых взносов. С 01.01.2005 г. сокращено количество интервалов налоговой базы, а также изменены размеры ставок, применяемые к соответствующим интервалам, и их распределение между федеральным бюджетом и фондами социального и медицинского страхования.

Кроме того, с этого момента регрессивные ставки налога и страховых взносов могут применяться к налоговой базе, превысившей 280 тыс. руб., безотносительно каких-либо иных условий. В 2001 г. было два условия применения права на регрессивную шкалу к налоговой базе, превысившей 100 тыс. руб.: 1) превышение фактического размера выплат, начисленных в среднем на одного работника и принимавшихся за базу при расчете страховых взносов в ПФР во 2-м полугодии 2000 г., суммы в 25 тыс. руб.; 2) если в течение налогового периода величина налоговой базы в среднем на одного работника становилась менее 4200 руб. в месяц, то налогоплательщик терял право на применение регрессивной шкалы налоговых ставок. Причем механизм исчисления налоговой базы в среднем на одного работника при расчете суммы в 4200 руб. также предполагал неучет выплат в пользу 10 либо 30% работников. С 2002 г. для применения регрессивной шкалы налоговых ставок достаточно было соблюсти только одно условие: накопленная с начала года величина налоговой базы, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, не должна быть менее 2500 руб. в среднем на одно физическое лицо (за налоговый период соответственно — не менее 30 тыс. руб.).

Для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными от-



раслями хозяйствования, применяется базовая ставка 20,0%. Индивидуальные предприниматели применяют базовую ставку 10,0% при налоговой базе нарастающим итогом с начала года до 280 тыс. руб. Для адвокатов установлена базовая ставка 8,0% при такой же налоговой базе нарастающим итогом с начала года. В категорию налогоплательщиков, для которых применяются пониженные налоговые ставки, с 01.01.2005 г. включены организации народных художественных промыслов. Федеральный закон от 06.01.1999 г. № 7-ФЗ «О народных художественных промыслах» относит к организациям народных художественных промыслов организации (юридические лица) любых организационно-правовых форм и форм собственности, в выпуске товаров и услуг которых изделия народных художественных промыслов, по данным федерального государственного статистического наблюдения за предыдущий год, составляют не менее 50%.

Установлены следующие базовые ставки в части, подлежащей зачислению в Федеральный бюджет, при исчислении и уплате единого социального налога:

- 20% — для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями);
- 15,8% — для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;
- 7,3% — для индивидуальных предпринимателей;
- 5,3% — для адвокатов.

В 2002 г. произошли существенные изменения в порядке исчисления пенсионной части ЕСН. Предусмотрено уменьшение суммы налога, подлежащей уплате в федеральный бюджет, на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное обеспечение (налогового вычета). Эти взносы начисляются в ПФР в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ и предназначены для финансирования страховой и накопительной частей трудовой пенсии. Максимальный размер *налогового вычета* ограничен суммой налога, подлежащей уплате в федеральный бюджет, начисленной за тот же период. Для второй категории налогоплательщиков — самостоятельно получающих доходы (индивидуальные предприниматели, адвокаты) вычет применяется иначе: ставки по налогу уменьшаются на тариф страхового взноса, но не более чем в два раза.

После введения ЕСН процентная доля налоговой базы, подлежащая зачислению в ФСС, претерпела изменения: для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, включая родовые, семейные общины малочисленных народов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования, применялась ставка 2,9%. Для всех остальных налогоплательщиков использовалась ставка 4% (ранее тариф страховых взносов для всех плательщиков составлял 5,4%).

С 1 января 2005 г. для перечисления в ФСС РФ установлены следующие ставки: 3,2% — для наемных работников; 2,2% — для сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования.



Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели и адвокаты не уплачивают налог в части суммы, зачисляемой в ФСС России. Такое освобождение не рассматривается как налоговая льгота, так как фактически сохранена действовавшая в период уплаты страховых взносов норма, согласно которой индивидуальные предприниматели регистрировались в качестве страхователей и уплачивали страховые взносы в ФСС в добровольном порядке.

Для всех плательщиков ЕСН установлена единая базовая ставка в размере 0,8% в части суммы, зачисляемой в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, а ставки ЕСН в части, зачисляемой в территориальные фонды ОМС, варьируются и составляют:

- 2% — для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями);
- 1,2% — для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;
- 1,9% — для индивидуальных предпринимателей и адвокатов.

Ранее действовала единая базовая ставка в размере 3,6% в части суммы, зачисляемой в ФОМС, при этом 0,2% направлялись в Федеральный фонд ОМС.

Отсутствие достаточного опыта в организации функционирования внебюджетных фондов и сложная экономическая ситуация в стране стали причиной существенных недостатков в их деятельности. Единый социальный налог был введен в целях повышения эффективности использования средств внебюджетных социальных фондов, применения более обоснованных тарифов поступлений в фонды и методики их исчисления, проведения политики большей прозрачности фондов и ответственности за целевое использование их средств. Ожидалось, что введение единого социального налога значительно упростит процедуру формирования средств социальных внебюджетных фондов, усилит контроль со стороны налоговых органов, так как механизм контроля и взыскания взносов у налоговых органов отработан гораздо лучше, чем у фондов. Реализация поставленных задач вызвала много вопросов, в первую очередь не оправдалась надежда, что введение единого социального налога позволит вывести из «тени» фонд оплаты труда за счет введения регрессивных ставок налогообложения.

Определенные сомнения вызывает и целесообразность сокращения тарифов взносов в Фонд социального страхования. Специфика социального страхования в том, что большую часть этих средств предприятия используют самостоятельно, а поскольку в распоряжении предприятий их стало значительно меньше, это не только отрицательно сказалось на положении работников предприятий — плательщиков ЕСН, но и ухудшило финансовое положение отечественной системы санаториев. Одной из причин введения ЕСН декларировалось сокращение документооборота, что пока не произошло, так как налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и сумм налога по каждому физическому лицу, а уплату налога осуществлять отдельными платежными поручениями в каждый внебюджетный фонд и федеральный бюджет.

Процесс взимания единого социального налога сопряжен с рядом трудностей: не до конца ясны многие технические моменты; слишком часто происходят кардинальные изменения в порядке его исчисления и взимания. И хотя ведется постоянная работа по устранению содержащихся в законодательстве противоречий, многие вопросы еще не решены. Обращает на себя внимание, в частности, нестыковка расчетов ЕСН и страховых взносов в части определения категорий налогоплательщиков и страхователей. Пониженные ставки ЕСН установлены для сельскохозяйственных товаропроизводителей, а пониженные размеры страховых взносов — для организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции.

Особые сложности вызвал переход к монетизации социальных льгот. Реальная угроза дефицитности Пенсионного фонда в связи с ухудшением соотношения численности трудоспособного населения и лиц пенсионного возраста, что повышает в будущем «вероятность увеличения» возраста при выходе на пенсию.

### Контрольные вопросы

1. В чем состоит социально-экономическое значение внебюджетных фондов?
2. Перечислите социальные внебюджетные фонды РФ. Дайте характеристику доходов и расходов.
3. Каковы причины, основные цели и задачи реформирования пенсионной системы?
4. Для каких целей введен единый социальный налог? Каковы его ставки?
5. Как формируются доходы Фонда социального страхования РФ?
6. Охарактеризуйте специфику деятельности Федерального и территориальных фондов медицинского страхования.
7. Каковы особенности исчисления единого социального налога для различных групп налогоплательщиков?

### Список литературы к главе 14

1. Правила составления, рассмотрения и исполнения бюджета территориального фонда обязательного медицинского страхования (зарегистрировано в Минюсте РФ 26.11.2003 г. № 5280).
2. Типовые правила обязательного медицинского страхования граждан (зарегистрировано в Минюсте РФ 24.12.2003 г. № 5359).
3. Закон РФ от 20.11.1990 г. № 340–1 «О государственных пенсиях в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 11.04.1998 г. № 59-ФЗ).
4. Федеральный закон от 11.04.1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного пенсионного страхования».
5. Федеральный закон от 21.07.1997 г. № 113-ФЗ «О порядке исчисления и увеличения государственных пенсий».
6. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями).

8. Федеральный закон от 16.07.1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» (в ред. федеральных законов от 31.12.2002 г. № 190-ФЗ, от 23.12.2003 г. № 185-ФЗ).
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
10. Федеральный закон от 05.03.2004 г. № 10-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “Об основах обязательного социального страхования” в связи с введением единого социального налога».
14. Федеральный закон от 22.08.2004 г. № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации” и “Общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации”» (в ред. федеральных законов от 21.12.2004 г. № 172-ФЗ, от 29.12.2004 г. № 189-ФЗ, от 29.12.2004 г. № 199-ФЗ, от 30.12.2004 г. № 211-ФЗ с изменениями, внесенными Федеральным законом от 29.11.2004 г. № 141-ФЗ).
12. Федеральный закон от 20.12.2004 г. № 165-ФЗ «О бюджете Федерального фонда обязательного медицинского страхования на 2005 год».
13. Федеральный закон от 20.12.2004 г. № 164-ФЗ «Об исполнении бюджета Федерального фонда обязательного медицинского страхования за 2003 год».
14. Федеральный закон от 21.12.2004 г. № 169-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 2004 год”».
15. Федеральный закон от 28.12.2004 г. № 184-ФЗ «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 2005 год».
16. Федеральный закон от 14.02.2005 г. № 3-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О трудовых пенсиях в Российской Федерации” в связи с установлением различных базовых частей трудовых пенсий и порядка индексации базовой и страховой частей трудовой пенсии в 2005 году».
17. Федеральный закон от 15.02.2005 г. № 4-ФЗ «Об исполнении бюджета Фонда социального страхования Российской Федерации за 2003 год».

**Раздел VII**  
**УПРАВЛЕНИЕ**  
**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ.**  
**НАЛОГОВОЕ**  
**АДМИНИСТРИРОВАНИЕ**

---

# Глава 15

## НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ НА МАКРОУРОВНЕ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- дать определение государственного налогового планирования и перечислить его этапы;
- обосновать факторы, влияющие на объем государственных доходов;
- изложить последовательность организации планирования налоговых доходов бюджетов;
- перечислить методы, применяемые при построении краткосрочных прогнозов налоговых поступлений;
- кратко изложить методику расчета сумм поступлений в бюджет важнейших налогов;
- аргументировать необходимость и направления совершенствования процесса налогового планирования.

### 15.1. Содержание, цели и виды налогового планирования

На современном этапе экономического развития Российской Федерации актуальной является проблема существенного увеличения доходной базы бюджетов всех уровней, достижения их сбалансированности по доходам и расходам, обеспечения финансирования федеральных и региональных программ. Исходя из задачи полноты исполнения доходной части бюджета особую значимость приобретает требование усиления научно-методологического обоснования процесса налогового планирования.

**Государственное налоговое планирование**, понимаемое как процесс установления прогнозных и оценки фактически исполненных налоговых обязательств субъектов налоговых правоотношений, занимает важное место в теории и практике макроэкономического управления. Перспективы развития экономики государства во многом определяются достигнутым уровнем налоговых поступлений и тем предельным уровнем, который возможен в условиях действующей экономической политики и налогового законодательства. *Основной задачей* государственного налогового планирования является установление научно обоснованной величины налоговых поступлений определенного уровня бюджетной системы на заданный временной период.

Составление плана поступления налоговых платежей в бюджетный фонд не только дает возможность органам государственной власти заранее определять объемы имеющихся в распоряжении финансовых ресурсов, необходимых для покрытия

государственных расходов, и назначать сроки бюджетных выплат. Благодаря тому что системе налогообложения присущи индикативные свойства, государство имеет возможность осуществлять контроль над финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан. Сопоставление значений прогнозируемого и фактически поступившего объема налоговых платежей в бюджетный фонд позволяет делать выводы относительно состояния экономики. Сбои в процессе поступления налогов могут быть причиной серьезных недостатков в технике налогового администрирования, в реализации промышленной политики, в организации товарного обращения, функционировании денежно-кредитной сферы и в проведении социальной политики. Такого рода сигналы свидетельствуют о необходимости пересмотра методов налогового управления. В этом случае принимаются решения относительно изменения направлений налоговой политики, методических основ налогового производства и структуры и функций налоговой администрации.

Налоговое планирование является особым этапом бюджетного процесса, но в то же время оно сохраняет и признаки процесса планирования. Бюджетное и его составная часть — налоговое планирование регулируются бюджетным и налоговым законодательством, но косвенным образом эти процессы определяет и законодательство в области планирования и прогнозирования. В частности, Закон РФ от 20.07.1995 г. № 115-ФЗ «О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации» непосредственно влияет на разработку проектов бюджетов, регламентируя временные горизонты планирования и прогнозирования. Указанным законом предусматривается формирование системы прогнозов, которая предполагает три вида прогнозных работ: долгосрочное, среднесрочное и краткосрочное государственное прогнозирование. *Долгосрочные прогнозы* разрабатываются раз в пять лет на десятилетний период. Данные долгосрочного прогноза используются при разработке концепции социально-экономического развития, прогнозов и программ на *среднесрочную перспективу*, т. е. на период от трех до пяти лет при обязательном условии внесения ежегодных корректив. Также составляются *краткосрочные прогнозы* с горизонтом планирования, равным одному году.

В соответствии с положениями Закона «О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации» можно определить временные рамки налогового планирования. Процесс расчета величины налоговых доходов федерального, региональных и местных бюджетов сочетает в себе *текущее и перспективное планирование* всей совокупности ситуаций в сфере налогообложения, их влияние на микро- и макроэкономические показатели. Во время осуществления текущего планирования решаются в основном тактические задачи, вследствие чего создаются важнейшие предпосылки для выработки стратегии перспективного налогового планирования. Под *текущим налоговым планированием* в данном случае понимается оценка налоговых поступлений бюджетов всех уровней в расчете на год, при этом целесообразно разделять процесс текущего налогового планирования на *краткосрочное и оперативное* планирование.

*Краткосрочное планирование* предполагает формирование проекта налоговых доходов бюджета на очередной год. Установленная величина налоговых доходов

впоследствии законодательно утверждается в составе бюджета в целом. Однако в процессе исполнения бюджета возникает необходимость установления степени выполнения плановых заданий текущего периода, их напряженности, что осуществляется в рамках *оперативного планирования*. Для контроля за ходом поступления налоговых платежей в бюджетные фонды разрабатываются квартальные, месячные и даже пятидневные налоговые планы, которые не изменяют показатели ранее составленного прогноза налоговых доходов бюджета, утвержденного в качестве закона, а лишь конкретизируют их, отражая во времени динамику налоговых платежей хозяйствующих субъектов. Таким образом, оперативное и краткосрочное налоговое планирование представляют собой две составляющие единого процесса текущего планирования, качество которого во многом предопределяет полноту и своевременность исполнения бюджетов всех уровней.

Последовательность налогового планирования составляет единую линию управленческих действий на текущий период и на перспективу, так как разработка краткосрочных налоговых планов без тщательной проработки стратегии развития налоговой системы в целом может привести к разрыву между налоговыми заданиями и величиной реально поступающих в бюджетный фонд налоговых платежей. Возникает необходимость в осуществлении перспективного налогового планирования, основанного на результатах анализа отчетных данных об исполнении текущих налоговых обязательств.

**Перспективное налоговое планирование** подразумевает составление предположительной оценки поступления налогов при условии следования выбранной концепции налогообложения на средне- и долгосрочную перспективу. Разработка налоговых прогнозов на среднесрочную перспективу включает в себя расчет объемов налоговых поступлений территории исходя из показателей, характеризующих темпы роста экономики региона, состояния его экономического потенциала, эффективности использования территориальной собственности, потребности регионов в дополнительных ресурсах. Сбор и обработка этих данных позволяют судить о том, насколько будут реализованы поставленные фискальные задачи при условии сохранения ориентиров действующей налоговой политики в будущем. При осуществлении перспективного налогового планирования закладываются основы оптимизации тактики и стратегии налогового регулирования и контроля.

Перспективное планирование значительно отличается от текущего планирования. Текущее планирование служит основой для составления проектов соответствующих бюджетов на один год. При этом детально анализируются и определяются размеры налоговых поступлений как по всей совокупности налогов, так и по отдельным их видам. В перспективном планировании, как правило, нет деления по видам налогов, оно охватывает всю их совокупность.

Перспективное налоговое планирование в России пока не получило достаточного развития и является, как правило, частью процесса составления социально-экономического прогноза на средне- и долгосрочную перспективу, разрабатываемого в основном на федеральном уровне. Во многом это связано с объективными условиями и ограничениями (неустойчивость экономических процессов, недостаточная надежность макроэкономического прогнозирования, частое изменение налогового законодательства, зависимость бюджетных доходов от внешнеэкономических факторов и т. п.). Однако Концепцией реформирования бюджетного



процесса РФ в 2004–2006 гг.<sup>1</sup> предусмотрен переход к многолетнему бюджетному планированию с повышением обоснованности объема ресурсов, которым управляют администраторы бюджетных средств.

Одним из основных направлений бюджетных реформ, проведенных в последние десятилетия в большинстве индустриальных стран, является организация среднесрочного бюджетного планирования, в рамках которого бюджетный цикл начинается с рассмотрения ранее одобренных основных параметров среднесрочного финансового плана на соответствующий год, анализа изменения внешних факторов и условий, аргументации изменений, вносимых в основные бюджетные показатели планируемого года, а также корректировки или разработки бюджетных проектировок на последующие годы прогнозного периода.

Таким образом, бюджет на очередной финансовый год является составной частью ежегодно обновляемого и смещаемого на один год вперед многолетнего (как правило, трехлетнего) финансового документа, что обеспечивает преемственность экономической политики страны и позволяет ежегодно корректировать бюджетные назначения в соответствии с целями государственной политики и условиями их достижения. Применяемый в Российской Федерации перспективный финансовый план формально соответствует этим принципам, однако на практике его роль в бюджетном процессе, как правило, ограничена справочно-информационным сопровождением проекта бюджета на отдельно взятый год. По мере стабилизации экономической ситуации актуальность среднесрочного финансового планирования значительно возрастет, что неизбежно приведет к изменению его роли как инструмента финансового управления.

Процесс налогового планирования не является механическим определением размера предстоящих налоговых поступлений в бюджетные фонды соответствующих органов власти. Это процесс выявления и мобилизации имеющихся в экономике страны резервов, решения общегосударственных и отраслевых задач на ближайшее будущее и перспективу. Планирование налоговых поступлений требует серьезного анализа происходящих в стране и регионах социальных, политических и экономических процессов, перспектив и тенденций их развития, а также глубоких познаний в области налогового законодательства.

## 15.2. Этапы государственного налогового планирования

Бюджетный кодекс Российской Федерации определяет основы составления проектов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ. К ведению субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления отнесено установление конкретного порядка составления проектов бюджетов на соответствующей территории. Согласно Бюджетному кодексу, составление проектов бюджетов — исключительная прерогатива Правительства РФ, соответствующих органов исполнительной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления. Непосредственная работа по составлению бюджетного плана проводится Министерством финансов и его финансовыми органами при участии налоговых и таможенных органов.

---

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов».

Государственное налоговое планирование как процесс разработки экономически обоснованных качественных и количественных параметров предполагаемых налоговых поступлений выступает в виде единства трех направлений.

Первым этапом налогового планирования является изучение и анализ всеми ведомствами, принимающими участие в составлении плана налоговых доходов бюджета: информации относительно действующего налогового законодательства; нормативов отчислений в доходы бюджетов нижестоящих уровней бюджетной системы; предполагаемых объемов финансовой помощи, предоставляемой из различных звеньев бюджетной системы; видов и объемов расходов, передаваемых между бюджетами. Уполномоченные ведомства предоставляют информацию, касающуюся социально-экономического развития территории за отчетный период, формулируют и обосновывают тенденции развития экономики и социальной сферы на планируемый финансовый год. Данные сведения чрезвычайно важны, так как изменение прогноза социально-экономического развития территории в ходе составления и рассмотрения проекта бюджета влечет за собой и изменение его основных характеристик.

На основе полученной информации осуществляется анализ баланса финансовых ресурсов (БФР) территории на текущий финансовый год и предварительное составление баланса на планируемый период. БФР представляет собой: свод всех доходов и расходов консолидированного бюджета территории; объемов территориальных отделений государственных социальных внебюджетных фондов; сумм амортизационных отчислений и прибыли, остающейся после уплаты налогов в распоряжении предприятий и организаций, расположенных на данной территории. Таким образом, БФР охватывает все основные источники средств, направляемых на развитие реального сектора экономики и осуществление социальных программ, находящиеся в распоряжении органов власти региона и хозяйствующих субъектов на его территории.

Баланс финансовых ресурсов строится на основе сопоставления доходов и расходов территории. Превышение расходов над доходами (доходов над расходами) определяет дефицит (профицит) финансового баланса и предполагает указание источников его покрытия. Ими, в частности, могут быть дополнительные налоговые доходы бюджета. В случае если органы государственной власти принимают решение покрыть недостаток финансовых ресурсов за счет изменения объема налоговых поступлений, возникает необходимость внести соответствующие коррективы в проводимую налоговую политику и при необходимости в систему межбюджетных отношений.

Таким образом, при процедуре составления проектов бюджетов начальный этап налогового планирования — это формирование прогнозов развития территории на перспективу, а также анализ исходных условий для разработки плана налоговых доходов бюджета. Вторым этапом процесса налогового планирования является разработка направлений налоговой политики, разграничение налоговых полномочий и доходных источников между органами власти и управления различных уровней. *Налоговая политика* является частью общей экономической политики государства и включает в себя совокупность государственных мероприятий, направленных на: достижение максимальной мобилизации доходов, обеспе-

чение выполнения государством его функций и в конечном счете создание условий для экономической стабилизации общества.

Рассматривая направления налоговой политики государства, обычно выделяют три ее типа. *Первый тип* — политика максимальных налогов, основной целью которой является существенное и быстрое пополнение бюджета за счет увеличения налогового бремени посредством расширения налоговой базы, установления высоких налоговых ставок, отмены льгот. Следствием такой политики может стать ситуация, когда повышение налогового бремени не будет сопровождаться ростом государственных доходов из-за сокращения деловой активности в стране и уходом предпринимателей в теневой сектор экономики. *Второй тип* — политика разумных налогов, способствующая развитию предпринимательства, обеспечивая ему благоприятный налоговый климат. *Третий тип* — налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень налогообложения, но при значительном объеме государственных расходов, направленных на социальную защиту населения. Обычно тип налоговой политики страны определяется в зависимости от конкретной экономической конъюнктуры.

Можно выделить следующие этапы разработки налоговой политики:

- 1) четкое определение целей, которых необходимо достичь в процессе реализации налоговой политики;
- 2) сопоставление и анализ последствий альтернативных программ достижения целей (для этого требуется ясное представление об экономических результатах, выгодах, издержках осуществления каждой из программ);
- 3) изучение прошлого опыта реализации подобных программ, оценка их результативности с расчетом на ее повышение;
- 4) анализ арсенала методов и инструментов проведения конкретного варианта налоговой политики;
- 5) оценка и учет реальных экономических и политических условий для осуществления налоговой политики;
- 6) корректировка мероприятий политики с учетом конкретной экономической конъюнктуры.

Определение основных положений налоговой политики государства, устанавливающей организационно-правовые принципы функционирования системы налогообложения и методику исчисления конкретных налогов, является важным этапом процесса налогового планирования. Понимаемое таким образом направление налогового планирования предполагает разработку научно обоснованной концепции построения налоговой системы государства, ее состава и структуры, соответствующих проводимым преобразованиям экономики. В рамках данного направления должны быть установлены цели, на достижение которых ориентирована система налогообложения страны, методы, позволяющие воплотить эти цели на практике.

Необходимо отметить, что понятие налоговой политики и сфера ее влияния на экономическую жизнь страны выходит за рамки налогового планирования. Значение налоговой политики в процессе государственного управления экономикой не ограничивается установлением параметров налоговой системы для расчета конкретных сумм налоговых поступлений в бюджетный фонд. Налоговая поли-

тика в первую очередь отражает стремление государства выступать в качестве активного участника процесса общественного производства. Закрепление налоговой политики в качестве одного из этапов процесса государственного налогового планирования является лишь одной из сфер ее применения.

Одним из направлений работы по выявлению дополнительных налоговых доходов бюджета является *разграничение налоговых полномочий* (прав в части реализации налоговой политики и получения налоговых платежей), определение конкретных пропорций распределения налогов между органами власти и управления различных уровней. Цель налогового регулирования доходов бюджетов территорий состоит в таком распределении налоговых поступлений между уровнями власти, которое гарантировало бы финансирование нормативной части расходов, законодательно закрепленной за каждым из звеньев бюджетной системы, свело бы тем самым к минимуму необходимость дополнительного движения между ними финансовых средств.

Проблему финансового обеспечения самостоятельности бюджетов территорий, создания устойчивой доходной базы каждого уровня бюджетной системы отражает понятие *налогового федерализма*, под которым понимается разграничение полномочий между органами власти и управления в области налоговой политики. Конкретные формы реализации налогового федерализма зависят от сочетания двух взаимодополняющих тенденций — с одной стороны, конкуренции между регионами и, с другой — выравнивания экономического положения территорий и обеспечения доходами расходных полномочий органов власти и управления различных уровней.

Итак, второй этап налогового планирования — разработка и обоснование основных направлений налоговой и бюджетной политики соответствующей территории на очередной финансовый год и на среднесрочную перспективу — осуществляется на стадии определения основных параметров бюджета.

Третьим этапом государственного налогового планирования является расчет суммы налогов, зачисляемых в бюджеты всех уровней, исходя из перспективных программ социально-экономического развития территории, разработанной и принятой в законодательном порядке налоговой политики и методики формирования межбюджетных отношений. При анализе объема налогов используется понятие «контингент налога», которое характеризует общую сумму мобилизуемого на данной территории конкретного вида налога или иного платежа.

Основной задачей этого этапа налогового планирования является определение объемов налоговых платежей в бюджет на краткосрочную и долгосрочную перспективу на основе прогнозных расчетов изменения доходности предприятий, отраслей и экономики страны в целом, а также распределение общей суммы налоговых доходов по видам платежей. Во многих странах, обладающих стабильно функционирующей налоговой системой, разработано методическое обеспечение процесса расчета контингента налогов, основанное на экономических прогнозах и математическом аппарате. Отечественный опыт составления таких расчетов невелик, что объясняется кардинальными изменениями системы платежей в бюджет и, следовательно, методов их оценки, произошедшими вследствие перехода к рыночным отношениям.

Третий этап государственного налогового планирования — расчет контингентов налогов с разбивкой по каждому их виду — является заключительной стадией данного процесса и реализуется в ходе определения объема прогнозируемых доходов бюджетов по группам, подгруппам и статьям классификации доходов бюджетов Российской Федерации.

Необходимым элементом любого процесса управления является контроль, на основе результатов которого также основывается процесс планирования (см. главу 17 учебника). Информационной базой для контроля качества налогового планирования и анализа динамики налоговых поступлений служат: данные отчетов налоговых и финансовых органов; данные статистических управлений, казначейства, Счетной палаты; расчеты по налогам и декларации, представляемые налогоплательщиками; отчеты об исполнении бюджетов; прогнозные расчеты министерств и ведомств по налогам и сборам и т. д. Своевременно собранная и обработанная информация позволяет осуществлять анализ динамики налоговых платежей предприятий и граждан, делать выводы о результатах практической работы по обеспечению роста налоговых доходов бюджетов и повышению уровня их собираемости, намечать пути повышения качества и эффективности налогового планирования.

*Налоговая статистика* является важнейшим инструментом анализа налоговых поступлений. Важной задачей налоговой статистики является всестороннее исследование эффективности налогового планирования и происходящих в налоговой сфере преобразований в увязке с развитием макроэкономической ситуации в стране и регионах на основе научно обоснованной системы показателей, обобщения и прогнозирования развития налоговой базы, выявления имеющихся резервов повышения уровня налоговых поступлений и своевременного обеспечения надежной информацией руководства региона и заинтересованных органов исполнительной власти.

Данные налоговой статистики формируются путем применения следующих *методов анализа*:

- горизонтального, или временного, — сравнения каждой позиции налоговой отчетности с данными предыдущего периода;
- вертикального (структурного) — определения структуры итоговых показателей по налогам с одновременным выявлением влияния каждой позиции отчетности на результат в целом;
- трендового — сравнения каждой позиции отчетности с рядом предшествующих периодов и определения основной тенденции налоговых поступлений, позволяющей рассчитать прогнозные значения на ближайшую перспективу;
- относительных показателей — расчета отношений между отдельными позициями отчетности и определения взаимосвязей коэффициентов;
- сравнительного (пространственного) — оценки и сопоставления исследуемого показателя в отчетности различных ведомств и в разрезе регионов;
- факторного — определения влияния отдельных факторов или причин на результативный показатель с помощью детерминированных приемов исследования.

Перечисленные методы анализа позволяют оценить обоснованность установления прогнозных и плановых цифр налоговых поступлений в бюджеты разных уровней, нормативов отчислений от налогов в нижестоящие бюджеты, выявить и измерить факторы, повлиявшие на отклонение фактических данных от плановых, изучить уровень собираемости налогов, а также определить резервы роста налоговых доходов бюджета.

Динамика поступления налоговых доходов и как следствие выполнения бюджетных назначений не является функцией от строго определенного числа факторов, а зависит от многих параметров социально-экономического состояния общества. Рассмотрим основные факторы, имеющие влияние на объем налоговых поступлений в бюджеты всех уровней.

**1. Изменение количественного и качественного состава налогоплательщиков.**

Изменение количества и состава налогоплательщиков напрямую влияет на динамику налоговых поступлений в целом, а использование специальных режимов налогообложения — на структуру налоговых платежей. Немаловажной информацией при установлении величины налоговых доходов бюджета является отраслевой состав налогоплательщиков. Факторами, определяющими повышенный вклад тех или иных отраслей народного хозяйства в налоговые поступления, являются специализация, а также уровень промышленного развития региона.

**2. Динамика социально-экономического развития региона.** Совокупность прогнозных значений показателей, характеризующих социально-экономическое развитие территории, используется при оценке потенциального объема налоговой базы и в конечном счете определяет достижимую в течение заданного периода величину налоговых поступлений. Взаимосвязь уровня основных экономических показателей и суммы налоговых платежей можно представить следующим образом:<sup>1</sup>

- ◆ валовой региональный продукт (ВРП) определяет величину совокупного предложения на рынке товаров и услуг и, следовательно, объем налоговой базы по всем налогам (прямым и косвенным);
- ◆ значения объемов экспорта и импорта позволяют выделить из потенциальной величины поступлений в бюджет ту часть, которая определяется таможенными пошлинами;
- ◆ индекс потребительских цен и индекс-дефлятор оптовых цен по всем отраслям экономики позволяют скорректировать сумму налоговых поступлений на ожидаемый уровень инфляции;
- ◆ объем расходов и сбережений в экономике влияет на величину совокупного спроса на произведенный общественный продукт и как следствие на объем косвенных налогов;
- ◆ валовая прибыль отражает величину итогового финансового результата экономических субъектов и позволяет исчислить предполагаемую сумму налогов на доходы юридических лиц;

---

<sup>1</sup> Банхаева Ф. Х. Финансовое планирование и моделирование налоговых поступлений. — СПб.: Изд-во ИСЭП РАН, 1998.



- ♦ фонд оплаты труда является показателем, определяющим возможный объем налога на доходы физических лиц;
- ♦ показатели численности населения и численности работающих граждан участвуют в формировании прогноза налоговых поступлений в части прямых налогов с физических лиц, единого социального налога и т. п.

Тенденции социально-экономического развития региона во многом определяют динамику и структуру налоговых платежей, мобилизованных на определенной территории. Например, увеличение объема продаж определенной отрасли влечет за собой рост поступлений косвенных налогов, повышение уровня рентабельности приводит к возрастанию платежей по налогу на прибыль организаций, а сокращение безработицы и рост заработной платы — налога на доходы физических лиц и социального налога.

3. *Изменение законодательной базы.* На объем и структуру налоговых сборов на территории влияют кроме перечисленных выше факторов корректировки, вносимые в законодательную базу, регулирующие вопросы налогообложения. Изменение законодательной базы может оказывать как негативное влияние на динамику поступлений налоговых платежей, так и позитивное, выражающееся в увеличении их объема против плановых сумм. На динамику поступлений отдельных налогов оказывают влияние не только изменения собственно налогового законодательства, но и изменения нормативных документов в сфере бюджетных, валютных, а также других экономических отношений. Например, изменение нормативов деления налогов между уровнями бюджетной системы напрямую определяет объем налоговых поступлений бюджета соответствующего уровня.

Положения действующего законодательства, регламентирующего вопросы исчисления и уплаты налогов, оказывают влияние также на ежемесячную величину налоговых поступлений. В силу того что по различным налогам установлены разные налоговые периоды, а также отличающиеся друг от друга сроки внесения исчисленных сумм налогов в бюджетный фонд, в течение года мобилизуемые платежи поступают неравномерно, что необходимо учитывать при налоговом планировании.

4. *Качество контрольной работы.* Немаловажным фактором, определяющим величину налоговых поступлений, являются действия налоговых органов по обеспечению соблюдения налогового законодательства. От качества проводимых в регионе мероприятий по проверке правильности исчисления, полноты и своевременности внесения налогов в бюджет зависит уровень налоговой дисциплины и соответственно степень выполнения бюджетных назначений по налогам.

Для оценки и анализа эффективности работы налоговых органов разработаны специальные рекомендации, в основу которых заложены следующие показатели: суммы платежей, дополнительно начисленных по результатам проверок; удельный вес доначисленных платежей в общей сумме поступлений; удельный вес плательщиков, у которых выявлены нарушения, к их общему числу; удельный вес взысканных доначислений в общей сумме доначислен-



ных платежей и сумме недоимки; количество дел, рассмотренных по результатам проверок в судах, и другие показатели.

5. В качестве обобщающего, итогового показателя эффективности работы налоговых органов можно привести *коэффициент собираемости налога*, под которым понимается соотношение между фактическими налоговыми поступлениями в бюджет и величиной начисленных налогов. В зависимости от многих причин (например, от степени разработанности законодательства по определенному налогу, от наличия возможности уклонения от уплаты налога как легальными, так и нелегальными способами, от уровня доходов и т. п.) коэффициенты собираемости конкретных налогов различаются.

Определение степени соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками представляет большую трудность в области налогового планирования. Для решения этой задачи специалисты используют различные методы:

- *проведение косвенных оценок* (например, для того чтобы оценить величину торгового оборота, аналитики могут использовать информацию о количестве денег в обращении и сравнить ее с имеющимися данными об объемах продаж);
- *анализ широкой информации о конкретной категории налогоплательщиков* — для оценки достоверности как декларируемого дохода, так и отчислений в виде налогов проводятся специальные проверки налогоплательщиков и их контрагентов, результаты обобщаются до степени экономических показателей на уровне территории или государства в целом;
- *опросы налогоплательщиков, создание экспериментальных баз данных по изучаемым и контрольным группам*;
- *анализ результатов мобилизации налогов до и после налоговой амнистии, экстраполяция полученных значений на данные налоговых деклараций, анализ отчетности налоговых органов*.

Кроме упомянутых факторов, влияющих на фактический объем мобилизованных за год налоговых платежей, существует ряд иных причин, воздействующих на степень выполнения бюджетных назначений. Приведенный перечень факторов не является окончательным, он может быть расширен и изменен в зависимости от того, по какому региону и уровню бюджетной системы проводится анализ исполнения контрольных заданий, за какой период и т. п.

Создание достоверной методики налогового планирования в настоящее время является одним из направлений совершенствования процесса бюджетного планирования. Необходимость полноты исполнения доходной части бюджетов всех уровней обуславливает требование усиления научно-методологического обоснования налогового планирования, основывающегося на результатах исполнения текущих налоговых обязательств, а также мониторинга и прогноза макроэкономической ситуации в регионах.

### 15.3. Методы планирования контингентов основных налогов

Расчет конкретных сумм налоговых поступлений является одним из важнейших элементов системы налогового планирования. Основной целью этого этапа налогового планирования является определение объемов налоговых платежей в бюджет

на краткосрочную и долгосрочную перспективу на основе проведенного анализа динамики поступлений по каждому виду налогов за истекший период и ожидаемых оценок поступлений с учетом возможного воздействия факторов, влияющих на социально-экономическое положение региона.

Определение контингентов налогов на федеральном, региональном и местном уровнях бюджетной системы осуществляется на основе единых принципиальных подходов, но конкретная методика процесса планирования различается в зависимости от уровня власти и управления.

Методы, применяемые при построении краткосрочных прогнозов доходов, можно условно разбить на 4 группы:

- 1) *эконометрическое прогнозирование* — определение суммы дохода на основе статистически оцененных коэффициентов при одной или нескольких экономических переменных, выступающих в качестве прогнозных факторов;
- 2) *прогнозирование, основанное на анализе временных рядов*, — установление величины дохода на основании его собственной динамики в прошлых периодах;
- 3) *детерминистические прогнозы* — расчет величины поступлений доходов на основании процентного изменения в некоторой социальной, экономической или иной переменной, от которой, как предполагается, непосредственно зависит поток доходов;
- 4) *экспертный анализ* — предсказание величины доходных поступлений, осуществленное специалистом по данному источнику доходов.

При расчете контингента налогов можно оперировать всеми подходами к краткосрочному прогнозированию, взаимно увязывая их. Важное требование к моделям прогнозирования налоговых доходов заключается в том, чтобы они давали точные прогнозы на краткосрочную и среднесрочную перспективы. Рассмотрим организацию работы по планированию контингентов ряда налогов на примере двух субъектов РФ — Ленинградской области и Санкт-Петербурга.

Методика расчета объема потенциала доходов консолидированного бюджета на планируемый финансовый год в *Ленинградской области* утверждена постановлением губернатора от 10.08.2004 г. № 127-пг. Методика предназначена для расчета доходов консолидированного бюджета Ленинградской области в целом и в разрезе муниципальных образований при разработке проектов областного и местных бюджетов на планируемый финансовый год. Согласно данной методике, расчет налоговых поступлений производится на основе группировок налогов и сборов по типу налогооблагаемой базы и прогноза ее величины на очередной финансовый год. Основой расчета доходов являются:

- показатели прогноза социально-экономического развития муниципальных образований и Ленинградской области в целом;
- ожидаемый объем поступления доходов в текущем финансовом году;
- индексы-дефляторы изменения макроэкономических показателей на очередной финансовый год;
- фактическая собираемость налогов и сборов в текущем финансовом году;
- данные о ежемесячном ходе поступления доходов в бюджет Ленинградской области за 3 предшествующих года;

- динамика недоимки по налогам и сборам;
- погашение недоимки по налогам и сборам по состоянию на начало планируемого периода;
- данные налоговой отчетности о налоговой базе на последнюю отчетную дату.

Расчет консолидированных доходов, мобилизуемых на территории Ленинградской области, согласно методике, проводится по каждому виду налога или сбора отдельно, но алгоритм расчета сохраняется для каждого налога с некоторым уточнением в зависимости от применяемого индекса-дефлятора. Общая формула расчета сумм поступлений налоговых доходов бюджета имеет следующий вид:

$$\sum_{i=1}^k НП_{i,m} = \sum_{i=1}^k НП_{i,m-1} \times i + \sum_{i=1}^k НД_{i,m-1} \times K_1 \pm Л,$$

где  $\sum_{i=1}^k НП_{i,m}$  — прогноз поступления  $i$ -го налога в планируемом году;  $\sum_{i=1}^k НП_{i,m-1}$  — ожидаемые поступления  $i$ -го налога в текущем году;  $i$  — темп роста показателя, образующего налоговую базу  $i$ -го налога, в соответствии с прогнозом социально-экономического развития;  $\sum_{i=1}^k НД_{i,m-1}$  — ожидаемая сумма недоимок по  $i$ -му налогу на конец текущего года;  $K_1$  — коэффициент погашения недоимки за текущий год;  $Л$  — сумма льгот по налогу, вступающих в силу (отменяемых) в планируемом финансовом году.

Таким образом, процесс прогнозирования налоговых поступлений в Ленинградской области основан на экстраполяции фактических значений налоговых доходов бюджета за текущий год на плановый период. На основании данных о поступлениях определенного налога за отчетный период и закономерностей, выявленных в динамике поступлений, предсказываются будущие поступления из этого источника, т. е. для установления величины налоговых доходов используется анализ временных рядов. Сдвиги в динамике временных рядов, возникшие в результате изменения структуры налога, налогового законодательства или по иным причинам, учитываются с помощью экспертного анализа.

Достаточно точные, объективные прогнозы поступления налоговых доходов бюджета на краткосрочную и среднесрочную перспективу могут быть составлены посредством эконометрического прогнозирования, основанного на использовании одной или нескольких объясняющих переменных (которые называются независимыми переменными), для предсказания динамики зависимой переменной, в качестве которой в данном случае выступает величина налоговых поступлений. Установив динамику переменных, связанных с налоговой базой, прогнозируют динамику налоговых платежей. Независимыми переменными в налоговом планировании являются как экономические показатели (например, величина балансовой прибыли по предприятиям региона, остаточная стоимость основных средств), так и собственно элементы налога (ставка, льготы). Такой подход к налоговому планированию используется в настоящее время в Санкт-Петербурге. Практика применения эконометрического прогнозирования при составлении плана налоговых поступлений представлена на примере расчета контингента налога на доходы физических лиц.

Порядок определения предполагаемой суммы поступлений *налога на доходы физических лиц* соответствует методике исчисления налога согласно гл. 23 части II НК РФ: налоговая база (фонд оплаты труда работающих граждан) уменьшается на установленные законодательством налоговые вычеты, и применяются соответствующие ставки налога. В расчете суммы поступлений налога на доходы физических лиц используется показатель численности работников по Санкт-Петербургу, который исчисляется органами государственной статистики за период, предшествующий прогнозируемому, с учетом возможных изменений. Фонд оплаты труда определяется Комитетом экономического развития, промышленной политики и торговли исходя из сложившегося уровня оплаты труда работников и темпа роста ММОТ, предусмотренного Министерством экономики в целом по РФ.

Для расчета величины стандартных налоговых вычетов органами государственной статистики предоставляются данные по численности детей дошкольного возраста и учащихся. Сумма выпадающих доходов бюджета за счет предоставления социальных, имущественных и профессиональных вычетов рассчитывается налоговыми органами Санкт-Петербурга исходя из суммы вычетов, заявленных налогоплательщиками в предыдущем отчетном периоде, с учетом предполагаемых изменений. Далее к расчетной величине дохода физических лиц, облагаемого налогом, применяется ставка налога, установленная на плановый период. Расчетную сумму поступлений налога на доходы физических лиц необходимо скорректировать и на коэффициент собираемости, отражающий долю налога, поступившего в бюджет в отчетном периоде, в общем объеме налога, начисленного плательщиками. Доля налога, зачисляемая в бюджет субъекта Российской Федерации, устанавливается бюджетным законодательством.

Таким образом, алгоритм расчета основан на анализе динамики как макроэкономических показателей, так и отдельных элементов налога, что позволяет с большей степенью достоверности учесть влияние изменений налогового законодательства и экономической конъюнктуры на объем налоговых поступлений в бюджет.

По мере составления прогноза итоговых налоговых доходов бюджета осуществляется распределение общей суммы каждого платежа по срокам мобилизации. Такое распределение имеет большое значение, так как для каждого налога законом устанавливается свой порядок внесения средств и, следовательно, динамика платежей, осуществляемых в течение месяца, будет различаться. В основе распределения налоговых обязательств по срокам платежей лежат анализ временных рядов и практическая оценка специалистов.

Методика расчета налоговых доходов бюджета еще не окончательно отработана, недостаточна база данных, которая необходима для достоверного моделирования влияния различных факторов на объем налоговых поступлений. По мере накопления статистического материала и опыта моделирования необходимо плановые расчеты, производимые по традиционной методике, дополнять прогнозом, полученным на основе многофакторных корреляционных моделей.

В силу объективной неопределенности прогнозов поступлений налогов различия между проектировками и фактическими объемами мобилизации неизбежны. Обычно расхождения являются следствием неточностей в используемой для анализа экономической отчетности; непредвиденных изменений в законодательстве;

изменений в системе налогового администрирования и степени соблюдения налогоплательщиками законодательства; других причин экономического, организационного, методического характера. Однако выполнение плановых цифр зависит не только от усилий уполномоченных органов и состояния экономики региона, но и от того, насколько реальны и выполнимы позиции плана, насколько точны были расчеты и прогнозы, положенные в основу при его разработке.

Независимыми экспертами на основании утвержденных законов о бюджетах субъектов РФ и отчетов об их исполнении проводятся исследования состояния региональных финансов, заключающиеся в сравнении прогнозируемых сумм налоговых поступлений и сумм, фактически полученных в определенном году. Так, в 2003 г. в среднем по 80 субъектам РФ степень исполнения плановых назначений по налогам составила 98,74%.<sup>1</sup> При этом в 43 субъектах РФ фактические суммы налоговых поступлений отклонялись от плановых в интервале от 95 до 105%, т. е. точность прогноза налоговых поступлений в этих регионах была достаточно высокой. В 17 регионах в 2003 г. фактические налоговые поступления составили от 90 до 95% от плановых сумм, в 9 регионах — от 105 до 110%, а в 3 субъектах РФ выполнение плановых назначений составило более 110%, что свидетельствует о невысокой степени эффективности управления бюджетами в таких субъектах РФ.

Причины искажения размеров доходной части бюджетов состоят не только в сложности проведения прогнозных расчетов и наличия большого числа факторов, оказывающих влияние на динамику налоговых поступлений, но и в том, что органам власти зачастую бывает выгодно занижать величину доходов (появляется возможность «аргументированно» просить у вышестоящего органа власти больший объем финансовой помощи, а также осуществлять выплаты по долговым обязательствам не в полном объеме, мотивируя это нехваткой средств). Кроме того, вышестоящие органы власти стремятся не только понизить доходную часть своего бюджета, но и зависить величину доходов зависящих от него нижестоящих бюджетов, для того чтобы получить возможность оставить себе большую часть отчислений от регулирующих налогов и уменьшить объем трансфертов.

Статьей 37 Бюджетного кодекса РФ закреплён принцип достоверности бюджета, означающий надёжность показателей прогноза социально-экономического развития территории и реалистичность расчёта доходов и расходов бюджетов всех уровней. Для реализации на практике принципа достоверности бюджета необходимо разработать единую методику расчёта прогнозных показателей по всем субъектам РФ, которая могла бы обеспечить высокое качество планирования и тем самым способствовала бы росту эффективности управления бюджетными ресурсами.

Улучшение методики налогового планирования в настоящее время является одним из направлений совершенствования процесса составления бюджета в целом. При этом важное значение имеет разработка нового подхода к количественной оценке бюджетных назначений на основе реальной налоговой базы и соответствующего налогового потенциала субъектов РФ. В мировой практике под *налоговым потенциалом региона* понимается *максимально возможная сумма поступлений налогов и сборов по данной территории на душу населения, которая*

---

<sup>1</sup> По материалам сайта <http://www.budgetrf.ru>.

*может быть получена за определенный промежуток времени* (обычно финансовый год) в условиях действующего налогового законодательства. Налоговый потенциал не следует отождествлять с объемом фактически собранных в регионе платежей, так как этот показатель призван отражать потенциальную способность региона генерировать бюджетные доходы.

Оценка налогового потенциала региона основана на расчете налоговой базы. Она должна проводиться по каждому виду налогов в региональном разрезе с учетом экономической специфики территории. В настоящее время налоговые органы РФ осуществляют формирование системы показателей, являющейся основой для объективного определения налоговой базы субъектов Российской Федерации и расчета налогового потенциала. При установлении уровня налогового потенциала в первую очередь должны использоваться показатели, оказывающие определяющее влияние на формирование налоговой базы региона:

- отраслевая специфика региона;
- численность населения, соотношение городского и сельского населения;
- объем валового регионального продукта;
- количество и отраслевой состав предприятий региона, число крупнейших налогоплательщиков;
- показатели, характеризующие внешнеэкономическую деятельность в отраслевом разрезе;
- уровень оплаты труда;
- другие показатели и характеристики.

Комплексная оценка макроэкономической ситуации в субъектах РФ в сочетании с анализом поступлений налогов, тенденций развития налоговой базы, разработкой предложений по совершенствованию налогового законодательства создают основу для своевременного и обоснованного составления плана налоговых доходов бюджетов всех уровней.

### **Контрольные вопросы**

1. Определите содержание процесса налогового планирования на макроуровне.
2. Какова основная цель государственного налогового планирования?
3. В чем состоит разница между перспективным и текущим налоговым планированием?
4. Назовите и охарактеризуйте основные этапы процесса планирования налоговых поступлений бюджета.
5. Каковы методы анализа налоговых поступлений бюджета?
6. Перечислите основные факторы, влияющие на величину налоговых доходов бюджета.
7. Перечислите методы, применяемые при построении краткосрочных прогнозов налоговых доходов бюджета. В чем состоят особенности эконометрического прогнозирования?
8. Назовите и охарактеризуйте этапы расчета суммы поступлений налога на доходы физических лиц к проекту консолидированного бюджета субъекта РФ.

9. Что отражает показатель «налогового потенциала» региона, какова сфера его применения?

### Список литературы к главе 15

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (с доп. и изм.).
2. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ (с изм. и доп.).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть II. Федеральный закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
4. Федеральный закон РФ от 20.07.1995 г. № 115-ФЗ «О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации».
5. Постановление губернатора Ленинградской области от 10.08.2004 г. № 127-пг «Об утверждении методики расчета потенциала доходов консолидированного бюджета Ленинградской области на планируемый финансовый год».
6. *Банхаева Ф. Х.* Финансовое планирование и моделирование налоговых поступлений. — СПб.: Изд-во ИСЭП РАН, 1998.
7. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник / Под ред. О. В. Врублевской, М. В. Романовского. 3-е изд., испр. и перераб. — М.: Юрайт, 2003.
8. *Сомоев Р. Г.* Общая теория налогов и налогообложения: Учебное пособие. — М.: ПРИОР, 2000.



## Глава 16

# НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ НА УРОВНЕ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- определить содержание понятия «налоговое планирование», провести классификацию налогового планирования;
- перечислить этапы налогового планирования;
- рассчитать налоговые последствия участия в оффшорном бизнесе и работы в условиях соглашений об устранении двойного налогообложения;
- проанализировать влияние элементов учетной политики на объем налогов и показатели эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

### 16.1. Понятие налогового планирования, его принципы и классификация

Прежде всего определимся с содержанием терминов. Сущностью налогового планирования является признание за каждым налогоплательщиком права использовать все допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения и оптимизации своих налоговых обязательств. Исходя из двух существующих систем налогового права в экономической литературе выделяют две системы налогового планирования:

- 1) *в англосаксонской системе* налоговое планирование определяется как организация деятельности предприятия таким образом, чтобы минимизировать налоговые обязательства на определенный период без нарушения закона;
- 2) *в романо-германской системе* налоговое планирование заключается в выборе между различными вариантами осуществления деятельности юридического лица и размещения его активов, направленном на достижение максимально низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств.

В России присутствуют элементы обеих систем. Налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта — это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии, представляющая собой процесс использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования. В понятие будущего финансового состояния кроме общепринятых в настоящее время показателей целесообразно включать уровень налогового бремени.

**Планирование налогов** — это минимизация для конкретного хозяйствующего субъекта сумм отдельных налогов. Основами налогового планирования являются:

- правильное формирование учетной политики предприятия и условий заключения договоров;
- обоснованное и полное использование всех установленных законодательством освобождений от налогов и исполнения обязанностей налогоплательщиков;
- оценка позиций налогового органа с точки зрения возможности получения отсрочек и рассрочек по уплате налогов, возможности получения различных налоговых, инвестиционных и иных кредитов;
- учет основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства на соответствующем этапе планирования.

Различают следующие модели поведения налогоплательщика в области выполнения налоговых обязательств:

1. **Уклонение от уплаты налогов (*tax evasion*)** осуществляется в виде незаконного использования предприятием или физическим лицом налоговых льгот, несвоевременной уплаты налогов, сокрытия доходов, непредставления или несвоевременного представления документов, необходимых для своевременного исчисления и уплаты налогов. При уклонении предприятие уменьшает свои налоговые обязательства или вообще не платит налоги, используя способы, прямо или косвенно запрещенные законодательством.
2. **Обход налогов (*tax avoidance*)**. В этом случае предприятие или физическое лицо не является плательщиком, либо его деятельность по закону не подлежит налогообложению, либо его доходы не облагаются налогами. Предприятие может использовать в этой ситуации такие незаконные способы, как нерегистрация своей деятельности или неведение учета объектов налогообложения.
3. **Стандартный метод (*standart method*)**. В этом случае предприятие платит налоги в соответствии с законодательством без предварительных расчетов и выбора оптимального варианта налогообложения.
4. **Налоговое планирование (*tax planning*)**. В этом случае юридическими и физическими лицами проводится активная налоговая политика, направленная на минимизацию негативного влияния налогообложения на достижение стоящих перед ними целей не противоречащими законодательству методами. Налоговое планирование должно полностью соответствовать законодательству, активно решать стоящие перед хозяйствующим субъектом задачи. Следует отметить, что в налоговом законодательстве существуют пробелы, используемые как для избежания, так и для уклонения от налогов.

**Методика налогового планирования** определяется рядом факторов: спецификой объекта налогообложения; спецификой субъекта налогообложения; возможностью обхода налога, предоставляемой особенностями методов налогообложения, способами исчисления и уплаты налога, которые лежат в определении суммы налога; использованием различных вариантов учетной и договорной политики; возможностью для ухода и легального снижения налогов при использовании налоговых убежищ.

Налоговое планирование является частью финансового планирования и осуществляется в соответствии со следующими основными принципами: платить минимум из положенного; осуществлять уплату налога, как правило, в последний день установленного периода; использовать варианты снижения налогооблагаемой базы в рамках целостной и взаимосвязанной системы налогообложения предприятий; использовать льготные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством; не допускать повышенного налогообложения путем использования специальных учетных методов.

Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов целесообразно классифицировать следующим образом:

1. *В зависимости от вида хозяйствующего субъекта* — налоговое планирование в коммерческих и некоммерческих организациях. В свою очередь, имеется специфика налогового планирования в различных коммерческих организациях: производственных, торговых, научных, финансовых посредниках (банках, страховых организациях, профессиональных участниках рынка ценных бумаг) и т. д.
2. *В зависимости от целей деятельности хозяйствующего субъекта* — налоговое планирование хозяйствующих субъектов, имеющих целью получение прибыли и увеличение чистой прибыли и объективно не имеющих такой цели.
3. *В зависимости от организационно-правовой формы* — специфика налогового планирования в акционерных обществах, производственных кооперативах и т. п.
4. *В соответствии со стадиями финансово-производственного цикла предприятия* — на стадии создания предприятия; в период существования предприятия (в том числе экономического роста или спада, реорганизации и преобразования); ликвидации предприятия (в том числе в процессе банкротства и конкурсного управления).
5. *С точки зрения временной определенности* — долгосрочное (в современных российских условиях это планирование на срок более 1 года); годовое и краткосрочное или оперативное налоговое планирование на квартал, месяц, декаду. Точность планирования снижается с увеличением его периода.
6. *Исходя из направленности на перспективу* — стратегическое и текущее (оперативное) планирование.
7. *С точки зрения учета различных прогнозных вариантов изменения внешней среды и внутреннего финансово-хозяйственного состояния предприятия* — динамическое и статическое налоговое планирование.
8. *В зависимости от размера бизнеса* — налоговое планирование на малых предприятиях, средних и крупных предприятиях, в том числе в холдингах и прочих объединениях предприятий.
9. *В зависимости от полноты охвата объектов* — полное и тематическое (фрагментарное) налоговое планирование.
10. *В зависимости от объекта налогового планирования* — налоговое планирование деятельности предприятия в целом, структурных подразделений, отдельных «центров ответственности» и конкретных операций.

11. *В соответствии с субъектами, инициирующими налоговое планирование*, — внешнее (инициируемое учредителями) и внутреннее (инициируемое исполнительными органами организации).
12. *В соответствии с субъектами, осуществляющими налоговое планирование*, — работником бухгалтерии или финансового отдела предприятия; силами специализированного отдела предприятия; внешними консультантами, в том числе специалистами аудиторских и консалтинговых фирм.
13. *Исходя из критерия территориальности* — местное и международное налоговое планирование.

Для определения налогового бремени расчетной базой на макроуровне является валовой внутренний продукт, на уровне фирмы — добавленная стоимость.

На практике существует такое понятие, как *полная ставка налогообложения*, т. е. параметры, характеризующие налоговую нагрузку на фирму или тяжесть ее налогового бремени, рассчитываемые как отношение причитающихся к уплате налоговых платежей к добавленной стоимости или доходам-брутто. Можно привести следующие рекомендации по выбору метода уплаты налога. Если полная ставка налогообложения составляет: 10–15%, то используется стандартный метод; 20–35 — используются пассивные элементы налогового планирования без специальных программ; 40–50% — налоговое планирование имеет активный характер, проводятся налоговые экспертизы и нанимаются налоговые консультанты.

Первый метод применяется на малых предприятиях, второй и третий — обычно используют крупные и средние предприятия. Переход к налоговому планированию позволяет повысить финансовую устойчивость предприятий, способствует повышению его капитализации, снижению штрафных санкций и налоговых рисков, так как используются законные методы уплаты налогов.

*Элементы налогового планирования* можно представить следующим образом: стратегия оптимизации и минимизации налоговых обязательств; своевременное выполнение налоговых и прочих обязательств с помощью налогового календаря; обеспечение состояния бухгалтерского и налоговой отчетности на уровне, позволяющем получать оперативную информацию по состоянию финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Таким образом, налоговое планирование, основанное на строгом выполнении налогового законодательства, тем не менее позволяет минимизировать всю совокупность налоговых платежей и обязательств, существенно снижает риски неправильного исчисления и уплаты налогов и соответственно защищает предприятия от возможного существенного ущерба, связанного с применением налоговых санкций. Оно в определенной степени повышает культуру управления финансами хозяйствующего субъекта.

## 16.2. Стадии налогового планирования

Обобщая международный опыт налогового планирования на уровне хозяйствующих субъектов, можно выделить 4 основные стадии. Дадим краткую характеристику их содержания.

**Стадия 1.** Принятие решений о наиболее выгодном с точки зрения налогового планирования расположении самого предприятия, его руководящих органов,

филиалов, дочерних и зависимых обществ для оптимизации налогов исходя из целей деятельности предприятия и особенностей налоговых режимов отдельных стран. Важную роль в принятии таких решений играют «налоговые убежища», которые в зарубежных странах могут существовать в виде:

- оффшорных центров, когда налоговые привилегии распространяются на всю территорию страны;
- оффшорных зон, когда налоговые привилегии распространяются на часть территории страны;
- предоставления оффшорного статуса только отдельным видам компаний по направлению их деятельности. Например, в Греции это судовладельческие компании, в Нидерландах и Дании — холдинговые компании.

Различия в налоговых режимах между странами помогают уйти от налогообложения с использованием *«принципа неограниченной налоговой ответственности»*. Например, если создать компанию по законам Великобритании и в самой Великобритании, где резидентами считаются компании, имеющие в этой стране центр фактического руководства, а само руководство расположить в США, где критерием считается место создания, то компания не будет считаться резидентом ни в США, ни в Великобритании. Тогда ни в одной из стран компания не подпадет под режим неограниченной налоговой ответственности. Но, считаясь нерезидентом в каждой из этих стран, фирма будет облагаться налогом только по доходам из источников этих стран, а если их нет, то налогообложение будет нулевым и, следовательно, нет необходимости использовать оффшорную зону. На практике возможно использование двусторонних и многосторонних соглашений о ликвидации двойного налогообложения.

Что касается Российской Федерации, то здесь используются свободные экономические зоны и закрытые административно-территориальные образования, где происходит снижение налогового бремени (см. подробнее п. 16.3).

**Стадия 2.** Выбор организационно-правовой формы юридического лица и его внутренней структуры с учетом характера и цели деятельности и соответствия режима налогообложения юридического лица с его гражданско-правовой ответственностью по обязательствам. В западных странах сложилась общая тенденция: чем меньше ответственность по обязательствам перед своими кредиторами, тем больше налоговые обязательства, и наоборот. Установлено, что если участники полного товарищества отвечают по долгам товарищества всем имуществом, то они, как правило, не признаются плательщиками налога на прибыль или платят его по минимальной ставке. Соответственно в западных странах акционерные общества или общества с ограниченной ответственностью обычно не имеют льготного режима налогообложения прибыли. В России такой практики до настоящего времени не существует, чем и обусловлено почти полное отсутствие в стране зарегистрированных полных товариществ.

В ряде западных стран компания, получающая дивиденды от участия в деятельности других предприятий, имеет право вычитать из налогообложения прибыли либо весь дивиденд, либо его часть. Критерием того, сколько вычитать, служит процент участия в капитале другого предприятия. Чем он выше, тем больше вычитается дивидендов. В отдельных странах разрешено полностью вычитать

дивиденд из налогооблагаемой базы, если он получен от контролируемого предприятия, где обеспечено безусловное принятие или отклонение определенных решений на общем собрании акционеров.

**Стадия 3. Текущее налоговое планирование, включающее:**

- использование освобождений от налогов и от исполнения обязанностей по исчислению и уплате налогов;
- использование оптимальных форм договоров при прогнозировании и определении налогооблагаемого дохода и показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, а также проведение аудита;
- планирование сделок, опосредствующих предпринимательскую деятельность организации;
- минимизация налоговых обязательств, возникающих при осуществлении социальной политики предприятием;
- планирование использования льгот по основным налогам с учетом изменений налогового законодательства с целью соответствующего реагирования на эти изменения, включая реорганизацию предприятия.

Во многих странах предусматриваются льготы в форме исследовательского кредита, который направлен на поощрение развития всех направлений исследовательской деятельности. В Российской Федерации существуют варианты использования инвестиционного налогового кредита и налогового кредита, согласно положениям части I Налогового кодекса РФ, в зависимости от направлений деятельности предприятия. Предусмотрены определенные льготы предприятиям и физическим лицам, которые заняты исследовательской деятельностью (НИОКР).

**Стадия 4. Принятие решений по наиболее рациональному размещению активов и прибыли, а также по проблемам инвестирования и аккумулирования средств.** Правильное размещение прибыли и капитала позволяет получить дополнительные налоговые льготы, а в отдельных случаях — обеспечить возврат части уплаченных налогов. В большинстве стран происходит освобождение от налогообложения инвестиций в государственные ценные бумаги, доходов по ним. В Российской Федерации такая льгота действовала до 1997 г. Освобождаются также, как правило, капитальные вложения. В рамках косвенного налогообложения и налогообложения недвижимости стимулируется активная инвестиционная политика.

В дополнение к четырем основным стадиям можно добавить стадии формирования целей и задач предприятия в начале его организации и анализа возможных форм сделок по конкретным операциям.

Естественно, у государства имеются свои фискальные интересы, и оно не заинтересовано терять часть доходов в результате налогового планирования, осуществляемого фирмами, поэтому в большинстве государств сложились *специальные методы, позволяющие предотвращать уклонение от уплаты налогов и существенно ограничивать сферу налогового планирования*. Различают три группы таких методов.

**Группа 1. Законодательные ограничения, направленные на превентивное предотвращение уклонения от уплаты налогов:**

- обязанность субъекта зарегистрироваться в налоговом органе в качестве налогоплательщика;



- обязанность предоставлять налоговые декларации и другие документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- обязанность удерживать налоги у источников.

За нарушение налогового законодательства предусмотрены экономические меры ответственности. В ряде стран существуют специальные *штрафные налоги* (*penalty tax*), которые применяются к налогоплательщикам в специальных случаях. К ним относятся:

1. *Налог за неразумное аккумулирование прибыли корпорации.* Он применяется в случаях, когда корпорация уклоняется от распределения дивидендов, употребляет средства дивидендов на цели, признаваемые неразумными, а именно: для последующего предоставления займов акционерам корпорации; для предоставления акционерам возможности использовать средства корпорации для личных целей; на инвестиции в ценные бумаги, если эта деятельность нетрадиционна для предприятия.
2. *Налог на личные холдинговые компании.* Применяется с целью ограничить использование корпораций в качестве так называемых чековых книжек, т. е. корпораций, учрежденных с целью совершения операций с ценными бумагами для ее учредителей или в качестве «инкорпорированных талантов», т. е. корпораций, учрежденных для распоряжения средствами ее владельца (артистов, спортсменов и т. д.).

**Группа 2. Административные воздействия,** с помощью которых создается возможность оперативного вмешательства в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов. В частности, налоговые органы вправе:

- требовать от налогоплательщиков соблюдения ими налогового законодательства в части своевременной и правильной уплаты налогов; предоставления документов, подтверждающих право на освобождения; объяснений представителя налогоплательщика, налогового агента и свидетелей;
- проводить проверки, в том числе встречные;
- принимать решения о применении санкций за нарушение налоговой дисциплины;
- осуществлять меры административного воздействия, в том числе приостановление операций по счетам;
- прибегать к уголовному преследованию нарушителей налогового законодательства;
- обращать взыскание сумм по налоговой задолженности на имущество налогоплательщика, в том числе на ценные бумаги, суммы дебиторской задолженности и т. д.

**Группа 3. Судебный механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов.** В США существует ряд доктрин, согласно которым сделки признаются недействительными по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов и их незаконного обхода. Законодательство Российской Федерации признает институт уклонения от уплаты налогов (ст. 198–199 Уголовного кодекса) в форме уклонения от подачи декларации о доходах и включения в нее заведомо ложных сведе-



ний, а также включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо сокрытия других объектов налогообложения.

Таким образом, практически во всех странах, с одной стороны, действия законодателей в области налогообложения направлены на пресечение возможных путей минимизации налоговых платежей налогоплательщиков путем формирования все более «изолированного» налогового законодательства, а с другой — многомиллионная «армия налогоплательщиков» (их численный перевес перед законодателями несоизмерим) значительную часть своих усилий направляет на поиски все новых путей минимизации налогов, используя пробелы как в отечественном, так и в международном законодательстве.

### 16.3. Международное налоговое планирование и оффшорный бизнес

Международное налоговое планирование осуществляется как на уровне государства, так и на уровне предприятий. По мнению западных экономистов, не следует ориентироваться только на налоговые ставки, которые имеют второстепенное значение (с точки зрения налогообложения), целесообразно обращать внимание на законы перераспределения налогового бремени и не только работать в налоговых гаванях, но и платить налоги в обычных странах по эффективной ставке. В большинстве стран существуют значительные налоговые льготы или прямые субсидии и компенсации для: экспортной деятельности; инвестиций в новые промышленные мощности, в создание новых рабочих мест; предприятий, созданных в относительно менее развитых регионах, и т. д.

При анализе свободных экономических зон в экономической литературе обычно выделяются:

1. *Зоны свободной торговли* — компактные территориальные образования за пределами контроля национальной таможенной территории, специализирующиеся на складировании и обработке ввезенных товаров в соответствии с условиями рынка сбыта страны.
2. *Промыленно-производственные зоны* — территории со специальным таможенным режимом, где предприятиям, производящим экспортно-импортную продукцию, предоставляются определенные налоговые и другие виды льгот. Данные территории связаны с зонами свободной торговли и с технико-внедренными зонами.
3. *Технико-внедренческие зоны* — объединяют научную и производственную деятельность вокруг крупного научно-исследовательского центра или университета, мобилизуют ресурсы наукоемких предприятий для ускорения внедрения в производство высоких технологий, диверсификации экономики.
4. *Сервисные зоны* — специализируются на деловых и информационных услугах.
5. *Комплексные зоны* — наиболее распространены на практике. Здесь сочетаются торговые, производственно-внедренческие и сервисные функции, т. е. допускается различная нацеленность инвесторов. При их создании важно определить приоритеты функций и последовательность создания определенных конкретных секторов в зонах.

**Оффшорные компании составляют особый класс среди сервисных свободных экономических зон.** Их отличие в том, что зарегистрированные в них предприятия, как правило, не имеют права осуществлять никакую производственную деятельность на их территории. В настоящее время в мире насчитывается около 600 оффшорных зон.

Целями создания оффшорных компаний являются:

- увеличение эффективности торговых и финансовых операций;
- защита финансовых средств от неустойчивости банковской сферы;
- рациональная минимизация налогов;
- осуществление специальных бизнес-функций профессиональной ориентации;
- организация холдингов;
- создание международных или национальных ориентиров, имиджа;
- приобретение и содержание дорогостоящего имущества, недвижимости и т. д. от имени оффшорной зоны;
- коммерческая необходимость;
- упрощение иммиграционных процедур, оформление виз.

Оффшорная компания может иметь два статуса:

1. *Статус нерезидентской оффшорной компании.* Он предполагает, что компания регистрируется в данной стране, но не ведет в ней операций и управляется из-за рубежа иностранными директорами. Так, швейцарские компании имеют налоговый домициль в Швейцарии, т. е. платят налог на прибыль от всех своих операций во всех странах, но по законодательству Швейцарии не могут иметь на ее территории свои офисы и не имеют права вести коммерческую деятельность в Швейцарии.
2. *Статус освобожденной от налогов резидентской оффшорной компании,* которая принадлежит нерезидентам, но управляется местными директорами, имеет на территории страны свой офис и ведет оффшорные операции (непроизводственные), имея по ним освобождение от налогов.

Участие Российской Федерации в оффшорном бизнесе имеет свою специфику. Большинство российских компаний регистрируется в Гонконге, на Кипре, Гибралтаре, островах Карибского моря. На Кипре существует около 3 тыс., а в Швейцарии — примерно 10 тыс. российских оффшорных компаний. На оффшорный бизнес влияет государственная политика по регулированию внешнеполитической деятельности.

Оффшорная компания, зарегистрированная российским физическим или юридическим лицом на территории оффшора, облагается по льготным ставкам или освобождается от уплаты налогов. Если компания осуществляет деятельность в России, она считается иностранным юридическим лицом и с 2002 г. облагается, согласно ст. 306–310 гл. 25 НК РФ, с вариантами устранения двойного налогообложения. Для иностранных организаций используется ставка 24% по доходам в России, а если доходы получаются от деятельности вне России, то ставка может быть 10% — от фрахта, по остальным операциям — 20%. Если получаются доходы по дивидендам, то у иностранных организаций не может быть ставки 9% (до 2005 г. — 6%), а используется ставка 15% (см. ст. 284 гл. 25 НК РФ).

В России нет специального законодательства, которое регулирует оффшорный бизнес,<sup>1</sup> но Законом «О валютном регулировании и валютном контроле» регламентируется регистрация оффшорных компаний, финансовых потоков «в» и «из» компаний, регистрация в странах со льготным режимом, покупка акций, взносы в уставной капитал иностранных предприятий, открытие счетов в иностранных банках. Все перечисленные операции являются валютными операциями, которые связаны с движением капитала и должны осуществляться в порядке, установленном Центральным банком, с выдачей разрешений. В Российской Федерации существуют самостоятельные оффшорные зоны, создаваемые с использованием зарубежного опыта. Таких зон насчитывается около 40. Это бывшие «закрытые оборонные города» (например, Арзамас). Кроме того, отдельные льготы существуют в Калининграде, Находке, Новгороде, Магадане, Калмыкии, Удмуртии, Вологодской области. В Санкт-Петербурге существует Кронштадтская зона, созданная в 1999 г.

В Магаданской области, согласно Федеральному закону от 31.05.1999 г. № 104, предприятия, находящиеся на ее территории, до 31.12.2005 г. при осуществлении хозяйственной деятельности на территории области освобождаются от уплаты налогов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет, за исключением взносов в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования. С 01.01.2006 г. до 31.12.2014 г. предприятия освобождаются от уплаты налога на прибыль, инвестируемой на развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области.

Для зоны экономического развития «Кронштадтская» в соответствии с Законом Санкт-Петербурга от 05.05.1999 г. на период до 2010 г. предоставляются следующие налоговые льготы:

1. При исчислении *налогооблагаемой прибыли* предприятий и организаций в части, зачисляемой в бюджет Санкт-Петербурга, налогооблагаемая прибыль уменьшается на суммы, составляющие 80% от ее ежегодного прироста по сравнению с 1999 г., до 2004 г. и на 40% — с 2005 по 2010 г.
2. При исчислении суммы платежа по *налогу на имущество*, зачисляемой в бюджет Санкт-Петербурга, стоимость имущества уменьшается с 2005 по 2010 г. на суммы, без учета износа равные 40% балансовой стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию после предоставления статуса резидента. По одному объекту основных средств льгота предоставляется один раз.
3. Не подлежат обложению *земельным налогом* находящиеся в распоряжении Санкт-Петербурга земельные участки, не переданные в доверительное управление, аренду и используемые для нового строительства и реконструкции объектов недвижимого имущества начиная со времени фактического начала капитальных вложений и на все время нормативного срока строительства до истечения действия закона, т. е. до 2010 г.

В результате функционирования свободных экономических зон на территории РФ бюджет теряет около 800 млрд руб. в год. Но прекращать эту практику не

<sup>1</sup> 22.07.2005 г. принят Федеральный закон РФ № 116-ФЗ «О свободных экономических зонах в Российской Федерации».

планируется, так как решается другая важная задача — развитие приоритетных направлений экономики.

На территории РФ есть закрытые административно-территориальные образования (ЗАТО), перечень которых утвержден Постановлением Правительства от 5.07.2001 г. № 508. *Закрытое административно-территориальное образование (ЗАТО)* — территория, имеющая органы местного самоуправления, в пределах которой расположены промышленные предприятия по разработке, хранению, изучению, утилизации оружия массового поражения, переработке радиоактивных материалов, военные и иные объекты. Для ЗАТО устанавливается особый режим безопасного функционирования и охраны государственной тайны. В части налогов предусмотрено, что органы местного самоуправления могут предоставлять льготы предприятиям, которые зарегистрированы в ЗАТО и имеют на их территории не менее 90% основных средств, осуществляют не менее 70% деятельности на территории ЗАТО, имеют не менее 70% среднесписочной численности работников, которые являются жителями ЗАТО и получают не менее 70% средств фонда оплаты труда.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 15.06.1998 г. № 595 «О Правилах предоставления органами местного самоуправления дополнительных льгот по налогам и сборам юридическим лицам, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков в налоговых органах закрытых административно-территориальных образований» и Законом РФ от 23.12.2004 г. № 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год» дополнительные налоговые льготы могут предоставляться по региональным и местным налогам и сборам, зачисляемым в бюджеты ЗАТО. По федеральным налогам и сборам органами местного самоуправления ЗАТО дополнительные льготы не предоставляются.

Рассмотрим возможности использования оффшорных зон для получения налоговой экономии. Для принятия решения по внешнеэкономической деятельности целесообразно использование различных вариантов налоговой экономии. Величина прироста прибыли за счет увеличения объема экспорта рассчитывается исходя из валовой выручки от реализованной единицы продукции ее себестоимости, объема экспорта. Экспортно-импортные операции с использованием оффшорных компаний позволяют получать дополнительную налоговую экономию. Для этого оффшорная компания заключает, например, два контракта: с оптовым поставщиком — экспортером на поставку импортеру (лицу, гражданину РФ) партии товара по минимальной цене; с российской фирмой — на поставку товара по более высокой цене.

Предоплата и оплата товара осуществляются из страны импортера поставщикам-экспортерам, а образовавшуюся разницу получает оффшорная компания. Рассмотрим пример расчета налоговой экономии.

**Пример 16.3.1.** Предположим, что российская компания покупает у иностранной компании товар на сумму \$100 тыс. за партию и продает в РФ по цене \$200 тыс. за партию. Прибыль российской компании подлежит налогообложению по ставке 24%. Образовав оффшорную компанию в республике Кипр, российская компания стала проводить торговые операции через эту оффшорную компанию, по-прежнему получая товар напрямую от западной фирмы.

Таким образом, схема с участием оффшорной компании следующая:

- оффшорная компания покупает у западной компании товар за \$100 тыс. за партию;
- российская компания покупает у оффшорной компании, а по сути у самой себя, тот же товар за \$185 тыс. и реализует за \$200 тыс. в РФ;
- прибыль российской компании в несколько раз меньше и облагается по той же ставке — 24%;
- истинная прибыль остается в оффшорной компании и на Кипре облагается по ставке 4,25%.

Для расчета налоговой экономии необходимо сопоставить два варианта: российская компания получает товар напрямую от западной компании или покупает товар у своей же оффшорной компании. Для упрощения предполагается, что товар не облагается косвенными налогами.

*Вариант 1.* Стоимость товара составляет \$100 тыс. Дополнительные издержки российской компании равны \$10 тыс. Реализация составляет \$200 тыс.

Налог на прибыль:  $(100\,000 - 10\,000) \times 0,24 = 90\,000 \times 0,24 = \$21\,600$ . Следовательно, чистая прибыль:  $90\,000 - 21\,600 = \$68\,400$ .

*Вариант 2.* Российская компания покупает товар через оффшорную компанию за \$185 тыс. Реализация товара в России происходит по цене \$200 тыс. Дополнительные расходы составляют \$10 тыс. Прибыль равна \$5 тыс.

Налог на прибыль:  $5000 \times 0,24 = \$1200$ . Следовательно, чистая прибыль предприятия по российской части сделки:  $5000 - 1200 = \$3800$ . Оффшорная компания одновременно покупает товар у иностранной компании по цене \$100 тыс. и продает российской компании по цене \$185 000. Дополнительных издержек нет.

Налог на прибыль:  $(185\,000 - 100\,000) \times 4,25\% = \$3600$ . Чистая прибыль:  $85\,000 - 3600 = \$81\,400$ . Таким образом, прибыль по второму варианту составляет  $81\,400 + 3800 = \$85\,200$ .

Налоговая экономия в результате сравнения вариантов 1 и 2:  $85\,200 - 68\,400 = \$16\,800$ .

Оффшорный бизнес — достаточно эффективный инструмент планирования и управления хозяйственными связями. Наибольший эффект достигается в результате использования систем материнских, дочерних и других аналогичных компаний. Однако следует отметить, что создание оффшора в большинстве случаев не влечет за собой полного освобождения от налогов, а лишь позволяет снизить их. *Оффшорный бизнес не является единственным вариантом снижения налогов* в результате международного налогового планирования, так как существует возможность снижения налогов путем создания фирм в странах, с которыми имеется соглашение об устранении двойного налогообложения и где относительно низкий уровень налогообложения и налогового бремени.

У России есть соглашения об избежании двойного налогообложения по: строительно-монтажным работам; международным перевозкам; дивидендам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом; процентам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом; выплатам вознаграждений иностранным гражданам за работу по найму; выплатам вознаграждений за работу по найму на строительных и строительно-монтажных площадках. Рассмотрим пример по налогу на прибыль.

**Пример 16.3.2.** Предприятие, созданное в РФ, осуществляет коммерческую деятельность в Испании через расположенное там постоянное представительство. В отчетном 2004 г. предприятие получило валовой доход от деятельности в РФ 750 тыс. руб., а от деятельности в Испании в сумме, эквивалентной на день получения дохода, 150 тыс. руб.

Облагаемая прибыль, исчисленная по испанскому законодательству, составляет 60 тыс. руб. Налог на прибыль по ставке 35%:  $60\,000 \times 0,35 = 21$  тыс. руб.

Для целей налогообложения в РФ производятся следующие расчеты:

- совокупный валовой доход из всех источников:  $750\,000 + 150\,000 = 900$  тыс. руб.;
- облагаемая прибыль по российскому законодательству: 300 тыс. руб.;
- налог на прибыль по ставке 24%:  $300\,000 \times 0,24 = 72$  тыс. руб.;

На сумму налога на прибыль, уплаченного в Испании, предоставляется зачет в следующем порядке:

- определяется предельный размер зачета, который может быть предоставлен;
- из валового дохода производятся вычеты по российскому законодательству для определения облагаемой прибыли: облагаемая прибыль — 75 тыс. руб.; налог с нее —  $75\,000 \times 0,24 = 18$  тыс. руб.

Таким образом, предельный размер вычета — 18 тыс. руб., а сумма, уплаченная в Испании, — 21 тыс. руб. Предоставляется зачет на сумму 18 тыс. руб. и подлежит уплате:  $72\,000 - 18\,000 = 54$  тыс. руб.

В настоящее время соглашения об избежании двойного налогообложения заключены у России более чем с 40 странами. В частности, на строительные и монтажные объекты соответствующие соглашения заключены с Австрией и Бельгией (если строительно-монтажные работы не более 24 мес.), с Болгарией (если строительно-монтажные работы не больше 12 мес.), с Венгрией, Германией, Данией, Индией, Ирландией, Испанией (если строительно-монтажные работы не больше 12 мес.), с Египтом, Вьетнамом, Малайзией (если строительно-монтажные работы не больше 6 мес.), с Югославией (18 мес.), с США, Турцией, Финляндией (36 мес.) и др.

Таким образом, использование соглашений об избежании двойного налогообложения в случае, если ставка налога в другой стране меньше, чем в России, позволяет предприятиям получать реальную экономию.

## 16.4. Учетная политика предприятия и оптимизация налоговых платежей

Учетная политика предприятия строится на основе статей Закона «О бухгалтерском учете», положений по бухгалтерскому учету и налогового законодательства. Следует отметить, что и до 2002 г. элементы учетной политики оказывали влияние на уровень налогообложения, а в гл. 21 Налогового кодекса, посвященной НДС, указывалось на необходимость отражать в учетной политике отдельные налоговые моменты. С 2002 г. в условиях ведения налогового учета особое значение приобретает учетная политика для целей налогообложения прибыли, которая может либо оформляться отдельным документом, либо включаться самостоятельным разделом в приказ по учетной политике хозяйствующего субъекта. Поэтому в настоящее вре-



мя как никогда *актуально различать бухгалтерский учет, финансовый учет, управленческий учет и учет для целей налогообложения*. Следовательно, составляя приказ по учетной политике, следует учитывать налоговые последствия каждого решения по бухгалтерскому учету и варианты налогового учета по налогу на прибыль.

*При формировании учетной политики исходят из следующих основных допущений*, которые вытекают из международных стандартов бухгалтерского учета и Закона РФ «О бухгалтерском учете»: имущественной обособленности предприятия; непрерывности деятельности предприятия; последовательности применения учетной политики, причем учетную политику нельзя изменять в течение отчетного года; временной определенности факторов хозяйственной деятельности.

На выбор учетной политики оказывают влияние следующие факторы:

1. Форма собственности и организационно-правовая форма предприятия.
2. Отраслевая принадлежность и вид деятельности.
3. Объем деятельности (продажи, среднесписочная численность работников и др.).
4. Действующее законодательство в области учета и налогообложения.
5. Возможность принятия самостоятельных решений в вопросах ценообразования либо ее отсутствие из-за антимонопольного регулирования и из-за регулирования цен в естественных монополиях (связь, газ, электроэнергия), регулирования цен на социально-значимые товары.
6. Система информационного обеспечения деятельности предприятия.
7. Наличие необходимой базы данных.
8. Наличие определенного квалификационного уровня персонала и действующей системы его материальной заинтересованности в эффективной хозяйственной деятельности предприятия и ответственности за выполняемые функции.
9. Цели и задачи экономического развития предприятия на перспективу.
10. Внешние свойства (наличие или отсутствие инфляционных процессов, сезонных факторов, конкуренции и т. д.).

С учетом этих факторов предприятие подходит к обоснованию и выбору своей учетной политики. Как видно из приложения 5, каждый из рассмотренных вариантов учетной политики имеет определенные налоговые последствия. Например, выбор способа амортизации влияет на налог на имущество и налог на прибыль как по сумме, так и по денежным потокам. В учетной политике могут быть отражены варианты как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыли. Грамотно составленная учетная политика позволяет предприятию более обоснованно заниматься текущим налоговым планированием и формировать финансовые результаты его деятельности.

## 16.5. Планирование отдельных налогов

Планирование отдельных налогов осуществляется по их различным элементам: объекту налогообложения, налоговой базе, налоговому периоду, налоговой ставке, порядку исчисления и срокам уплаты конкретного налога. Большое значение кроме оценки влияния отдельных элементов учетной политики на налоги при-



надлежит на этом этапе налогового планирования использованию льгот и освобождений от налогов и от исполнения обязанностей по исчислению и уплате налогов, которые представлены в соответствующих главах учебника.

Рассмотрим планирование НДС. В результате одностороннего подхода к минимизации НДС (например, по проведению операций, не подлежащих налогообложению согласно ст. 149 Налогового кодекса, или освобождению от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС) предприятие, осуществляющее последующую реализацию своей продукции, получает мнимую льготу для целей налогообложения. Так, организация, имеющая освобождение от НДС, все суммы НДС, уплачиваемые своим поставщикам, относит на расходы, в то время как реализация продукции данной компании осуществляется без предъявления НДС покупателям. При этом эти покупатели, оплачивая товары, работы, услуги, не имеют права на налоговый вычет соответствующей суммы НДС.

**Пример 16.5.1.** Предприятие «А», освобожденное от НДС, приобретает сырье на 100 руб. плюс 18% НДС и 18 руб. налога относит на расходы. Добавленная стоимость предприятия «А» составляет 200 руб., а реализация продукции без НДС:  $200 + 118 = 318$  руб.

Предприятие «В», которое работает без льгот, приобретает это сырье за 318 руб. Добавленная стоимость предприятия «В» составляет 400 руб. Реализация продукции составляет  $400 + 318 = 718$  руб. плюс 18% НДС. Следовательно, от покупателя предприятие «В» получит  $718 + 129,24 = 847,24$  руб.

Не имея права на налоговый вычет по НДС, предприятие «В» перечислит в бюджет 129,24 руб., из которых НДС с его добавленной стоимости равен 72 руб., а налог на приобретение сырья — 57,24 руб.. Таким образом, предприятие «В» уплатило 57,24 руб. за приобретенный товар у предприятия «А», из которых соответственно за сырье — 18 руб., за добавленную стоимость — 36 руб., за налог — 3,24 руб.

**Пример 16.5.2.** Предприятие «А» не освобождено от НДС.

Предприятие «А» приобретает сырье за 100 руб. плюс 18% НДС. Итого предприятие платит 118 руб., имея право на налоговый вычет в размере 18 руб. Добавляет стоимость 200 руб. Реализация продукции составляет 300 руб. плюс 54 руб. НДС; итого 354 руб. В бюджет подлежит уплате  $54 - 18 = 36$  руб.

Предприятие «В» приобретает сырье за 354 руб. На сумму 54 руб. — имеет право на налоговый вычет. Предприятие «В» добавляет стоимость 400 руб. Реализация:  $300 + 400 = 700$  руб. плюс 18% НДС; итого  $700 + 126 = 826$  руб. В бюджет подлежит уплате  $126 - 54 = 72$  руб.

В итоге бюджет получит 36 руб. от предприятия «А» и 72 руб. от предприятия «В»; итого 108 руб., что менее 129,24 руб., поступивших в бюджет по первому варианту.

Таким образом, несмотря на то что у предприятия «А» отнесение сумм НДС на расходы приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли, это имеет скорее отрицательный, а не положительный эффект, так как не дает возможности получить реальную прибыль за счет снижения производственных издержек, к которым НДС не относится. Кроме того, увеличивается себестоимость всех последующих производственных циклов предприятий-смежников на величину НДС, которую предприятие «А» включило в свои издержки, в чем проявляется каскадный эффект НДС. В результате этого предприятие «А» делается менее конкурентоспособным на рынке товаров, работ, услуг.

Следовательно, налоговое планирование НДС заключается не столько в применении освобождений, а в том, чтобы документально четко и правильно оформлять все суммы НДС, уплаченные поставщикам, так как только надлежащим образом оформленные документы позволяют: производить налоговый вычет по НДС; вести счета-фактуры (прежде всего по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам);<sup>1</sup> отслеживать то, чтобы расходы соответствовали требованиям гл. 25 НК РФ; ускорять процесс заготовки всех материальных ценностей и минимизировать срок от предоплаты до фактического оприходования ТМЦ; ускорять процесс выполнения сторонними организациями работ и услуг производственного назначения и их приемки в отчетном периоде с подтверждением этого факта актами сдачи-приемки этих работ, чтобы была возможность произвести налоговый вычет по НДС в отчетном периоде.

Для целей налогового планирования целесообразно использовать законодательно предоставляемые возможности по изменению сроков уплаты налогов, сборов и пени. Необходимо вдумчиво подходить к вопросам получения отсрочек, рассрочек по налогам и сборам, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита, реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, задолженности по начисленным пени и штрафам перед соответствующими бюджетами и внебюджетными фондами.

Таким образом, налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта является многоплановым процессом, оказывающим влияние на многие показатели, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность предприятия, и подразумевающим глубокое знание работниками экономических служб действующего законодательства, его достоинств и перспектив. Рамки учебника не позволяют изложить в одной главе все многочисленные в мировой практике методы минимизации отдельных налогов и другие элементы налогового планирования. Поэтому мы отсылаем любознательного читателя, интересующегося этой проблемой, к соответствующим публикациям, часть которых указана в конце главы.

Налоговое планирование должно осуществляться так, чтобы к предприятию не применялись различные санкции при проверке его финансово-хозяйственной деятельности со стороны контролирующих органов.

Как показывает опыт налогового администрирования в РФ, часто схемы налогового планирования, апробированные высококвалифицированными консультантами, в последующем могут вызывать определенные налоговые последствия ввиду спорности трактовок отдельных положений налогового законодательства. При этом нужно учитывать, что арбитражная практика неоднозначна и дело, выигранное в судах одной инстанции, может быть «успешно проиграно» в другой. Всегда нужно помнить, что налоговому планированию сопутствуют и налоговые риски, особенно в России, а это приводит в ряде случаев к серьезному недопониманию между государством и бизнесом.

---

<sup>1</sup> С 18.08.1999 г. в ст. 120 Налогового кодекса в качестве грубого нарушения предусмотрено систематическое (более 2 раз) отсутствие счетов-фактур. Штраф составляет 5 тыс. руб., а при повторном нарушении — 15 тыс. руб.

### Контрольные вопросы

1. В чем состоит различие между налоговым планированием и планированием налогов?
2. Назовите виды налогового планирования.
3. Как рассчитывается полная ставка налогообложения?
4. Перечислите элементы налогового планирования.
5. Какие преимущества обеспечивает предприятию налоговое планирование?
6. Назовите основные стадии налогового планирования.
7. В чем заключается текущее налоговое планирование?
8. Перечислите дополнительные стадии налогового планирования.
9. Перечислите виды свободных экономических зон.
10. Каковы цели создания оффшорных компаний?
11. Назовите налоговые преимущества предприятий, зарегистрированных в свободной экономической зоне «Кронштадтская».
12. Дайте определение закрытого административного образования.
13. Объясните возможности получения налоговой экономии при осуществлении бизнеса с участием оффшорных компаний.
14. В чем заключается различие между бухгалтерским и налоговым учетом для целей налогообложения прибыли? (Для ответа на вопрос повторите материалы главы 4.)
15. Из каких основных допущений исходят при формировании учетной политики предприятия?
16. Перечислите основные факторы, влияющие на выбор варианта учетной политики.
17. Перечислите направления налогового планирования НДС.
18. Почему некоторые льготы по НДС имеют мнимый характер?
19. Объясните взаимосвязь налогового планирования и изменения сроков уплаты отдельных налогов.

### Список литературы к главе 16

1. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ с доп. и изм.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть II. Федеральный закон РФ от 5.08.2000 г. № 117-ФЗ с доп. и изм.
3. Закон РФ от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ «Кодекс РФ об административных правонарушениях».
4. Закон РФ от 23.12.2004 г. № 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год».
5. *Вылкова Е. С., Романовский М. В.* Налоговое планирование: Учебник. — СПб.: Питер, 2004.
6. *Петтер Д.* Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. — М.: ИНФРА-М, 1998.

7. *Кожин В. Я.* Налоговое планирование. — М.: Федеративная Книготорговая Компания, 1998.
8. *Медведев А. Н.* Как планировать налоговые платежи. — М.: ИНФРА-М, 1996.
9. *Мещерякова О. В.* Налоговые системы развитых стран мира. — М., 1995.
10. *Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина.* — М.: Аналитика-Пресс, 1998.
11. *Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И.* Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. — М.: Полиус, 1998.

# Глава 17

## НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- дать подробную характеристику правовых и практических аспектов организации налогового контроля;
- перечислить права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, предоставленные им действующим законодательством;
- изложить порядок организации работы налоговых инспекций и особенности работы налоговых инспекций с крупнейшими налогоплательщиками;
- назвать виды ответственности, к которым может быть привлечен налогоплательщик в соответствии с существующей нормативно-правовой базой;
- охарактеризовать полномочия органов внутренних дел в сфере осуществления налогового контроля;
- назвать права и обязанности таможенных органов по осуществлению налогового контроля;
- привести полномочия Счетной палаты РФ в области налогового контроля;
- перечислить задачи экономического анализа состояния расчетов с бюджетом, его этапы.

### 17.1. Налоговый контроль в системе государственного финансового контроля

*Государственный финансовый контроль* является существенным элементом управления государственными финансами и обязательным условием эффективного функционирования финансовой системы и экономики страны в целом. Его *основная цель* — содействие успешной реализации финансовой политики государства в процессе формирования и использования фондов, необходимых государству для выполнения своих функций. От эффективности государственного финансового контроля в значительной степени зависит экономическое и политическое благополучие государства. Основными составляющими системы государственных финансов являются государственные доходы и расходы, поэтому финансовый контроль в первую очередь направлен на проверку своевременности и полноты мобилизации доходов, правомерности и целесообразности расходования государственных средств.

Налоговые поступления являются основным доходным источником бюджетов всех уровней. Значимость налогов в процессе формирования денежных фондов государства определяет особую роль налогового контроля в системе государствен-

ного финансового контроля (рис. 17.1.1). Еще одним фактором, определяющим актуальность вопросов организации эффективной системы налогового контроля, является использование налоговых инструментов в процессе государственного регулирования.

**Государственный налоговый контроль** — это система мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности действий по формированию денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов; выявлению резервов увеличения налоговых поступлений в бюджет и улучшению налоговой дисциплины; совокупность приемов и способов, используемых органами власти и управления, которые обеспечивают соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов в бюджет.

Налоговый контроль как элемент управления налогообложением является необходимым условием существования эффективной налоговой системы; обеспечивает обратную связь налогоплательщиков с органами государственного управления, которые наделены особыми правами и полномочиями по всем вопросам налогообложения. Налоговый контроль — завершающая стадия управления налогообложением, один из элементов методики планирования налоговых доходов бюджета. *Двойственная природа налогового контроля* обусловлена тем, что, с одной стороны, он является формой реализации контролирующей роли налогов — возможности количественного отражения налоговых поступлений, их сопоставления с потребностями государства, выявления необходимости изменений налогового законодательства. С другой стороны, налоги — это принудительные денежные отношения, налоговый контроль со стороны государства является объективной необходимостью для существования налогов, т. е. контроль внутренне присущ данной экономической категории, необходим для того, чтобы налоги могли в пол-

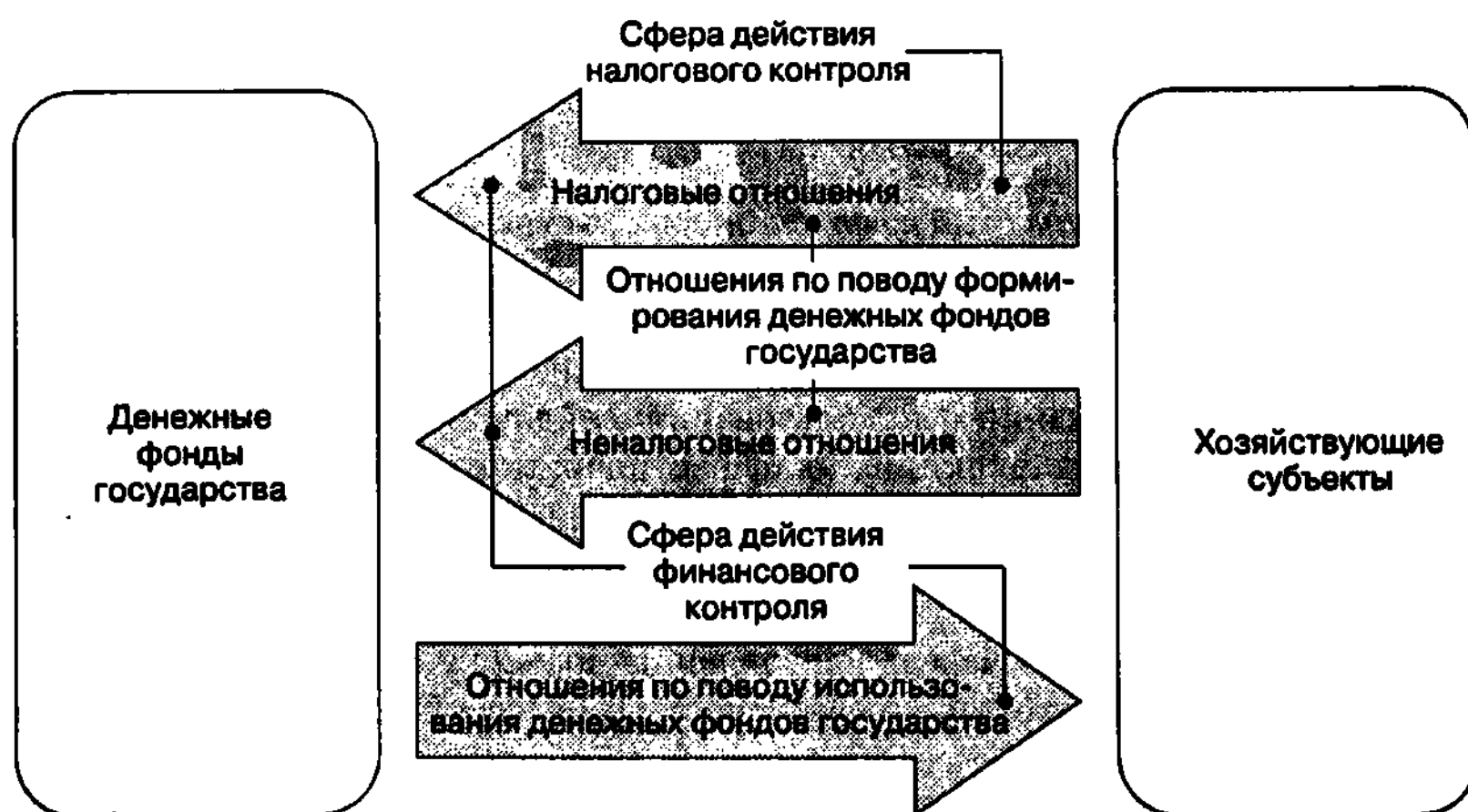


Рис. 17.1.1. Место налогового контроля в системе финансового контроля

ной мере выполнять свою фискальную функцию — образование денежных фондов государства.

В научной литературе государственный налоговый контроль в широком смысле слова определяется как специальный способ обеспечения законности. К его основным задачам относятся: обеспечение поступлений в бюджеты разных уровней всех предусмотренных законодательством налогов и платежей, воспрепятствование уходу от налогов (т. е. налоговый контроль трактуется как проверка исполнения законов, исправление ошибок и нарушений). При рассмотрении налогового контроля как элемента системы государственного управления налогообложением становится очевидным, что проверка — лишь одна из форм налогового контроля.

Согласно части I Налогового кодекса, *субъектами налогового контроля* (органами, осуществляющими налоговый контроль) являются Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы, таможенные органы и органы внутренних дел (Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД России). В качестве основных *форм проведения налогового контроля* названы налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков и др.

*Объектом государственного налогового контроля* является вся совокупность налоговых отношений как императивных денежных отношений, в процессе которых образуются денежные фонды государства. *Предметом налогового контроля* в каждом конкретном случае могут выступать различные аспекты и проявления налоговых отношений: законность, достоверность, полнота, своевременность, обоснованность, целесообразность, эффективность, оптимальность и т. д.

В зависимости от принадлежности субъектов налогового контроля к ветвям государственной власти можно выделить: контроль органов законодательной (представительной) власти, органов исполнительной власти, органов судебной власти, президентский контроль (рис. 17.1.2). Безусловно, для большинства субъектов государственной власти налоговый контроль является одним из видов деятельности. В системе налогового контроля органов исполнительной власти особо выделяется ведомственный контроль.

По времени осуществления различают такие виды налогового контроля, как *предварительный, текущий и последующий*. Это деление является весьма условным, так как одни и те же контрольные мероприятия могут быть одновременно предварительными, текущими и последующими относительно различных связанных с исполнением налоговых обязательств действий. Например, камеральная проверка расчета по налогу на прибыль за первый квартал: по отношению к моменту исчисления налога за первый квартал — это последующий контроль, по отношению к моменту уплаты налога — предварительный контроль, по отношению к процессу исполнения обязательств по уплате налога за весь налоговый период (год) — текущий контроль.

*Формы налогового контроля* как способы выражения его содержания подразделяются на 2 группы:

- 1) реализация государственного налогового контроля, обусловленного императивностью налогов (различные виды проверок, осуществляемых налоговыми, таможенными органами, органами внутренних дел). Сущностным признаком этих форм налогового контроля является возможность применения



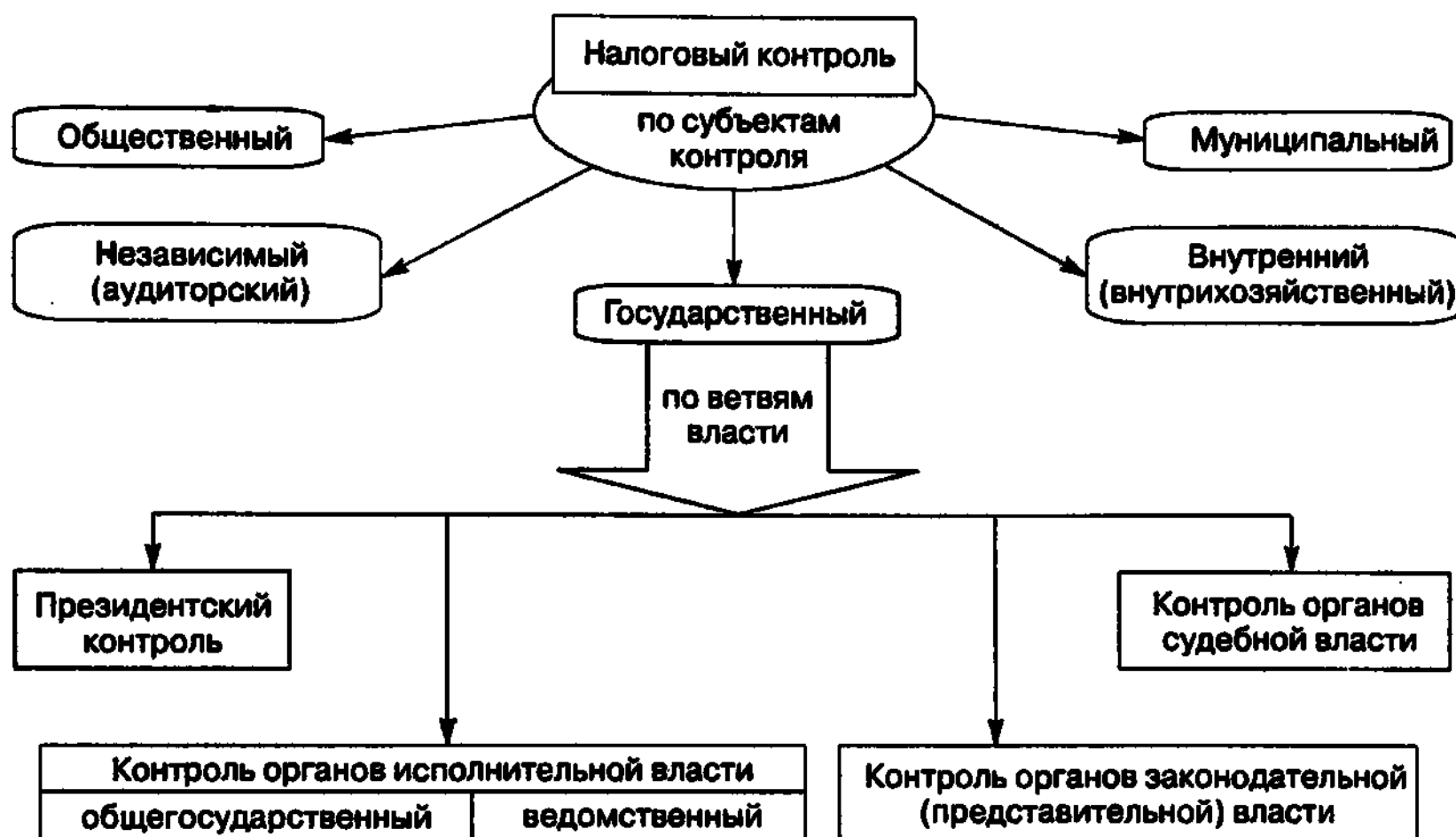


**Рис. 17.1.2.** Система налогового контроля в Российской Федерации

мер ответственности за нарушение налогового законодательства непосредственно в процессе реализации результатов контроля (чаще всего это последующий контроль, реже — текущий). Формой предварительного контроля в этой группе является профилактика налоговых правонарушений (постановка на учет налогоплательщиков, информирование, консультирование по вопросам налогообложения и т. д.);

- 2) реализация государственного налогового контроля, обусловленного контролирующей ролью налогов (наблюдение, мониторинг, получение и обработка информации об отклонениях налоговых поступлений от заданных параметров, анализ и оценка принятых решений в области налогообложения, в том числе нормативных актов, и т. д.).

*Методы государственного налогового контроля*, т. е. способы и приемы практического осуществления этого вида деятельности, весьма разнообразны. Каждому виду налогового контроля (в зависимости от времени осуществления, субъекта контроля), каждой форме налогового контроля присущи свои методы. Выбор тех или иных приемов зависит от конкретных задач, поставленных перед субъектом контроля, его функций и полномочий. Методы государственного налогового контроля можно классифицировать следующим образом:

- воздействие на субъекты налоговых отношений, которые подразделяются, в свою очередь, на методы убеждения и принуждения, либо на прямые (административные) и косвенные (экономические) методы;
- совершение отдельных контрольных действий (методы процедурного характера);
- организация контрольной работы.

В зависимости от субъекта налогового контроля кроме государственного можно выделить следующие виды: муниципальный, независимый (аудиторский), внутренний (внутрихозяйственный) и общественный. Независимый (аудиторский) контроль проводится специализированными фирмами, внутренний (внутрихозяйственный) контроль осуществляется службами организации, учреждения.

Определенная *специфика муниципального налогового контроля* обусловлена тем, что органы местного самоуправления — это самостоятельная децентрализованная форма осуществления управления. В то же время в исключительном ведении представительных органов местного самоуправления находится установление и определение ряда элементов местных налогов и сборов (за исключением муниципальных образований Москвы и Санкт-Петербурга). Поэтому муниципальный налоговый контроль занимает промежуточное положение между государственным налоговым контролем законодательных (представительных) органов власти и общественным налоговым контролем.

*Общественный налоговый контроль* осуществляется отдельными гражданами, трудовыми коллективами, политическими партиями, общественными организациями и т. п. Его формами, в частности, являются: обращение с законодательной инициативой по вопросам налогообложения в законодательные (представительные) органы власти и органы местного самоуправления; обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц в вышестоящем налоговом органе или суде; обращение в Конституционный суд Российской Федерации с жалобами на несоответствие налоговых законов Конституции РФ.

Основным критерием эффективности налогового контроля является его безусловное соответствие принципам законности, объективности, независимости, гласности и системности.

## 17.2. Права и обязанности налогоплательщиков

Законодательство РФ устанавливает, что *налогоплательщиками и плательщиками сборов* признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и/или сборы. Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений в соответствии с порядком, установленным НК РФ. Определение налогоплательщика и плательщика сборов приведено в ст. 19 Налогового кодекса.

Основные права налогоплательщиков законодательно закреплены в ст. 21 НК РФ. Хотя данная статья претерпела некоторые изменения в 2004 г., они были связаны с проведенной административной реформой и не затронули существенно правового режима работы налогоплательщика. В 2005–2006 гг. предполагается внесение ряда изменений в часть I НК РФ, направленных на более четкое регламентирование соблюдения прав налогоплательщиков (подробнее см. главу 21).

Одной из задач административной реформы являлось разделение правоустанавливающих и правоприменительных функций государственных органов и создание трехуровневой административной системы, состоящей из министерств, служб и агентств.

Министерство РФ по налогам и сборам в процессе реализации административной реформы 2004 г. было преобразовано в Федеральную налоговую службу в структуре Министерства финансов РФ. При этом правоустанавливающие функции были переданы Министерству финансов, а правоприменительные остались в собственно налоговой службе. Такое разделение полномочий обусловило и изменения, внесенные в ст. 21 НК РФ — «Права налогоплательщиков» — Федеральным законом от 29.06.2004 г. № 58-ФЗ.

Согласно этой статье, налогоплательщики имеют право:

- 1) получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения. Положения этого подпункта частично оставили за ФНС право разъяснения и трактовки спорных нормативно-правовых вопросов, а также оставили у налоговых органов право издания разъясняющих писем. Для более детальной реализации положений этого подпункта Приказом от 10.08.2004 г. № САЭ-3-27/468@ был утвержден Регламент организации работы с налогоплательщиками;
- 2) получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах Российской Федерации и органов местного самоуправления — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов местного самоуправления о местных налогах и сборах. Данные нормы не означают превращения Министерства финансов или собственно налоговых органов в консультантов как по частным вопросам, так и по вопросам последствий в изменениях налогового законодательства. Это следует из того, что хотя налогоплательщик и обретает значительные права согласно пп. 2 п. 1 ст. 21, но одновременно п. 2 ст. 22 установил, что «права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов», а именно они не прописаны достаточно ясно;
- 3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- 4) получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;
- 5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов. Данное право, подкрепленное механизмами, предусматривающими начисление процентов на несвоевременно возвращаемые налогоплательщику суммы, способствует паритетности между сторонами налоговых отношений;
- 6) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

- 7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- 8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- 9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- 10) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- 11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу или иным федеральным законам;
- 12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- 13) требовать соблюдения налоговой тайны;
- 14) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах, а плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики. Права налогоплательщиков и плательщиков сборов защищены положениями ст. 22 НК РФ. В рамках этой статьи государство гарантирует налогоплательщикам административную и судебную защиту их прав и законных интересов, порядок которой определяется НК РФ и иными федеральными законами. Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет за собой ответственность, предусмотренную федеральными законами. Важно отметить, что права, предоставленные Налоговым кодексом налогоплательщикам, не всегда корреспондируются с обязанностями налоговых органов и их должностных лиц, что вступает в противоречие с п. 2 ст. 22 и порождает недоразумения в отношениях между плательщиками и налоговыми органами на практике.

Помимо блока прав налогоплательщика НК РФ законодательно определил круг *обязанностей*, исполнение которых возложено на налогоплательщика. Эти обязанности постулированы в ст. 23 НК РФ. Согласно данной статье, налогоплательщики обязаны:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

- 4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- 5) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Существенным фактом является то, что данный пункт обязывает налогоплательщика к предоставлению документов как о собственной деятельности, так и деятельности третьих лиц, в отношении которых ведется налоговая проверка;
- 6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- 7) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном Налоговым кодексом;
- 8) в течение 4 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций — также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;
- 9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели помимо вышеперечисленных обязанностей должны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета: об открытии или закрытии счетов (в десятидневный срок); обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях (в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия); обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации (в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации); о реорганизации (в срок не позднее 3 дней со дня принятия такого решения).

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах. За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Налогоплательщики (плательщики сборов), уплачивающие налоги и сборы в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством Российской Федерации.

Новшеством НК РФ является введение в налоговую систему страны института *налогового агента*, что позволило наконец решить, например, проблему удержания налогов с иностранных юридических лиц, не являющихся налогоплательщиками по законодательству РФ, в соответствии с мировыми стандартами. Институт налогового агента регламентирован ст. 24 НК РФ. Согласно этой статье, налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым

кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ.

Законодательство устанавливает для налоговых агентов следующие обязанности: правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги; в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика; вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику; представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Указанный перечень обязанностей налогового агента является *исчерпывающим*, никаких других обязанностей на него не может быть возложено. Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом для уплаты налога налогоплательщиком, однако для более полного контроля за полнотой удержаний налогов с иностранных налогоплательщиков, не состоящих на учете в налоговых органах РФ на банк, осуществляющий платеж за услуги, оказанные иностранным налогоплательщиком, возложена обязанность контроля за правильностью и полнотой удержания налога перед осуществлением платежа. В том случае, если НДС, например, подлежит удержанию у источника, то одновременно с переводом средств иностранному контрагенту НДС должен быть внесен в бюджет налоговым агентом.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

### 17.3. Права и обязанности налоговых органов

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Для эффективной защиты экономических интересов государства налоговые органы обладают достаточно широкими правами, но вместе с тем для защиты интересов налогоплательщика от неправомерных посягательств комплекс полномочий государственных налоговых органов должен быть четко очерчен и регламентирован.

Для адекватного исполнения функций, присущих налоговым органам, им необходимо, во-первых, осуществлять учет налогоплательщиков и имущества, подлежащего налогообложению, во-вторых, получать от налогоплательщика информацию, необходимую для исчисления налогов, в-третьих, иметь возможность проверки как предоставленной информации, так и правильности, своевременности и полноты уплаты налогов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды — либо путем истребования проверяемых материалов в налоговом органе, либо с выездом по месту расположения налогоплательщика. Кроме того, при об-



наружении фактов ущемления экономических интересов государства со стороны налогоплательщика посредством неисполнения или ненадлежащего исполнения законодательно возложенных на него обязанностей налоговым органам должно быть предоставлено право защиты интересов государства посредством принуждения налогоплательщика к полному исполнению вышеназванных обязанностей, включая принудительное взыскание налогов.

Права налоговых органов определены в ст. 31 НК РФ. Согласно этой статье, налоговые органы наделены следующими важными правами:

1. *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.* Здесь важно подчеркнуть, что в НК РФ по сравнению с ранее действовавшей правовой базой законодатель наделил налоговые органы правом требования документов, служащих основаниями для исчисления и уплаты налогов не только с налогоплательщика, но и с налогового агента, что имеет решающее значение при решении вопросов, касающихся налогообложения иностранных юридических лиц, не являющихся налогоплательщиками по законодательству РФ, обложение доходов которых от источников в РФ осуществляют налоговые агенты.

Кроме того, Налоговый кодекс снял ограничение, ранее установленное Законом РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации», — запрет на получение сведений, «составляющих коммерческую тайну, определяемую в установленном законодательством порядке», сделав доступными практически все сведения, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Вместе с тем, что вполне естественно в условиях конкурентной экономики, НК РФ определил в ст. 102, режим конфиденциальности всех сведений, полученных налоговыми органами, а также порядок и случаи, при которых информация, имеющаяся у налоговых органов, может стать достоянием третьих лиц. Вместе с тем практика показала некоторое несовершенство существующей версии НК РФ, поскольку нет четкого закрытого перечня документов, которые могут быть затребованы проверяющими органами, отсутствуют некоторые гарантии прав, присущие мировой юридической практике. В частности, мировая практика определяет некоторые случаи, когда налоговые органы не имеют права требовать раскрытия профессиональной тайны от налогоплательщика или иного обязанного лица — врача, адвоката, священника.

2. *Проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ.* Уместно отметить, что прежнее законодательство не регламентировало правил проведения налоговых проверок, ограничиваясь только указанием на периодичность проверок для всех организаций — не реже одного раза в два года. Налоговый кодекс отказался от концепции тотального налогового контроля, во-первых, по причине его практической невозможности и, во-вторых, нецелесообразности с точки зрения ресурсозатрат и в большей степени регламентировал порядок их проведения, частоту, продолжительность и максималь-



ный хронологический период, которым может быть охвачен в рамках налоговой проверки.

3. *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.*
4. *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.*
5. *Приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном НК РФ.*

Статья 76 НК РФ предоставляет налоговым органам права приостановления операций как по счетам организаций, так и по отношению к индивидуальным предпринимателям при неисполнении ими обязанности по уплате налога или непредоставлении ими налоговых деклараций на протяжении более двух недель после истечения установленного срока. В части прав налоговых органов по аресту имущества НК РФ устанавливает, что если денежных средств на счетах организации не хватает для покрытия ее задолженности, на покрытие которой выставлено требование, то взыскание может быть обращено на ее имущество и для обеспечения этой цели на имущество может быть наложен арест. Арест имущества может быть также проведен с согласия суда при обращении налогового органа в суд с исковым требованием о взыскании штрафных санкций.

6. *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. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов Российской Федерации. По поводу данного порядка необходимо отметить, что он определен законодательно и утвержден совместным приказом Министерства финансов РФ и Министерства по налогам и сборам РФ от 10 марта 1999 г. № 20н, (ГБ-3-04/39). Важно отметить, что, несмотря на право налоговых органов на осмотр и обследование всех помещений, используемых налогоплательщиком для экономической деятельности, они в соответствии со ст. 91 НК РФ не имеют права доступа в жилые помещения против воли проживающих там лиц даже во время проведения налоговых проверок. Вместе с тем при отказе налогоплательщика представителям налоговых органов в доступе в жилое помещение он должен отдавать себе отчет в том, что в этом случае причитающаяся к уплате сумма налогов может быть исчислена расчетным путем и эта расчетная сумма может*

оказаться значительно больше суммы, которая фактически подлежала бы оплате.

7. *Определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшим к невозможности исчислить налоги.*

Расчетная сумма налогов определяется на основе данных налогового органа по иным аналогичным налогоплательщикам, согласно правам, предоставленным налоговым органам действующим законодательством. Естественно, подобный подход повлечет за собой судебные тяжбы по вопросам аналогичности сравниваемых лиц и будет разрешен, вероятно, исключительно в судебном порядке. Следует отметить, что такая норма содержалась и ранее в п. 4 ст. 7 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе», но применялась крайне редко, поскольку наделяла налоговые органы подобными полномочиями только в случае прямого отказа граждан предоставить помещения для обследования их сотрудниками налоговых органов. Кодекс предусматривает возможность применения косвенных мер не только в отношении граждан, но и в отношении организаций, например при запущенности у них учета.

8. *Требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований.*
9. *Взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ. Для взыскания наложенных санкций в случае, если налогоплательщик не согласен погасить их добровольно, налоговый орган должен использовать судебный порядок, т. е. добиться принятия и исполнения соответствующего решения суда. Кодекс данным положением практически наделил налогоплательщика правом предоставления самому себе отсрочки по платежам в бюджет по штрафным санкциям: поскольку пени на суммы штрафов — при их несвоевременной уплате — не начисляются, то фактически НК стимулирует не платить штрафы. Даже если налоговые органы обратятся в суд и выиграют судебное дело, то с учетом загруженности судов пройдет настолько длительный временной срок, что выигрыш очевиден.*
10. *Требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов*

сумм налогов и пеней. Взыскание может быть в бесспорном порядке обращено как на денежные средства на счетах, так и на имущество организации должника в порядке, определенном ст. 46 и 47 НК РФ. Налоги же, штрафы и пени с физических лиц взыскиваются при отказе налогоплательщика добровольно их погасить только в судебном порядке.

11. *Привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков.*
12. *Вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля.* По этому поводу следует отметить, что появление фигуры свидетеля до начала производства по делу о налоговом правонарушении способно существенно ущемить конституционные права граждан-налогоплательщиков, и поэтому трудно переоценить значение ограничений на получение налоговыми органами информации, являющейся налоговой тайной, в частности от аудиторов и адвокатов.
13. *Заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности.* Недоработкой настоящего пункта является, на наш взгляд, отсутствие регламентации оснований для таких ходатайств (кроме ст. 60 НК РФ, установившей основания для обращения в ЦБ РФ по вопросам аннулирования банковских лицензий).
14. *Создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ.*
15. *Предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:*
  - ♦ о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;
  - ♦ о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
  - ♦ о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;
  - ♦ о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;
  - ♦ в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные законодательством. Например, Министерство финансов РФ и Федеральная налоговая служба утверждают формы заявлений о постановке на учет в налоговые органы, формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций и устанавливает порядок их заполнения, обязательные для налогоплательщиков. Поскольку формы и правила заполнения являются обязательными для налогоплательщиков, то эти правила часто де-факто являются инструкциями не только по заполнению декларации, но и по применению налогового законодательства.

Существенным результатом налоговой реформы стало лишение ФНС права без согласования с Министерством финансов издавать инструкции, письма и указания, в которых сформирован подход налогового ведомства к вопросам, имеющим неясную или двойную трактовку. Можно предположить, что после налого-

вой реформы позиции ФНС и Министерства финансов в основном не будут расходиться.

Обязанности налоговых органов определены законодательством исходя из присущих им функций и необходимости соблюдения правил, установленных в нормативно-правовой базе. Налоговые органы, в частности, обязаны:

- 1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- 2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- 3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;
- 4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;
- 5) осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;
- 6) соблюдать налоговую тайну;
- 7) направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

Отметим, что данное положение противоречит ст. 100 НК РФ, устанавливающей, что налогоплательщику вручается не копия, а подлинник акта проверки.

Нормативно-правовая база, существовавшая до принятия НК РФ, не содержала четкой регламентации обязанностей должностных лиц налоговых органов, каковые впервые законодательно регламентированы в ст. 33 НК РФ, согласно которой должностные лица налоговых органов обязаны действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами, реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов, корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений.

## 17.4. Организация работы налоговых инспекций

Система управления налогообложением в РФ представляет собой единую централизованную систему, построенную по многоуровневому иерархическому принципу: инспекции *федерального, межрегионального, регионального, межрайонного и районного уровней*; при этом каждый уровень имеет свои функции и специфику.

Центральным органом управления налогообложением в России после проведения административной реформы является *Министерство финансов РФ*. Министерство финансов осуществляет общее руководство налогообложением, а также издает в пределах своей компетенции правоустанавливающие документы в области бухгалтерского учета и налогообложения, в частности непосредственно эти функции возложены на: Департамент налоговой и таможенно-тарифной

политики; Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухгалтерского учета; Правовой департамент.

Министерству финансов РФ подчинены службы, непосредственно занимающиеся налоговым администрированием, налоговым контролем, учетом и зачислением налоговых платежей в бюджет. К ним относятся следующие федеральные службы: по финансовому мониторингу; налоговая; финансово-бюджетного надзора; страхового надзора; казначейство.

Таким образом, к началу 2005 г. сформировалась система институтов налогового администрирования.

Функции собственно сбора налогов и налогового администрирования возложены на Федеральную налоговую службу. Состав и структура системы управления налогообложением РФ соответствуют в целом административно-территориальному делению страны. Основным звеном, обеспечивающим практический сбор налогов, являются налоговые инспекции (инспекции ФНС) городов краевого, областного подчинения, сельских районов, районов в городах республиканского и областного подчинения. Главной задачей руководителя налоговой службы этого уровня является создание условий для наиболее оптимальной деятельности инспекции на подведомственной территории. Для налоговой инспекции этого уровня входной документацией является отчетность налогоплательщиков, регламентирующим работу документом — нормативно-правовая база РФ, а практическим результатом работы будут являться средства, мобилизованные в доход бюджетов различных уровней, и блок отчетных документов, подготавливаемых согласно решению вышестоящих налоговых органов.

Высшую позицию в иерархии налоговых органов занимает центральный аппарат Федеральной налоговой службы. Он включает в себя следующие структурные управления: сводно-аналитическое; налогообложения прибыли (дохода); косвенных налогов; единого социального налога; налогообложения доходов физических лиц; исчисления и уплаты государственной пошлины; налогового контроля; налогов и сборов с алкогольной и табачной продукции; учета и отчетности; регистрации и учета юридических и физических лиц; анализа и планирования налоговых поступлений; контроля налоговых органов; информационных технологий; юридическое; государственной службы и кадров; финансового обеспечения; материально-технического и социального обеспечения; организации капитального строительства; делами; ресурсных и имущественных налогов; налогообложения малого бизнеса; кредитных организаций; по модернизации налоговых органов; международного сотрудничества и обмена информацией; урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства; безопасности.

Управления можно подразделить по группам. *Часть из них специализированы на каком-то одном налоге или сегменте налогообложения.* Соответственно в их задачи входит анализ практики применения действующего налогового законодательства, а также представление в Министерство финансов элементов концепции налоговой политики, инструктивного материала и методических рекомендаций. Кроме того, управления центрального аппарата ФНС РФ участвуют в комплексных и тематических проверках инспекций по субъектам Федерации, рассматривают письма и жалобы налогоплательщиков на действия должностных лиц налоговых

органов, контролируют ведомственные документы, касающиеся налогообложения, исходящие от различных министерств и ведомств.

*На другую группу управлений центрального аппарата возложены вспомогательные функции.* К таким управлениям относятся, например, *юридическое управление*. Оно состоит из отдела правового обеспечения налогообложения и отдела контроля за организацией правовой работы в налоговых органах. В функции управления входит защита интересов ФНС РФ в судах и органах государственной власти и управления, участие в разработке нормативно-правовой базы в сфере налогообложения, осуществление методического руководства правовой работой в нижестоящих инспекциях, систематизация правовых актов, анализ практики правовой работы на местах и т. д.

*Управление финансового обеспечения осуществляет планирование и финансирование расходов на содержание инспекций ФНС России,* руководит постановкой бухгалтерского и статистического учета и отчетности в налоговых органах на местах и в центральном аппарате

Структура *управления делами* включает инспекцию по контролю и организации делопроизводства, сектор правительственной корреспонденции и секретариат ФНС РФ. Основными задачами управления делами является *обеспечение в центральном аппарате ФНС РФ единого, отвечающего установленным требованиям порядка ведения делопроизводства.*

Для решения ряда актуальных проблем современного налогового администрирования в составе Федеральной налоговой службы были созданы *инспекции второго уровня* — межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. В целях усиления налогового контроля над крупнейшими налогоплательщиками их администрирование было перенесено на федеральный (региональный) уровень и сегментировано по отраслям экономики. Критерии отнесения налогоплательщика к крупнейшим и алгоритм определения уровня его налогового администрирования были установлены Приказом МНС России от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях».

К настоящему моменту созданы межрегиональные инспекции, в которых подлежат налоговому администрированию крупнейшие налогоплательщики следующих отраслей:

- в сфере разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации нефти и нефтепродуктов — Межрегиональная инспекция № 1;
- в сфере разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации природного газа — Межрегиональная инспекция № 2;
- в сфере производства и оборота этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции — Межрегиональная инспекция № 3;
- в сфере электроэнергетики, в том числе производства, передачи, распределения и реализации электрической и тепловой энергии — продукции, — Межрегиональная инспекция № 4;



- в сфере производства и реализации продукции металлургической промышленности — Межрегиональная инспекция № 5;
- в сфере оказания транспортных услуг — Межрегиональная инспекция № 6;
- в сфере оказания услуг связи — Межрегиональная инспекция № 7.

Кроме того, созданы межрегиональные инспекции ФНС России по всем семи федеральным округам. Их основные задачи установлены Приказом МНС РФ от 21 июля 2003 г. № БГ-3-15/413 «Об утверждении Положения о межрегиональной инспекции МНС России по федеральному округу».

Наиболее важными из этих задач являются следующие:

- обеспечение взаимодействия с полномочным представителем Президента Российской Федерации в федеральном округе и органами исполнительной и представительной власти субъектов РФ, входящих в состав федерального округа;
- контроль за соблюдением на территории федерального округа законодательства о налогах и сборах;
- проведение в федеральном округе комплексных и тематических проверок управлений ФНС России по субъектам РФ;
- осуществление в федеральном округе в порядке, определенном ФНС России, финансового контроля за деятельностью управлений ФНС России по субъектам РФ и федеральных государственных унитарных предприятий и учреждений;
- участие в разработке методологии организации и проведения проверок налоговых органов по осуществлению ими налогового администрирования и проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности управлений ФНС России по субъектам РФ и федеральных государственных унитарных предприятий и учреждений, находящихся в ведении ФНС;
- проведение по решению ФНС выездных или повторных выездных налоговых проверок налогоплательщиков.

Типовая структура межрегиональной инспекции утверждена Приказом МНС РФ от 2 июля 2003 г. № БГ-3-25/378@ «Об утверждении типовой структуры и перечня направлений деятельности отделов межрегиональной инспекции МНС России по федеральному округу». Она включает руководство, а также отделы: общего обеспечения; финансовый; юридический; информационных технологий; аналитический; контроля налоговых органов; проверок юридических лиц.

К следующему — *третьему уровню* — относятся управления ФНС по субъектам РФ: входящим в состав Российской Федерации *республикам, краям, областям и городам республиканского подчинения*.

Нормативно-правовая база, действующая в данный момент, не регламентирует жестко функциональное и организационное устройство управлений ФНС по субъектам РФ, однако уже существуют руководящие документы ФНС по реформе структур управлений ФНС по субъектам РФ. Тем не менее в настоящий момент структура и штатное расписание утверждаются руководством соответствующего управления по согласованию с ФНС России в пределах установленного им фонда оплаты труда. Здесь необходимо отметить, что функциональная и структурная схемы краевой, областной и равной им инспекции ФНС строятся с уче-



том региональных особенностей, таких как размеры территории региона, его экономического потенциала, количества налогоплательщиков, их характеристик.

Различия в организационном построении связаны с попытками создания такой модели, которая будет наиболее эффективной в конкретных условиях региона. Необходимо при этом помнить, что если районные (городские) инспекции непосредственно контролируют полноту и своевременность налоговых платежей, непосредственно работая с предприятиями, организациями и гражданами, то структуры управлений ФНС России по субъектам федерации решают прежде всего сводно-аналитические задачи и задачи контроля над нижестоящими налоговыми органами.

На управления ФНС РФ по субъектам РФ возлагаются следующие основные задачи:

- 1) организация работы нижестоящих инспекций по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и платежах в бюджет;
- 2) обобщение и анализ отчетов нижестоящих инспекций о проделанной ими работе;
- 3) подготовка методических рекомендаций по совершенствованию системы налогового контроля на основе данных, представленных нижестоящими инспекциями;
- 4) организация взаимодействия ФНС РФ с другими государственными органами, в том числе и с правоохранительными;
- 5) комплексные и тематические проверки нижестоящих налоговых инспекций;
- 6) внедрение в налоговую практику передового опыта;
- 7) проведение мероприятий по профессиональной подготовке и переподготовке кадров;
- 8) осуществление мер по созданию информационных систем и компьютеризации работы.

Для достижения указанных задач Управление ФНС по субъекту РФ включает в себя следующие отделы: налогообложения прибыли (дохода); косвенных налогов; оперативного контроля и применения ККТ; единого социального налога и налогообложения доходов физических лиц; ресурсных, имущественных и прочих налогов; контрольной работы; общий; финансовый; учета налоговых поступлений и отчетности; материально-технического снабжения; кадров; юридический; капитального строительства и эксплуатации зданий и сооружений; урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства; работы с налогоплательщиками и СМИ; контроля налоговых органов; анализа и прогнозирования налоговых поступлений; контроля в сфере производства и оборота алкогольной и табачной продукции; системного и технического обеспечения; информационных технологий; ввода и обработки данных; комплексного развития налоговых органов; регистрации и учета налогоплательщиков; безопасности.

В связи с реализацией федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов (2002–2004 годы)», утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 21 декабря 2001 г. № 888, проведен ряд мер совершенствования налогового администрирования и оптимизации структуры управлений ФНС России по субъектам РФ. Так, Приказом МНС РФ от 16 февраля 2004 г.

№ БГ-3-25/123@ «О типовой структуре и перечне направлений деятельности структурных подразделений Управления МНС России по субъекту Российской Федерации с предельной численностью свыше 200 единиц» утверждена новая типовая структура Управления ФНС России по субъекту РФ. Она включает руководство, а также отделы: общего обеспечения; финансового обеспечения; кадрового обеспечения; безопасности; материально-технического обеспечения; юридический; регистрации и учета налогоплательщиков; работы с налогоплательщиками и СМИ; информационных технологий; системного, технического и телекоммуникационного обеспечения: ввода и обработки данных; учета и отчетности; аналитический; урегулирования задолженности; организационно-методического обеспечения; планирования контрольной работы и организации камеральных проверок; выездных проверок; по работе с крупнейшими и основными налогоплательщиками; контроля применения ККТ, производства и оборота алкогольной и табачной продукции; контроля налоговых органов комплексного развития налоговых органов; обеспечения процедуры банкротства.

Следует отметить, что на основании Приказа МНС РФ от 12 апреля 2004 г. № САЭ-3-25/280@ «О проведении комплекса мероприятий по модернизации территориальных органов МНС России в 2004 году» срок окончательного перехода управлений ФНС по субъектам РФ на новые структуры перенесен до особого распоряжения.

*Нижнюю ступеньку в иерархии занимают инспекции ФНС РФ по районам (районные и межрайонные) и городам без районного деления*, которые и выполняют основную нагрузку по непосредственному контролю за исполнением налогового законодательства всеми физическими и юридическими лицами на подведомственной территории. В соответствии с НК РФ они обеспечивают учет налогоплательщиков, правильность начисления ими налогов и платежей, а также поступление средств по этим платежам в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. Также они контролируют своевременность предоставления плательщиками бухгалтерских отчетов, налоговых деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой платежей в бюджет. Кроме того, на аналитические отделы именно этих подразделений возложены обязанности по составлению отчетности, анализу экономической ситуации и предоставлению районным и городским финансовым органам сведений о фактически поступивших в бюджет суммах.

В крупных городских и районных налоговых инспекциях могут быть созданы отделы и группы по видам налогов, работа которых строится по отраслевому принципу. Стоит отметить, что по отраслевому принципу организуется и работа в сельских районных налоговых инспекциях с количеством сотрудников до 60 человек. Основным структурным функциональным звеном инспекции ФНС РФ по субъекту федерации, области, району является *отдел*.

Структура инспекций нижнего звена, которая ранее во многом определялась руководителем инспекции, теперь, после проведения мероприятий в рамках упомянутой Федеральной целевой, строится на основе типовых структур, утвержденных Федеральной налоговой службой. Так, Приказ МНС РФ от 24 февраля 2004 г. № БГ-3-25/140@ «О типовой структуре инспекций МНС России с предельной численностью от 60 до 89 единиц» установил следующую единую типовую структуру для инспекций с указанной штатной численностью:

1. Руководство.
2. Отдел финансового и общего обеспечения.
3. Юридический отдел.
4. Отдел работы с налогоплательщиками, их регистрации и учета.
5. Отдел информационных технологий.
6. Отдел ввода и обработки данных.
7. Отдел анализа, отчетности и урегулирования задолженности.
8. Отдел камеральных проверок.
9. Отдел выездных проверок.

Как видно, учитывая определенные трудности при изучении материалов курса «Налоги и налогообложение», а также спецкурса «Организация работы налоговых инспекций», авторы сочли необходимым несколько расширить рамки главы 17 по сравнению с аналогичными главами предыдущих изданий учебника. Больше внимания уделено анализу организационных структур и функций различных институтов ФНС, что связано также и с проведением административной реформы. *В приложениях 6 и 7 детализированы функции отдельных подразделений налоговых служб.*

Структуру инспекций с более высокой численностью регламентирует Приказ МНС РФ от 25 августа 2000 г. № БГ-3-20/312 «О типовых структурах инспекций МНС России» (с изменениями от 24 февраля 2004 г.). Для таких инспекций предусмотрена структура в зависимости от количества штатных единиц со следующей градацией — до 100 человек, от 101 до 150, от 151 до 200, от 201 до 250, свыше 250 человек.

В приложении 7 представлена типовая структура инспекций ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня численностью свыше 250 человек, а также типовые функции каждого из отделов.

Кратко остановимся на *особенностях работы налоговых органов с крупными налогоплательщиками*. На протяжении последних лет в налоговых инспекциях всех уровней особое внимание уделялось группе предприятий, которые давали в совокупности более 60% от общей суммы налоговой мобилизации инспекции. Учитывая значительную роль, которую такие крупные и основные налогоплательщики играют для бюджетных доходов, руководство налоговых органов постоянно стремилось привлечь для работы с крупными плательщиками наиболее квалифицированные кадры инспекции. Серьезным шагом в этом направлении стало создание не только межрегиональных инспекций по отраслям промышленности, но и создание при каждом управлении ФНС по субъекту РФ межрайонной инспекции по работе с крупнейшими налогоплательщиками. Это решение было оформлено Приказом МНС РФ от 5 апреля 2002 г. № БГ-3-30/179 «О создании межрайонных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам». Эта мера призвана повысить качество администрирования крупнейших налогоплательщиков и результативность работы налоговых органов.

На эти инспекции были возложены обязанности по комплексному контролю за крупнейшими налогоплательщиками подведомственной территории. В рамках этих обязанностей осуществляются детальное (в том числе с применением спе-

циального программного обеспечения) изучение отчетности крупнейших налогоплательщиков, проводится анализ их финансового состояния, а также оцениваются перспективы дальнейшего развития этих компаний. Такая специализация инспекции позволяет достичь нескольких целей:

- инспекторский состав может детально знать специфику каждого крупного предприятия подведомственной территории и учитывать ее при подготовке и проведении комплексных выездных проверок и других мероприятий контрольного характера;
- с крупнейшими налогоплательщиками работают наиболее квалифицированные сотрудники инспекций ФНС РФ;
- учитывая ограниченное количество крупных предприятий, инспекторский состав данных отделов имеет техническую и хронологическую возможность уделить большее внимание исследованию и анализу каждого плательщика, что существенно повышает эффективность работы налоговых органов и мобилизацию средств в бюджеты всех уровней.

Полагаем, что завершение административной реформы и необходимость существенного улучшения налогового администрирования потребует внесения ряда принципиальных изменений в организационную структуру ФНС.

## 17.5. Виды, методы, программы налоговых проверок

Одним из наиболее эффективных методов контроля, имеющихся в распоряжении налоговых органов, является *налоговая проверка*. Налоговые органы имеют право проводить, согласно действующему законодательству, *камеральные и выездные налоговые проверки* налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Если по результатам налоговой проверки выясняются факты неисполнения либо неполного исполнения налогоплательщиком своих обязанностей, то налоговые органы обязаны принять меры по обеспечению выполнения налогоплательщиком своих обязанностей, включая направление требования о погашении задолженности и пени, а после этого — о погашении в установленном порядке штрафных санкций за допущенные нарушения, которые были выявлены в результате проверки.

Общепризнанно, что проведение налоговой проверки и выводы по ее результатам является наиболее сложным и конфликтным моментом взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Налоговый кодекс существенным образом усилил защиту прав налогоплательщика по сравнению с ранее действовавшим законодательством, поскольку если ранее большинство указаний, регламентирующих проведение проверок, издавалось Госналогслужбой, то теперь ряд положений о порядке проведения проверки регламентируется непосредственно Налоговым кодексом РФ. В частности, установлено законодательное ограничение, согласно которому налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавших году проведения проверки. Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, то налого-

вый орган имеет право истребования у этих лиц документов, относящихся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора), в том числе посредством встречной проверки.

Законом запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора-организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований соответствующих статей НК РФ.

Таможенные органы имеют право проведения камеральных и выездных проверок в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

*Камеральная налоговая проверка* проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Такая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение 3 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Реформирование налоговых органов в значительной мере затронуло систему проведения камеральных проверок. Если ранее камеральная проверка сводилась к арифметической проверке правильности заполнения налоговых деклараций в пределах ограниченного времени, причем оформления каких-либо документов на проведение проверки и в рамках текущей работы инспектора не требовалось, то реформа изменила эту ситуацию. На протяжении последних лет широкую практику приобрело истребование у налогоплательщика всех регистров учета и первичных документов в рамках проведения камеральной проверки. Такой подход вызвал многочисленные жалобы налогоплательщиков, поскольку для про-

ведения камеральной проверки стало необходимо отсканировать значительное число первичных документов в сжатые сроки.

Статья 88 НК РФ, регламентирующая проведение камеральных проверок, не содержит прямого упоминания о том, что по результатам камеральной проверки составляется акт, но в ст. 101 НК РФ говорится о производстве по результатам рассмотрения материалов проверки без детализации — о камеральной или о выездной проверке идет речь. Существует, однако, мнение о том, что из контекста ст. 101 следует, что данная статья регламентирует именно результаты выездных проверок, а камеральные проверки имеют лишь технический характер, т. е. предполагается, что налогоплательщик представил все данные, но допустил непреднамеренные ошибки и налоговый орган лишь информирует налогоплательщика о совершенных ошибках.

*Выездная налоговая проверка* проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Налоговый кодекс не обязывает налоговые органы заблаговременно информировать налогоплательщика о проведении у него налоговой проверки, но и не запрещает этого. Однако даже при внезапной налоговой проверке проверяемый имеет 5-дневный срок, установленный согласно ст. 93 НК РФ, в течение которого он может, не предоставляя документы, свести налоговую проверку лишь к обследованию помещений, проводимому в соответствии со ст. 92 НК.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Продолжительность выездной налоговой проверки не может превышать двух месяцев, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Срок проведения проверки включает в себя только время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика. В него не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов. Из формулировки данной статьи следует, что налоговые органы могут, *во-первых*, проверять одного налогоплательщика в режиме выездной проверки несколько раз в течение года при условии того, что тематика проверок будет охватывать либо разные налоги, либо разные периоды; *во-вторых*, увеличить продолжительность проверок для организаций, имеющих обособленные подразделения; *в-третьих*, проверять обособленные подразделения независимо от проверки головной



организации, и такая проверка не будет считаться проверкой головной организации. Таким образом, при желании налоговые органы могут находиться на территории налогоплательщика в режиме выездной проверки хоть круглогодично.

Право прерывать проверку предоставляет налоговым органам возможность проведения необходимого числа встречных проверок, глубокого анализа имеющихся у них данных, привлечения специалистов и экспертов и при этом уложиться в сроки, установленные законодательством. Все это должно повысить качество проверок и уменьшить разногласия по актам со стороны налогоплательщика. Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может выполняться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 НК РФ. При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ, по *акту*, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается уполномоченным налоговым органом Российской Федерации. По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. В соответствии с духом Налогового кодекса справка передается проверяемому. Однако практика показала, что отдельные налоговые органы на местах отказываются передавать такую справку налогоплательщику на том основании, что НК РФ не содержит подобного требования, а справка является внутренним документом налоговых органов. Тем не менее проверяемому целесообразно настаивать на получении данной справки, поскольку она фиксирует момент окончания выездной налоговой проверки, а следовательно, и момент начала отсчета срока, в течение которого налогоплательщику должен быть направлен акт налоговой проверки.



К тому же при определенных обстоятельствах справка может быть использована как доказательство неправомерности действия налоговых органов.

## 17.6. Виды ответственности за налоговые правонарушения

Налоговый кодекс РФ впервые в российской юридической практике установил понятие *налогового правонарушения*, определил, что для квалификации налогового правонарушения необходимо наличие доказываемой вины, обозначил условия, при которых виновное лицо может быть освобождено от ответственности, (или она может быть смягчена), а также, возможно впервые в мировой практике, постулировал презумпцию невиновности налогоплательщика. Согласно ст. 106 НК РФ, *налоговым правонарушением* признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое законодательно Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Наиболее принципиальными моментами, существующими в данном определении, являются *вина* и *противоправность*. Противоправность означает нарушение норм или правил, законодательно закрепленных нормативными документами; ранее этого признака было достаточно для признания факта налогового правонарушения и, значит, для привлечения к ответственности лица, его допустившего. Этот подход достаточно часто распространен в мировой практике, где уголовные преступления в сфере налогообложения и налоговые правонарушения жестко разделены и ведутся по совершенно различным правилам производства, доказывания и привлечения к ответственности.

Для классификации налогового правонарушения в РФ теперь кроме факта нарушения законодательства необходимо доказать *виновность* налогоплательщика в совершении противоправного деяния, которая *может быть выражена как в действиях, так и в бездействии*.

Важно отметить, что признания состава налогового правонарушения в действиях налогоплательщика или налогового агента недостаточно, согласно НК РФ, для привлечения его к ответственности, поскольку дополнительно должен быть соблюден целый ряд условий. Законодательство устанавливает, что за совершение налоговых правонарушений подлежат ответственности организации и физические лица в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом. При этом физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности лишь с шестнадцатилетнего возраста (ст. 107 НК РФ). По данному поводу надлежит отметить следующие моменты:

- в отношении правонарушений, выявленных по результатам выездной налоговой проверки, выводы и решения налоговых (таможенных) органов могут считаться окончательными только при условии согласия привлекаемого к ответственности лица с выводами проверяющих и согласия этого лица добровольно оплатить суммы штрафных санкций. В противном случае вышеупомянутые органы, проводившие проверку, обязаны обратиться в суд, где и взять на себя бремя доказывания как факта противоправного деяния, так и факта вины ответчика;

- нарушения налогового законодательства, совершаемые банками «не в качестве самостоятельных налогоплательщиков или налоговых агентов, а в качестве своего рода агентов правительства, через которые производятся платежи в бюджет или внебюджетные фонды», регламентируются специальной главой.

В ст. 108 НК РФ установлены следующие условия для привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

1. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

2. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Таким образом, даже если налоговое правонарушение будет позднее переквалифицировано в более тяжкое и эта переквалификация будет подразумевать ужесточение наказания, то виновное лицо не может быть привлечено к дополнительной ответственности в случае, если оно уже было привлечено к ответственности и понесло наказание (в том числе оплатило санкции) по более мягкому варианту. Эта норма может иметь принципиальное значение, когда выясняется, что при вынесении решения были неправомерно учтены смягчающие вину обстоятельства либо обстоятельства, утяжеляющие вину, не были должным образом приняты во внимание.

3. Предусмотренная Налоговым кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации. Эта норма подразумевает, что при наличии признаков уголовного преступления органы ФНС РФ передают дело правоохранительным органам, наделенным правом предварительного следствия по вопросам налоговых преступлений. Если впоследствии в возбуждении уголовного дела будет отказано, то производство по делу налогового правонарушения может быть возобновлено.

4. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц (при наличии соответствующих оснований) от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

5. Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения также не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

6. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию об-

стоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Как уже говорилось, установление законом презумпции налоговой невиновности налогоплательщика является важным фактором, затрудняющим привлечение налогоплательщика к ответственности. Однако кроме данной нормы законодательство РФ ст. 109 НК РФ установило четыре обстоятельства, наличие хотя бы одного из которых освобождает лицо от ответственности за совершение налогового правонарушения: отсутствие события налогового правонарушения; отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения; совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста; истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно российскому законодательству (ст. 110 НК РФ), *виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности*. Таким образом, законодательно установлены две формы вины, а соответственно и ответственности за одно и то же правонарушение. Налоговое правонарушение признается *совершенным умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) и желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Налоговое правонарушение признается *совершенным по неосторожности*, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

При решении вопроса о квалифицирующих признаках налоговых правонарушений, совершенных организациями, необходимо учитывать то, что организация не может действовать самостоятельно и все ее действия выражаются в действиях лиц, выступающих от ее имени. Соответственно логично то, что *вина организации в совершении налогового правонарушения* определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Если должностное лицо организации намеренно исказило налоговую отчетность, то данные действия будут рассматриваться как умышленная фальсификация документов, совершенная организацией посредством ее должностных лиц.

Законодательство установило как ряд положений, исключающих привлечение к ответственности лица, виновного в совершении налогового правонарушения, и положений, смягчающих ответственность налогоплательщика (ст. 111 и п. 1. ст. 112 НК РФ), так и положения, отягощающие ответственность налогоплательщика за совершение налогового правонарушения (п. 2 ст. 112 НК РФ). Согласно ст. 111, обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

- 1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);
- 2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);
- 3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, по смыслу и содержанию относящихся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов).

При наличии хотя бы одного из вышеназванных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно ст. 112 НК РФ, обстоятельствами, смягчающими ответственность лица, совершившего налоговое правонарушение, признаются: совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность. Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном ст. 114 НК РФ. Соответственно *налоговые органы не могут самостоятельно увеличивать или уменьшать размеры штрафных санкций*, эти полномочия остались только у судов. Бремя доказывания в суде факта смягчающих ответственность обстоятельств ляжет на обвиняемое лицо, а отягчающих ответственность — на налоговые (таможенные) органы.

Формулировки, которые законодатель предусмотрел в данной статье, не являются однозначно исчерпывающими и допускают различные толкования. Например, неясно, однозначно ли относятся эти формулировки только к физическим

лицам или могут быть распространены на организации; отсутствие же в статье конкретизирующих признаков является аргументом в пользу ее расширенного толкования. Кроме того, перечень обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика, не является закрытым, поскольку существует возможность смягчения ответственности вследствие каких-то иных обстоятельств, что предусмотрено п. 3 ст. 112. Важно отметить и тот факт, что, хотя совершение аналогичного правонарушения отнесено к отягчающим ответственность обстоятельствам, вопрос определения аналогичности данного и ранее совершенных правонарушений остается в статье не определенным однозначно. В то же время формулировка, принятая в НК РФ, может быть интерпретирована, как отмечено в комментариях к НК РФ С. Д. Шаталова, следующим образом:

- аналогичными могут быть признаны правонарушения, квалифицируемые то одной и той же статье, а если статья содержит несколько пунктов — то по одному и тому же пункту;
- аналогичными могут быть признаны правонарушения, которые, хотя и могут быть отнесены к разным составам и статьям, но имеют общие квалифицирующие признаки либо сходный характер действий виновного лица. При таком подходе правонарушения, предусмотренные разными пунктами одной статьи и даже разными статьями, могут рассматриваться как аналогичные. Например, как аналогичные правонарушения при данном подходе могут трактоваться нарушение срока постановки на учет (ст. 116 НК РФ) и уклонение от постановки на учет (ст. 117 НК РФ). Также не аналогичным будет признано такое правонарушение, как непредставление налогоплательщиком налоговому органу сведений о себе (п. 1 ст. 126 НК РФ) и о третьих лицах (п. 2 ст. 126).

Очевидно, что в силу неясности данного момента в законодательстве толкование этих норм будет окончательно разрешено только арбитражной практикой.

Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является *налоговая санкция*. Сущность налоговых санкций законодатель пояснил в ст. 114 НК РФ. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных соответствующими статьями Налогового кодекса. При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным за совершение данного налогового правонарушения. При наличии обстоятельства, отягчающего вину налогоплательщика, размер штрафа увеличивается на 100%. При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

Налоговый кодекс РФ ввел также понятия *состава налоговых правонарушений* и установил меры ответственности за их совершение. В главе 16 НК РФ постулированы виды возможных правонарушений и рассмотрены общие размеры налоговых санкций. Статья 116 НК РФ рассматривает такое налоговое право-

нарушение, как *нарушение срока подачи заявления на учет в налоговом органе* в соответствии со ст. 83 НК РФ. Согласно данной статье, нарушение налогоплательщиком установленного ст. 83 НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 ст. 116, влечет за собой взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

Важно отметить, что вышеуказанные нарушения считаются совершенными, если организация, даже состоявшая на налоговом учете по месту своего нахождения (для предпринимателей — по месту жительства), не встала на учет по месту нахождения всех своих обособленных подразделений и имущества, подлежащего налогообложению. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе влечет за собой взыскание штрафных санкций вне зависимости от умысла. В случае если налогоплательщик должен встать на учет в различных налоговых органах, штраф в соответствии со ст. 114 и 116 НК РФ должен быть взыскан за каждое нарушение этой обязанности.

Статья 117 НК РФ ужесточает ответственность за уклонение от поставки на налоговый учет и вводит прогрессивную систему штрафных санкций за уклонение от постановки на учет в налоговом органе (в зависимости от срока деятельности плательщика, осуществленной без постановки на учет). Согласно ст. 117 НК РФ, ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет за собой взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более 3 месяцев влечет за собой взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней. Поскольку ст. 117 не классифицирует слово «деятельность», следовательно, в данном случае имеется в виду любая (т. е. не только предпринимательская деятельность) форма активности организации (предпринимателя). Таким образом, исчисление срока, в течение которого субъект предпринимательства уклонялся от постановки на налоговый учет, начинается с момента совершения первого активного действия в качестве организации или предпринимателя и заканчивается датой постановки на налоговый учет; это же правило подсчета срока следует применять, когда в промежутке между вышеуказанными датами налоговый орган самостоятельно обнаруживает нарушение правил постановки на налоговый учет и документально фиксирует их.

Для оценки доходов, полученных в период осуществления деятельности без постановки на учет в налоговом органе, могут быть использованы косвенные методы, предусмотренные пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Важно отметить, что до введения в действие второй части Налогового кодекса ст. 119 не дает однозначного ответа о базе, к которой возможно применение вышеупомянутых штрафных санкций, поскольку в статье применено понятие *доход*, не имеющее однозначной трактовки как в Гражданском кодексе, так и в действующем законодательстве. В силу неоднозначности данного понятия в существующей нормативно-правовой базе оно может быть применено как в значении *прибыли (как чистого дохода)*, так и в значении *выручки (как валового дохода)*. Возможность обоих подходов следует из



ст. 41 и 42, регламентирующих принципы определения доходов в России и за ее пределами. При обнаружении факта уклонения от постановки налогоплательщика на налоговый учет налоговый орган имеет право (но не обязанность) потребовать на основании ст. 31 НК РФ устранить обнаруженные нарушения, а налогоплательщик обязан выполнить данное требование.

В соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны сообщать налоговым органам об открытии и закрытии своих банковских счетов; аналогичную обязанность сообщать о вновь открытых счетах налогоплательщиков НК РФ в ст. 86 предусмотрел и для банков. Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке влечет за собой взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб. в соответствии со ст. 118 НК РФ. К ответственности в соответствии с данной статьей могут быть привлечены организации и предприниматели, но не физические лица, так как ст. 23 НК РФ освобождает их от обязанности сообщать в налоговые органы об открытии, наличии или закрытии банковских счетов.

Статья 119 НК РФ регламентирует сущность правонарушения, выражающегося в *непредставлении налоговой декларации*, а также и ответственность за его совершение. Согласно данной статье, непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет за собой взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб. Непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации влечет за собой взыскание штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

Наиболее применяемыми статьями, регламентирующими сущность налоговых правонарушений и применяемые за эти нарушения санкции, являются ст. 120 и 122 НК РФ.

Статья 120 регламентирует *сущность грубых нарушений правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения и ответственность за данные нарушения*. Согласно данной статье, грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, влечет за собой взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут за собой взыскание штрафа в размере 15 тыс. руб. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут за собой взыскание штрафа в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст. 120 НК РФ понимается отсутствие первичных докумен-



тов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Статья 122 регламентирует *сущность и санкции касательно нарушений, связанных с неуплатой или неполной уплатой сумм налога*, и устанавливает, что неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет за собой взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога.

Статья 124 НК РФ регламентирует ответственность налогоплательщика (налогового агента) за препятствия, чинимые сотрудникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, и устанавливает, что незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда, проводящего налоговую проверку в соответствии с законодательством, на территорию или в помещение налогоплательщика или налогового агента влечет за собой взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

Налоговое законодательство предусматривает санкции, применяемые к банкам за нарушение своих обязанностей. Они регламентированы в гл. 18 НК РФ. Необходимость их отдельного рассмотрения определяется тем, что в данном случае не применяются многие правила, установленные в отношении налоговых правонарушений, совершаемых налогоплательщиками. Наиболее важными из них являются следующие:

- существование срока давности привлечения к ответственности;
- существование срока давности взыскания налоговой санкции;
- презумпция невиновности;
- необходимость доказывания вины при наличии факта правонарушения;
- учет обстоятельств, отягчающих или смягчающих ответственность налогоплательщика либо исключających возможность привлечения его к ответственности;
- не допускается применение к этим нарушениям норм производства по делам о налоговых правонарушениях ст. 100, 101 и 104 НК РФ;
- не допускаются такие меры по принудительному обеспечению исполнения обязанностей по уплате налогов, как арест имущества, приостановление операций по счетам.

Нарушения, совершаемые банками в части функций агентов правительственного контроля, и соответственно санкции за них установлены ст. 132–136 НК РФ.

Статья 132 устанавливает ответственность за нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику. Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у бан-

ка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица влекут за собой взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем влечет взыскание штрафа в размере 20 тыс. руб.

Статья 133 устанавливает ответственность за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора. Нарушение банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора влечет за собой взыскание пени в размере  $1/150$  ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

Статья 134 устанавливает ответственность за нарушение, выразившееся в неисполнении банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, что, согласно ст. 134 НК РФ, влечет за собой взыскание штрафа в размере 20% от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, но не более суммы задолженности.

Статья 135 устанавливает ответственность за неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени, что влечет за собой взыскание пени в размере  $1/150$  ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, но не более 0,2% за каждый день просрочки. Статья 135.1 регламентирует сущность правонарушения и устанавливает ответственность за непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — клиентов банка. Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный НК РФ срок карается взысканием штрафа в размере 10 тыс. руб. Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный НК РФ срок карается штрафом в размере 20 тыс. руб.

Штрафы, указанные в ст. 132–134, взыскиваются в порядке, аналогичном порядку взыскания санкций за налоговые правонарушения. Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Центральный банк Российской Федерации с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

## **17.7. Налоговый контроль, осуществляемый другими административными структурами**

Законодательно установлено, что в области налогообложения и сборов правами осуществлять контроль наделены также и некоторые другие административные

структуры. Так, *таможенные органы* пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации и Налоговым кодексом, а соответственно должностные лица таможенных органов несут обязанности, предусмотренные как налоговым, так и таможенным законодательством Российской Федерации.

Получило значительные полномочия в области налогообложения и *Министерство финансов РФ*. Помимо того что ФНС теперь подчинена Министерству финансов, оно непосредственно дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций.

Также уполномоченными органами в области налогов стали органы *исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления*, которые имеют право давать письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

После слияния Федеральной службы налоговой полиции с органами внутренних дел определенные полномочия в области налогового контроля возложены и на *милицию*. Согласно изменениям, внесенным в Закон «О милиции», органы внутренних дел получили следующие права в области налогового контроля: участвовать в налоговых проверках по запросу налоговых органов; получать сведения, составляющие налоговую тайну; при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить налоговые проверки организаций и физических лиц

Для реализации этих полномочий были разработаны Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок, утвержденная Приказом МВД РФ и МНС РФ от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37, Перечень должностных лиц системы МВД России, пользующихся правом доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну, утвержденный Приказом МВД РФ от 26 декабря 2003 г. № 1033, и Инструкция о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, утвержденная Приказом МВД РФ от 16 марта 2004 г. № 177.

С 1 февраля 2002 г. в соответствии с Указом Президента РФ от 1 ноября 2001 г. № 1263 «Об уполномоченном органе по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и Федеральным законом «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ был образован *Комитет Российской Федерации по финансовому мониторингу (КФМ России)*.

Основными задачами Комитета по финансовому мониторингу являются сбор, обработка и анализ информации, документов, сведений и иных материалов об

операциях с денежными средствами и иным имуществом, подлежащих контролю в соответствии с законодательством Российской Федерации о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. Комитет создает единую информационную систему и базу данных в сфере противодействия легализации доходов и направляет эту информацию в правоохранительные органы в соответствии с их компетенцией. Особое внимание сотрудники комитета уделяют сделкам, по которым есть основания полагать, что операция связана с легализацией доходов, полученных преступным путем. Кроме того, на комитет возложены функции по взаимодействию и информационному обмену с компетентными органами иностранных государств в этой сфере. Комитет также осуществляет контроль за выполнением юридическими и физическими лицами требований законодательства РФ о противодействии отмыванию доходов, полученных преступным путем, в части соблюдения порядка фиксирования и представления информации о сделках с денежными средствами или иным имуществом, подлежащих обязательному контролю.

Для реализации этих полномочий Постановлением Правительства РФ от 17 апреля 2002 г. № 245 утверждено Положение «О представлении информации в Комитет Российской Федерации по финансовому мониторингу организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом», а Центральным банком РФ издано Положение ЦБР от 20 декабря 2002 г. № 207-П «О порядке представления кредитными организациями в уполномоченный орган сведений, предусмотренных Федеральным законом «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем»».

Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 Комитет Российской Федерации по финансовому мониторингу преобразован в Федеральную службу по финансовому мониторингу, а его функции по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности переданы Министерству финансов РФ.

## 17.8. Экономический анализ состояния расчетов с бюджетом

Важнейший аспект контрольно-экономической работы на предприятии — *исследование состояния расчетов с бюджетом*. Эта составная часть анализа финансового положения предприятия должна быть направлена на совершенствование регулирования денежных потоков, определение возможностей роста чистой прибыли за счет экономии налоговых платежей и предупреждение уплаты налоговых пени и штрафов. В зависимости от поставленных задач анализ может быть проведен в оперативном (ежедневном, подекадном) и/или последующем (за избранный отчетный период) порядке; по всем налоговым платежам или выборочно по отдельным их видам. В качестве аналитической информации используются сведения, содержащиеся в налоговом учете предприятия, налоговые расчеты (декларации), бухгалтерская отчетность и данные по таким счетам бухгалтерского учета, как «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Продажи», «Прочие доходы и расходы», «Прибыли и убытки», «Отложенные налоговые активы»,

«Отложенные налоговые обязательства» и др. Следует учесть, что требование достоверности аналитической информации диктует необходимость предварительного проведения ее аудиторской проверки.

Общая схема анализа состояния расчетов с бюджетом, как правило, включает несколько основных этапов.

*Этап первый.* Изучаются в динамике налоговая структура, т. е. удельный вес сумм каждого вида начисленных к уплате налога, сбора и платежа<sup>1</sup> во всей их совокупности, а также общая налоговая нагрузка на предприятие, определяемая как отношение всей совокупности налогов к объему начисленных доходов. При расчете этой характеристики объем доходов определяется суммированием выручки от продаж с учетом косвенных налогов (выручка-брутто) и прочих доходов (операционных и внереализационных). В порядке углубления изучения налоговой нагрузки целесообразно рассчитывать здесь и частные показатели по видам налогов в зависимости от источников их начисления. Так, налоговая нагрузка в части косвенных налогов (НДС, акцизы) определяется как отношение их суммы к выручке-брутто, в части налогов земельного, на добычу полезных ископаемых — как отношение их суммы к затратам на производство и продажу, в части налога на прибыль — как отношение его суммы к бухгалтерской прибыли (прибыли до налогообложения) и т. д. Изучение налоговой структуры и налоговой нагрузки позволяет определить первоочередные направления анализа и регулирования налоговых платежей.

*Этап второй.* Изучается эффект от установленной предприятием учетной политики в части выручки в целях налогообложения, т. е. снижение (рост) налоговой нагрузки вследствие избранного способа определения выручки от продаж для исчисления НДС. Напомним, что для исчисления НДС выручка может определяться либо по мере отгрузки продукции (товаров, работ, услуг) и прочего имущества<sup>2</sup> покупателю и предъявления ему расчетных документов, либо в момент поступления от покупателя оплаты за отгруженную ему продукцию. Порядок расчета влияния учетной политики в части выручки в целях налогообложения (ПН) на величину НДС ( $\Delta \text{НДС}_{\text{ПН}}$ ) можно представить в следующем виде:

$$\Delta \text{НДС}_{\text{ПН}} = (B - B_A) \times H_C \quad (17.1)$$

где  $B$  и  $B_A$  — выручка от продаж без НДС, рассчитанная исходя из способа, установленного предприятием ( $B$ ), и альтернативного способа ( $B_A$ );  $H_C$  — ставка НДС.

Следует учесть, что гл. 25 НК РФ существенно расширила содержание учетной политики в целях налогообложения, установив ряд новых ее элементов для формирования облагаемой базы по налогу на прибыль, а именно: метод признания доходов и расходов, метод оценки сырья и материалов при списании их на производство, метод начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, образование резервов сомнительных долгов и др. Влияние каждого из вышеперечисленных элементов на величину налога на прибыль можно рассчитать путем сопоставления его сумм, рассчитанных исходя из варианта, уста-

<sup>1</sup> Далее — налога.

<sup>2</sup> Далее — продукции.

новленного предприятием, и альтернативного ему варианта по соответствующему элементу учетной политики в целях налогообложения прибыли.

**Этап третий.** Определяется динамика, а также отклонение от размера, предусмотренного в финансовом плане, каждого из начисленных к уплате в бюджет налогов, устанавливаются причины, воздействующие на величину налогов, рассчитывается размер их влияния на выявленные динамические изменения (отклонения от запланированных) сумм налогов, т. е. производится факторный анализ налоговых платежей. Так, например, причины изменения НДС при условии продажи продукции по рыночным ценам и применения одной налоговой ставки могут быть изучены с помощью следующей упрощенной модели, построенной на основе установленного порядка исчисления суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет:

$$\text{НДС} = (B \times H_c + T \times H_c + CP \times H_c) - [(HDC_{\Pi} - HDC_H) + HDC_A], \quad (17.2)$$

где  $T$  — передача продукции для собственных нужд;  $CP$  — поступившие суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемой продукции;  $HDC_{\Pi}$  — полученные суммы НДС, предъявленные предприятию продавцами в счетах-фактурах при приобретении товаров, работ, услуг;  $HDC_H$  — неоплаченные предприятием суммы НДС из предъявленных продавцами сумм НДС в счетах-фактурах;  $(HDC_{\Pi} - HDC_H)$  — суммы НДС, предъявленные предприятию и уплаченные им при приобретении оприходованных товаров, работ, услуг;  $HDC_A$  — суммы НДС, исчисленные предприятием с полученных авансов, засчитываемые при продаже продукции;  $[(HDC_{\Pi} - HDC_H) + HDC_A]$  — налоговые вычеты.

Причины изменения суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет (НП), можно установить, пользуясь следующей простейшей моделью:

$$\text{НП} = \text{НОП} \times \text{НС}, \quad (17.3)$$

где  $\text{НОП}$  — налогооблагаемая прибыль;  $\text{НС}$  — ставка налога на прибыль.

Учитывая возможность представления налогооблагаемой прибыли в виде суммы бухгалтерской прибыли ( $\text{БП}$ ) и отклонения налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской прибыли ( $\text{ОТ}$ ), формула (17.3) может быть представлена в расширенном виде:

$$\text{НП} = (\text{БП} + \text{ОТ}) \times \text{НС}. \quad (17.4)$$

В случае проведения углубленного факторного анализа приведенные комбинированные модели (17.2) и (17.4) могут быть в аддитивной их части расширены путем детализации каждого учтенного в них фактора-слагаемого. Особенно это интересно в отношении величины  $\text{ОТ}$  в модели (17.4), которая складывается и, следовательно, может быть детализирована в разрезе отклонений данных налогового и бухгалтерского учета в соответствии с порядком учета налога на прибыль, установленным ПБУ 18/02.

При такой детализации фактора  $\text{ОТ}$  расширенная модель факторного анализа НП примет следующий вид:

$$\text{НП} = \text{БП} \times \text{НС} + \Delta \text{ОНА} - \Delta \text{ОНО} + \text{ПНО} - \text{ПНА}, \quad (17.5)$$

где  $\Delta \text{ОНА}$  — отложенные налоговые активы (ОНА), начисленные за вычетом таких активов погашенных и отнесенных в дебет счета «Расчеты по налогам и сбо-



рам» (субсчет «Налог на прибыль»);  $\Delta ОНО$  — отложенные налоговые обязательства (ОНО), начисленные за вычетом таких обязательств погашенных и отнесенных в кредит вышеобозначенного счета;  $ПНО$  — постоянные налоговые обязательства;  $ПНА$  — постоянные налоговые активы.<sup>1</sup>

Аналогичным образом, исходя из установленного порядка исчисления соответствующего налога, можно построить факторные модели и по другим налоговым платежам. Расчет влияния каждого фактора, учтенного в моделях, на изменение налогового платежа, т. е. количественный факторный анализ, производится с помощью приема элиминирования, изучаемого в теории экономического анализа. Факторный анализ позволяет наглядно представить процесс формирования налоговых платежей, регулировать их размер и изыскивать возможности их снижения.

**Этап четвертый.** Изучается соблюдение сроков уплаты налогов в бюджет. Состояние расчетов с бюджетом с позиций соблюдения установленных законами сроков уплаты налогов следует рассматривать в качестве одной из визуальных характеристик уровня платежеспособности предприятия. Наличие просроченной задолженности бюджету характеризует платежеспособность как неудовлетворительную в определенные моменты анализируемого периода и влечет за собой необходимость начисления и уплаты в бюджет пени в соответствии со ст. 75 НК РФ.

**Этап пятый.** Определяется влияние на изменение чистой и, соответственно, нераспределенной прибыли изменения налоговых платежей, пени и штрафов, начисленных за налоговые правонарушения.

Современная методика расчета чистой прибыли ( $ЧП$ ) в ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках» (см. формулу (17.6)) наглядно демонстрирует, что непосредственное влияние на величину  $ЧП$  оказывает лишь налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет (в ф. № 2 он назван текущим налогом на прибыль).

$$ЧП = БП + \Delta ОНА - \Delta ОНО - НП - ПШ - ОНА_с - ОНО_с, \quad (17.6)$$

где  $ПШ$  — пеня (П) и штрафы (Ш), подлежащие уплате в бюджет и во внебюджетные фонды;<sup>2</sup>  $ОНА_с$  и  $ОНО_с$  —  $ОНА$  и  $ОНО$ , списанные с одноименных бухгалтерских счетов на счет «Прибыли и убытки» в связи с выбытием объектов учета этих активов и обязательств.<sup>3</sup>

Отсюда следует, что порядок расчета изменения чистой прибыли вследствие изменения налога на прибыль ( $\Delta ЧП(\Delta НП)$ ) можно представить в следующем виде:

$$\Delta ЧП(\Delta НП) = \Delta НП \text{ с обратным знаком.} \quad (17.7)$$

Из формулы (17.6) также следует, что чистая (нераспределенная) прибыль зависит не только от сумм бухгалтерской прибыли и налога на прибыль, но и от

<sup>1</sup> Сущность этих понятий раскрыта в ПБУ 18/02.

<sup>2</sup> Эти данные должны отражаться в ф. № 2 по свободным строкам до строки 190 «Чистая прибыль».

<sup>3</sup> Эти данные также должны отражаться в ф. № 2 по свободным строкам до строки 190 «Чистая прибыль».



отложенных налоговых активов ( $\Delta ОНА$  — фактор увеличения (уменьшения) чистой и нераспределенной прибыли), отложенных налоговых обязательств ( $\Delta ОНО$  — фактор уменьшения (увеличения) чистой и нераспределенной прибыли). При этом на размер чистой и нераспределенной прибыли отрицательно влияют штрафы и пени, уплачиваемые в бюджет.

Начисление пени в связи с несвоевременным перечислением налогов в бюджет свидетельствует о несовершенстве управления денежными потоками предприятия.<sup>1</sup> Начисленные штрафы в связи с налоговыми правонарушениями являются следствием неудовлетворительного состояния внутреннего контроля и низкого качества проведенного аудита бухгалтерской отчетности.

Такие налоги, как НДС, акцизы по своему содержанию, технике расчета и учета не связаны с чистой прибылью. Остальные налоговые платежи, учитываемые в соответствии с установленным порядком в издержках или в операционных расходах, воздействуют на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль, т. е. уменьшают их и, следовательно, влияют на чистую прибыль через изменение налога на прибыль. При необходимости возможен и изолированный расчет влияния изменения суммы указанных налогов на изменение чистой прибыли.

Так, влияние на изменение чистой прибыли изменения налогов земельного ( $\Delta НЗ$ ) и на имущество ( $\Delta НИ$ ) рассчитывается по формулам:

$$\Delta ЧП (\Delta НЗ) = \Delta НЗ \times (1 - НС) \text{ с обратным знаком;} \quad (17.8)$$

$$\Delta ЧП (\Delta НИ) = \Delta НИ \times (1 - НС) \text{ с обратным знаком.} \quad (17.9)$$

*Этап шестой* является заключительным в анализе состояния расчетов с бюджетом и включает в себя обобщение результатов проведенного исследования в разрезе обозначенных этапов, а также разработку направлений:

- регулирования и снижения каждого из налоговых платежей и налоговой нагрузки в целом;
- совершенствования управления денежными потоками в целях недопущения необходимости начисления и уплаты пени;
- повышения качества внутреннего контроля и аудита бухгалтерской отчетности в целях предотвращения необходимости начисления и уплаты штрафных санкций за налоговые правонарушения.

Таков общий алгоритм экономического анализа расчетов предприятия (организации) с бюджетом.

В заключение главы подчеркнем, что состояние контрольной и аналитической работы в значительной степени определяет общий уровень налогового администрирования. Именно совершенствованию налогового администрирования во всех индустриальных странах, в том числе России, уделяется повышенное внимание, так как оно во многом определяет успех реализации задач, возложенных на налоговую систему. С некоторыми изменениями, которые предполагается внести

---

<sup>1</sup> Такое заключение может быть недостаточно корректным в случае, если в условиях ограниченности финансовых (денежных) ресурсов предприятие направило их на определенный период времени по альтернативному варианту, дающему прирост чистой прибыли, перекрывающий ее потери в связи с начислением пени.

в организацию налогового администрирования, вы сможете познакомиться, обратившись к материалам главы 21 настоящего учебника.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите виды проверок, проводимых налоговыми органами.
2. Какие различия существуют между различными видами проверок?
3. Какие меры по защите прав налогоплательщика при проведении проверок предусмотрены НК РФ?
4. Проанализируйте права налогоплательщика, предоставленные ему законодательством, регламентирующим проведение проверок.
5. Перечислите основные права налоговых органов при проведении проверок.
6. Назовите основные права налогоплательщика.
7. Проанализируйте обязанности налогоплательщика.
8. Охарактеризуйте функции, присущие налоговому агенту.
9. Кто является налогоплательщиком по законодательству РФ?
10. Назовите основные права налоговых органов.
11. Охарактеризуйте обязанности налоговых органов.
12. Соответствуют ли, по вашему мнению, права и обязанности налоговых органов друг другу?
13. Назовите основные функции центрального аппарата Федеральной налоговой службы.
14. Охарактеризуйте структуру налоговой инспекции низового звена.
15. Проанализируйте обязанности, возлагаемые ФНС РФ на управления по субъектам РФ.
16. Перечислите иерархические уровни налоговых инспекций.
17. Опишите основные функции инспекций ФНС РФ по районам и городам без районного деления.
18. Назовите основные правонарушения, совершаемые налогоплательщиком, предусмотренные НК РФ.
19. Перечислите санкции, предусмотренные НК РФ за налоговые правонарушения.
20. Назовите основные виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.
21. Проанализируйте законодательно установленные обстоятельства, смягчающие ответственность налогоплательщика.
22. Опишите санкции, применяемые к налогоплательщику за несвоевременную постановку на налоговый учет.
23. Перечислите административные структуры, осуществляющие налоговый контроль наряду с налоговыми органами.
24. Какие контрольные функции в области налогового контроля возложены на Министерство финансов РФ?
25. Назовите права органов внутренних дел в области налогового контроля.

26. Охарактеризуйте функции Федеральной службы по финансовому мониторингу.
27. Назовите задачи и перечислите основные этапы экономического анализа состояния расчетов предприятия с бюджетом.
28. Назовите задачи экономического анализа расчетов предприятия с бюджетом.
29. Перечислите основные этапы анализа состояния расчетов предприятия с бюджетом.
30. Какова последовательность анализа эффекта от принятой предприятием учетной политики?
31. По каким направлениям обобщаются выводы проведенного анализа? Какие решения принимаются по его результатам?

### Список литературы к главе 17

1. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ.
2. О налоговых органах Российской Федерации: Федеральный закон от 21.03.1991 г. № 943-1.
3. О системе государственной службы: Федеральный закон от 27.05.2003 г. № 58-ФЗ.
4. Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ от 30.09.2005 г. № 506.
5. *Аронов А. В., Кашин В. А.* Налоги и налогообложение: Учебное пособие. — М.: Экономистъ, 2004.
6. *Березова О. А., Зайцев Д. А.* Налоговые проверки. — М.: Главбух, 1999.
7. *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Налоговая ответственность. Применение гл. 16 Налогового кодекса РФ «Виды налоговых правонарушений». Сложные вопросы (из практики налогового консультирования) / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. — Екатеринбург: Издательство «Налоги и финансовое право», 2005.
8. Как правильно подготовиться к налоговой проверке. — М.: Налоговый вестник, 2000.
9. *Климовский Р. В.* Защита прав налогоплательщика. — М.: Эксмо, 2005.
10. *Красницкий В. А.* Организация и методика налоговых проверок: Учебное пособие / Под ред. Л. П. Павловой. — М.: Финансы и статистика, 2005.
11. *Кривова И. С., Малумов А. Ю.* Как выиграть налоговый спор. — М.: Главбух, 2005.
12. *Миронова О. А.* Налоговое администрирование: Учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности 351200 «Налоги и налогообложение» / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев — М.: Омега-Л, 2005.
13. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. 2-е изд., перераб. — М.: Норма, 2005.

14. *Платонова Л. В.* Налоговая преступность. Социально-психологическая и криминологическая характеристики. — М.: Норма, 2005.
15. *Платонова Л. В.* ОВД проверяет налогоплательщиков: организационно-правовые аспекты. — СПб.: Питер, 2005.
16. Энциклопедия налоговых ошибок. 2-е издание. — М.: ООО «Статус-Кво 97», 2005.
17. *Юткина Т. Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2001.

**Раздел VIII**  
**НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ**  
**ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН**

---

## Глава 18

# НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ УНИТАРНЫХ ГОСУДАРСТВ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- дать общую характеристику налоговых систем в унитарных промышленно развитых государствах мира;
- перечислить налоги, существующие в этих странах;
- сравнить основные налоги и уровень налогового бремени на примере некоторых промышленно развитых государств.

### 18.1. Налоговая система Франции

Для достижения целей, поставленных в данной главе, рассмотрим налоговые системы ряда унитарных государств мира. Одним из крупнейших унитарных государств современной Европы является Франция. Налогообложение в этой стране можно условно разделить на три крупных блока: косвенные налоги, включаемые в цену товара, или налоги на потребление; налоги на прибыль (доход); налоги на собственность.

Основным источником доходов бюджета Французской Республики в настоящее время служат косвенные налоги, а среди них наиболее важным является *налог на добавленную стоимость (НДС)*, действующий во Франции с 1954 г. Применяются стандартная и пониженная ставки НДС — соответственно 18,6 и 5,5% (пониженная ставка применяется по отношению к ряду сельскохозяйственных продуктов, продовольствию, медикаментам, медицинскому оборудованию, грузовым и пассажирским перевозкам, культурным и культурно-зрелищным мероприятиям, туристическим и гостиничным услугам).

Французское законодательство предусматривает ряд существенных льгот по НДС, в их рамках от налогообложения освобождаются:

- Малые предприятия, если их оборот за финансовый год не превысил определенного законодательством порога. В этом случае они имеют право применить льготу начиная с года, следующего за отчетным. Суммовой критерий периодически пересматривается в зависимости от экономической политики и уровня инфляции.
- Все операции, связанные с экспортом. Субъекты предпринимательства, осуществляющие экспортные сделки, пользуются правом на возмещение уплаченного ими НДС по ценностям, приобретенным у поставщиков и использованным при производстве экспортной продукции (работ, услуг).
- Банковская и финансовая деятельность.

- Услуги частных врачей и преподавателей.
- Сельское хозяйство и рыболовство.
- Государственные учреждения, выполняющие административные, социальные, культурные и спортивные функции.

Важным источником доходов бюджета также служат *акцизы*. Перечень подакцизных товаров во Франции достаточно широк. Акцизы взимаются с нефтепродуктов, электроэнергии, крепких спиртных напитков, пива, минеральной воды, табачных изделий, масличных и зерновых культур, сахара, спичек и зажигалок, кондитерских изделий, драгоценных металлов и ювелирных изделий, произведений искусства и антиквариата, страховых и биржевых операций, игорного бизнеса, зрелищных мероприятий, телевизионной рекламы.

К числу налогов на потребление относятся *таможенные пошлины*, которые могут взиматься по специфическим или адвалорным ставкам и выступают помимо источника доходов бюджета важным инструментом экономической политики государства, направленной на защиту национальной промышленности и сельского хозяйства.

Среди прямых налогов наибольшую роль играют налог на прибыль (доход) корпораций и физических лиц. **Налог на прибыль корпораций** взимается с частных и государственных компаний, ассоциаций и партнерств, занимающихся предпринимательской деятельностью и не освобожденных от этого налога. Как резиденты, так и нерезиденты уплачивают данный налог в части прибыли, полученной от деятельности во Франции. Налоговой базой является годовая прибыль корпорации, декларацию по которой каждое предприятие предоставляет в налоговые органы до 1 апреля года, следующего за отчетным. До окончательного расчета с бюджетом корпорация вносит квартальные авансовые платежи.

Ставка налога составляет 39% к сумме налогооблагаемого дохода и 42%, если этот доход идет на выплату дивидендов, а не на развитие. Существуют и пониженные ставки, которые применяются к доходам от земельных участков, сельскохозяйственных ферм и ценных бумаг и варьируются от 10 до 24%. От данного налога могут быть освобождены при соблюдении ряда условий сельскохозяйственные кооперативы и инвестиционные компании. Кроме того, французское законодательство предоставляет льготу по учету убытка компании в течение последующих пяти лет.

**Подходный налог с физических лиц** взимается со всех поступлений, полученных физическим лицом в течение года, включая заработную плату, пенсию, ренту, доходы от всех видов как коммерческой деятельности, так и деятельности некоммерческого характера, вознаграждений. Налог взимается по доходам как от источников во Франции, так и от источников за рубежом. Кроме того, подлежат обложению и доходы разового характера, связанные с передачей прав собственности по движимому и недвижимому имуществу, ценным бумагам. Принципиальная особенность: обложению подлежит доход не физического лица, а семьи; если плательщик холост, для налога это семья из одного человека. Налог уплачивается начиная с 18-летнего возраста.

Ставки подоходного налога имеют прогрессивный характер — от 0 до 56,8%. Ежегодно шкала уточняется, позволяя учесть инфляционные процессы. Законо-



дательство Франции предусматривает необлагаемый подоходным налогом минимум, а также определенные вычеты из налогооблагаемой базы (например, целевые пособия на питание) и специальные скидки для слабо защищенных в социальном плане категорий населения — пенсионеров, инвалидов.

С начала 90-х гг. XX в. дополнительно к подоходному налогу введены специальные социальные отчисления. Общее социальное отчисление, установленное для физических лиц-резидентов, составляет 2,4%.

Существуют специальные правила, регламентирующие налогообложение доходов, полученных от операций с собственностью — недвижимостью, движимым имуществом, ценными бумагами:

- прибыль от продажи недвижимого имущества включается в налогооблагаемый доход в год фактической продажи. Ставка налога зависит от срока, в течение которого недвижимость находилась в собственности продавца, и равняется нулю при сроке свыше 32 лет;
- с прибыли от операций с движимым имуществом взимается налог только в том случае, если прибыль получена по сделке, сумма которой превышает установленные критерии. При соблюдении этого условия могут быть применены три ставки налога в зависимости от категории имущества: 4, 5, 7% — для различных категорий предметов искусства и специальная ставка 7,5% — для сделок с драгоценными металлами;
- прибыль от операций с ценными бумагами, размер которой превышает установленный предел, *облагается по ставке 16%*.

Помимо подоходного налога на размер фактической оплаты труда работников оказывает влияние ряд сборов, уплачиваемых работодателем, объектом налогообложения по которым служит фонд оплаты труда работников. Отметим основные из них:

- *социальный налог на заработную плату*. Объект налогообложения — годовой фонд оплаты труда (ФОТ) сотрудника в денежной и натуральной форме, включая обязательные сборы. Ставки налога имеют прогрессивный характер;
- *налог на развитие профессионального образования*. Объект налогообложения — годовой фонд оплаты труда (ФОТ) сотрудника в денежной и натуральной форме, включая обязательные сборы. Ставки налога — 0,5% с надбавкой 0,1%;
- *сбор на профессиональную подготовку*. Если на предприятии более 10 сотрудников, то собственник предприятия обязан финансировать долгосрочную профессиональную подготовку своих сотрудников; на эти цели взимается специальный налог в размере 1,2% от годового ФОТ сотрудника. Если предприятие использует временную рабочую силу, то размер ставки возрастает до 2% годового ФОТ сотрудника. Кроме того, существует дополнительный сбор в размере 0,3% годового ФОТ сотрудника на профессиональную подготовку молодежи;
- *сбор на строительство жилья*. Объект налогообложения — годовой ФОТ сотрудника в денежной и натуральной форме, включая обязательные сборы. Ставка налога — 0,65%. Кроме того, если на предприятии более 10 сотрудни-

ков, оно обязано участвовать в финансировании жилищного строительства в виде ссуд для своих работников или прямых инвестиций в строительство жилья.

Третьим крупным источником государственных доходов Франции являются налоги на собственность и имущество — здания, промышленные и сельскохозяйственные предприятия, движимое имущество, фондовые активы. *Налог на собственность* во Франции имеет прогрессивный характер, однако существует ограничение, согласно которому сумма подоходного налога и налога на собственность не должна превышать 85% всего дохода.

Следует отметить факт существования во французской налоговой системе (достаточно политкорректной) такого по своей сути дискриминационного налога, как *налог на здания, принадлежащие иностранным компаниям*, владеющим недвижимостью во Франции. Этим налогом по ставке 3% облагается недвижимость всех иностранных компаний, головной офис которых находится за пределами Франции, в то время как максимальная ставка налога на собственность для французских компаний — 1,5%.

Кроме того, существуют следующие налоги на собственность:

- при сдаче в аренду недвижимости, годовая арендная плата за которую превышает установленный законодательством предел, с арендодателя взимается *налог на аренду* по стандартной ставке 2,5%;
- *налог на транспортные средства*, взимающийся с автомобилей, принадлежащих или используемых корпорациями — юридическими лицами (за исключением автомобилей старше 10 лет или являющихся объектом деятельности компании). Ставки установлены в зависимости от мощности двигателя;
- *налог на отдельные виды автотранспортных средств*, взимающийся с автомобилей, вес которых превышает 16 т. Ставки зависят от типа и веса автомобиля. При осуществлении международных перевозок с автомобилями, зарегистрированных за границей, этот налог взимается на таможне, за исключением случаев, когда освобождение от него предусмотрено международными договорами;
- *регистрационный налог* — налог, взимаемый при оформлении документов по сделкам. Ставки налога дифференцированы в зависимости от вида сделки. Например, при передаче права собственности на имущество — от 13,4 до 15,4%; при создании компании — 1, при передаче доли участия — от 1 до 4,8%. Для некоторых случаев применяется фиксированный регистрационный налог.

Достаточно развита во Франции и система местного налогообложения. Общий объем местных бюджетов достигает 60% бюджета страны. Местные органы власти могут дополнительно вводить на своей территории следующие местные налоги и сборы:

- налог на уборку территорий;
- земельный налог на застроенные участки;
- земельный налог на незастроенные участки;

- налог на жилье;
- профессиональный налог;
- пошлину на содержание сельскохозяйственной палаты;
- пошлину на содержание торгово-промышленной палаты;
- пошлину на содержание палаты ремесел;
- местные сборы на освоение рудников;
- сборы на установку электроосвещения;
- пошлины на используемое оборудование;
- налог на продажу зданий;
- пошлины на автотранспортные средства;
- налог на превышение допустимого лимита плотности застройки;
- налог на превышение предела удельной занятости площади;
- налог на озеленение.

Местные органы власти самостоятельно определяют ставки налогов, относящихся к их компетенции, при формировании бюджета на следующий год, однако величина этих ставок не может превышать максимальный уровень, законодательно определенный центральными властями. На практике основными источниками доходов местных бюджетов являются земельный налог на застроенные участки, земельный налог на незастроенные участки, налог на жилье и профессиональный налог. Рассмотрим эти налоги несколько подробнее.

*Земельным налогом на застроенные участки* облагается стоимость недвижимости и участков, предназначенных для коммерческого или промышленного использования. Налогооблагаемая часть равна половине кадастровой арендной стоимости участка. Существуют следующие льготы по налогу: стоимость государственной собственности; здания, находящиеся за пределами городов и предназначенные для сельскохозяйственного использования; жилье — с физических лиц старше 75 лет, а также лиц, получающих пособия из общественных фондов или пособия по инвалидности.

Налоговой базой по *налогу на незастроенные участки* является 80% от кадастровой арендной стоимости незастроенного участка — полей, лесов, болот, участка под застройку. От уплаты данного налога освобождены участки, находящиеся в государственной собственности, временно могут быть освобождены также территории с искусственными лесонасаждениями и участки, предназначенные для развития сельскохозяйственного производства.

*Налог на жилье* платится собственником жилья или его арендатором. Малообеспеченные лица могут быть полностью или частично освобождены от данного налога за объект жилья по месту основного проживания.

*Профессиональный налог* вносится лицами, которые постоянно занимаются деятельностью, не вознаграждаемой заработной платой. Расчет данного налога осуществляется исходя из суммы следующих показателей:

- арендная стоимость недвижимости, используемой налогоплательщиком для целей осуществления своей профессиональной деятельности;
- процент заработной платы (обычно 18%), уплачиваемой налогоплательщиком своим сотрудникам, а также полученного им дохода (обычно 10%).

Налоговая база умножается на налоговую ставку, устанавливаемую местными органами власти. При этом законодательство предусматривает верхнее ограничение размера данного налога — его рассчитанная сумма не должна превышать 3,5% от произведенной добавленной стоимости.

## 18.2. Налоговая система Бельгии

Высокая роль косвенного налогообложения характерна и для Бельгии. Стандартная ставка *налога на добавленную стоимость* 21%, существуют и пониженные ставки: 12% — при строительстве жилых домов, а также 7% — на сельскохозяйственное сырье, медикаменты, книги, газеты, коммунальные услуги, услуги пассажирского транспорта, гостиничный бизнес. От обложения НДС освобождены банки, страховые компании, услуги юристов, учителей, врачей и больниц, а также международные перевозки, поставки самолетов и судов. *Акцизы* в Бельгии взимаются с нефтепродуктов, электроэнергии, табачных изделий, крепких спиртных напитков, вина, пива, безалкогольных напитков, кофе, а также с наружной рекламы и игорного бизнеса.

Существует также и группа налогов, взимающихся с собственности — транспортных средств и недвижимости. Одни из них взимаются в момент перехода собственности от одного владельца к другому, например *налог на наследство и дарения, регистрационный налог*. Другие же налоги, связанные с собственностью, например *местный налог на автотранспортные средства*, взимаются со всех граждан, обладающих подобной собственностью.

Ставки налога на наследство и дарения для прямых наследников составляют от 3 до 30%; для прочих категорий наследников — от 20 до 80%. Регистрационный налог взимается при оформлении продажи или аренды земли и строений. Стандартная ставка налога — в размере 12,5%, для маленьких земельных участков и строений предусмотрены льготы — в размере 0,2% от стоимости сделки. *Налогом на регистрацию транспортных средств* облагаются все транспортные средства, включая автомобили, яхты, самолеты и т. д. при их постановке на государственный учет; ставки налога различаются в зависимости от категории транспортного средства и даты его выпуска.

Местный налог на автотранспортные средства взимается со всех владельцев автомобилей. Поступления от него предназначены на содержание общественных магистральных дорог. Расчет налога производится исходя из мощности двигателя — для легкового автомобиля или грузоподъемности — для грузового автомобиля.

Следующая группа налогов — это налоги на доходы. *Государственный подоходный налог с физических лиц* взимается как с резидентов — в части доходов, полученных в Бельгии и за рубежом, так и с нерезидентов — в части доходов, полученных в Бельгии. Налог взимается с поступлений, полученных от имущества, ценных бумаг, прочих источников, а также заработков — за вычетом сумм расходов и льгот социального характера. Он имеет прогрессивный характер и варьируется в зависимости от размера дохода. Минимальная ставка — 25%, максимальная — 55%.

Помимо государственного подоходного налога с той же налоговой базы взимаются также *муниципальный подоходный налог* по ставке, составляющей 6–10% от общенациональной ставки, и 3%-ный *кризисный взнос*.

Бельгийская подоходная налоговая система практикует обложение доходов семьи, т. е. доходы жены и мужа складываются при определении применяемой налоговой ставки. Законодательно предусмотрены две льготы: если оба члена семьи получают доходы от профессиональной деятельности, то сумма, полученная супругом с меньшим доходом, облагается отдельно; если только один из супругов имеет профессиональный доход, то 30% этого дохода.

*Налог на прибыль корпораций* взимается со всех компаний, являющихся юридическими лицами по законодательству Бельгии или имеющих органы управления на территории этой страны. Из налогооблагаемого дохода компания имеет право вычесть все издержки по производству и реализации данного продукта. Стандартная ставка — 39%, однако предусмотрен и ряд других ставок. Кроме того, в Бельгии дополнительно взимается 3%-ный *кризисный сбор с компаний*.

Отметим теперь несколько важных особенностей налогообложения прибыли корпораций и физических лиц в Бельгии:

- налог на прибыль корпораций сокращается на 25%, если прибыль ввезена в страну из-за границы и облагается налогами в стране ее получения;
- с доходов физических лиц-нерезидентов взимается налог на нерезидентов — по дополнительной 6%-ной надбавке к эффективной ставке подоходного налога;
- прибыль юридических лиц, не имеющих в Бельгии постоянного представительства, учреждений иностранных правительств и других категорий нерезидентов облагается по ставке 43%;
- включаются в себестоимость для целей налогообложения комиссионные, премии, гонорары, выплаченные компанией, если их получатели известны. Если же имена получателей денежных средств не разглашаются, то данные расходы, относясь на издержки, облагаются специальным налогом в 200%.

### 18.3. Налоговая система Японии

Особый интерес для изучающих зарубежное налоговое законодательство унитарных стран представляет налоговая система Японии. Ее можно охарактеризовать следующими особенностями:

- сравнительно невысокий по сравнению с другими промышленно развитыми странами совокупный уровень налогового бремени. Например, доля налогов в национальном доходе Японии — 26%, тогда как в Великобритании — 40%;
- общая ориентация налоговой системы на прямые налоги в отличие от преимущественной роли косвенных, что присуще большинству промышленно развитых стран;
- высокое бюджетное значение налога на доходы физических лиц и налога на прибыль корпораций;
- последовательное проведение политики экономического стимулирования посредством предоставления налоговых льгот;
- щадящий режим налогообложения крупных корпораций.

Более 64% всех налоговых доходов Японии образуется за счет государственных налогов, что характеризует финансовую мощь федерального правительства

и сравнительно малую финансовую базу нижестоящих органов власти. В отличие от стран Европы наибольший доход государству в Японии приносят налоги на доходы — налог на прибыль корпораций и налог на доходы физических лиц.

*Налог на прибыль корпораций* в Японии зачисляется в национальный, префектуральные и муниципальные бюджеты. Национальная ставка налога на прибыль — 33,48%, префектуральная — 5% от национальной, т. е. 1,67% от прибыли, и муниципальная — 12,3% от национальной ставки, или 4,12% от прибыли. Таким образом, общий объем изъятий по данному налогу составит около 40% прибыли корпораций; надо, однако, отметить и факт существования в налоговой системе Японии пониженной льготной ставки по данному налогу для малого бизнеса. Налогооблагаемая база — прибыль корпораций, определяемая согласно международным правилам бухгалтерского учета. На протяжении последних лет объем поступлений от налога на прибыль корпораций в общем объеме доходов национального бюджета составлял около четверти всех поступлений.

Еще более велико для бюджета Японии значение *налога на доходы физических лиц*, доля которого в объеме доходов национального бюджета страны в разные годы составляла от 35 до 42%. Средства от этого налога поступают также в бюджеты всех трех уровней. Подоходным налогом облагаются: заработная плата, жалованье, доходы крестьян, лиц свободных профессий, доходы от недвижимости (сдача в аренду), а также дивиденды, проценты, случайные заработки, пенсии и т. д. Все налогооблагаемые доходы в Японии делятся на десять категорий: проценты по вкладам; дивиденды; доходы от недвижимости; доходы от предпринимательской деятельности; заработная плата; бонусы; выходные пособия, пенсии; случайные доходы; смешанные, разносторонние доходы; доходы от капитала.<sup>1</sup>

Большинство из этих категорий имеют налоговые льготы или освобождения от уплаты налогов (кроме процентов и дивидендов). Кроме того, независимо от величины дохода каждый житель Японии обязан уплачивать *налог на проживание*, составляющий в настоящий момент 3200 иен в год.

В деловой практике Японии часто возникает вопрос, не слишком ли высокое налоговое бремя несет рядовой японский налогоплательщик. Однако необходимо учитывать и тот факт, что подоходное налогообложение физических лиц предусматривает существенные льготы. Основными налоговыми льготами, которыми пользуется средний налогоплательщик, являются «базовая льгота» — необлагаемый минимум дохода налогоплательщика (350 тыс. иен) и аналогичная льгота на супругу (супруга) и на каждого иждивенца. Кроме этого, такие виды доходов, как заработная плата, пенсии и выплаты социального страхования, имеют специальные налоговые освобождения. Министерство финансов Японии предоставляет пять льгот и освобождений при расчете налоговой базы для каждого налогоплательщика.

Для исчисления подоходного налога суммируются доходы налогоплательщика, полученные им из разных источников, а затем из общей суммы дохода вычитается необлагаемый минимум, устанавливаемый с учетом различных скидок: базисной, на иждивенцев, на взносы по социальному страхованию, по страхованию жизни и в пенсионный фонд, на расходы на медицинское обслуживание, а также

<sup>1</sup> Ishi H. The Japanese Tax System. — Oxford: Clarendon press, second edition, 1993. P. 79–80.



специальных скидок для инвалидов, престарелых, вдов и т. д. Следствием является то, что необлагаемый минимум для семьи из 4 человек в Японии гораздо выше, чем в США, ФРГ, Англии, Франции.

Помимо адресных, персональных освобождений, которые широко применяются к налогооблагаемому доходу в целом, существует ряд узкоспециальных льгот по налогообложению доходов, полученных из различных источников, которые введены в налоговую систему по ряду важных причин. Основными из них являются следующие:

- *С целью справедливого налогообложения доходов разных категорий населения введена специальная скидка, уменьшающая налогооблагаемый доход налогоплательщика. Эта скидка применяется только в отношении доходов, полученных наемным работником от продажи своего труда. Размер скидки равен сумме специально определяемых «персональных расходов» (personal expenses). Цель введения скидки — поставить в равное положение для целей налогообложения лиц наемного труда с одной стороны и предпринимателей с другой стороны, так как последние имеют возможность списывать часть своих личных расходов в «расходы бизнеса» (иначе говоря, на себестоимость) и выводить их из-под налогообложения, такой возможности лица наемного труда до введения этой скидки были лишены, а это несправедливо с точки зрения Налогового управления Японии. На практике при использовании этой скидки налогооблагаемая подоходным налогом база подлежит уменьшению на 28,6%.*
- *Ряд специальных инструкций позволяет также разделить для целей налогообложения доходы от бизнеса. Объектом налогообложения служит доход за вычетом всех необходимых расходов. Налогоплательщикам, заполняющим «синюю» форму налоговой декларации, разрешается вычитать из налогооблагаемого дохода стоимость подготовки налоговой декларации в размере не более чем 100 тыс. иен. Кроме этого, были разрешены «вычеты» — специальные снижения размеров налогооблагаемого личного дохода бизнесмена — на размер заработной платы, уплачиваемой членам семьи, которые были введены вместо списания их на расходы, связанные с ведением бизнеса. Имеется также ряд других льгот, учитывающих двойственный характер дохода предпринимателя от его непосредственного труда и дохода как собственника.*
- *Разносторонние доходы и доходы от капитала также имеют специальные налоговые льготы. Для разносторонних доходов налогооблагаемая сумма уменьшается на 400 тыс. иен в год, если стаж работы менее 20 лет, и дополнительно к этой сумме на 700 тыс. иен при условии, что стаж работы превышает 20 лет.<sup>1</sup> Доходы от капитала и недвижимости облагаются отдельно от обычного подоходного налога после вычета сумм соответствующих льгот. Кроме того, часто предоставляются налоговые кредиты для таких целей, как внешние (иностранные) налоги, налоговый кредит в связи с увеличением расходов на НИОКР и другие кредиты, предоставление которых обусловлено какими-либо специфическими политическими целями.*

<sup>1</sup> H. Ishi. The Japanese Tax System. — Oxford: Clarendon press, second edition, 1993. P. 79–80.



- В налоговой системе Японии *неденежные доходы* (такие, как разница в арендной плате за жилье, предоставленное государством или компанией своему сотруднику по льготной цене, и рыночной стоимостью аренды этого жилья), предоставляемые получателям заработной платы и предпринимателям, *либо освобождаются от налогов вообще, либо лишь частично облагаются налогом.*
- Семейные пары с одинаковым годовым доходом в Японии платят *различный подоходный налог в зависимости от того, работает ли один супруг в семье или двое.* Современная налоговая система Японии приветствует семьи, где работают оба супруга с примерно одинаковыми доходами, а семейные пары, где работает только один супруг, несут более тяжелое налоговое бремя, нежели семьи, где два супруга работают.

*Налоги на имущество* в Японии как юридические, так и физические лица уплачивают по единой ставке. В большинстве случаев она составляет 1,4% от стоимости имущества. Большое внимание уделено в Японии и налогообложению момента перехода имущественных прав от одного собственника к другому. Передача имущества, наследство, подарки всегда были объектами налогообложения. Имеются две главные предпосылки для обложения наследств и дарений. Во-первых, такой налог на передачу имущества препятствует чрезмерной концентрации богатства в одних руках и способствует более эквивалентному распределению ресурсов. Во-вторых, введение этого налога способствует пополнению бюджета.

Существуют две основные формы обложения передаваемой собственности — дар и завещание. Соответственно в зависимости от момента передачи существуют два сходных налога — *налог с наследства* и *налог с дарений*. Ставка налога на наследование дополнительно увеличивается на 20% для наследников, которые не являются детьми, родителями, братьями и сестрами, хотя общая налоговая ставка, включая эти набавки, не может быть выше, чем 75% фактической доли наследника.

Существуют три вида налоговых кредитов, которые предоставляются наследникам при наличии дополнительных условий:

- собственность, полученная в подарок наследником от умершего, включается в налогооблагаемую базу; одариваемый, однако, получает кредит в размере налога на дарения по такой собственности во избежание двойного налогообложения. Это налоговый кредит по налогу на дарения;
- если наследнику менее 20 лет, сумма налога на наследство, которую он должен уплатить, снижается на 60 тыс. иен за каждый год наследника, недостающий до 20. Аналогично, если наследник страдает какими-либо заболеваниями или имеет инвалидность, которые отражаются на его трудоспособности, сумма налога на наследство, которую он должен уплатить, снижается на 60 тыс. иен (120 тыс. иен в случае полной утраты трудоспособности) за каждый год до 70 лет (пенсионный возраст);
- по налогу на дарения при обложении собственности, полученной в дар в течение календарного года, существует базовое освобождение от налога, т. е. не облагаются налогом подарки, полученные одариваемым, если стоимость этих подарков, полученных в течение одного календарного года, не превышает 600 тыс. иен.

Стоимость собственности, переходящей от одного владельца к другому, при таких формах передачи, как наследство или дар, оценивается или по текущим рыночным ценам, или по цене приобретения. Из налогооблагаемой базы исключается собственность, приобретенная от родственников для получения образования и проживания, и собственность, завещанная благотворительным, религиозным, научным и другим государственным и общественным организациям.

Дополнительно к основному освобождению собственность стоимостью до 20 млн иен, переданная в подарок супругу, с которым даритель прожил вместе более 20 лет, освобождается от налога. Кроме того, если лица, частично или полностью утратившие трудоспособность, получают деньги, ценные бумаги, другую собственность по трастовому соглашению в пределах суммы 60 млн иен, налог на дарения не взимается. Налоговые ставки применяются к каждой части налогооблагаемого наследства.

Косвенное налогообложение Японии представлено *таможенными пошлинами, налогом на добавленную стоимость*, взимаемому согласно методологии стран ОЭСР по ставке 5%, и *акцизами*.

Акцизное налогообложение в Японии имеет ряд своих особенностей. Например, если в США и странах Западной Европы целью введения дополнительного налогообложения на алкоголь и табачные изделия был контроль за уровнем потребления товаров, которое государством не стимулировалось, то в Японии в течение длительного времени этот вид акцизов в Японии рассматривался как предназначенный главным образом для целей обеспечения налоговых поступлений. Второй особенностью косвенного налогообложения в Японии является налогообложение предметов роскоши. Это налогообложение в Японии производится посредством группы специальных налогов на продажу товаров, услуг, например налог на путешествия и т. д. Третьей особенностью является существование специальных налогов на нотариат, гербовый сбор, на деятельность фондовых бирж и операции с ценными бумагами.

Представленный в этой главе краткий обзор налоговых систем унитарных индустриальных стран позволяет прежде всего сделать вывод об их значительном разнообразии. Каждая страна осуществляет свою налоговую политику, решает задачи ее эффективности с учетом собственного опыта исторического развития, особенностей национальной экономики и традиций, взаимоотношений правительств, бизнеса и профсоюзов. Поэтому вопрос гармонизации налоговых систем является проблемой достаточно отдаленного будущего даже в рамках Европейского союза.

### Контрольные вопросы

1. Опишите общие черты налоговых систем унитарных государств.
2. Назовите основные различия в налогообложении Японии, Франции и Бельгии.
3. Какие основные льготы и вычеты действуют по подоходному налогу с физических лиц?
4. Охарактеризуйте особенности местного налогообложения в унитарных промышленно развитых государствах.

5. Проанализируйте систему налогообложения собственности в промышленно развитых государствах.

### Список литературы к главе 18

1. *Ishi H.* The Japanese Tax System. — Oxford: Clarendon press, second edition, 1993.
2. Данные Института финансовой и валютной политики при Министерстве финансов Японии. 3-1-1 Kasumigaseki, Chiyoda-Ku, Tokyo.
3. *Князев В. Г., Черник Д. Г.* Налоговые системы зарубежных стран. — М.: ЮНИТИ, 1997.
4. *Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Под ред. И. Г. Русаковой и В. А. Кашина.* — М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. С. 495.
5. *Сабельников Л. В., Зотов Г. М., Чеботарева Г. Д.* Налогообложение в Европейском союзе. — М., 1999.
6. *Тихоцкая И. С.* Налоговая система Японии. - М.: Наука, 1995.

# Глава 19

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ ФЕДЕРАТИВНЫХ И КОНФЕДЕРАТИВНЫХ ГОСУДАРСТВ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- дать характеристику федеративной системы как специфической формы государственного объединения;
- объяснить такое современное явление, как «конкурентный федерализм»;
- перечислить основные направления реформирования налоговых систем в федеративных государствах с развитой экономикой.

### 19.1. Содержание и основные принципы налогового федерализма

Анализ проблем налогового федерализма имеет особую актуальность для современной России. Переход от административной системы СССР на федеративные принципы управления и методы перераспределения доходов оказался сложным и болезненным. Формирование новой модели управления осложняется отсутствием соответствующих теоретических разработок, измерений сущностных характеристик федерализма как *системы власти, а также адекватного правового обеспечения методов разделения собственности, реальных источников доходов и налогов*. В этом смысле чрезвычайно интересен опыт стран с устойчивыми традициями федерализма и правилами взаимосвязей и взаимозависимости субъектов федерации и центра.

По определению *федерация* — форма объединения ряда государств, при которой объединяющиеся государства, сохраняя определенную юридическую государственную самостоятельность, создают *новое единое* государственное образование. Форма федерации предполагает единые: союзное гражданство, армию, союзные государственные органы. В свою очередь, *конфедерация* — это союз отдельных государств, сохраняющих *независимое* (суверенное) существование, но объединенных одним или несколькими органами управления. В мировой практике примерами федеративных государств являются США, ФРГ и Канада, а конфедеративного — Швейцария. Различие между этими формами объединения ярко иллюстрируется страницами истории США, когда в войне между Севером и Югом одна часть (северяне) боролась за федерацию, а другая — за конфедерацию.

Современный федерализм принято квалифицировать как *конкурентный федерализм*. Его основой является *принцип субсидиарности*, означающий, что конкретные задачи сравнительно небольших административных единиц должны решаться на возможно более *низком* уровне власти. И только такой подход может обеспечить высокую степень независимости и, следовательно, подлинной демократизации управления. В свою очередь, каждое движение в сторону централизации ведет к ограничению гражданских и избирательных прав населения, когда усиливается «анонимность» власти.

Понятие «субсидиарность» раскрывается в ряде принципов, первым их которых является принцип *происхождения*. Он относится к свободной торговле товарами и услугами и означает, что местные власти не должны проверять и лицензировать подлежащие продаже товары, поставщики которых получили лицензии в другом районе страны. Тогда у местных властей появляются возможности *расширения базы налогообложения* за счет привлечения «чужих» предпринимателей и стимул к соперничеству в области установления правил, наилучшим образом отвечающих нуждам граждан. Следующий принцип — «*исключительности*», т. е. эксклюзивное, четкое и определенное возложение ответственности за коллективные действия на данный уровень власти. Третьим принципом, необходимым для обеспечения эффективного функционирования конкурентного федерализма, является *фискальная эквивалентность*. Он означает, что каждая административная территория должна финансировать свои властные функции, переданные ей или взятые ею на себя, за счет средств, полученных от налогов, сборов и заимствований, за которые она несет ответственность. Таким образом, государственные расходы «дисциплинируются» благодаря необходимости собирать налоги или брать в долг. *Фискальная децентрализация* в сочетании с *фискальной эквивалентностью* (платность за все государственные услуги) создает для местных органов власти стимул к расширению доходной базы и развитию. Этот принцип означает также, что все уровни власти имеют большие права в построении собственных налоговых систем.

Упомянутые принципы, вместе определяющие *конкурентный федерализм*, имеют тенденцию усиливать друг друга. А при нарушении хотя бы одного из них страдает конкуренция между территориями. Например, право центра устанавливать *все* ставки налогов наносит серьезный удар по независимости и ответственности местных властей и т. д. Таким образом, подлинный конкурентный федерализм может быть понят только как *взаимосвязанное целое*.

Система налогообложения при федеративном государственном устройстве должна быть структурирована исходя из указанных принципов и поэтому серьезно отличается от подходов к ее формированию в унитарном государстве. У последнего политическая воля сосредоточивается в *едином* центре, а местные самоуправляемые корпорации все-таки не имеют статуса государственного суверенитета. В федеративном государстве существуют по крайней мере *два* уровня с подлинным государственным суверенитетом — *центральный и региональный*. Однако для соблюдения целостности государства необходимо обеспечить единое налоговое законодательство с двухканальной системой. Для иллюстрации этих положений необходимо рассмотреть конкретные налоговые системы объединенных федераций государств.

## 19.2. Налоговая система США

Специфика состава и структуры налоговой системы США определяется масштабами использования всех видов прямого налогообложения. В системе налогообложения США параллельно используются основные виды налогов по всем уровням властных полномочий (табл. 19.2.1). Так, население уплачивает 3 подоходных налога, 3 налога на прибыль с корпораций, 2 поимущественных и т. д.

Таблица 19.2.1  
Состав и структура налоговой системы США

| №<br>п/п | Федеральные налоги              | Налоги штатов                      | Местные налоги                 |
|----------|---------------------------------|------------------------------------|--------------------------------|
| 1        | Подоходный налог                | Подоходный налог                   | Подоходный налог               |
| 2        | Налог на прибыль корпораций     | Налог на прибыль корпораций        | Налог на прибыль корпораций    |
| 3        | Налог на социальное страхование |                                    |                                |
| 4        | Акцизы                          | Акцизы                             | Акцизы                         |
| 5        | Таможенные пошлины              |                                    |                                |
| 6        | Налоги на наследство и дарения  | Налоги на наследство и дарения     | Налоги на наследство и дарения |
| 7        |                                 | Налог с продаж                     | Налог с продаж                 |
| 8        |                                 | Поимущественные налоги             | Поимущественные налоги         |
| 9        |                                 | Налоги с владельцев автотранспорта |                                |
| 10       |                                 |                                    | Экологические налоги           |

Основную часть доходов федерального бюджета составляет *подоходный налог с населения (income tax)*, субъектам которого выступают физические лица, индивидуальные предприятия и партнерства, не имеющие статуса юридического лица (табл. 19.2.2).

Подсчет выполняется в 3 этапа:

1. Подсчитывается *валовой доход*, который может состоять из: заработной платы, аннуитета, пенсии, алиментов, доходов по ценным бумагам, вознаграждений, бонусов, ренты и роялти, фермерского дохода, социального пособия и пособия по безработице, стипендии, доходов от трастовых операций и недвижимости и т. д.
2. Валовой доход *корректируется* за счет вычетов из него разрешенных затрат и льгот. К ним относятся торговые или производственные затраты, убытки от продажи или обменных операций с ценными бумагами, пенсионные взносы лиц, уплаченные алименты, авансовые налоговые взносы и т. д.
3. Из суммы скорректированного валового дохода исключаются классифицированные, или стандартные, вычеты. Полученная величина является *нало-*

Таблица 19.2.2

Приблизительная структура налоговых поступлений федерального бюджета США и штатов в конце 1990-х гг.<sup>1</sup>

| Виды федеральных налогов             | %   | Виды налогов штатов                | %   |
|--------------------------------------|-----|------------------------------------|-----|
| Подоходный налог с физических лиц    | 38  | Подоходный налог с физических лиц  | 30  |
| Отчисления на социальное страхование | 28  | Налог на прибыль корпораций        | 8   |
| Налог на прибыль корпораций          | 7   | Акцизы                             | 6   |
| Акцизы                               | 5   | Налог с продаж                     | 30  |
| Налог на имущество                   | 10  | Налоги с владельцев автотранспорта | 4   |
| Другие                               | 12  | Поимущественные налоги             | 2   |
| Итого                                | 100 | Другие                             | 20  |
|                                      |     | Итого                              | 100 |

гооблагаемым доходом. К основным вычетам относятся: необлагаемый минимум на каждого иждивенца налогоплательщика, стандартные скидки, дополнительные скидки для лиц старше 65 лет и инвалидов, расходы по переезду на новое место жительства, связанное с повышением квалификации, командировочные, благотворительные взносы и др. Указанные вычеты могут производиться в размере не более 50% с откорректированного валового дохода, а оставшиеся 25% могут быть вычтены из доходов в течение 5 лет.

Ставки подоходного налога, введенные в соответствии с планом президента США Б. Клинтона, представлены в табл. 19.2.3.

Еще один важнейший налог в системе подоходного обложения — налог на *прибыль корпораций* (*corporation income tax*), претерпевший существенные изменения в результате известных налоговых реформ 1980–1990-х гг. Главным принципом налогообложения корпораций в США является взимание налога с *чистой прибыли* как окончательного объекта обложения. Плательщиками этого налога являются прежде всего акционерные компании. Примерно 85% налога взимается на федеральном уровне, а 15% — штатами и местными органами власти. Объект обложения определяется в 3 этапа.

1. Определяется *валовой* доход компании, состоящий из валовой выручки от реализации и всех внереализационных доходов и расходов.
2. Из валового дохода вычитаются: заработная плата работников, расходы на ремонт, безнадежные долги, рентные платежи, уплаченные местные и штатные налоги, амортизация, проценты за кредит, расходы на рекламу, взносы в пенсионные фонды, убытки от стихийных бедствий, благотворительные взносы, операционные убытки, расходы на НИОКР, расходы на капитальный ремонт и т. д. В налоговом законодательстве тщательно оговариваются все расходы, которые можно включать в издержки производства при определении корпорационного налога. Международные стандарты, лежащие в основе

<sup>1</sup> Составлено по данным: Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. — М., 1997. С. 223; David Bradford. Untangling the income tax. Harvard University Press, 1999.



Таблица 19.2.3  
Ставки подоходного налога в США<sup>1</sup>

| Налогооблагаемый доход, \$ тыс.                                         | Сумма налога, \$ тыс.   |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| <b>1. Одинокие налогоплательщики</b>                                    |                         |
| 0–22,1                                                                  | 15% дохода              |
| 22,1–53,5                                                               | $3,315 + 28\% > 22,1$   |
| 53,5–115                                                                | $12,107 + 31\% > 53,5$  |
| 115–250                                                                 | $31,172 + 36,0\% > 115$ |
| Более 250                                                               | $79,722 + 39,6\% > 25$  |
| <b>2. Семейные налогоплательщики, заполняющие совместную декларацию</b> |                         |
| 0–36,9                                                                  | 15% дохода              |
| 36,9–89,15                                                              | $5,535 + 28\% > 36,9$   |
| 89,15–140                                                               | $20,16 + 31\% > 89,15$  |
| 140–250                                                                 | $5,9 + 36\% > 140$      |
| Более 250                                                               | $75,5 + 39,6\% > 250$   |
| <b>3. Главы семейств</b>                                                |                         |
| 0–29,6                                                                  | 15% дохода              |
| 29,6–76,4                                                               | $4,44 + 28\% > 29,6$    |
| 76,4–127,5                                                              | $17,544 + 31\% > 76,4$  |
| 127,5–250                                                               | $33,385 + 36\% > 127,5$ |
|                                                                         | $77,485 + 39,6\% > 25$  |

этих законов, носят достаточно либеральный характер. Как правило, в индивидуальный перечень разрешается включать все затраты компании, связанные с ее текущей производственно-коммерческой деятельностью. Ограничения незначительны и в основном касаются запрета на включение в издержки «чрезмерных» представительских расходов.

- После вычета из валового дохода издержек, дополнительных расходов и уплаченных налогов из него вычитают те *льготы*, которые направлены непосредственно на уменьшение налогооблагаемой прибыли. Заключительный этап связан с решением проблем двойного обложения той части прибыли, которая направляется на выплату дивидендов.

Огромные льготы имеют фермерские хозяйства, благодаря которым в ряде ситуаций (особенно в засушливые годы) некоторые компании сводят налоговую базу к нулю. После «фермерских» льгот большое внимание уделяется также вопросу льготного обложения индивидуальных инвесторов, вкладывающих средства в малый инновационный бизнес. Заинтересованность государства в их поддержке очевидна. Так, для лиц, ставки подоходного налога которых установлены в размере 28, 31, 36 и 39,6%, фактическая ставка обложения прироста капитала

<sup>1</sup> Налоги и налогообложение / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. — М.: ИНФРА-М, 1998. С. 367.

находится на уровне 14%. Для инвесторов, обычная ставка которых равна 15%, реальная составляет только 7,5%. Основная ставка налога на корпорации установлена в размере 34% и вносится по следующей схеме: корпорация уплачивает 15% за первые \$50 тыс. налогооблагаемого дохода, 25% — за следующие \$25 тыс., свыше \$75 тыс. — 34%. Кроме того, на доходы в пределах от \$100 тыс. до \$335 тыс. установлен дополнительный сбор в размере 5%. Ступенчатое налогообложение имеет чрезвычайно важное значение для средних и малых предприятий. Что касается доходов, обеспечиваемых поступлениями от взносов на социальное страхование (*social insurance tax*), то они имеют тенденцию к росту. Комбинированная ставка для наемных работников и работодателей составляет 15,3%. *Налоги с наследства и дарений (inheritance and gift taxes)* физические лица платят по ставке от 18 до 55% (если стоимость имущества превышает \$600 тыс.). Их доля в общем объеме федеральных налоговых поступлений невысока (1–2%) и имеет тенденцию к снижению за счет повышения значимости этого налога на местном уровне.

Структура налоговых доходов 50 штатов США существенно отличается от федеративной. В целом собственные поступления составляют приблизительно 80% общих доходов, оставшиеся 20% — это федеральные субсидии (гранты). Доля в общем объеме поступлений *налога с продаж (sales tax)* достигает 30–40%. Объектом его обложения является стоимость товаров и услуг. Ставки налога устанавливаются штатами и варьируются в диапазоне 4–8%. *Подоходный налог с населения* взимается в 44 штатах, в остальных он «переходит» органам местного самоуправления. Ставки налога варьируются в диапазоне от 2 до 10%; объекты обложения этим налогом различаются. Но с целью унификации и удобства использования большинство штатов исчисляют свои ставки как определенный процент от базового, федерального, налога. При этом в них имеется своя форма налоговой декларации, а суммы уплаченного налога штата вычитаются при определении обязательств субъектов налогообложения по федеральному налогу.

*Налог на прибыль* также взимается почти во всех штатах и не столько имеет фискальную направленность, сколько используется в качестве метода воздействия на экономическую ситуацию. Практически во всех штатах взимается *налог на имущество (property tax)*, который уплачивают как физические, так и юридические лица. Ставки налога различаются и варьируются в размерах от 0,5 до 5%. Кроме того, штатами взимается *налог на наследство*, всевозможные *акцизы*, *налог на капитал* и *лицензионные сборы*, а работодатели производят обязательные *отчисления на выплату пособий по безработице*.

Наряду со штатами в качестве административных образований в США насчитывается почти 85 тыс. районов, подпадающих под юрисдикцию местных органов власти. Почти все штаты разделены на графства, в них существует примерно 20 тыс. муниципалитетов. Графства, муниципалитеты, тауншипы (специфические территориальные образования) имеют свои органы управления, являющиеся правительствами общего назначения и предоставляющие свои услуги в пределах данной территории. Каждый орган самоуправления может формировать свой собственный бюджет, вводить налоги и реализовывать различные действия по обеспечению поступлений в него.

Органы местного самоуправления имеют в своем распоряжении сравнительно ограниченное число налоговых источников, во многом однотипных с налогами

штатов. Наибольшее значение среди местных налогов принадлежит *поимущественному налогу*. Налог взимается один раз в год с физических и юридических лиц, владеющих собственностью. Базой для определения этого налога является *оценочная стоимость собственности*. Почти в половине штатов взимается *местный налог с продаж*, являющийся дополнением к одноименному штатному налогу. Доходы от этого налога собираются в штате, а затем возвращаются тому органу местного самоуправления, на территории которого они были получены.

### 19.3. Налоговая система Канады

От других федеративных государств Канада отличается более высоким уровнем *децентрализации*, когда при значительном влиянии федеральных органов власти провинции играют серьезную роль в формировании стратегии национальной экономики. На долю провинций приходится больше половины всех правительственных расходов Канады и функции по обеспечению сферы образования, здравоохранения и социального страхования. Причем тенденция повышения роли провинций продолжает действовать и в последние годы. В целом налоговая система Канады представлена тремя основными уровнями: федеральным (около 50% государственных доходов); провинциальным (около 40%); местным (10%).

Основу доходов *федерального* бюджета составляют: подоходный налог с населения, налог на корпорации, налог на товары и услуги, акцизы, таможенные пошлины и взносы в фонды социального страхования. Доходы *провинций* складываются из: подоходного налога с населения, налога с продаж, налога на прибыли корпораций, акцизов, взносов в фонды социального страхования, налогов на дарение, рентных платежей, различных регистрационных и лицензионных сборов. Основная доля поступлений приходится на *подоходный налог* и *косвенные налоги*. Налоговые поступления *местных бюджетов* состоят из налога на недвижимость и налогов на предпринимательство.

Налоговая система Канады начала модернизироваться в связи с проведением налоговой реформы в 1987 г. В соответствии с ее положениями в Канаде на федеральном уровне стали действовать три ставки подоходного налога вместо ранее существовавших десяти, а в каждом регионе — свои местные ставки (табл. 19.3.1).

Приведенные в табл. 19.3.1 данные иллюстрируют методику расчета интегральной ставки, которая складывается из федеральной и провинциальной. Большое внимание в Канаде уделяется стимулированию деятельности *малого бизнеса*. Доля мелких фирм (где занято менее 100 лиц наемного труда) достигает 97% от числа всех компаний (услуги, розничная торговля, строительство, наукоемкие отрасли), и к их доходам применяется единая ставка 12%.

В целом в налоговой системе Канады преобладает *прямое* налогообложение. Из косвенных налогов наиболее значимы: федеральный налог на товары и услуги по единой ставке 7% и *местный налог с продаж*. Иногда в провинциях эти два налога объединяются в комбинированной ставке — 15%. Объединенный налог включается в розничные цены. Несмотря на широкие полномочия в сборе налогов, провинции получают поддержку со стороны федерального правительства в форме *трансфертов*, которые составляют около 28% всех их доходов. Федеральные трансферты провинциям основаны на трех имеющих разные цели и структуры

Таблица 19.3.1  
Ставки основных налогов в Канаде<sup>1</sup>

| Провинция, территория      | Основная ставка, % |                  | Федерально-провинциальная ставка, % |                  |
|----------------------------|--------------------|------------------|-------------------------------------|------------------|
|                            | подходный налог    | налог на прибыль | подходный налог                     | налог на прибыль |
| Ньюфаундленд               | 21,0               | 14,0             | 52,3                                | 43,12            |
| Новая Шотландия            | 19,0               | 16,0             | 50,3                                | 45,12            |
| О. Принца Эдуарда          | 19,0               | 15,0             | 50,3                                | 44,12            |
| Нью-Браунсик               | 20,1               | 17,0             | 51,4                                | 46,12            |
| Квебек                     | 21,6               | 8,9–16,2         | 52,9                                | 38,0–45,0        |
| Онтарио                    | 21,6               | 15,5             | 52,9                                | 44,6             |
| Манитоба                   | 19,1               | 17,0             | 50,4                                | 46,1             |
| Саскачеван                 | 20,6               | 17,0             | 51,9                                | 46,1             |
| Альберта                   | 14,8               | 15,5             | 46,1                                | 44,6             |
| Британская Колумбия        | 22,9               | 16,5             | 54,2                                | 45,6             |
| Юкон                       | 15,3               | 15,0             | 46,6                                | 44,1             |
| Северо-Западные территории | 13,0               | 14,0             | 44,4                                | 43,1             |

ключевых программах — «Выравнивание», «Установленное финансирование программ» и «План помощи». По нашему мнению, общая ориентация на децентрализацию оправдывает себя, так как она облегчает адаптацию социальной политики к насущным нуждам населения.

## 19.4. Налоговая система Швейцарии

Швейцария — конфедеративное государство, состоящее из конфедерации (центрального штата), 26 кантонов и входящих в них 3 тыс. муниципалитетов. Кантоны являются суверенными административно-территориальными единицами, а степень муниципальной автономии определяется законодательством кантона. В соответствии с принципом швейцарского федерализма в стране существует трехуровневая система налогообложения (табл. 19.4.1).

Определение налоговой юрисдикции регулируется конституцией, согласно положениям которой ни один из трех органов власти не мешает другим, а бремя, которое несут налогоплательщики, не переходит за экономическую границу обложения. Кантонам, в принципе, разрешено взимать любые виды налогов, кроме тех, сбор которых является эксклюзивной юрисдикцией конфедерации. Они имеют право создавать свое собственное налоговое законодательство. Муниципалитетам, в свою очередь, право собирать свои налоги определяют конституции кантонов.

Структура налоговых доходов конфедерации во второй половине 1990-х гг. выглядела следующим образом: НДС — 29,1%; прямые налоги — 23,6; таможен-

Таблица 19.4.1  
Распределение налогов

| Налоги с дохода и собственности | Налогообложение потребления и владения |
|---------------------------------|----------------------------------------|
| <b>Конфедерация</b>             |                                        |
| Подходный налог                 | Налог на добавленную стоимость         |
| Налог на прибыль и капитал      | Налог на табак                         |
| Налог, взимаемый у источника    | Налог на пиво                          |
| Гербовые сборы                  | Таможенные пошлины                     |
| <b>Кантоны</b>                  |                                        |
| Подходный налог                 | Налог на транспортные средства         |
| Подушный налог                  | Налог на собак                         |
| Налоги на прибыль и капитал     | Налог на зрелища                       |
| Налог с наследства              | Гербовые сборы                         |
| Налог на недвижимость           |                                        |
| <b>Муниципалитеты</b>           |                                        |
| Повторение налогов кантонов     | Повторение налогов кантонов            |

ные пошлины — 14,9; расчетный налог — 10,1; гербовые сборы — 4,5; прочие — 5,5; неналоговые сборы — 12,3%;

Налог на добавленную стоимость введен в Швейцарии только 1 января 1995 г. (вместо налога с оборота) для унификации с налоговыми системами ЕС. НДС в Швейцарии — это налог на всеобщее пользование и потребление, взимается на всех стадиях производства и распределения с импорта товаров, отечественной сферы услуг и приобретения услуг за границей. По этому налогу существуют *три* вида ставок: стандартная — 6,5%, специальная — 3% — на услуги в гостиничном секторе и пониженная — 2% — для продуктов и безалкогольных напитков, птицы, рыбы, зерна, медицинских товаров, полиграфической продукции. *Таможенные пошлины* взимаются как по импортным, так и по экспортным операциям по твердым ставкам.

Из прямых налогов наибольшее значение имеют подходный налог с физических лиц, налог на прибыль и капитал юридических лиц. *Подходный налог с физических лиц* платят все лица, осуществляющие прибыльную деятельность в Швейцарии. Максимальная ставка составляет 11,5%. Что касается *федерального налога на прибыль*, то он является прогрессивным налогом и взимается по трехуровневой шкале. Базовый налог взимается по ставке 3,63%. Максимальная ставка не может превышать 9,8% суммарной прибыли. *Налог на капитал* является пропорциональным. Он взимается с полученного капитала, а также с запасов, отраженных и не отраженных в балансе. Ставка налога — 0,08% суммы налогооблагаемого капитала.

Как уже указывалось, кантоны сами строят свои законодательства, но к началу 2001 г. они должны были их выровнять в соответствии с Законом о гармонизации налогообложения. *Налоги на доходы и чистые активы* — периодические налоги,

поэтому они должны собираться к определенному моменту времени (фискальному периоду). В кантонах платят также подоходный налог с физических лиц по сумме налогов, исчисленных по базовой *федеральной* ставке и дополнительным ставкам кантонов и муниципалитетов. Все кантоны взимают налоги с доходов иностранцев, временно работающих в Швейцарии у «источника». Как физические, так и юридические лица должны платить *налог на прирост недвижимой собственности*. Физические лица платят *налог с лотерей*. Все кантоны взимают также *налоги с наследств и дарений*, а также *налог на транспортные средства*.

Таким образом, формированию налоговых систем в федеративных государствах Запада можно дать следующую общую характеристику:

- Во всех трех государствах субъекты федерации (штаты, провинции, кантоны) имеют высокий уровень самостоятельности в налоговых инициативах.
- Властные полномочия, обязательства по расходам и права на налоговые доходы имеют хорошее правовое обеспечение и четкое разграничение.
- Налоги, несущие основную фискальную нагрузку, обычно «повторяются» на всех трех уровнях.
- Достаточно сложная система налогообложения с часто высоким суммарным уровнем ставок всегда предполагает стимулирующую роль основных налогов, однозначно фискально-конфискационная направленность отсутствует, а реальная величина оценки налогооблагаемого объекта всегда ниже уровня первоначальной.
- Отсутствие реальных источников налогообложения, необходимых для обеспечения достаточного финансирования расходов, всегда дополняется различными методами финансового выравнивания со стороны федерального органа, что обеспечивает тесную взаимосвязь и взаимообусловленность составных частей государства как единого целого.
- Во всех государствах ведется постоянная работа в сферах совершенствования теории и практики федерализма, гармонизации налоговых систем.

При общих закономерностях в каждой стране, безусловно, имеются свои особенности, специфика, которые учитываются при принятии решений по налогообложению.

### Контрольные вопросы

1. Назовите основные принципы федерализма как системы государственного устройства. Каковы отличия федерации от конфедерации?
2. Как можно определить современное понятие «конкурентный федерализм»?
3. Дайте сравнительную характеристику налоговых систем в США, Канаде, Швейцарии.

### Список литературы к главе 19

1. *Высоцкий М. А.* Шведский опыт взимания НДС // Финансы. 2001. № 10.
2. *Голиков С. В.* Тенденции развития систем налогообложения за рубежом // БИКИ. 2001. № 130.

3. *Клементьев М. И.* Регулирование налоговой конкуренции в ЕС // *Аудитор*. 2003. № 3.
4. *Налогообложение предприятий в странах ЕС и других регионах мира* // *БИКИ*. 2004. № 16.
5. *Никитин С.* Социальные налоги: опыт Запада // *Мировая экономика и международные отношения*. 2003. № 5.
6. *О налоговом бремени в странах ЕС* // *БИКИ*. 2001. № 97.
7. *Черник И. Д.* Некоторые вопросы правового регулирования местных налогов в европейских странах // *Налоговый вестник*. 2002. № 2.
8. *Яковлева Н. В.* Косвенные налоги: экономическое содержание и место в налоговых системах стран мира // *Бухгалтерский учет в бюджетный и некоммерческих организациях*. 2003. № 22.



**Раздел IX**  
**НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ**  
**СТРАН СНГ**

---

# Глава 20

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СТРАН СНГ

---

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- обосновать необходимость гармонизации налоговых систем государств — участников СНГ;
- объяснить принципы применения НДС при международной торговле стран СНГ;
- дать характеристику налоговых систем отдельных стран СНГ и Прибалтики;
- сравнить налоговые системы стран СНГ.

### 20.1. Необходимость, цели и задачи реформирования налогообложения в СНГ

После распада СССР союзные республики стали суверенными государствами, которые образовали качественно новое межгосударственное образование — Содружество Независимых Государств. Одним из главных экономических последствий распада когда-то единого экономического пространства явилось сокращение товарообмена между странами — участницами СНГ. За 11 лет товарооборот сократился в 4,7 раза.<sup>1</sup> В свою очередь, ослабление экономических связей в пределах Содружества привело к переориентации внешнеэкономических связей стран-участниц на государства дальнего зарубежья, предоставляющие им кредиты. Но, несмотря на эти негативные тенденции, высокая степень взаимозависимости государств — участников СНГ сохраняется. Например, в общем товарообороте России со странами Содружества в I полугодии 2002 г. на долю Украины приходилось 34,7%, Беларуси — 37,8%, Казахстана — 17,5%.<sup>2</sup> Масштабы Сотрудничества с бывшими республиками СССР определяются в первую очередь исторически сложившимися связями,<sup>3</sup> территориальной близостью. Следует отметить рост товарооборота между странами с 2004 г. (табл. 20.1.1).

---

<sup>1</sup> Бобоев М. Р., Мамбеталиев Н. Т., Тютюрюков Н. Н. *Налоги и налогообложение в СНГ: Учебное пособие* / Под ред. А. П. Починка, Л. П. Павловой. — М.: Финансы и статистика, 2004. С. 69.

<sup>2</sup> Экономика и жизнь. 2002. № 34. С. 29.

<sup>3</sup> В Советском Союзе в межреспубликанский обмен было вовлечено более 20% валового национального продукта, ЕС — 14%. См.: *Мировая экономика. Экономика зарубежных стран: Учебник* / Под ред. д. э. н., проф. В. П. Колесова и д. э. н. М. Н. Осьмовой. — М.: Флинта; Московский психологический институт, 2000. С. 450.

Таблица 20.1.1

**Структура и динамика внешней торговли России со странами СНГ  
в январе–ноябре 2004 г., \$ млн<sup>1</sup>**

| Страны      | Оборот  | Экспорт | Импорт | В % к январю–ноябрю 2003 г. |         |        |
|-------------|---------|---------|--------|-----------------------------|---------|--------|
|             |         |         |        | оборот                      | экспорт | импорт |
| Азербайджан | 652,8   | 537,3   | 115,5  | 146,2                       | 145,1   | 151,6  |
| Армения     | 189,3   | 122,0   | 67,3   | 102,6                       | 105,9   | 97,1   |
| Беларусь    | 15354,2 | 9596,8  | 5757,4 | 137,2                       | 140,9   | 131,4  |
| Грузия      | 293,5   | 200,4   | 93,1   | 147,6                       | 158,6   | 128,4  |
| Казахстан   | 7307,2  | 4180,2  | 3127,0 | 143,5                       | 145,2   | 141,3  |
| Киргизия    | 362,6   | 230,6   | 132,0  | 161,4                       | 169,2   | 149,3  |
| Молдова     | 747,5   | 319,7   | 427,8  | 120,5                       | 120,4   | 120,7  |
| Таджикистан | 230,9   | 163,1   | 67,8   | 132,2                       | 144,3   | 110,0  |
| Туркмения   | 254,9   | 215,4   | 39,5   | 112,1                       | 106,3   | 159,5  |
| Украина     | 15233,0 | 9801,3  | 5431,7 | 141,6                       | 142,8   | 139,5  |
| Узбекистан  | 1238,1  | 669,3   | 568,8  | 138,4                       | 148,6   | 128,2  |

Дальнейшее расширение внешнеэкономических связей внутри СНГ является одним из условий выхода стран СНГ из экономического кризиса, структурной реорганизации экономик и повышения их эффективности. Важнейшая задача интеграционного сотрудничества — создание механизма регулирования взаимовыгодных торгово-экономических отношений. Не менее актуальны проблемы гармонизации налоговых отношений. Гармонизация налоговых отношений в государствах СНГ предполагает достижение следующих целей: объединения и унификации внутреннего рынка СНГ, интенсификации интеграционных процессов; упразднения налоговых границ и создания условий, обеспечивающих свободное перемещение товаров; рационализации структур налоговых систем и унификации порядка исчисления и взимания налоговых платежей.

Следует отметить, что на сегодняшний день в рамках регулирования внешне-торговых отношений принят целый ряд документов: единая Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств; Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при взаимной торговле; двусторонние соглашения России с отдельными странами СНГ об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество; о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства; о снятии ограничений в хозяйственной деятельности и т. п. Имеются также более детализированные договоренности внутри Таможенного союза.

Налоговые системы, доставшиеся суверенным государствам в наследство от Советского Союза, сформированы в условиях плановой экономики, когда преобладали государственные предприятия, основными платежами которых в бюджет были налог с оборота и отчисления от прибыли. В условиях либерализации цен и растущей доли частной собственности они нуждались в реформировании в соответствии с требованиями рыночной экономики. Налоговые реформы начались с реформирования налогов, являющихся основными источниками доходов бюд-

<sup>1</sup> Источник: Экономика и жизнь. 2005. № 3. С. 35.

жетов, — налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, акцизов. Значительные изменения в налоговые системы стран внесены в период с середины 1990-х по 2001 г.

При реформировании налоговых систем страны СНГ в различной степени использовали консультации западных специалистов по налогам. В частности, Международный валютный фонд предложил рекомендации, согласно которым налоговая система страны должна обладать следующими характеристиками:

- преимущественное использование налогов с выручки, таких как налог на добавленную стоимость, желательно с единой ставкой и минимумом льгот; акцизов на нефтепродукты, алкогольную продукцию, табачные изделия и другие товары, потребление которых необходимо ограничить;
- налог на прибыль организаций, взимаемый по единой умеренно низкой ставке, соответствующей максимальной ставке налога на доходы физических лиц, минимальным возвратом налога из бюджета при отдельных видах стимулирования;
- простая в администрировании форма налога на доходы физических лиц с небольшим количеством налоговых вычетов, умеренной предельной ставкой и максимальным использованием практики удержания налога у источника выплаты дохода;
- налогообложение импорта на минимально возможном уровне и освобождение экспорта от налогообложения с целью стимулирования международной торговли;
- отсутствие мелких налогов, администрирование которых является неэффективным.<sup>1</sup>

При проведении налоговых реформ страны СНГ на первоначальном этапе широко использовали опыт России, но в дальнейшем направления осуществления реформ значительно различались. Различия, имеющиеся в национальных законодательствах, препятствуют формированию общего рыночного пространства. Поэтому в условиях обсуждения части II Налогового кодекса России и разработки Модельного налогового кодекса государств — участников СНГ особую актуальность приобретают знания особенностей налогообложения в этих странах. Налоговые поступления составляют от 75 до 87% общей суммы доходов бюджетов<sup>2</sup> стран СНГ, т. е. являются основным источником формирования доходной части их бюджетов. При этом основные виды взимаемых в государствах — участниках СНГ налогов соответствуют наиболее распространенным в мировой практике налоговым платежам (приложение 8). В частности, налог на прибыль (доходы), налог на добавленную стоимость, акцизы, подоходный налог с физических лиц, налог на недвижимость, земельный налог с определенными модификациями имеют место в налоговых системах этих стран. Но в то же время налоговая система каждой страны имеет свои особенности, обусловленные состоянием экономики, национальными традициями. Параллельно сокращение налоговой базы и массовое уклонение от уплаты налогов как следствие высокой налоговой нагрузки на предприя-

<sup>1</sup> Эковест. 2003. Вып. 3. № 4. С. 570.

<sup>2</sup> Финансы. 2001. № 6. С. 64.

тия — серьезные проблемы при формировании доходной части государственных бюджетов во всех странах — участницах СНГ.

Перечисленные факторы являются главными причинами бюджетных кризисов в переходный период к рыночным отношениям. С целью преодоления кризиса во всех странах с разной степенью эффективности идет реформа налоговых систем (табл. 20.1.2).

Таблица 20.1.2

Прогресс в налоговых реформах в странах бывшего Советского Союза<sup>1</sup>

| №<br>n/<br>n | Страны      | Оценки | №<br>n/n | Страны       | Оценки |
|--------------|-------------|--------|----------|--------------|--------|
| 1            | Азербайджан | 3      | 9        | Литва        | 5      |
| 2            | Армения     | 4      | 10       | Молдова      | 4      |
| 3            | Беларусь    | 2      | 11       | Россия       | 2      |
| 4            | Эстония     | 5      | 12       | Таджикистан  | 3      |
| 5            | Грузия      | 4      | 13       | Туркменистан | 1      |
| 6            | Казахстан   | 4      | 14       | Украина      | 3      |
| 7            | Киргизия    | 3      | 15       | Узбекистан   | 2      |
| 8            | Латвия      | 5      |          |              |        |

В рамках одной главы учебника невозможно рассмотреть все страны, входящие в СНГ, особенности налогообложения проанализируем на примере Беларуси, Украины, Казахстана, Азербайджана. Прежде всего рассмотрим существующие примеры удачного проведения налоговых реформ в СНГ, имеющиеся региональные объединения, так как именно в их рамках принимаются многие решения по взаимному сотрудничеству. Так, в 1994–2004 гг. были образованы следующие объединения стран:

1. Союз Беларуси и России, оформленный договором от 2 апреля 1997 г. Затем 8 декабря 1999 г. эти страны подписали договор о создании Союзного государства.
2. Таможенный союз в составе России, Беларуси, Казахстана, Киргизии, Таджикистана (Евразийское экономическое сообщество — ЕврАзЭС).
3. Центрально-Азиатское экономическое сообщество, объединяющее Казахстан, Киргизию, Узбекистан и Таджикистан (ЦАС).
4. Объединение Грузии, Украины, Узбекистана, Азербайджана, Молдовы (ГУУАМ).
5. Организация региональной интеграции России, Беларуси, Украины и Казахстана (ОРИ).

Казахстан, Киргизия и Таджикистан входят одновременно в состав двух союзов — Таможенного и Центрально-Азиатского экономического сообществ. Центральным звеном интеграции СНГ является Таможенный союз. С учетом территориальной близости и сложившихся экономических связей можно говорить

<sup>1</sup> Оценки разработаны экспертами МВФ по специальной методологии Международного валютного фонда по 5-балльной шкале.

о целесообразности присоединения к данному союзу Украины. Для гармонизации налоговых законодательств необходимо изучать особенности каждого налога в отдельных странах и аккумулировать положительный опыт.

Косвенные налоги оказывают большое влияние на политику ценообразования, им принадлежит наибольшая доля в доходах бюджетов многих стран СНГ. Поэтому особую актуальность имеет гармонизация налоговых законодательств в отношении взимания косвенных налогов. Важнейший из них — *налог на добавленную стоимость*. Общий порядок исчисления НДС позаимствован из опыта ведущих западноевропейских стран, но в каждой стране СНГ имеются некоторые особенности в определении перечня его плательщиков, налоговой базы, порядке предоставления налоговых вычетов, ставках, сроках уплаты. Как известно, существуют два принципа обложения налогом на добавленную стоимость внешнеторговых операций на основе места производства, т. е. принцип «страны происхождения»; на основе места потребления, или «принцип страны назначения».

При осуществлении торговли хозяйствующих субъектов в пределах СНГ кроме торговли в рамках Союзного государства России и Беларуси до января 2005 г. налог на добавленную стоимость с июля 2001 г. взимается по принципу «страны назначения». Это означает, что налогом облагаются импортируемые и не облагаются экспортируемые товары. В результате поступления в федеральный бюджет России из-за превышения экспорта над импортом товаров уменьшились. Акцизы — разновидность косвенных налогов. В рассматриваемых странах имеются существенные различия в перечнях подакцизных товаров, ставках. Кроме того, в Казахстане, например, акцизами облагаются не только товары, но и игорный бизнес, выпуск лотерей. В каждой отдельной стране на большинство товаров установлены специфические ставки акцизов, причем в национальных валютах. Поэтому выравнивание этих ставок представляет особую сложность.

С 21 августа 2002 г. введены новые условия применения *таможенных пошлин* при торговле в рамках Таможенного союза. Таможенные пошлины взимаются в отношении вывозимых с таможенной территории РФ на таможенную территорию государств — участников Таможенного союза товаров, экспортируемых на основании контракта между резидентом РФ и нерезидентом<sup>1</sup> государства — участника Таможенного союза. Если сделка совершается между резидентами Таможенного союза, то таможенная пошлина, как и раньше, не взимается. Такие изменения были связаны с тем, что значительная доля товаров, поступавшая в адрес нерезидентов, переформировывалась в другие поставки и беспошлинно вывозилась за пределы Таможенного союза. В частности, только в Беларусь из России ежегодно отгружается 11 млн т нефти, из них порядка 6 млн т поступает в адрес нерезиден-

---

<sup>1</sup> При этом применяется значение понятия «резидент», предусмотренное Правилами определения страны происхождения товаров, утвержденных решением Совета глав правительств СНГ 30.11.2000 г.: резиденты — любые физические и юридические лица, предприятия и организации, не имеющие статуса юридического лица, которые по законодательству этого государства подвергаются в нем налогообложению, на основании местожительства, постоянного местопребывания, места управления, регистрации и создания либо другой аналогичной характеристики. Однако в указанное понятие не включается лицо, которое подвергается налогообложению в государстве только в отношении дохода, полученного от операций, не связанных с производством и реализацией товаров.

тов. То же самое происходило с поставками лома черных металлов, леса.<sup>1</sup> Основным документом для принятия решения о применении и неприменении таможенной пошлины является договор (контракт). В нем должны содержаться следующие сведения:

- **о резиденте РФ — экспортере:** полное наименование юридического лица, организационно-правовая форма, юридический адрес в России либо фамилия, имя, отчество физического лица, паспортные данные, место жительства в РФ;
- **об импортере — контрагенте по договору:** полное наименование юридического лица, организационно-правовая форма, юридический адрес либо фамилия, имя, отчество физического лица, паспортные данные, адрес. Если возникают сомнения, действительно ли контрагент является резидентом Таможенного союза, статус можно подтвердить справкой из налоговой службы государства.

*Налог на прибыль, или подоходный налог, с юридических лиц* — составная часть налоговой системы любой страны. Плательщиками данного налога являются все юридические лица, в том числе иностранные предприятия. В странах СНГ наблюдается тенденция снижения ставки налога на прибыль организаций с целью легализации реальной прибыли хозяйствующих субъектов. Например, в Киргизии основная ставка установлена в размере 20%, в России, Беларуси — 24, в Казахстане, Таджикистане, Украине прибыль юридических лиц облагается по ставке 30%. Таким образом, сохраняются существенные различия и в ставках налога. Следует учесть, что доходы иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность не через постоянное представительство, облагаются по ставкам, отличным от основной. Так, юридические лица — нерезиденты, не имеющие постоянного учреждения в Беларуси, уплачивают налог по следующим ставкам: с роялти, доходов в виде процентов и дивидендов — 15%; с доходов от долговых обязательств любого вида — 10; с доходов по фрахту, от оказания транспортных услуг при осуществлении международных перевозок — 6%.<sup>2</sup> При сходстве порядка определения налоговой базы по данному налогу имеются значительные различия в составе расходов, подлежащих вычету.

Многие страны бывшего Советского Союза постепенно снижают ставки *подоходного налога с физических лиц*. Как показывает практика, введение плоских ставок с одновременной отменой большинства льгот и, следовательно, расширением налоговой базы, принятием мер по повышению эффективности налогового администрирования и налоговой дисциплины позволило увеличить налоговые поступления в бюджет.

Наиболее унифицированный налог в рамках Таможенного союза — *налог на имущество юридических лиц*, взимаемый во всех странах. Плательщиками налога являются все предприятия и организации. Ставка налога достаточно низкая и составляет в Таджикистане, в Беларуси и Казахстане 1%. В России максимальная ставка составляет 2,2%, в пределах которой органы власти субъектов РФ могут устанавливать конкретный размер ставки. Некоторые отличия имеются в определении налоговой базы, в порядке предоставления льгот и сроках уплаты.

<sup>1</sup> Экономика и жизнь. 2002. № 34. С. 29.

<sup>2</sup> О налогах на доходы и прибыль. Закон № 1330-XII от 22.12.1991 г. (с изменениями на 01.01.2004 г.), ст. 10.



Принятие Модельного налогового кодекса явится еще одним серьезным шагом на пути гармонизации налоговых отношений стран СНГ. Предусматривается возможность применения специальных налоговых режимов. Имеются в виду системы налогообложения вмененного дохода для определенных видов деятельности, при выполнении соглашений о разделе продукции, для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Предполагается, что данный кодекс:

- регламентирует основы построения и функционирования налоговых систем государств Содружества, порядок введения, изменения и отмены общегосударственных налогов, принципы установления местных (региональных и муниципальных) налогов;
- определит правовое положение налогоплательщиков, налоговых и других органов, осуществляющих налоговый контроль, налоговых агентов и других участников налоговых правоотношений;
- установит основные положения по определению объектов налогообложения, исполнению налоговых обязательств, привлечению к ответственности за налоговые правонарушения и обжалованию действий (бездействия) должностных лиц налоговых и других контролирующих органов.

Далее рассмотрим налоговые системы отдельных стран СНГ более детально.

## 20.2. Республика Беларусь

Основы налоговой системы Республики Беларусь определены Налоговым кодексом, порядок исчисления и уплаты конкретных видов налогов регламентируется отдельными законами. Зачисление налогов и сборов в местные бюджеты регулируется Законом «О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь». Размеры отчислений в местные бюджеты от общегосударственных налогов устанавливаются ежегодно законом Республики Беларусь при утверждении бюджета. Объекты обложения, порядок уплаты, ставки, льготы по каждому конкретному виду налога и сбора предусматриваются специальными актами налогового законодательства республики.

Налоговая система Республики Беларусь включает 26 налогов и других платежей. Общая характеристика структуры налогов и других платежей республики представлена в приложении 8. Кроме того, некоторые налоги состоят из нескольких самостоятельных видов платежей. Например, платежи в дорожные фонды включают 7 разных налогов, сборов и отчислений, каждый из них имеет свою налогооблагаемую базу и методику расчета (табл. 20.2.1).

Одним из важнейших видов налогов в налоговой системе Беларуси является *налог на добавленную стоимость*. Общий порядок исчисления НДС в Беларуси такой же, как в России. Основная ставка — 18%, также применяются ставки в размере 10 и 0%. По ставке 10% облагается реализация на территории республики продукции животноводства, растениеводства, рыбоводства, продовольственных товаров, товаров для детей; товаров (работ, услуг), производимых с применением новых и высоких технологий. Ставка в размере 0% применяется при экспорте товаров. Плательщики, объекты обложения, налоговая база по *акцизам*, перечень подакцизных товаров в Беларуси и России почти совпадают. Особенностью ис-

числения акцизов в Беларуси является то, что на все подакцизные товары, кроме ювелирных изделий, установлены специфические (твердые) ставки в евро на единицу измерения товара; в России с 01.01.2003 г. применяются не только специфические (в рублях и копейках), но также и комбинированные ставки.

*Налог на прибыль организаций* взимается по ставке 24%. Дивиденды и приравненные к ним доходы юридических лиц облагаются по ставке 15%, при этом налог удерживается у источника выплаты дохода. По налогу на прибыль установлено много льгот. В частности, не облагается налогом прибыль: предприятий, использующих труд инвалидов и пенсионеров, за исключением прибыли, полученной от торговой, торгово-закупочной и посреднической деятельности; сельскохозяйственных предприятий по реализации произведенной продукции растениеводства и животноводства, рыболовства и пчеловодства. Кроме того, налогооблагаемая прибыль уменьшается на сумму прибыли, использованной на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, противопожарных и природоохранных мероприятий; направленных на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, и др.

*Плательщики подоходного налога с физических лиц:* налоговые резиденты — по доходам, полученным от источников в Беларуси и за ее пределами; лица, не являющиеся налоговыми резидентами, — от источников в Беларуси. Объект налогообложения — совокупный доход физических лиц в денежной и натуральной формах. Законодательством определен перечень доходов, не подлежащих налогообложению, и налоговые вычеты. Налоговые вычеты предусмотрены за каждый месяц в следующих размерах: одного МРОТ на самого работника; двух МРОТ на каждого ребенка и иждивенца; десяти МРОТ для отдельных категорий физических лиц. По налогу применяется прогрессивная шкала ставок, которая имеет 5 диапазонов доходов и соответствующих им ставок — 9, 15, 20, 25, 30%.<sup>1</sup>

Налоговая ставка в размере 15% установлена в отношении следующих видов доходов: дивидендов по акциям; доходов, получаемых от долевого участия в деятельности организаций, в результате ликвидации и реорганизации юридических лиц. Доходы иностранных граждан и лиц без гражданства — налоговых нерезидентов — облагаются налогом по ставке 20% без предоставления льгот и налоговых вычетов.<sup>2</sup>

*Налогом на недвижимость* облагаются основные средства, находящиеся в собственности или в пользовании плательщиков, объекты незавершенного строительства, а также здания и строения, принадлежащие физическим лицам. Годовая ставка составляет 1% — для организаций; 0,1% — для индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица и физических лиц. Законодательством установлено большое количество льгот, в частности освобождаются от налогообложения основные средства сельскохозяйственного назначения, введенные в действие здания и сооружения юридических лиц в течение одного года с момента ввода их в эксплуатацию, объекты благоустройства населенных пунк-

---

<sup>1</sup> О подоходном налоге с физических лиц. Закон № 1327-XII от 21.12.1991 г. (с изменениями и дополнениями), ст. 6.

<sup>2</sup> О подоходном налоге с физических лиц. Закон № 1327-XII от 21.12.1991 г. (с изменениями и дополнениями), ст. 13, 17.

тов, незавершенное жилищное-строительство, основные средства общественных организаций инвалидов.

**Оффшорный сбор** взимается как при перечислении денежных средств резидентом Беларуси, так и при исполнении обязательств в неденежной форме перед нерезидентом, зарегистрированным в оффшорной зоне, по ставке 15%. Сбор относится на финансовые результаты деятельности организаций, уплачивается в государственный бюджет. Плательщиками *гербового сбора* являются юридические лица-векселедатели. Ставка установлена в размере 0,1% от номинала векселя. Гербовый сбор уплачивается не позднее двух рабочих дней от даты составления векселя, но не позднее даты передачи первому векселедержателю, в республиканский бюджет.

Законодательством страны предусмотрено большое количество *местных налогов*:

- сборы с пользователей: сборы за парковку автотранспортных средств, рыболовный и охотничий сборы, сбор за право пользования местной символикой, сбор за право торговли, сбор с владельцев собак, сбор за право проведения аукционов, сбор на строительство в курортной зоне;
- налог на рекламу;
- целевые сборы: транспортный сбор, сбор на содержание и развитие инфраструктуры города (района);
- налог с продаж товаров в розничной торговле;
- сборы за услуги сервиса (гостиниц, ресторанов, баров, кафе, клубов, парикмахерских, косметических салонов и т. п.).

Компетенция местных органов власти в сфере налогообложения в Беларуси и России различается. Например, местные органы власти в Беларуси имеют право не только уменьшать, но и увеличивать ставки, предоставлять индивидуальные льготы по отдельным налогам, зачисляемым в их бюджеты.

В республике предусмотрены также *специальные налоговые режимы* для отдельных категорий налогоплательщиков. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие *упрощенную систему налогообложения*, уплачивают налог в размере 10% от валовой выручки, которая определяется как сумма средств от реализации продукции (работ, услуг), иного имущества и доходов от внереализационных операций.<sup>1</sup> Производители сельскохозяйственной продукции имеют право перейти на уплату *единого сельскохозяйственного налога* в размере 2% от валовой выручки.<sup>2</sup> *Налогом на услуги, оказываемые субъектами сервиса*, облагаются операции по оказанию организациями и индивидуальными предпринимателями различных услуг: рынков, ярмарок, выставок-продаж, гостиниц, ресторанов, кафе, парикмахерских, косметических салонов, кабельного телевидения и др. Максимальная ставка — 10% выручки от реализации соответствующих услуг.<sup>3</sup>

Весьма актуальны для республики проблемы рационализации структуры налогов, оптимизации налогооблагаемой базы, упрощения механизма исчисления и взимания. Например, широко обсуждается вопрос о пересмотре структуры на-

<sup>1</sup> Об упрощенной системе налогообложения для субъектов малого предпринимательства. Закон № 121-З от 31.12.1997 г. (с изменениями и дополнениями), ст. 4.

<sup>2</sup> О введении единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции. Декрет Президента РБ № 10 от 13 июля 1999 г. (с изменениями и дополнениями), п. 2.

<sup>3</sup> О бюджете Республики Беларусь на 2004 г. Закон № 259-З от 29.12.2003 г.

логов и других обязательных платежей,<sup>1</sup> в частности путем объединения платежей, имеющих идентичную налоговую базу, в один обязательный платеж. Речь идет о множестве платежей в государственные целевые бюджетные фонды, которые ежегодно устанавливаются законом о государственном бюджете,<sup>2</sup> или аналогичных платежах, которые не предусмотрены в законодательных актах, не имеющих налогового характера. Так, отчисления в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, сбор платежей в дорожный фонд предлагается объединить в единый бюджетный фонд и установить общий норматив отчислений от выручки, полученной предприятиями. Средства указанных фондов могут аккумулироваться на едином казначейском счете Министерства финансов, а затем распределяться по целевым направлениям. Тем самым упростится как методика исчисления, так и механизм взимания указанных платежей.

По такому же принципу чрезвычайный налог и отчисления в Государственный фонд содействия занятости, а также в Фонд социальной защиты можно совместить в единый социальный налог.

Рассматриваемые виды обязательных платежей имеют ярко выраженную социальную направленность и фактически одну налоговую базу. Реализация предлагаемых изменений приведет к сокращению количества налогов и платежей, существенному упрощению методики налогообложения, снижению нагрузки на финансовых работников предприятий. Важно, что предлагаемые изменения практически не затрагивают платежи, предусмотренные специальными законодательными актами по налогообложению: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, акцизный сбор, имущественные и ресурсные налоги и сборы.

## 20.3. Украина

Совокупность налогов и сборов, взимаемых в установленном законами Украины порядке в бюджеты и в государственные целевые фонды, составляет ее налоговую систему. На Украине взимаются 23 общегосударственных, 16 местных налогов и сборов (см. приложение 8).

*Налог на добавленную стоимость* был введен в 1992 г., его доля составляет около 60% от всех налоговых поступлений.<sup>3</sup> В отличие от многих стран НДС взимается по унифицированной ставке, поэтому по данному налогу предусмотрено много льгот. Основная ставка — 20%, по ставке 0% облагаются экспортные операции. *Акцизный сбор* — косвенный налог на отдельные группы и виды товаров. В основном установлены специфические (твердые) ставки в евро или в национальной

<sup>1</sup> Внешнеэкономический бюллетень. 1999. № 4. С. 9.

<sup>2</sup> В 2004 г. в республиканский бюджет были включены средства следующих целевых фондов: республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, республиканского дорожного фонда, республиканского фонда охраны природы, республиканского фонда «Энергосбережение», часть средств государственного фонда содействия занятости, средства Фонда защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь; в местные бюджеты: средства целевых фондов охраны природы, дорожных фондов, жилищно-инвестиционных фондов, часть средств государственного фонда содействия занятости и др.

<sup>3</sup> [Zakon@portal.kharkov.ua/](mailto:Zakon@portal.kharkov.ua/).

валюте (гривнах) на единицу измерения товара, адвалорные (процентные) ставки предусмотрены только по ювелирным изделиям. При ввозе товаров на таможенную территорию Украины акцизный сбор взимается; экспорт товаров освобожден от акцизов.

**Плательщики налога на прибыль:** резиденты — субъекты хозяйственной деятельности и нерезиденты, получающие доход из источников, находящихся в Украине. Объектом налогообложения является прибыль, определяемая как разница между валовым доходом без учета косвенных налогов и валовыми затратами. Валовой доход — это совокупный доход налогоплательщика от всех видов деятельности в денежной, натуральной и нематериальной формах, полученный как на территории страны, так и за ее пределами. Основная ставка — 30%. Круг плательщиков, методика расчета совокупного облагаемого дохода по *подходному налогу с физических лиц* такие же, как в России. Предусмотрены налоговые вычеты на самого работника и на детей. Доходы, получаемые физическими лицами по месту основной работы, облагаются по прогрессивной шкале ставок; другие выплаты в пользу резидентов и доходы нерезидентов — по ставке 20%.

Рассмотрим ресурсные платежи. Плательщиками платы за землю являются землевладельцы и землепользователи. Объект обложения — земельный участок, находящийся в собственности или в пользовании, в том числе на условиях аренды. Формы платы за землю — земельный налог и арендная плата. *Земельный налог* уплачивают землевладельцы и землепользователи, имеющие государственные акты на право собственности или на право постоянного (бессрочного) пользования землей. Размер земельного налога определяется в зависимости от площади земельного участка, денежной его оценки и ставки. Денежная оценка земельных участков проводится Государственным комитетом Украины по земельным ресурсам. *Арендная плата* — платеж, осуществляемый арендатором за пользование земельным участком. Арендодателями земли являются местные органы власти и собственники земли. Условия, размер, сроки взимания арендной платы за землю с юридических лиц устанавливаются по соглашению между арендодателем и арендатором. Арендаторы — юридические лица вносят арендную плату за землю на счет собственника земли. При этом землевладельцы уплачивают земельный налог в соответствующий бюджет. Если арендодателем выступают сельские, поселковые, городские, районные Советы, то арендаторы самостоятельно уплачивают арендную плату в бюджет.

**Ставки** налога на земельные участки, денежная стоимость которых определена, устанавливаются в процентах дифференцированно в зависимости от направления их использования. Различают следующие виды земельных участков: пашни, сенокосы, пастбища; многолетние насаждения; земли населенных пунктов, денежная оценка которых установлена; земельные участки предприятий промышленности, транспорта, связи; земли железнодорожного транспорта; земельные участки, предоставляемые на землях водного фонда, и иного назначения. Ставки налога за земельные участки в населенных пунктах, денежная стоимость которых не определена, устанавливаются в твердой сумме за квадратный метр земли в зависимости от численности населения, категории городов. Кроме того, существуют коэффициенты, повышающие ставки земельного налога исходя из историко-культурного назначения территории. Налог за часть площади земельного участка сверх установленной нормы отвода взимается в пятикратном размере.

*Плата за специальное использование водных ресурсов и пользование водами для нужд энергетики* уплачивается всеми субъектами предпринимательской деятельности независимо от статуса юридического лица, использующими воду для собственных производственных нужд. Фактическая сумма платы определяется поквартально исходя из фактического объема использованной воды, нормативов, льгот. Плата вносится в бюджет до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Система *местных налогов и сборов* включает 2 вида налога и 14 видов сборов (см. приложение 8). Обязательными являются коммунальный налог и следующие сборы: за выдачу разрешения на размещение объектов торговли и сферы услуг, рыночный, за парковку автотранспорта, за выдачу ордера на квартиру, с владельцев собак. Остальные налоги могут вводиться по усмотрению местных органов власти на соответствующих территориях. Несмотря на то что структура, порядок исчисления и взимания многих местных налогов аналогичны российским налоговым платежам, в то же время имеют место специфические налоги. Рассмотрим более подробно некоторые из них.

Плательщиками *коммунального налога* являются все юридические лица, кроме бюджетных организаций, сельскохозяйственных и планово-дотационных предприятий. Предельный размер налога установлен в размере 10% годового фонда оплаты, рассчитанного исходя из установленного законом минимального размера оплаты труда и среднемесячной численности штатных работников.

*Сбор за проезд по территории приграничных областей автотранспорта, следующего за границу*, уплачивают юридические лица и граждане, следующие автотранспортом за границу. Предельный размер ставки налога составляет 0,5 не облагаемого налогами минимума доходов граждан — для юридических лиц и граждан Украины, от 5 до \$50 — для юридических лиц и граждан других государств. Конкретные ставки зависят от марки и мощности автотранспорта.

*Рыночный сбор* уплачивают юридические и физические лица, осуществляющие торговлю товарами на рынках, с открытых прилавков, автомашин, мотоциклов, выносных лотков, ручных тележек, временных палаток, с рук. Данный сбор не взимается со стационарных пунктов торговли, занимающих отдельные помещения, строения; предприятий общественного питания. Ставка налога устанавливается местными органами власти в следующих пределах: не более 3 минимальных оплат труда — для юридических лиц; не более 20% минимальной оплаты труда — для граждан. Плательщиками *гостиничного сбора* являются лица, проживающие в гостиницах. Объект обложения — суточная стоимость нанимаемого жилья без дополнительных услуг. Ставка устанавливается в размере не более 20% от суточной стоимости нанятого жилья.

*Налог с владельцев транспортных и других самоходных машин и механизмов* уплачивают все юридические и физические лица, в том числе иностранные и лица без гражданства, имеющие зарегистрированные в Украине собственные транспортные средства. Ставки налога установлены в национальной валюте на 100 куб. см объема цилиндров двигателя, на 1 кВт по транспортным средствам с электродвигателями и на 100 см длины по яхтам, лодкам, катерам. От уплаты налога освобождаются: организации автомобильного транспорта общего пользования, занимающиеся перевозкой пассажиров; учебные заведения, финансируемые из бюджета; лица, пострадавшие вследствие Чернобыльской АЭС; инвалиды и др. Данный налог относится на издержки производства и обращения.



Законодательство Украины предусматривает также отчисления в государственные целевые фонды. Эти фонды включаются в Государственный бюджет Украины (кроме Пенсионного фонда и Фонда социального *страхования*). Плательщиками сбора в Государственный инновационный фонд являются все субъекты предпринимательской деятельности независимо от формы собственности. Данный сбор уплачивается по ставке в размере 1% от стоимости реализованной продукции (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость и акцизного сбора. При этом стоимостью реализованной продукции считается стоимость отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Сумма начисленного сбора относится на валовые расходы организации.

С целью поддержки субъектов малого предпринимательства законодательством предусмотрена упрощенная система налогообложения, которая применяется в отношении:

- индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица, в трудовых отношениях с которыми находится не более 10 чел. и объем выручки которых в год не превышает 500 тыс. гривен;
- юридических лиц, средняя численность работников которых не превышает 50 чел. и объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) составляет менее 1 млн гривен.<sup>1</sup>

Единый налог при упрощенной системе налогообложения заменяет налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, плату за землю, налог на промысел, сбор за специальное использование природных ресурсов, сбор в Государственный инновационный фонд, сбор в Фонд ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы и социальной защиты населения, коммунальный налог и некоторые другие налоги и сборы.

Ставки единого налога для юридических лиц установлены в следующих размерах: 6% от выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета акцизного сбора; 10% от выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета акцизного сбора, если налогоплательщик является плательщиком налога на добавленную стоимость. Ставки единого налога для индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица устанавливаются местными органами власти в фиксированной сумме от 20 до 200 гривен в месяц.

Предусмотрен специальный налоговый режим и для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Объектом налогообложения *фиксированным сельскохозяйственным налогом* является площадь сельскохозяйственных угодий, находящихся в собственности или в аренде у сельскохозяйственного товаропроизводителя. Установлены дифференцированные ставки налога в зависимости от качества земельных участков в процентах с 1 га к их денежной оценке.

## 20.4. Республика Казахстан

В Казахстане действуют общегосударственные налоги, которые являются регулирующими источниками государственного бюджета, и местные налоги, которые

---

<sup>1</sup> Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства. Указ Президента Украины № 746/99 от 28.12.1999 г.



выступают в качестве доходных источников местных бюджетов. Состав налогов приведен в приложении 8.

Важнейшей составляющей налоговой системы страны является *налог на добавленную стоимость*. Общий порядок исчисления НДС позаимствован из опыта ведущих западноевропейских стран. Рассмотрим особенности взимания данного налога в сравнении с российским налогообложением. Объекты обложения и налоговая база определяются как в России. Плательщиками НДС являются все юридические лица, в том числе нерезиденты Республики Казахстан, осуществляющие деятельность через постоянное учреждение; физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Большое значение для налогоплательщиков имеет порядок предоставления налоговых вычетов.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям, выполненным работам и оказанным услугам подлежит возмещению из бюджета на основе счетов-фактур, как и в России. Кроме того, в Казахстане налогоплательщики сдают реестры счетов-фактур в центральную базу. Эта мера предусмотрена в целях повышения эффективности контроля за уплатой налога в бюджет. Следует отметить особенности в определении налоговой базы. В частности, в налоговую базу по подакцизным товарам не включается сумма акциза; налоговой базой по импортируемым товарам является только таможенная стоимость товаров и транспортных средств, что соответствует принципу однократности налогообложения.

Предусмотрены только 2 вида ставок: 15 и 0%. Основная ставка — 15% от налоговой базы. По нулевой ставке облагаются экспортируемые товары, международные перевозки пассажиров, товаров, животных, багажа и почты. Применение нулевой ставки является двойной льготой: с одной стороны, реализуемые товары освобождаются от налога, с другой — возмещаются из бюджета суммы налога на добавленную стоимость по материальным ресурсам, выполненным работам и оказанным услугам, использованным при производстве таких товаров.

Плательщиками *корпоративного подоходного налога* являются все юридические лица, кроме Национального банка Республики Казахстан, в том числе юридические лица — нерезиденты. Объект обложения — облагаемый доход, который исчисляется как разница между совокупным годовым доходом и соответствующими вычетами. К вычетам подлежат все расходы, связанные с получением дохода, подтвержденные документально. При этом отдельные расходы, например представительские, командировочные, подлежат вычету в пределах установленных нормативов. Налогооблагаемый доход юридического лица облагается налогом по ставке 30%. Исключение составляют юридические лица, для которых земля является основным средством производства, которые уплачивают налог по ставке 10% от доходов, полученных от непосредственного ее использования. Проценты, дивиденды, выплачиваемые юридическим и физическим лицам, облагаются у источника выплаты по ставке 15% и дальнейшему налогообложению не подлежат. Доходы нерезидентов из казахстанских источников, не связанные с постоянным учреждением, подлежат налогообложению у источника выплаты по следующим ставкам:

- дивиденды и проценты — 15%;

- страховые платежи, выплачиваемые по договорам страхования или перестрахования рисков, телекоммуникационные и транспортные услуги в международной связи или перевозках между Казахстаном и другими государствами — 5%;
- роялти, доходы от оказания услуг, включая услуги по управлению, консультационные услуги, доходы по аренде и другие доходы, — 20%.

Плательщики *индивидуального подоходного налога* — физические лица: резиденты и нерезиденты. Совокупный доход налогоплательщика-резидента состоит из доходов, полученных в Казахстане и за его пределами, а в совокупный доход нерезидентов включаются только доходы, полученные из казахстанских источников.

Различают 2 вида объектов обложения в зависимости от способа уплаты налога:

- доходы, облагаемые у источника выплаты, по которым налог исчисляется и уплачивается в бюджет налоговыми агентами;
- доходы, не облагаемые у источника выплаты, по которым физические лица самостоятельно уплачивают налог на основании налоговых деклараций.

Не облагаются подоходным налогом следующие доходы физических лиц: государственные пенсии, стипендии и пособия, в том числе выплаты по больничным листам; алименты на детей и иждивенцев; стоимость имущества, полученного в виде дарения или наследования от одного физического лица другим физическим лицом, а также в виде гуманитарной помощи; материальная помощь из бюджета. По подоходному налогу предусмотрен ряд *льгот*, которые в основном имеют социально-направленный характер. Совокупный облагаемый доход физических лиц облагается по дифференцированным *ставкам* от 5 до 30% по прогрессивной шкале в зависимости от размера дохода. Исключение составляют дивиденды, выигрыши, которые облагаются по ставке 15%.

*Социальный налог* объединяет платежи во внебюджетные фонды. Методика его взимания сходна с порядком исчисления и уплаты единого социального налога в России. С целью уменьшения налоговой нагрузки на фонд оплаты труда *ставка* социального налога снижена до 20%.

*Акцизами* облагаются не только товары, произведенные на территории Республики Казахстан, и импортируемые товары, но и *игорный бизнес*. Перечень подакцизных товаров является единым как для внутренних производителей, так и для импортируемых товаров, и по сравнению с Россией включает более широкий круг товаров. Конкретные ставки утверждаются Кабинетом министров РК. При этом различают специфические (твердые) и адвалорные (процентные) ставки.

Налоговая база:

- 1) по товарам как из собственного, так и из давальческого сырья — стоимость, определяемая по ценам, не включающим акцизы, по которым производитель поставляет данный товар или готовую продукцию в натуральном выражении;
- 2) при передаче товаропроизводителем подакцизного товара в качестве натуральной оплаты, безвозмездно и при товарообменных операциях — стоимость товара собственного производства, не включающая акцизы, или объем продукции в натуральном выражении;

- 3) по импортируемым подакцизным товарам — таможенная стоимость, определяемая в соответствии с таможенным законодательством республики, или объем продукции в натуральном выражении;•
- 4) по игорному бизнесу — выручка от игорного бизнеса;
- 5) по лотерее — заявленная выручка от ее проведения.

По данному налогу предусмотрен ряд льгот. В частности, не облагаются акцизами следующие импортируемые подакцизные товары: конфискованные, бесхозные ценности, перешедшие по праву наследования государству; товары, ввозимые в качестве гуманитарной помощи, в благотворительных целях; ввезенные для дипломатических служб и представительств. Экспортируемые подакцизные товары освобождаются от акцизов при условии подтверждения факта экспорта.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется налогоплательщиком самостоятельно. Если подакцизная продукция производится из сырья, по которому был уплачен акциз на территории Казахстана, то начисленная сумма акциза по реализованной продукции уменьшается на сумму акциза, уплаченную по сырью, также на стоимость марок акцизного сбора по подакцизным товарам, подлежащим маркировке. Отчетный период — месяц. *Сроки уплаты* зависят от вида подакцизных товаров.

Налогообложение *пользователей недр* исходя из основных видов контрактов разделяется на две модели. Первая модель предусматривает уплату недропользователями всех видов налогов и других обязательных платежей, установленных Налоговым кодексом. Вторая модель предусматривает уплату (передачу) недропользователями доли Республики Казахстан по разделу продукции, а также уплату следующих видов налогов и других обязательных платежей: корпоративного подоходного налога, налога на добавленную стоимость, бонусов, роялти, сбора за государственную регистрацию юридических лиц, сборов за право занятия отдельными видами деятельности и других обязательных платежей. Первая модель налогового режима устанавливается во всех видах контрактов, за исключением контрактов о разделе продукции, для которых устанавливается вторая модель налогового режима. Доля Республики Казахстан, получаемая по контрактам о разделе продукции, является источником республиканского и местных бюджетов и поступает в доходы соответствующих бюджетов в размере, определенном законом о республиканском бюджете на очередной год.

*Специальные платежи и налоги с недропользователей* включают: бонусы (подписной, коммерческого обнаружения, добычи); роялти; налог на сверхприбыль. Все виды бонусов и роялти являются вычетами при определении облагаемого дохода для подоходного налога и налога на сверхприбыль.

В целях совершенствования налогового администрирования организаций, осуществляющих деятельность по добыче нефти и газа, создан Межрегиональный налоговый комитет, основными функциями которого являются разработка мероприятий по совершенствованию налогового законодательства, касающейся нефтегазовой отрасли, осуществление контроля за полнотой и своевременностью поступления платежей в бюджет, за правильностью применения цен недропользователями.

В рамках проводимой в Казахстане налоговой реформы проделана большая работа по совершенствованию налогового законодательства и налогового администрирования: введен Налоговый кодекс; усовершенствована методология при-

менения специальных налоговых режимов с целью создания условий для развития малого бизнеса и сельхозпроизводителей; снижены ставки по многим налогам в целях активизации предпринимательской деятельности; разработаны и внедрены новые информационные технологии, в частности электронные формы отчетности по налогам.

## 20.5. Республика Азербайджан

После провозглашения независимости Азербайджан, как и все другие страны бывшего Советского Союза, стал разрабатывать самостоятельную налоговую политику. С 1 января 2001 г. вступил в силу Налоговый кодекс Азербайджанской Республики, который регламентирует налоговую систему страны: определяет общие принципы налогообложения, порядок уплаты и мобилизации налогов; права и обязанности налогоплательщиков, органов государственной налоговой службы, а также других участников налоговых отношений; формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушение налогового законодательства, порядок обжалования действий (бездействия) органов государственной налоговой службы и их должностных лиц. Определяются также общие принципы налогообложения и виды налогов в Нахичеванской Автономной Республике и муниципалитетах.

В соответствии с Налоговым кодексом в Азербайджанской Республике устанавливаются и уплачиваются: государственные налоги; налоги автономной республики; местные (муниципальные) налоги. *Государственными налогами* являются налоги, установленные Налоговым кодексом и обязательные к уплате на всей территории Азербайджанской Республики. *К налогам автономной республики* относятся налоги, установленные в соответствии с Налоговым кодексом Азербайджана законами Нахичеванской Автономной Республики и уплачиваемые в Нахичеванской Автономной Республике. *Местными налогами* (муниципальными налогами) являются налоги и другие платежи, устанавливаемые в соответствии с Налоговым кодексом решениями муниципалитетов и уплачиваемые на территориях муниципалитетов.

*К государственным налогам* относятся: налог на доходы физических лиц; налог на прибыль юридических лиц (за исключением предприятий и организаций, находящихся в собственности муниципалитетов); налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на имущество юридических лиц; земельный налог с юридических лиц; дорожный налог; промысловый налог; упрощенный налог.

*К налогам автономной республики* относятся взимаемые в Нахичеванской Автономной Республике вышеперечисленные государственные налоги (за исключением дорожного налога). *К местным (муниципальным) налогам* относятся: земельный налог с физических лиц; налог на имущество физических лиц; промысловый налог на добычу строительных материалов местного значения; налог на прибыль предприятий и организаций, находящихся в муниципальной собственности.

Предельные *ставки* всех государственных налогов устанавливаются Налоговым кодексом Азербайджанской Республики. Ставки государственных налогов, применяемые в каждом отдельном году, могут пересматриваться при принятии Закона «О государственном бюджете Азербайджанской Республики», но не могут превышать пределы, установленные Налоговым кодексом. В Азербайджан-

ской Республике возможно применение особого налогового режима, под которым подразумевается специальный порядок исчисления и уплаты налогов; при этом не допускается установление налогов, не предусмотренных Налоговым кодексом.

В формировании доходной базы бюджета ведущее место принадлежит таким налогам, как налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акцизы, подоходный налог с физических лиц (табл. 20.5.1).

Рассмотрим подробнее ряд действующих в республике основных налогов.

**Налог на прибыль.** В Азербайджанской Республике плательщиками налога на прибыль являются предприятия — резиденты и нерезиденты. Объектом налогообложения для предприятия-резидента является его прибыль. Предприятие-нерезидент, осуществляющее свою деятельность в Азербайджанской Республике через свое постоянное представительство, является плательщиком налога со своей прибыли, равной сумме валового дохода из источников на территории Азербайджана, связанного с постоянным представительством, уменьшенной на сумму расходов на получение этого дохода.

От обложения налогом на прибыль освобождаются доходы благотворительных организаций, кроме доходов от их предпринимательской деятельности; безвозмездные перечисления, членские взносы и пожертвования, получаемые некоммерческими организациями; доходы международных, межгосударственных и межправительственных организаций, кроме доходов от их предпринимательской деятельности; доходы органов государственной власти, бюджетных организаций и органов местного самоуправления (кроме доходов от их предпринимательской деятельности); доходы Национального банка Азербайджанской Республики и его структур; полученные страховые выплаты (за исключением сумм, относящихся к ущербу в связи с тем же страховым случаем); доходы специализированных учебных заведений, созданных для получения образования лицами с ограниченными возможностями здоровья, кроме доходов, приобретенных этими учебными заведениями за счет предпринимательской деятельности; доход, полученный от списания налоговых долгов в государственный бюджет в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики.

Таблица 20.5.1

**Доходы государственного бюджета Азербайджанской Республики, %<sup>1</sup>**

|                                       | 2003 г. | 2004 г. | 2005 г. |
|---------------------------------------|---------|---------|---------|
| Доходы — всего                        | 100,0   | 100,0   | 100,0   |
| 1. Налоговые доходы                   | 73,5    | 72,3    | 74,6    |
| из них                                |         |         |         |
| 1.1. Налог на добавленную стоимость   | 31,5    | 30,9    | 29,2    |
| 1.2. Акцизы                           | 4,9     | 4,7     | 6,9     |
| 1.3. Налог на прибыль юридических лиц | 12,7    | 14,8    | 15,9    |
| 1.4. Налог с доходов физических лиц   | 9,5     | 11,2    | 12,8    |
| 1.5. Промысловый налог                | 10,5    | 6,5     | 5,2     |
| 1.6. Другие налоговые поступления     | 4,4     | 4,2     | 4,6     |
| 2. Неналоговые доходы                 | 26,5    | 27,7    | 25,4    |

<sup>1</sup> Источник: данные Министерства финансов Азербайджанской Республики.

**Ставка налога на прибыль** производственных предприятий уменьшается на 50%, если эти предприятия принадлежат общественным организациям инвалидов и не менее 50% от общего числа их работников являются инвалидами. До 1997 г. ставка налога на прибыль действовала в размере 35%, с 1997 г., после принятия нового закона о налоге на прибыль, была установлена ставка в размере 32%, в 1999 г. она была снижена до 30%, а в 2000 г. была принята ставка в размере 27%, начиная с 2002 г. действовала ставка 25%, с 2004 г. действует ставка 24%.

**Налог на добавленную стоимость.** Налог на добавленную стоимость (НДС) является формой удержания в бюджет части прироста стоимости, добавленной в процессе производства и обращения товаров, выполнения работ и оказания услуг на территории Азербайджанской Республики, а также части стоимости всех налогооблагаемых товаров, ввозимых на территорию Азербайджанской Республики. *Плательщиком НДС* является лицо, зарегистрированное или обязанное зарегистрироваться в качестве плательщика этого налога.

**Объектом налогообложения** являются налогооблагаемые операции и налогооблагаемый импорт. Налогооблагаемыми операциями являются поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг (кроме поставки товаров, выполнения работ и оказания услуг, освобожденных от налога в соответствующем порядке), осуществляемые в рамках самостоятельной предпринимательской деятельности или совместной предпринимательской деятельности без образования юридического лица, если они осуществляются на территории Азербайджанской Республики в соответствии с Налоговым кодексом. К налогооблагаемым операциям не относится оказание услуг или выполнение работ за пределами Азербайджанской Республики.

**От уплаты НДС освобождаются** следующие виды предоставления товаров, выполнения работ и оказания услуг (кроме экспорта товаров):

- стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных предприятий, а также часть арендной платы за аренду государственного имущества, подлежащая уплате в бюджет;
- оказание финансовых услуг;
- поставка или импорт национальной или иностранной валюты (кроме поставок или импорта для целей нумизматики), а также ценных бумаг;
- импорт золота, а также валютных ценностей, предназначенных для размещения в активах Национального банка Азербайджанской Республики, а также ввоз валютных ценностей, денежных знаков Азербайджанской Республики, юбилейных монет и иных подобного рода ценностей, изготовленных за рубежом;
- ряд других видов предоставления товаров, выполнения работ и оказания услуг.<sup>1</sup>

Первоначальная ставка НДС составляла 28%, в 1997 г. она была уменьшена до 20, а с начала 2001 г. — до 18%.

**Акцизы.** К подакцизным товарам относятся пищевой спирт, пиво и все виды спиртных напитков, табачные изделия и нефтепродукты. Ставки акцизов устанавливаются Кабинетом министров Азербайджанской Республики. На пищевой

---

<sup>1</sup> Реализация некоторых видов товаров, работ и услуг облагается НДС по нулевой ставке.



спирт, пиво, спиртные напитки и табачные изделия, произведенные в Азербайджанской Республике, применяются следующие ставки акцизов:

- пищевой спирт (в том числе спирт этиловый неденатурированный с концентрацией спирта не менее 80%; спирт этиловый неденатурированный с концентрацией спирта менее 80%) — 4000 манатов<sup>1</sup> за 1 литр;
- арака (водка), крепленые напитки и крепленые материалы для напитков, ликер и изделия из ликера — 2500 манатов за 1 литр;
- коньяк и коньячные материалы — 1000 манатов за 1 литр;
- шампанские вина — 1000 манатов за 1 литр;
- вина и виноматериалы — 500 манатов за 1 литр;
- пиво (кроме безалкогольного пива) и прочие напитки, содержащие пиво, — 400 манатов за 1 литр;
- табачные изделия всех видов — 9000 манатов за 1 тыс. штук.

*Ставки акцизов* на нефтепродукты, произведенные в Азербайджанской Республике, устанавливаются Кабинетом министров Азербайджанской Республики. *Плательщиками акцизов* являются все предприятия и физические лица, осуществляющие производство или импорт подакцизных товаров на территории Азербайджанской Республики, а также резиденты Азербайджанской Республики, непосредственно или через подрядчика осуществляющие производство подакцизных товаров за пределами Азербайджанской Республики и не состоящие на учете в качестве налогоплательщика по местонахождению производства. В случаях производства товаров на территории Азербайджанской Республики из сырья, поставляемого заказчиком, плательщиком акцизов является товаропроизводитель (подрядчик). При этом производитель (подрядчик) должен потребовать суммы акциза от заказчика.

*Объектами налогообложения* являются следующие операции: отпуск подакцизных товаров, производимых на территории Азербайджанской Республики, за пределы производственного помещения; по импортным товарам — выход подакцизных товаров, в соответствии с Таможенным кодексом Азербайджанской Республики считающихся подакцизными товарами, из-под контроля таможенных служб. Экспорт подакцизных товаров облагается по нулевой ставке.

**Подходный налог с физических лиц.** *Плательщиками* подоходного налога с доходов являются физические лица-резиденты и физические лица-нерезиденты. *Объектом налогообложения* по доходам резидентов служит налогооблагаемый доход, определяемый как разница между суммарными доходами в налоговом году и вычетами за этот период, установленными Налоговым кодексом. При удержании налогов у источника выплат объектом налогообложения признается налогооблагаемый доход. Налогоплательщик-нерезидент, осуществляющий свою деятельность в Азербайджанской Республике через свое постоянное представительство, является плательщиком подоходного налога с налогооблагаемых доходов, связанных с его постоянным представительством. *Налогооблагаемый доход* определяется как разница между совокупным доходом, полученным за конкретный период из источников на территории Азербайджана, связанных с постоянным предста-

<sup>1</sup> Действующий курс американского доллара по отношению к азербайджанскому манату приравнивается примерно 1 : 49 000.



вительством, и суммой затрат за этот период, понесенных в связи с получением такого дохода.

Физическое лицо — нерезидент, получающее доход от результатов деятельности, реализации, от предоставления имущества в аренду, является плательщиком подоходного налога из суммы совокупного дохода за календарный год из источника на территории Азербайджана, уменьшенного на сумму вычетов, предусмотренных Налоговым кодексом, и отнесенного к подобному доходу за этот период. Месячный доход облагается налогом по следующим ставкам (табл. 20.5.2).

С доходов физических лиц, работающих по найму в двух и более местах, налог на доходы удерживается отдельно с каждой суммы, уплачиваемой на каждом рабочем месте. Существует достаточно разнообразная система льгот и освобождений от подоходного налога с доходов физических лиц.

**Налог на имущество.** Плательщиками налога на имущество являются физические лица и предприятия, имеющие в собственности налогооблагаемые объекты. Объектами налогообложения являются: строения и их части, находящиеся в частной собственности физических лиц и размещенные на территории Азербайджанской Республики, а также средства воздушного и водного транспорта, принадлежащие физическим лицам — резидентам, независимо от места нахождения и использования; основные средства, состоящие на балансе предприятий; для предприятий-нерезидентов, осуществляющих предпринимательскую деятельность через свое постоянное представительство в Азербайджанской Республике, — только основные средства, имеющие отношение к постоянному представительству.

Физические лица уплачивают налог по ставкам, зависящим от инвентаризационной стоимости зданий, находящихся частной собственности.

Предприятия уплачивают налог на имущество в размере 1% от среднегодовой остаточной стоимости основных средств. Органы государственной власти, бюджетные организации и органы местного самоуправления, Национальный банк Азербайджанской Республики и его структуры, государственные фонды и общественные организации инвалидов освобождены от уплаты налога на имущество.

**Земельный налог.** Земельный налог исчисляется в виде стабильного ежегодного платежа за величину земельного участка независимо от результатов хозяйственной деятельности землевладельцев и землепользователей. Физические лица — резиденты и нерезиденты, а также предприятия — резиденты и нерезиденты должны встать на учет в течение одного месяца после получения документов, подтверждающих их право собственности и пользования в отношении земельных участков: физические лица и предприятия муниципалитетов — в муниципалитетах,

Таблица 20.5.2  
Подоходный налог с физических лиц

| Сумма налогооблагаемого месячного дохода, манат | Сумма налога, манат                        |
|-------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| До 150000                                       | Налог не удерживается                      |
| От 150001 до 3000000                            | 14% от суммы, превышающей 150000           |
| Свыше 3000000                                   | 399000 + 35% от суммы, превышающей 3000000 |

а иные предприятия — в налоговых органах. *Плательщиками* земельного налога являются физические лица и предприятия, во владении либо в пользовании которых имеются земельные участки на территории Азербайджанской Республики.

*Объектами налогообложения* являются земельные участки, находящиеся в собственности или во владении физических лиц и предприятий на территории Азербайджанской Республики. Ставка налога по сельскохозяйственным землям устанавливается в размере 5% условной финансовой единицы за 1 условный балл. Условные баллы устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти с учетом качества, географического размещения и назначения сельскохозяйственных земель по ценовым кадастровым районам и административным районам, входящим в них. Земельный налог уплачивается равными частями не позднее 15 августа и 15 ноября. В случае когда земельный налог не уплачен прежним владельцем земли, налог уплачивается владельцем земли в установленные сроки. Земельный налог юридических лиц взимается в государственный бюджет, земельный налог физических лиц взимается в местный бюджет (муниципальный бюджет).

**Дорожный налог.** Плательщиками дорожного налога за использование автомобильных дорог Азербайджанской Республики являются предприятия-нерезиденты и физические лица — нерезиденты, владеющие автотранспортными средствами, въезжающими на территорию Азербайджанской Республики, и использующие эту территорию для перевозки пассажиров и грузов, а также лица, имеющие на территории Азербайджанской Республики в собственности или в пользовании легковые автомобили, автобусы и иные автотранспортные средства.

Автотранспортные средства иностранных государств, въезжающие на территорию Азербайджанской Республики, а также автотранспортные средства, находящиеся в собственности или пользовании лиц на территории Азербайджанской Республики, являются объектами налогообложения.

**Промысловый налог.** Промысловый налог взимается за добычу полезных ископаемых на территории Азербайджанской Республики и в шельфе сектора Каспийского моря (озера), принадлежащего Азербайджанской Республике. *Плательщиками* промыслового налога являются физические лица и предприятия, добывающие полезные ископаемые из недр на территории Азербайджанской Республики (включая сектор Каспийского моря, принадлежащий Азербайджанской Республике). *Объектами налогообложения* являются полезные ископаемые, добываемые из недр на территории Азербайджанской Республики, включая сектор Каспийского моря (озера), принадлежащий Азербайджанской Республике.

Налог исчисляется путем применения к оптовым ценам отдельных видов полезных ископаемых налоговых ставок.

**Налог по упрощенной системе.** Юридические и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с налогооблагаемым оборотом менее 22 500-кратного размера условной финансовой единицы в течение трех предыдущих месяцев, вправе стать плательщиками упрощенного налога. Налогоплательщик, начавший свою деятельность в течение года, применяет метод, указанный в заявлении о постановке на налоговый учет.

Лица, осуществляющие на территории Азербайджанской Республики пассажирские или грузовые перевозки (за исключением международных грузовых

и пассажирских перевозок) автотранспортными средствами (в том числе такси), находящимися в их собственности или пользовании, являются плательщиками упрощенного налога. Не вправе применять упрощенную систему налогообложения: лица, производящие подакцизные товары; кредитные и страховые организации, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды; негосударственные пенсионные фонды; лица, извлекающие доход от сдачи имущества в аренду и роялти; лица, имеющие на начало года в собственности основные средства (за исключением лиц, осуществляющих автотранспортными средствами, в том числе такси, пассажирские и грузовые перевозки; осуществляющих указанные перевозки транспортными средствами, имеющимися в собственности или пользовании, либо осуществляющих эти перевозки через других лиц на основании договора) с остаточной стоимостью свыше 1 000 000-кратного размера условной финансовой единицы.

*Объектом налогообложения* является общий объем выручки за реализованные налогоплательщиком товары (работы, услуги) и имущество, а также внереализационные доходы в течение отчетного периода. Юридические лица, уплачивающие упрощенный налог, не являются плательщиками НДС, налога на прибыль и имущество, а физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — плательщиками налога на доход и НДС по этой деятельности.

Упрощенный налог исчисляется с суммы, полученной налогоплательщиком от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг (общего объема выручки) и внереализационных доходов, по следующим ставкам (табл. 20.5.3).

Таблица 20.5.3  
Ставки расчета упрощенного налога

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| В городе Баку                                                 | 4% |
| В иных городах и районах, Нахичеванской Автономной Республике | 2% |

Сумма упрощенного налога за отчетный период исчисляется путем применения налоговой ставки к налоговой базе за отчетный период.

**Государственная пошлина.** Пошлины взимаются в случае: подачи исковых заявлений в суд; проведения нотариальных операций; регистрации актов гражданского состояния; оформления зарубежных поездок, а также приглашений; получения удостоверения личности; принятия гражданства и выхода из него; выдачи патентов, разрешения на охоту; регистрации и перерегистрации юридических лиц; выдачи лицензий для индивидуального занятия трудовой деятельностью; регистрации эмиссионных проспектов ценных бумаг. Ставки пошлин определяются специальным решением Правительства Республики Азербайджан. По отдельным видам пошлин предусматриваются некоторые льготы. Ставки пошлин определяются специальным решением правительства республики. Размеры всех пошлин определяются исходя из объема месячной заработной платы, не облагаемой подоходным налогом.

**Налоги на социальное страхование.** В Азербайджане функционирует Государственный пенсионный фонд, средства которого направляются на выплату пенсий,

других государственных пособий. Кроме того, из Пенсионного фонда выплачиваются различные пособия и компенсации отдельным группам населения. Средства фонда формируются за счет налога на социальное страхование и прямых трансфертов из государственного бюджета. До 1993 г. ставка налога на социальное страхование составляла 40%, с 1993 г. — 35, в 2000 г. — 33, в 2001 г. — 30, в 2002 г. — 29, в 2003 г. — 27, а с 2005 г. — 25% от фонда заработной платы.

Несмотря на то что Налоговый кодекс Азербайджана был принят сравнительно недавно, в 2001 г., налоговая система нуждается в совершенствовании.

В заключение данной главы отметим, что налоговые реформы в бывших республиках СССР, ныне независимых государствах, проводились в значительной степени с учетом консультаций и рекомендаций Международного валютного фонда и ряда других специалистов. Главный посыл: эффективность налоговых систем зависит не только от содержания налоговой политики, но также и от эффективности налогового администрирования. Если налоговая политика государства разработана на основе соответствующих критериев, главную роль в ее реализации играет налоговое администрирование.

Насколько отвечают этим общим требованиям налоговые системы России и стран СНГ, предстоит оценить самому читателю. А в следующей главе вы познакомитесь с основными направлениями развития налоговой системы России в среднесрочной перспективе — 2006–2008 гг.

### Контрольные вопросы

1. Назовите основные виды налогов, взимаемых в странах СНГ.
2. По какому принципу взимается налог на добавленную стоимость при осуществлении международной торговли в пределах СНГ?
3. Какие меры принимаются в рамках СНГ для регулирования внешнеэкономических отношений?
4. Приведите обоснования необходимости гармонизации налоговых систем стран СНГ.
5. Каким нормативным актом определяются основы налоговой системы Республики Беларусь?
6. Приведите классификацию налогов Беларуси по источникам уплаты.
7. Каково значение налога на добавленную стоимость в налоговой системе Республики Беларусь?
8. Какие налоги взимаются в Казахстане?
9. Перечислите плательщиков налога на добавленную стоимость.
10. Как определяется налоговая база по налогу на добавленную стоимость при импорте товаров?
11. Назовите плательщиков корпоративного подоходного налога.
12. По каким ставкам взимается корпоративный подоходный налог?
13. Как рассчитывается налоговая база по индивидуальному подоходному налогу?
14. Какие льготы предусмотрены по индивидуальному подоходному налогу?
15. Изложите особенности применения акцизов в Казахстане.

16. Какие налоги уплачивают пользователи недр?
17. Каково значение налога на добавленную стоимость в налоговой системе Украины?
18. Дайте характеристику местных налогов, взимаемых в Украине.
19. Какие целевые бюджетные и внебюджетные фонды создаются в Украине?
20. Расскажите о структуре налоговой системы Республики Азербайджан.
21. Перечислите категории плательщиков НДС в Азербайджане.
22. Расскажите об особенностях исчисления налога на прибыль в Азербайджане.
23. Каким требованиям с точки зрения МВФ должны отвечать налоговые системы?

### Список литературы к главе 20

1. Налоги-2004: Сборник нормативных правовых актов Республики Беларусь. — Мн.: Дикта, 2004.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-З.
3. Закон Украины «О системе налогообложения» от 18.02.1997 г. № 77/97-ВР.
4. Налоги, сборы и обязательные платежи в Украине: Справочно-практическое пособие по исчислению, уплате и отчетности. — Донецк: Сталкер, 1999.
5. Налоговый кодекс Республики Казахстан от 24 апреля 1995 г. № 2235.
6. Налоговый кодекс Республики Азербайджан от 11 июля 2000 г. № 905-Пд с изменениями и дополнениями.
7. Налоговый кодекс Киргизской Республики от 15 апреля 1996 г. № 7 (1053).
8. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. № 1163-XIII.
9. Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 12 ноября 1998 г. № 664.
10. Бобоев М. Р., Мамбеталиев Н. Т., Тютюрюков Н. Н. Налоги и налогообложение в СНГ: Учебное пособие / Под ред. А. П. Починка, Л. П. Павловой. — М.: Финансы и статистика, 2004.
11. Мамбеталиев Н. Т. Международные налоговые отношения в рамках ЕврАзЭС // Налоговый вестник. 2004. № 10. С. 102–107.
12. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С. Ф. Сутирина. — СПб.: Изд-во В. А. Михайлова; Изд-во «Полиус», 1998.
13. Степанян В. Реформирование налоговых систем: опыт стран Балтии, России и других республик бывшего Советского Союза // Эковест. 2003. № 4. С. 567–600.
14. Рубченко М. Налоги на доверии // Эксперт. 2003. № 5. С. 42–45.

# ВМЕСТО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

---

## **Глава 21**

# **ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

---

После изучения материалов данной главы<sup>1</sup> вы сможете:

- назвать основные мероприятия и итоги налоговой реформы за период 2000–2004 гг.;
- проанализировать динамику изменения налоговой нагрузки за указанный период;
- сформулировать главную цель развития налоговой системы РФ на долгосрочную перспективу;
- перечислить направления совершенствования налогового законодательства;
- охарактеризовать меры усиления налогового администрирования;
- перечислить основные изменения в налоговом законодательстве, принятые в июле 2005 г.

### **21.1. Результаты налоговой реформы за период 2000–2004 гг.**

Налоговая реформа является одним из важнейших факторов обеспечения экономического роста, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, привлечения в Россию полномасштабных иностранных инвестиций. Пройдя довольно длительный и противоречивый путь развития, налоговая система России в настоящее время находится на завершающем этапе своего реформирования. За период 2000–2004 гг. был осуществлен целый ряд важных мероприятий по коренному реформированию налоговой системы РФ. В частности, в ходе налоговой реформы:

- упразднены «оборотные» налоги и налог с продаж, а также некоторые другие неэффективные налоги, что обеспечило заметное упрощение налоговой системы;
- введен единый социальный налог вместо имевшихся ранее самостоятельных отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды с суще-

---

<sup>1</sup> При подготовке главы 21 использованы: рабочие аналитические материалы Министерства финансов РФ; замечания по подготовленным Экспертным управлением Президента РФ материалам к совещанию по экономическим вопросам у Президента РФ 17 марта 2005 г. по вопросам, относящимся к налоговой политике; рекомендации рабочей группы Совета по конкурентоспособности и предпринимательству при Правительстве РФ по направлению «Совершенствование налогообложения и налогового администрирования»; другие материалы.



ственно меньшей ставкой и возможностью снижения относительной суммы налога при увеличении размера выплат наемным работникам;

- снижены налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц и налогу на прибыль организаций, что в конечном счете привело не к снижению, а к росту поступлений по этим налогам;
- введен принципиально новый порядок исчисления налога на прибыль, соответствующий системам налогообложения, применяющимся в международной практике;
- реформирована система налогообложения добычи полезных ископаемых и прежде всего добычи углеводородного сырья. Это наряду с новой системой экспортных пошлин обеспечило поступление в доход государства значительных сумм, не связанных с деятельностью недропользователей и обусловленных исключительно высоким уровнем мировых цен на такое сырье;
- упрощен и облегчен режим налогообложения малого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей за счет введения трех специальных налоговых режимов;
- начата реформа имущественного налогообложения, предусматривающая уменьшение числа объектов налогообложения по налогу на имущество организаций и новую систему земельного налога, ориентированную на кадастровую стоимость земельных участков;
- обеспечено более равномерное распределение налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков, в том числе за счет отмены неэффективных налоговых льгот и ликвидации «внутренних офшоров»;
- улучшилось налоговое администрирование, что привело к заметному росту собираемости налоговых платежей.

Приняты и вступили в действие 17 глав второй части НК РФ, регулирующих порядок уплаты конкретных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, а также специальных налоговых режимов. Среди последних мер, реализованных в рамках осуществления налоговой реформы, вступивших в действие с 1 января 2005 г., следует отметить окончательное законодательное оформление структуры налоговой системы России. Общее количество налогов и сборов, предусмотренных на федеральном уровне, снизилось с 54 до 15, или более чем в три раза (в настоящее время установлено 10 федеральных, 3 региональных и 2 местных налога).

Важнейшим результатом налоговой реформы стало заметное снижение налоговой нагрузки на экономику, что является одним из важных факторов обеспечения экономического роста. При этом налоговая нагрузка, рассчитываемая как отношение общей суммы налоговых и иных обязательных платежей (включая таможенные платежи) к объему ВВП без учета влияния изменения мировых цен на нефть, за 2000–2004 гг., снизилась с 31,7 до 28,4% (табл. 21.1.1). При этом, несмотря на общее снижение налоговой нагрузки, имеет место постоянный и стабильный рост налоговых и иных обязательных платежей (включая таможенные доходы) в бюджетную систему РФ (табл. 21.1.2, рис. 21.1.1 и 21.1.2).

Как можно видеть, в 2001–2004 гг., несмотря на принятые решения по снижению налоговой нагрузки, рост налоговых доходов в целом превышал уровень инфляции. В 2002 г. произошло снижение поступления налоговых доходов по сравне-

Таблица 21.1.1

Динамика налоговой нагрузки на экономику РФ за 2000–2005 гг.<sup>1</sup>

|                                                                                           | 2000 г.<br>факт. | 2001 г.<br>факт. | 2002 г.<br>факт. | 2003 г.<br>факт. | 2004 г.<br>факт. | 2005 г.<br>прогноз |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|--------------------|
| Отношение объема налоговых доходов к ВВП, %                                               | 33,6             | 34,0             | 33,0             | 32,5             | 33,9             | 32,0               |
| То же без учета влияния изменения мировых цен на нефть (при цене нефти \$18,5 за баррель) | 31,7             | 32,0             | 30,9             | 29,8             | 28,4             | 27,4               |
| Справочно:<br>среднегодовая мировая цена на нефть марки «Юралс»                           | 26,9             | 23,0             | 23,7             | 27,2             | 34,4             | 28,0               |

Таблица 21.1.2

Динамика поступления налоговых доходов за 1999–2005 гг.

|                                                                    | 1999 г.<br>факт. | 2000 г.<br>факт. | 2001 г.<br>факт. | 2002 г.<br>факт. | 2003 г.<br>факт. | 2004 г.<br>факт. | 2005 г.<br>прогноз |
|--------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|--------------------|
| Всего налоговых и иных обязательных платежей, млрд руб.            | 1499,6           | 2453,0           | 3070,2           | 3608,7           | 4311,9           | 5661,6           | 5987,4             |
| В % к предыдущему году                                             | –                | 163,6            | 125,2            | 117,5            | 119,5            | 131,3            | 105,8              |
| Всего указанных платежей без учета влияния цен на нефть, млрд руб. | 1475,8           | 2314,3           | 2889,4           | 3285,7           | 3953,2           | 4743,1           | 5127,2             |
| В % к предыдущему году                                             | –                | 156,8            | 124,8            | 113,7            | 120,3            | 120,0            | 108,1              |
| Уровень инфляции, %                                                | –                | 20,2             | 18,6             | 15,1             | 12,0             | 11,7             | 10,0               |
| Изменение без учета уровня инфляции и цен на нефть, %              | –                | 130,4            | 105,2            | 98,8             | 107,4            | 107,4            | 98,3               |

нию с уровнем фактической инфляции, что в значительной степени обусловлено резким уменьшением поступлений *налога на прибыль* в первый год введения нового режима его исчисления (вступление в действие гл. 25 НК РФ), а также отменой «дорожного» налога. Только с 2004 г. динамика поступлений по налогу на прибыль приобрела положительный характер, что наряду с общим экономическим ростом обусловлено прекращением действия внутренних «оффшорных зон», а также значительными доначислениями в бюджетную систему РФ в результате усиления контрольной работы налоговых органов. Вместе с тем нельзя не отметить, что резкое снижение налоговых прав региональных органов власти в части установления льгот по налогу на прибыль лишает регионы возможности проведения активной инвестиционной политики и влияния на экономический рост.

Всего за указанный период в целом по всем налоговым и иным обязательным платежам в реальном выражении (без учета влияния инфляции), по оценке Минфина РФ, дополнительно получено около 1,2 трлн руб., что составляет 7,2% к общему объему таких платежей, поступивших за указанный период. Обращает на

<sup>1</sup> Здесь и далее по тексту главы использованы данные Департамента налоговой политики Минфина РФ.

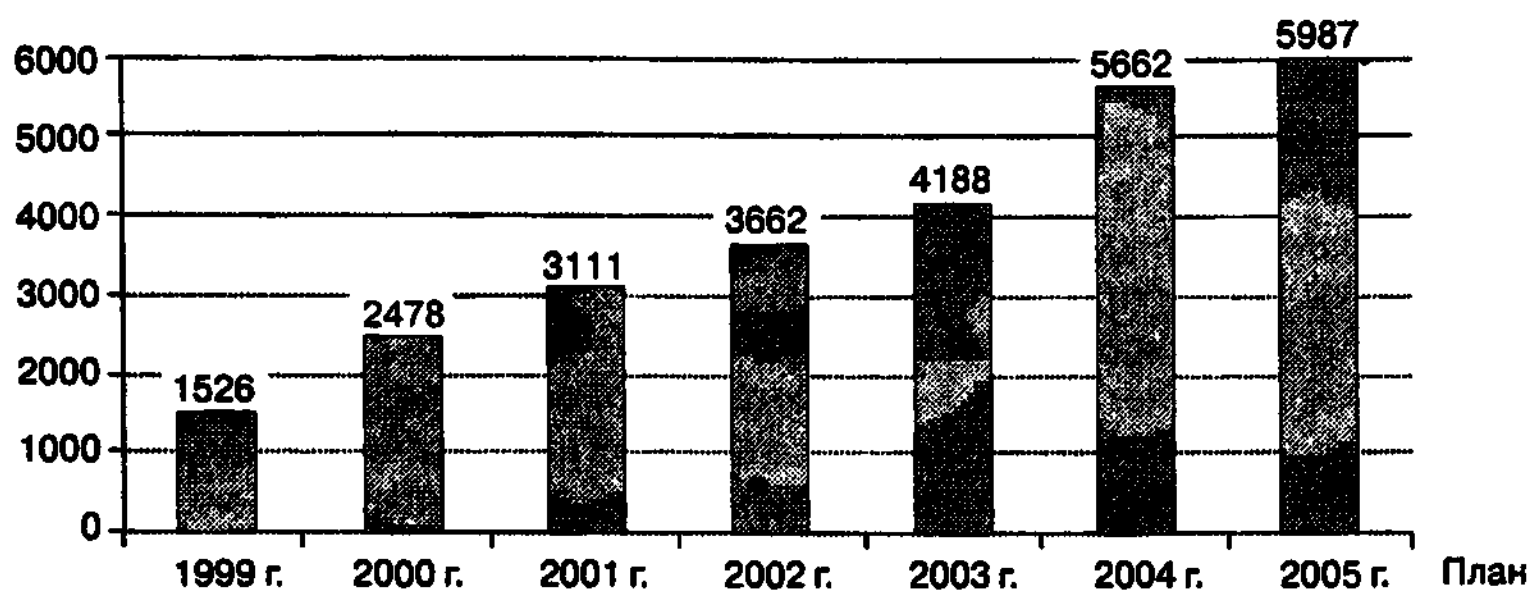


Рис. 21.1.1. Динамика роста поступлений налогов и таможенных платежей, млрд руб.

себя внимание стабильное превышение сверх инфляции и увеличение доли к ВВП поступлений по *налогу на доходы физических лиц* (далее — НДФЛ). Причем самый существенный рост имел место в первые два года после введения «плоской» шкалы налогообложения по этому налогу. В целом доля НДФЛ в структуре налоговых доходов увеличилась почти в полтора раза. Однако, проводя анализ поступлений по НДФЛ, необходимо учитывать, что введение «плоской» 13%-ной ставки налогообложения связано по времени со значительным повышением оплаты труда работников бюджетной сферы и включением в число налогоплательщиков военнослужащих лиц. Иначе говоря, рост поступлений по НДФЛ обусловлен влиянием целого ряда факторов, и не следует излишне переоценивать значение только фактора «плоской» шкалы. К сожалению, незаконные схемы оплаты труда не ушли в прошлое, есть еще резервы повышения собираемости НДФЛ. Так, по нашему мнению, остается актуальной дискуссия о целесообразности возврата к прогрессивной шкале налогообложения по этому налогу.

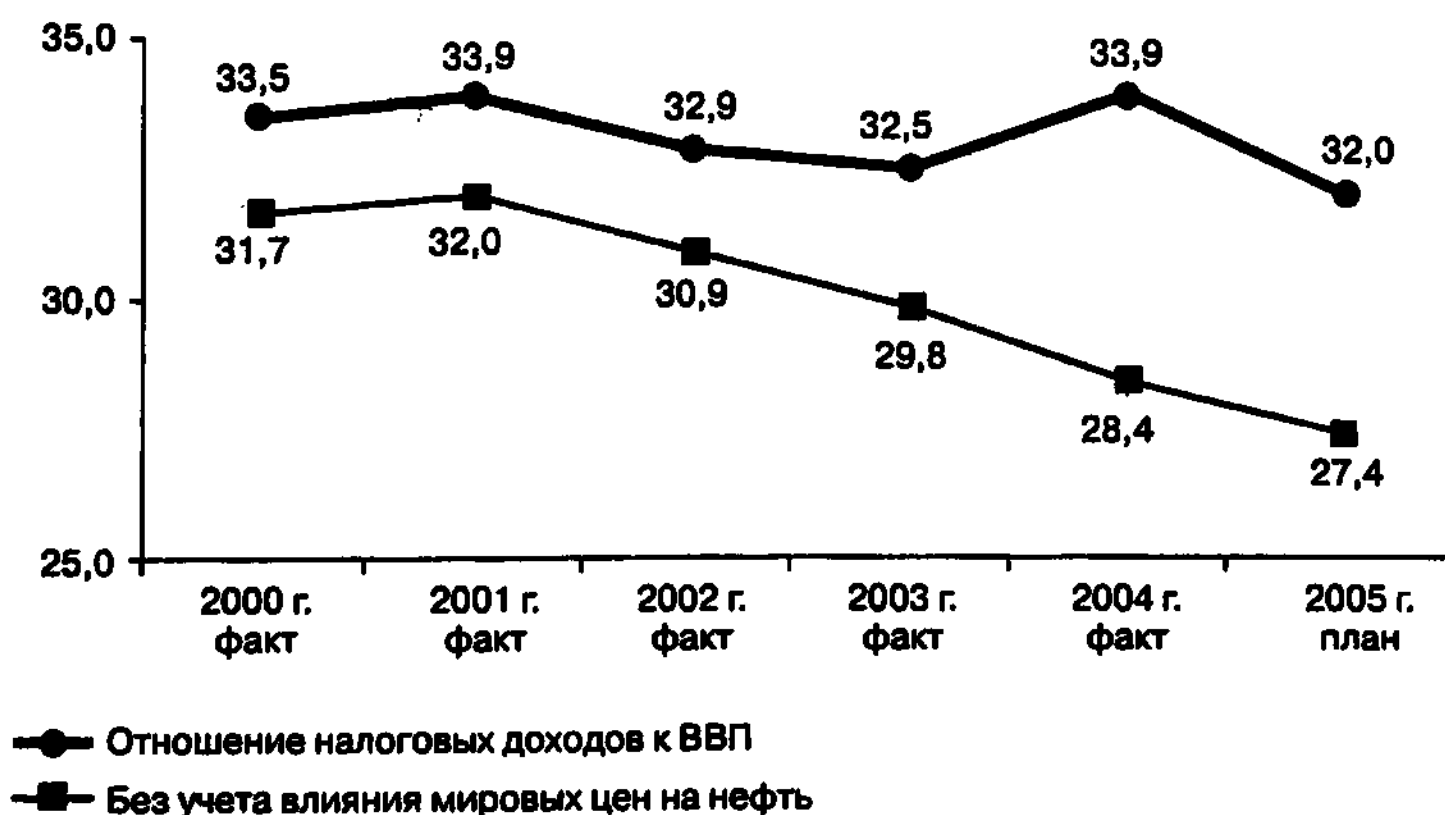


Рис. 21.1.2. Отношение общей суммы налоговых доходов к ВВП (% ВВП)

Произошли изменения в структуре поступлений налоговых платежей по основным отраслям экономики. В частности, при сохранении высокой доли промышленности особенно заметно возросла доля налогов, уплачиваемых топливной промышленностью (прежде всего связанной с добычей и переработкой нефти), с одновременным уменьшением доли налогов, уплачиваемых обрабатывающими и другими промышленными предприятиями. Это стало следствием более существенного снижения налоговой нагрузки именно на такие предприятия (прежде всего благодаря отмене оборотных налогов и новому порядку исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций). Увеличились доли налогов, уплачиваемых в торговле, общепите и материально-техническом снабжении, что является отражением процесса создания крупных торговых сетей и общего повышения цивилизованности торговли.

Рост налоговых доходов имеет место по всем уровням бюджетной системы РФ. Вместе с тем современная налоговая система России не приспособлена к реализации принципа налоговой автономии: большинство налогов взимается с юридических лиц, велика роль косвенных налогов, которые трудно преобразовать в региональные и местные, возможности органов власти субъектов РФ и местного самоуправления по налоговому администрированию ограничены, наиболее фискальные налоги сконцентрированы в федеральном бюджете и т. д. На примере налогов России обозначилось явное противоречие двух реформ: налоговой и бюджетного федерализма. Если налоговая реформа преследует цели сокращения налогового бремени и развития на этой основе предпринимательства в России, то реформа бюджетного федерализма направлена на возрастание ответственности региональных и местных органов власти за обеспечение тех обязательств, которые закреплены за их уровнем. Но для реализации этих обязательств фискального потенциала у регионов явно недостаточно и практически нет рычагов для его увеличения, кроме надежды на общий экономический рост. Поэтому необходимо, прежде всего на федеральном уровне, решить вопрос о расширении налоговых полномочий региональных и местных органов власти.

## 21.2. Перспективы развития налоговой системы РФ

За последние годы в условиях заметного снижения налогового бремени опережающий рост налоговых доходов в значительной степени определялся благоприятной конъюнктурой мировых цен на энергоносители. Однако увеличение налоговых поступлений в бюджетную систему РФ должно в большей степени определяться факторами, обусловленными проводимой налоговой реформой, включая расширение налоговой базы за счет отмены неэффективных налоговых льгот, ликвидацию каналов ухода от налогообложения, развитие наметившейся тенденции сокращения теневого сектора экономики и легализации доходов, ранее укрываемых от налогообложения. Поддержание оптимального уровня налоговой нагрузки на экономику должно обеспечить благоприятные условия для развития и диверсификации структуры экономики при одновременном устойчивом формировании доходов бюджетной системы. Таким образом, *главной целью развития налоговой системы РФ в долгосрочной перспективе является формирование эффективной налоговой системы, способствующей конкурентоспособности РФ, стимулирующей*

*экономический рост и обеспечивающей необходимый уровень доходов бюджетной системы.*

Исходя из этого определяются следующие задачи, решение которых позволит обеспечить поставленную цель:

- оптимизация налоговой нагрузки на экономику;
- обеспечение стабильности, нейтральности и справедливости налоговой системы;
- обеспечение эффективного налогового администрирования.

Рассмотрим эти задачи подробнее во взаимосвязи с теми мерами и предложениями, которые Правительство РФ планирует реализовать в ближайшие годы.

**Оптимизация налоговой нагрузки на экономику; обеспечение стабильности, нейтральности и справедливости налоговой системы.** Для решения этих задач необходимо обеспечить равные условия налогообложения для предприятий, работающих в одной сфере, исключив возможности для необоснованного снижения налоговой нагрузки путем использования имеющихся «налоговых лазеек» в законодательстве, прежде всего с использованием трансфертного ценообразования. При этом необходимо четко разграничить правомерную практику налоговой оптимизации от случаев противоправного уклонения от уплаты налогов.

В 2005 г. приняты серьезные решения по совершенствованию механизма взимания НДС, например отменен налог на реализацию земельных участков и жилой недвижимости. Не менее важным решением является переход с 1 января 2005 г. на принцип «страны назначения» в торговле с Украиной, Казахстаном и Беларусью в полном объеме, включая поставки углеводородов. В настоящее время экспорт нефти и газа в эти страны рассматривается как стандартный экспорт, и экспортеры получили возможность предъявлять к вычету соответствующие суммы НДС.

В ближайших планах — принятие решения о снижении ставки НДС. В связи с этим Минфином России с участием Минэкономразвития России рассмотрены различные варианты реализации этой меры с точки зрения ее влияния на состояние федерального бюджета и экономический рост (табл. 21.2.1).

Как можно видеть, любой из предложенных вариантов имеет сильные и слабые стороны. Хотя суммарно снижение НДС до 13% окажет более заметное влияние на экономический рост, но выпадение бюджетных доходов в таком объеме приведет к образованию дефицита бюджета. Если расходы будут сокращены, то позитивный эффект от снижения налогов будет нивелирован негативным эффектом от снижения государственного спроса. В этом отношении политика резкого снижения налоговой ставки оказывается альтернативой политике увеличения инвестиционно-инновационных расходов государства в рамках стратегии развития. Для поддержания бездефицитного бюджета при резком снижении доходов необходимо будет отказаться от опережающего повышения зарплаты бюджетникам и инвестиционно-инновационных расходов бюджета, что может вызвать негативные социальные последствия. Таким образом, окончательное решение о масштабах снижения ставки НДС следует принимать с учетом влияния всех факторов, а также на основе нахождения баланса интересов государства и предпринимательства.

Таблица 21.2.1  
Анализ вариантов снижения ставки НДС

| Вариант                                                                                                                                                                                 | Положительные последствия                                                                                                                                                                                          | Отрицательные последствия                                                                                                                                              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Снижение и установление единой основной ставки налога на уровне 15% с одновременной отменой льготной ставки для некоторых товаров и услуг                                            | Облегчение порядка администрирования налога<br>Дополнительные доходы организаций<br>Выравнивание конкурентных условий для всех плательщиков                                                                        | Потери федерального бюджета порядка 170 млрд руб.<br>Увеличение цен на товары детского ассортимента, медицинского назначения, лекарственные средства, печатные издания |
| 2. Снижение основной ставки НДС до 16% с сохранением действующей льготной ставки в отношении некоторых видов продовольствия, товаров детского ассортимента, лекарств и печатных изданий | Дополнительные доходы организаций                                                                                                                                                                                  | Потери федерального бюджета порядка 150 млрд руб.                                                                                                                      |
| 3. Снижение и установление единой ставки налога на уровне 13% с одновременной отменой льготной ставки для некоторых товаров и услуг                                                     | Облегчение порядка администрирования налога<br>Дополнительные доходы организаций (инвестиции, заработная плата, материальные запасы, денежные средства)<br>Выравнивание конкурентных условий для всех плательщиков | Потери федерального бюджета более 350 млрд руб.                                                                                                                        |

Альтернативой предложению о снижении ставки НДС может быть принятие решений, касающихся устранения барьеров, приводящих к временному необоснованному изъятию средств из оборота организаций. Речь, в частности, идет о том, чтобы начиная с 2006 г. сократить срок принятия к вычету сумм НДС при осуществлении капитальных вложений. В настоящее время при реализации инвестиционных проектов возмещение НДС производится только после окончания строительства. В целях стимулирования инвестиционных процессов, а также совершенствования (упрощения) системы применения НДС в целом целесообразно применять при осуществлении капитальных вложений общий порядок вычета НДС как по материальным ресурсам, приобретаемым для работ капитального характера, так и по суммам НДС, уплачиваемым строительным организациям, производящим все виды подрядных работ. Данная мера станет действенным средством, стимулирующим увеличение объемов капитальных вложений в экономику страны и поддержание высоких темпов экономического роста.<sup>1</sup>

Среди других мер, направленных на совершенствование механизма НДС, предлагается осуществить:

- переход на обязательное определение даты возникновения обязанности по уплате этого налога всеми налогоплательщиками по методу начисления;

<sup>1</sup> Подробнее см. п. 21.3 настоящей главы.

- совершенствование механизма применения нулевой ставки для экспортеров (включая освобождение от налогообложения авансовых платежей по экспортным операциям);
- сокращение количества льгот по этому налогу;
- уточнение особенностей применения НДС при реорганизации.

Остается актуальной проблема администрирования НДС, связанная прежде всего с многочисленными неправомерными случаями возмещения налога с использованием фирм-однодневок. Для решения проблемы предлагалось даже ввести специальные НДС-счета. Однако, как отмечает заместитель министра финансов РФ С. Д. Шаталов, минусов у системы НДС-счетов больше, чем плюсов, так как в случае ее применения из хозяйственного оборота организаций необоснованно изымаются денежные средства. Необходимо разрабатывать новые информационные технологии, которые бы позволили налоговым органам своевременно получать информацию о движении сумм налога по обычным банковским счетам, анализировать ее и оперативно принимать решение о проведении проверок.<sup>1</sup>

Самым важным налоговым событием 2005 г. стало снижение базовой ставки *единого социального налога* (далее — ЕСН) и упрощение доступа к регрессивной шкале налогообложения за счет отмены существовавших ранее ограничений, связанных со средним размером оплаты труда. Напомним, что максимальная налоговая ставка для большинства налогоплательщиков снижена с 35,6 до 26,0%. При этом увеличен «порог регрессии», т. е. величина налоговой базы, начиная с которой идет применение регрессии. С 2005 г. доступ к регрессивным ставкам начинается с выплат свыше 280 тыс. руб. годового дохода на одного работника, при этом вместо 4-ступенчатой введена 3-ступенчатая регрессивная шкала. Это реальное снижение налоговой нагрузки, в бюджетную систему РФ не поступит примерно 180 млрд руб., которые пойдут на увеличение заработной платы и инвестиции. Вместе с тем ЕСН продолжает оставаться сложным для исчисления и уплаты налогом, требуются меры для упорядочения ряда его элементов, например сроков уплаты и др. Для облегчения администрирования ЕСН Минфин РФ предлагает отказаться от зачета взносов на обязательное пенсионное страхование при исчислении налога. Однако, как мы надеемся, это предложение не будет поддержано ни бизнес-сообществом, ни депутатами Государственной думы РФ.

Одной из важнейших мер при проведении налоговой реформы стало введение начиная с 2002 г. *налога на добычу полезных ископаемых* (далее — НДПИ), заменившего три ранее существовавших платежа при недропользовании (плату за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акциз на нефть и газовый конденсат). Новая система налогообложения, в принципе, обеспечила решение важнейшей задачи изъятия сверхдоходов (ценовой ренты), получаемых в сфере добычи и реализации нефти, которые не связаны с эффективностью хозяйственной деятельности пользователей недр и обусловлены исключительно высокими мировыми ценами на нефть. Вместе с тем увеличивающийся размер налоговых изъятий в сфере нефтедобычи при высоких мировых

---

<sup>1</sup> См. Шаталов С. Д. Налоговая реформа — важный фактор экономического роста // Финансы. 2005. № 2. С. 4.



ценах на нефть сдерживает воспроизводство минерально-сырьевой базы, разработку высокзатратных и выработанных месторождений, полномасштабное проведение природоохранных мероприятий. Главная проблема действующего НДПИ — единая ставка для всех месторождений, позволяющая изымать у нефтедобывающих организаций ценовую ренту и не учитывающая часть природной или дифференциальной ренты, которая связана с неоднородностью природных, а также производственных факторов. Следствием введения единой ставки НДПИ стала отработка наиболее рентабельных участков недр и увеличение налоговой нагрузки на компании, работающие на истощенных месторождениях, находящихся на поздних стадиях разработки, а также на компании, имеющие более низкую долю экспорта добываемой нефти. Для решения данных проблем необходима дифференциация НДПИ в зависимости от объективных геологических, экономических и географических факторов разработки месторождений.

Двухлетняя практика применения нового порядка исчисления *налога на прибыль* (гл. 25 НК РФ) показала необходимость уточнения отдельных норм налогового законодательства, связанных с облегчением их применения налогоплательщиками, сближением налогового и бухгалтерского учета. Речь, в частности, идет о таких изменениях, как:

- приведение в соответствие с правилами ведения бухгалтерского учета налогового учета материально-производственных запасов, остатков незавершенного производства, отгруженных, но нереализованных товаров;
- «открытие» перечня прямых расходов, что позволит организациям самим принимать решение об отнесении затрат к прямым или косвенным;
- возможность учета в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, следующих затрат: произведенных за пределами территории Российской Федерации; по оплате проезда и стоимости провоза багажа в случае переезда работников, проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, к постоянному месту жительства; в виде премии, выплаченной продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора; на проведение ремонтов основных средств бюджетных организаций, когда в смете на содержание таких организаций эти расходы не предусмотрены, и др.;
- уточнение ряда положений, касающихся налогообложения операций с ценными бумагами;
- либерализация норм, учитывающих особенности применения налога общественными организациями инвалидов и принадлежащими им организациями, а также ряд иных норм.

В качестве дополнительных мер, направленных на усиление инвестиционной активности и поддержание экономического роста, предлагается ввести «инвестиционную премию» в виде разрешения отнесения на расходы и учета при расчете налоговой базы в том налоговом периоде, когда основные средства введены в эксплуатацию, части стоимости введенных в действие основных фондов (например, в размере 10% их стоимости).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> См. также п. 21.3 настоящей главы.

Предлагается усовершенствование действующего порядка отнесения затрат на осуществление НИОКР с целью стимулирования инновационной деятельности. В частности, в состав расходов, учитываемых при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций, целесообразно относить в полной сумме затраты на осуществление НИОКР, не давших положительного результата. Кроме этого, с 3 до 2 лет может быть снижен срок, в течение которого затраты на НИОКР относятся на расходы.<sup>1</sup>

С тем чтобы не допустить потерь территориальных бюджетов, одновременно с осуществлением перечисленных мер может быть уменьшен размер ставки налога на прибыль организаций, зачисляемого в федеральный бюджет, с соответствующим увеличением ставки, подлежащей зачислению в территориальные бюджеты. В более поздней перспективе (2007–2008 гг.) целесообразно пойти на снижение общей ставки налога на прибыль организаций до 20%.

В 2006–2007 гг. должна быть закончена реформа имущественного налогообложения. С этой целью предполагается начиная с 2007 г. ввести местный налог на недвижимость жилого назначения. Этот налог предполагается установить для лиц, являющихся собственниками объектов недвижимости жилого назначения (квартир, жилых домов, дач), гаражей, находящихся в собственности физических лиц, гаражных и гаражно-строительных кооперативов, товариществ собственников жилья и других объединений собственников жилья, а также земельных участков, на которых расположены указанные объекты недвижимости или которые предоставлены для их строительства. Налог на недвижимость должен заменить для соответствующих налогоплательщиков (физических и юридических лиц) налог на имущество физических лиц, а также налог на имущество организаций и земельный налог в части налогообложения участков, на которых находятся соответствующие строения. Введение этого налога должно обеспечить перераспределение существующей налоговой нагрузки с граждан, располагающих невысокими доходами и которые, как правило, имеют в собственности недорогое жилье, на обеспеченные слои населения.

Начиная с 2006 г. должна быть введена в действие соответствующая глава НК РФ, регулирующая уплату *налога на наследования и дарения*. Как следует из законопроекта, предусматривается значительно увеличить необлагаемые размеры стоимости имущества, получаемого в порядке наследования либо по договору дарения, сократить количество объектов налогообложения, снизить налоговые ставки. При этом авторы учебника должны отметить, что довольно льготные правила налогообложения по данному налогу в большей степени будут направлены на сохранение интересов обеспеченных слоев населения. Позволим себе сиронизировать, сказав, что этот налог «социально ориентирован» на богатых граждан.

Формально с 2005 г. введена в действие гл. 31 НК РФ «Земельный налог», однако фактически большинство муниципалитетов сможет ввести его в действие только с 2006 г. Это будет принципиально новый налог, базирующийся на кадастровой стоимости земли. С его повсеместным введением будет исправлена сложившаяся ранее парадоксальная ситуация, когда налог уплачивался на основе ряда достаточно сомнительных показателей, разработанных еще в 1991 г. и давно

---

<sup>1</sup> См. также п. 21.3 настоящей главы.

оторвавшихся от жизненных реалий. Переход на новый порядок сбора земельного налога даст дополнительные доходы местным бюджетам. Эти доходы будут возрастать по мере совершенствования земельного кадастра, вовлечения земли в хозяйственный оборот, выдачи свидетельств о собственности, оценки земли.

Предусматриваются изменения в существующие специальные режимы налогообложения малого бизнеса. В частности, по упрощенной системе налогообложения предлагается:

- увеличить объем доходов, дающих право на применение упрощенной системы налогообложения;
- расширить перечень расходов, которые учитываются при формировании налоговой базы, в частности по расходам на осуществление капитальных вложений, по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров, на обязательную сертификацию и др.;
- подтвердить право применения этой системы государственными и муниципальными предприятиями;
- ввести норму, не допускающую перевод на эту систему бюджетных организаций, участников простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, иностранных организаций, имеющих представительства в Российской Федерации, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

Предлагается также внести и иные поправки в законодательство, направленные на устранение отдельных недостатков, выявленных при практическом применении упрощенной системы налоговыми органами и налогоплательщиками.

Следует отметить, что обсуждение многочисленных изменений в налоговое законодательство проходит при активном участии бизнес-сообщества. Поступают предложения в адрес Совета по конкурентоспособности и предпринимательству при Правительстве РФ, широко освещаются эти вопросы в СМИ. На наш взгляд, это является положительным явлением с точки зрения усиления общественного участия в государственном управлении и формирования прозрачной налоговой политики государства.

**Обеспечение эффективного налогового администрирования.** Решение этой задачи требует совершенствования методического обеспечения, повышения качества и упрощения налоговых процедур, включая исполнение налоговых обязательств налогоплательщиками, упрощение процедуры государственной регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей, развитие системы электронного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками, создание эффективной системы выполнения налоговыми органами функций по представлению и защите интересов Российской Федерации при решении вопросов о несостоятельности (банкротстве). Одновременно должны быть приняты меры по повышению общей комфортности налоговой системы, предполагающей исключение имеющихся нареканий на работу налоговых органов (необоснованно большой объем запрашиваемых документов, трудности при получении пояснений от налогового инспектора и т. п.), уменьшение количества судебных исков со стороны налогоплательщиков, улучшение разъяснительной работы по применению законодательства о налогах и сборах, предоставление налогоплательщикам новых качественных информационных услуг.

Важно, чтобы осуществляемые ФНС России меры по укреплению налогового администрирования не препятствовали безусловному соблюдению прав и законных интересов налогоплательщиков, обеспечивали самостоятельное и добросовестное выполнение налогоплательщиками своих обязанностей. Это может быть реализовано как путем внесения изменений в законодательство, и прежде всего в первую часть НК РФ, так и посредством осуществления мер по улучшению организации работы налоговых органов.

В кратком изложении для повышения эффективности налогового администрирования предлагается:

- упорядочить процесс проведения камеральных налоговых проверок (в частности, определив исчерпывающий перечень документов, представляемых одновременно с налоговыми декларациями; исключив возможность повторного представления документов, ранее уже представленных в налоговые органы; увеличив сроки представления истребованных документов, и т. д.);
- усовершенствовать процедуры согласований с налогоплательщиками результатов выездной налоговой проверки путем: увеличения срока для представления налогоплательщиком возражений на акты налоговых проверок; создания в налоговых органах специальных подразделений для рассмотрения возражений на акты выездных налоговых проверок с целью исключения такого рассмотрения лицами, проводившими налоговую проверку;
- установить предельный срок проведения выездной налоговой проверки (2–3 месяца) с возможностью его продления только в случаях проведения экспертизы (привлечения специалистов) и/или встречных проверок, а также при несвоевременном представлении истребованных документов и проверки филиалов;
- ограничить основания, при которых могут проводиться повторные выездные проверки, только случаями, когда они проводятся по требованию самого налогоплательщика, суда или правоохранительных органов, в порядке контроля со стороны вышестоящего налогового органа, а также при ликвидации (реорганизации) организации;
- усовершенствовать порядок предоставления налоговых отсрочек (рассрочек), в частности: снять существующие ограничения в виде лимитов предоставления отсрочек (рассрочек) по уплате налогов; исключить в качестве основания для предоставления отсрочки бюджетное недофинансирование;
- уточнить в законодательстве отдельные определения и квалифицирующие признаки (налоговый резидент, обособленное подразделение, банковский счет, момент уплаты налога, действие актов законодательства о налогах и сборах во времени и др.);
- установить единый перечень и порядок списания задолженности, признанной безнадежной;
- предоставить налоговым органам право взыскивать суммы штрафов в бесспорном порядке с организаций, которые не обжалуют соответствующие решения налоговых органов либо выражают согласие с такими решениями. При этом должен быть, безусловно, сохранен судебный порядок взыскания недоимки, пени и штрафов с физических лиц;

- уточнить составы налоговых правонарушений и размеры соответствующих штрафов, в частности отказаться от финансовой ответственности за нарушение правил бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности, не повлекшие за собой отрицательных налоговых последствий.

Помимо внесения изменений в законодательство необходимо реализовать комплекс мер *по улучшению организации работы налоговых органов*. При этом акцент в работе налоговых органов должен быть сделан на создание комфортных условий обслуживания налогоплательщиков, а именно: отсутствие претензий к работе налоговых органов, оперативность рассмотрения запросов, своевременный возврат излишне уплаченных сумм и т. д. Именно такие или подобные им показатели должны стать основными при оценке работы налоговых органов.

В заключение отметим, что завершение налоговой реформы позволит обеспечить стабильность налоговой системы и предсказуемость налоговой политики. Это повысит налоговую дисциплину, создаст необходимые предпосылки для снижения налогового бремени для добросовестных налогоплательщиков и условий равной конкуренции.

Авторы посчитали возможным включить в учебник некоторые из предполагаемых налоговых новаций, которые вносятся Правительством РФ на рассмотрение в Государственную думу РФ. И хотя в них в значительной степени учтены предложения бизнес-сообщества, не исключено, что по мере внесения поправок в налоговое законодательство оно претерпит определенные изменения. Авторы надеются, что внимательный читатель будет отслеживать соответствующий законодательный материал, а совокупность изложенных в учебнике предложений уже может быть учтена при налоговом планировании и затем скорректирована по мере принятия новых законов.

В связи с тем, что Государственной думой в июне-июле 2005 г. был принят ряд налоговых законов, в которых частично реализованы некоторые предложения Правительства по налоговой реформе, мы посчитали необходимым в ходе процесса подготовки настоящего учебника к печати в концентрированной форме обобщить основные налоговые новации, установленные уже принятыми законами, включив в главу 21 следующий параграф.

### **21.3. Наиболее важные изменения налогового законодательства в июне-июле 2005 г.**

Материалы этого параграфа следует учесть при изучении соответствующих глав учебника, посвященных конкретным налогам. Так, при проработке главы 4 «Налог на прибыль организаций» следует учитывать, что Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть II НК РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» внесены изменения в ряд статей гл. 25 НК.

Так, в частности, произведенные изменения ст. 252 «Расходы. Группировки расходов» расширяют список документов, на основе которых затраты могут относиться к расходам для целей налогообложения. Это изменение касается прежде всего участников внешнеэкономической деятельности и играет существенную роль в двух случаях:

- когда российская организация несет расходы за пределами РФ. Очевидно, что документы, подтверждающие эти расходы, вряд ли будут составлены в соответствии с российскими стандартами. Данное изменение НК позволяет официально принимать расходы к учету на основе документов, составленных в соответствии с *обычаями делового оборота иностранного государства*;
- если иностранная организация имеет на территории РФ филиал и некоторые расходы, которые несет головная организация, должны быть распределены между ней и филиалом. Принятая к НК поправка позволяет филиалу — плательщику налогов в бюджет РФ официально принимать к учету расходы согласно документам, оформленным в соответствии с *обычаями делового оборота страны головной организации*.

Внесены также изменения в ст. 258, 259, 272 НК, которые затрагивают вопросы амортизируемого имущества и капитальных вложений в предоставленных в аренду объектах основных средств в форме неотделимых улучшений (ст. 256, 258). Смысл этого изменения НК состоит в том, что в состав амортизируемого имущества *дополнительно* вводится такой блок, как «*капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя*». При этом делается акцент на «неотделимость» произведенных улучшений для их включения в состав амортизируемого имущества. Поправки к НК устанавливают порядок амортизации этих капитальных вложений: если их стоимость возмещается арендодателем арендатору, то их амортизация осуществляется арендодателем; в противном случае — арендатором.

Кроме того, поправка в ст. 259 устанавливает, что часть расходов на капитальные вложения (при этом не указывается, каких именно) может быть включена в состав расходов отчетного (налогового периода) — не более 10% первоначальной стоимости основных средств. При дальнейшем расчете суммы амортизации эти расходы не учитываются. Таким образом, введена так называемая «инвестиционная премия», позволяющая организациям включать в состав *текущих расходов* часть капитальных вложений, уменьшая тем самым суммы амортизационных отчислений и одновременно налогооблагаемую прибыль.

При изучении материалов главы 7 «Налог на добавленную стоимость» следует учесть, что Законом от 27.07.2005 г. № 119-ФЗ внесены изменения в гл. 21 НК «Налог на добавленную стоимость», в частности:

- организации и индивидуальные предприниматели теперь имеют право на освобождение от обязанностей налогоплательщика, если за 3 предшествующих календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности 2 млн руб.;
- моментом определения налоговой базы установлена наиболее ранняя из следующих дат: 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. В случае получения налогоплательщиком — изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок това-



ров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев (по перечню Правительства РФ), налогоплательщик вправе определить момент возникновения налоговой базы как день отгрузки (передачи) этих товаров (работ, услуг) при условии ведения раздельного учета. Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода;

- выручка, полученная налогоплательщиком в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы;
- налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур независимо от фактической уплаты сумм налога, предъявленных налогоплательщику по приобретенным товарам (работам, услугам) при условии их принятия на учет, за исключением ввоза товаров на таможенную территорию РФ, когда для вычета требуется уплата НДС на таможне;
- для налогоплательщика с ежемесячным в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 2 млн руб., налоговым периодом является квартал;
- если экспортер не представил по истечении 180 календарных дней документы, подтверждающие реальный экспорт товаров (работ, услуг), налог исчисляется по ставке 18%;
- сокращаются сроки, отведенные налоговому органу на рассмотрения вопроса о возмещении сумм НДС налогоплательщику.

Другие изменения носят уточняющий характер.

Как видно из этих изменений, несколько улучшается администрирование платежей по этому налогу. Однако применение момента определения налоговой базы «по отгрузке», т. е. без поступления фактической оплаты, приведет к существенному «вымыванию» собственных оборотных средств организации.

При изучении материалов главы 8 «Акцизы» следует учесть, что Федеральным законом от 21.07.2005 г. № 107-ФЗ вновь внесены существенные изменения и дополнения в гл. 22 «Акцизы» Налогового кодекса РФ, которые вступают в силу с 1 января 2006 г. Изменениям подвержены не только размеры налоговых ставок, но и порядок налогообложения акцизами отдельных подакцизных товаров. По большинству из них налоговые ставки увеличены, кроме вин натуральных, автомобильного бензина, дизельного топлива и моторных масел. По указанным товарам ставки акциза оставлены без изменений. Размеры увеличения налоговых ставок, предусмотренные по другим подакцизным товарам, не столь значительны и колеблются в основном в пределах от 9 до 17,9%. Исключение составляет прямогонный бензин, по которому вместо нулевой ставки акциз будет взиматься по 2657 руб. за 1 т.

Что касается изменений, внесенных в порядок налогообложения акцизами, то они затрагивают операции, совершаемые в отношении денатурированного этилового спирта, алкогольной продукции и прямогонного бензина. Как известно, до сих пор операции по реализации денатурированного этилового спирта освобож-



дались от налогообложения, равно как и операции по реализации денатурированной спиртосодержащей продукции. С 1 января 2006 г. эти правовые нормы утрачивают силу и, следовательно, указанные операции должны учитываться в составе объекта налогообложения акцизами. Кроме того, объект налогообложения пополнился новой операцией — получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. При этом гл. 22 НК РФ потребовалось дополнить новой ст. 179.2 «Свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом». В соответствии с названной статьей организациям выдаются свидетельства на следующие виды деятельности: 1) производство денатурированного этилового спирта; 2) производство неспиртосодержащей продукции, изготовление которой осуществляется на основе использования в качестве сырья денатурированного этилового спирта.

Налогоплательщикам, осуществляющим облагаемые операции с денатурированным этиловым спиртом, предоставляются налоговые вычеты при определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта, использованного для производства неспиртосодержащей продукции. Таковой вычет может быть произведен налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, с предоставлением налоговому органу соответствующего документального подтверждения.

У налогоплательщиков, имеющих свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, вычету подлежат начисленные суммы акциза при реализации этого подакцизного товара организации, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Такие организации уплачивают акциз, начисляемый в связи с получением (оприходованием) денатурированного этилового спирта, не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Изменения в налогообложении алкогольной продукции в основном затрагивают сложившийся контингент налогоплательщиков. С 1 января 2006 г. из его состава исключаются оптовые организации торговли. Однако при реализации алкогольной продукции, поступившей на их акцизные склады до 1 января 2006 г., эти организации временно будут еще оставаться в числе налогоплательщиков акциза.

Таким образом, вышеназванный закон уплату акциза по алкогольной продукции отечественного производства в конечном счете возлагает на предприятия-товаропроизводители. Сокращение контингента налогоплательщиков акциза по столь значимому в фискальном отношении виду подакцизных товаров несомненно послужит определенной основой повышения качества и результативности налогового контроля за полнотой поступления платежей в бюджет.

В отношении налогообложения акцизом прямогонного бензина, кроме вышесказанного, необходимо отметить следующее. С установлением новой налоговой ставки по этому товару состав регистрируемых видов деятельности по нефтепродуктам с выдачей свидетельства пополнился производством продукции нефтехимии, при изготовлении которой в качестве сырья используется прямогонный бензин. Лицам, занимающимся этим видом деятельности, выдается свидетельство на

переработку прямогонного бензина при условии соблюдения требований, предусмотренных ст. 179.1 НК РФ.

Суммы акциза, начисленные по облагаемым операциям в отношении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство о регистрации деятельности на переработку этого подакцизного товара, при его использовании в качестве сырья для изготовления продукции нефтехимии подлежат налоговому вычету. При этом налогоплательщик обязан представить налоговому органу необходимые документы, подтверждающие обоснованность произведенного налогового вычета.

Налогоплательщики, имеющие свидетельство только на оптовую реализацию прямогонного бензина или только на его переработку, уплачивают акциз не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

С 1 января 2006 г. существенно изменился и порядок налогообложения в рамках специальных режимов, изложенных в главе 11 учебника.

Федеральным законом от 29.06.2005 г. № 68-ФЗ внесены изменения в *систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей*. Изменены условия перехода на данный режим. Так, сельскохозяйственным товаропроизводителям предоставлено право переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога при условии, что доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70% в общем объеме дохода, полученного по итогам календарного года, предшествующего году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подает заявление о переходе на уплату указанного налога. Ранее расчеты осуществлялись по итогам 9 месяцев того года, в котором организация или индивидуальный предприниматель подает заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Перечень расходов, на которые плательщики единого сельскохозяйственного налога вправе уменьшить полученные ими доходы, дополнен новым видом расходов — на подготовку в образовательных учреждениях среднего профессионального и высшего профессионального образования специалистов для налогоплательщиков. Данные расходы могут уменьшать налоговую базу по единому сельскохозяйственному налогу при условии, что с обучающимися специалистами заключен договор о том, что они после обучения проработают не менее трех лет по полученной специальности у налогоплательщика.

Федеральный закон от 21.07.2005 г. № 101-ФЗ вносит существенные изменения в *упрощенную систему налогообложения* (далее — УСН). С 2006 г. организация получает право перейти на УСН, если по итогам 9 месяцев ее доходы не превысят 15 млн руб. (ранее такой предел составлял 11 млн руб.). В последующем величина предельного размера доходов организации для перехода на УСН подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, который устанавливается Правительством РФ на каждый следующий календарный год и учитывает изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ за предыдущий календарный год.

Уточнен еще один общий критерий, необходимый для применения УСН: это остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, которая не должна превышать 100 млн руб. С 2006 г. для подсчета указанной суммы учиты-

ваются только основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ. Это означает, что основные средства стоимостью не более 10 тыс. руб. из подсчета исключаются.

При выборе объекта налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов) плательщики получают право по истечении трех лет изменить первоначальный выбор (до 2006 г. объект налогообложения не мог изменяться налогоплательщиком в течение всего срока применения УСН).

Внесены изменения и уточнения в порядок определения доходов и расходов для целей УСН. С 2006 г. организации и индивидуальные предприниматели будут пользоваться единой классификацией доходов согласно ст. 249 и 250 НК РФ (доходы от реализации и внереализационные доходы). Также для всех категорий налогоплательщиков, а не только для организаций, как до 2006 г., применяется перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения (ст. 251 НК РФ). Перечень расходов, принимаемых при расчете единого налога по УСН, расширен и уточнен, что представляется особенно важным в части основных средств и нематериальных активов.

До 2003 г. в составе УСН существовала система *патентов* для индивидуальных предпринимателей, при которой они платили фиксированные платежи вместо уплаты единого налога. С 2006 г. эта система возрождается, но условия выдачи патентов весьма жесткие: предприниматель не должен нанимать работников даже по договорам гражданско-правового характера; патенты выдаются только на определенные виды деятельности, список которых является закрытым (всего — 58 видов деятельности).

Согласно Федеральному закону от 29 июня 2005 г. № 95-ФЗ, с 2006 г. *единый налог на вмененный доход* (далее — ЕНВД) станет не региональным, а местным налогом. То есть законы, принятые субъектами РФ о ЕНВД, утрачивают силу. Порядок исчисления налога будут устанавливать представительные органы власти муниципальных образований. В связи с этим до 1 декабря 2005 г. должны быть приняты и опубликованы соответствующие решения органов местного самоуправления.

В соответствии с Федеральным законом от 18 июня 2005 г. № 63-ФЗ при введении единого налога в отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг может быть определен перечень их групп, подгрупп, видов и/или отдельных бытовых услуг (классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению), подлежащих переводу на уплату единого налога.

При определении величины базовой доходности, используемой для расчета величины вмененного дохода, применяется корректирующий коэффициент К<sub>2</sub>. До 2006 г. в законах субъектов РФ устанавливалось только значение коэффициента К<sub>2</sub>, учитывающего совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности. Изменениями, внесенными Федеральным законом от 18 июня 2005 г. № 64-ФЗ, разъяснен механизм расчета корректиру-

ющего коэффициента  $K_2$ , органам местного самоуправления предоставлено право непосредственно устанавливать порядок его расчета.

Важные изменения в нормативное регулирование ЕНВД внесены также Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ. Во-первых, приведена новая редакция основных понятий, используемых для целей ЕНВД (вмененный доход, базовая доходность, корректирующие коэффициенты и т. д.). Во-вторых, упорядочен и расширен перечень видов деятельности, попадающих под уплату ЕНВД. Например, с 2006 г. налог платят лица, оказывающие услуги по временному размещению и проживанию, использующие в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 м<sup>2</sup>.

Как было установлено ранее, налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, ведут отдельный учет доходов и расходов по разным налоговым режимам, в том числе — специальным. В Федеральном законе № 101-ФЗ определено, что в случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении разных специальных налоговых режимов.

Таким образом, специальные режимы налогообложения перешли на новый этап развития, который характеризуется дальнейшим снижением налогового бремени и упорядочением (повышением прозрачности) законодательства. Определенные изменения были внесены в налог на доходы физических лиц, другие налоги, сборы и платежи.

\* \* \*

Как заметил пыливый читатель, наш учебник завершается главой, «устремленной в будущее», поскольку как «неисчерпаема материя», так «неисчерпаемы» и налоговые реформы. Как мы убедились из содержания начальных глав учебника, их результат зачастую непредсказуем, тем не менее, налоговая теория дает основные принципы, концепцию реализации налоговых реформ таким образом, чтобы вы смогли получить глубокие знания в области налогов и налогообложения и стать квалифицированным специалистом в этой области, в учебнике в интегральной форме представлены как налоговая теория, так и самая последняя практика реализации этих теорий в Российской Федерации. Насколько эффективна эта практика, покажет будущее, реальные темпы социально-экономического развития и рост благосостояния не только акционеров, но и всего населения России.

## Контрольные вопросы

1. Продумайте и найдите обоснования собственной позиции по следующим вопросам:

- ♦ целесообразность возврата к прогрессивной шкале налогообложения по НДФЛ;
- ♦ необходимость и альтернатива снижения ставки НДС;
- ♦ дополнительные меры улучшения налогового администрирования и работы налоговых органов.

2. Какие новации по перечисленным в п. 21.3 и другим налогам, сборам, платежам вы могли бы предложить сами? Аргументируйте свою точку зрения.
3. Перечислите предложения Правительства, которые были реализованы в налоговых законах, принятых в июне-июле 2005 г.
4. Назовите наиболее существенные изменения в налогообложении, которые вводятся с 1.01.2006 г.: по взиманию НДС; по исчислению налога на прибыль; по взиманию акцизов.
5. Дайте оценку принятым нововведениям в налоговом законодательстве на: активизацию предпринимательства; доходы бюджетов; благосостояние граждан.

### **Список литературы к главе 21**

1. Аналитические материалы и обоснования Минфина РФ, Минэкономразвития РФ, Совета по конкурентоспособности и предпринимательству при Правительстве РФ по основным направлениям налоговой политики, развитию и мероприятиям налоговой реформы в среднесрочной перспективе, подготовленные Правительством РФ к внесению в Государственную думу РФ для рассмотрения и принятия.
2. Письмо Министерства финансов РФ от 01.03.2005 г. № 01-02-01303-324 о мерах по совершенствованию налогового администрирования, внесенных Правительством РФ и одобренных на Совете по конкурентоспособности и предпринимательству при Правительстве РФ 03.03.2005 г.
3. Послание Президента РФ Федеральному собранию РФ «О бюджетной политике на 2006 год».
4. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».
5. Законодательные акты, приведенные в тексте п. 3 главы 21.

**Приложение 1. Налоговые ставки при исчислении транспортного налога, установленные ст. 361 НК РФ и Законом Санкт-Петербурга от 16.10.2002 г. № 487–53 «О транспортном налоге» (в редакции Закона Санкт-Петербурга от 11.11.2003 г. № 621–92)**

| №<br>п/<br>п | Объект налогообложения                                                                                           | Налоговая ставка, руб. |                                   |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-----------------------------------|
|              |                                                                                                                  | по НК РФ               | по Закону<br>Санкт-<br>Петербурга |
| 1            | Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой л. с.):                                                      | 5                      | 12                                |
|              | свыше 100 до 150 л. с. включительно                                                                              | 7                      | 26,7                              |
|              | свыше 150 до 200 л. с. включительно                                                                              | 10                     | 50                                |
|              | свыше 200 до 250 л. с. включительно                                                                              | 15                     | 75                                |
|              | свыше 250 л. с.                                                                                                  | 30                     | 150                               |
| 2            | Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой л. с.):                                                  |                        |                                   |
|              | до 20 л. с. включительно                                                                                         | 2                      | 6,5                               |
|              | свыше 20 до 35 л. с. включительно                                                                                | 4                      | 7,7                               |
|              | свыше 35 л. с.                                                                                                   | 10                     | 40                                |
| 3            | Автобусы с мощностью двигателя (с каждой л. с.):                                                                 | 10                     | 50                                |
|              | до 200 л. с. включительно                                                                                        |                        |                                   |
|              | свыше 200 л. с.                                                                                                  | 20                     | 53 •                              |
| 4            | Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой л. с.):                                                      |                        |                                   |
|              | до 100 л. с. включительно                                                                                        | 5                      | 25                                |
|              | свыше 100 до 150 л. с. включительно                                                                              | 8                      | 40                                |
|              | свыше 150 до 200 л. с. включительно                                                                              | 10                     | 50                                |
|              | свыше 200 до 250 л. с. включительно                                                                              | 13                     | 50                                |
|              | свыше 250 л. с.                                                                                                  | 17                     | 25                                |
| 5            | Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой л. с.) | 5                      | 25                                |
| 6            | Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой л. с.):                                                      |                        |                                   |
|              | до 50 л. с. включительно                                                                                         | 5                      | 10                                |
|              | свыше 50 л. с.                                                                                                   | 10                     | 50                                |
| 7            | Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой л. с.):             |                        |                                   |
|              | до 100 л. с. включительно                                                                                        | 10                     | 10                                |
|              | свыше 100 л. с.                                                                                                  | 20                     | 100                               |

| №<br>п/п | Объект налогообложения                                                                                                                   | Налоговая ставка, руб. |                                   |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-----------------------------------|
|          |                                                                                                                                          | по НК РФ               | по Закону<br>Санкт-<br>Петербурга |
| 8        | Яхты и другие парусно-моторные суда<br>с мощностью двигателя (с каждой л. с.):                                                           |                        |                                   |
|          | до 100 л. с. включительно                                                                                                                | 20                     | 20                                |
|          | свыше 100 л. с.                                                                                                                          | 40                     | 40                                |
| 9        | Гидроциклы с мощностью двигателя<br>(с каждой л. с.):                                                                                    |                        |                                   |
|          | до 100 л. с. включительно                                                                                                                | 25                     | 20                                |
|          | свыше 100 л. с.                                                                                                                          | 50                     | 50                                |
| 10       | Несамоходные (буксируемые) суда, для которых<br>определяется валовая вместимость (с каждой<br>регистрационной тонны валовой вместимости) | 20                     | 20                                |
| 11       | Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда,<br>имеющие двигатели (с каждой л. с.)                                                         | 25                     | 50                                |
| 12       | Самолеты, имеющие реактивные двигатели<br>(с каждого килограмма силы тяги)                                                               | 20                     | —                                 |
| 13       | Другие водные и воздушные транспортные<br>средства, не имеющие двигателя (с единицы<br>транспортного средства)                           | 200                    | 200                               |



## Приложение 2. Основные различия земельного налога, регулируемого Законом РФ «О плате за землю» и главой 31 НК РФ

| Глава 31 НК РФ «Земельный налог»                                                                                                                                                                                   |  | Закон РФ «О плате за землю»                                                  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|------------------------------------------------------------------------------|--|
| 1. Налоговая база                                                                                                                                                                                                  |  |                                                                              |  |
| Кадастровая стоимость земельного участка                                                                                                                                                                           |  | Площадь земельного участка                                                   |  |
| 2. Не признаются налогоплательщиками                                                                                                                                                                               |  |                                                                              |  |
| Арендаторы<br>Организации, пользующиеся земельными участками на праве безвозмездного срочного пользования                                                                                                          |  | Арендаторы                                                                   |  |
| 3. Ставка налога                                                                                                                                                                                                   |  |                                                                              |  |
| Устанавливается субъектами<br>Максимальная ставка либо 0,3, либо 1,5% в зависимости от категории земельного участка                                                                                                |  | Устанавливается субъектами на основании «средних размеров земельного налога» |  |
| 4. Налоговый год/отчетный период                                                                                                                                                                                   |  |                                                                              |  |
| Календарный год/квартал<br>(Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период |  | Год                                                                          |  |
| 5. Порядок уплаты налога и авансовые платежи                                                                                                                                                                       |  |                                                                              |  |
| Устанавливается представительными органами муниципального образования (законодательными (представительными) органами государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга)                                             |  | 15 сентября, 15 ноября                                                       |  |

### Приложение 3. Перечень целевых поступлений и целевого финансирования некоммерческих организаций, которые при их целевом использовании освобождаются от уплаты налога на прибыль<sup>1</sup>

| Целевые средства                                                                                                                                                                                                                                                                          | Код вида |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>1. Целевое финансирование</b>                                                                                                                                                                                                                                                          |          |
| Гранты                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 010      |
| Средства, полученные из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций | 060      |
| <b>2. Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, в том числе:</b>                                                                                                                                                                  |          |
| Вступительные взносы, членские взносы, полученные в соответствии с законодательством РФ о некоммерческих организациях                                                                                                                                                                     | 090      |
| Целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства                                                                                                                                                              | 100      |
| Паевые вклады                                                                                                                                                                                                                                                                             | 110      |
| Пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ                                                                                                                                                                                                             | 120      |
| Имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования                                                                                                                                                                                                    | 130      |
| Суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций                                                                         | 140      |
| Средства и иное имущество, полученные на осуществление благотворительной деятельности                                                                                                                                                                                                     | 150      |
| Совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов                                                                                                                                                                                                                          | 160      |
| Пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в полном объеме направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда                                                                                                                    | 170      |
| Поступления от собственников созданных ими учреждений                                                                                                                                                                                                                                     | 180      |
| Отчисления адвокатов на содержание коллегии адвокатов (ее учреждений)                                                                                                                                                                                                                     | 190      |
| Средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью                                                     | 200      |

<sup>1</sup> Составлено на основании Письма Министерства по налогам и сборам от 09.09.2002 г. № ВГ-3-02/480.

| Целевые средства                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Код вида |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Средства, полученные структурными организациями Российской оборонной спортивно-технической организацией (РОСТО) от Министерства обороны и других органов исполнительной власти по генеральному договору, целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта            | 210      |
| Имущество (включая денежные средства) и/или имущественные права, *которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 220      |
| 3. Средства, полученные бюджетополучателями — юридическими лицами, являющимися по организационно-правовой форме коммерческими организациями, в соответствии с бюджетной росписью доходов и расходов бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов                                                                                                                                                                                                       | 230      |
| 4. Средства и иное имущество, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 04.05.1999 г. «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» | 240      |
| 5. Имущество, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности                                                                                                                                                                                                                                      | 270      |
| 6. Имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 271      |
| 7. Основные средства, полученные организациями РОСТО, используемые на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических видов спорта                                                                                                                                                                                                                                                  | 272      |
| 8. Имущество (включая денежные средства) и/или имущественные права, полученные религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения                                                                                                                                                                                                                              | 280      |
| 9. Средства, поступившие общественным организациям инвалидов на осуществление деятельности этих организаций, от организаций, использующих труд инвалидов, в которых инвалиды от общего числа работников составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%                                                                                                                                          | 290      |
| 10. Средства, поступившие общественным организациям инвалидов на осуществление деятельности этих организаций, от учреждений, единственным собственником имущества которых являются общественные организации инвалидов                                                                                                                                                                                                                                                 | 300      |
| 11. Средства в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, поступившие религиозным организациям на осуществление уставной деятельности от налогоплательщиков-организаций, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада этих религиозных организаций                                                                                                                                  | 310      |

# **Приложение 4. Перечень налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц, установленных Налоговым кодексом РФ**

| Размер вычетов                               | Лица, имеющие право на вычеты                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Основания, дающие право на вычеты                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Стандартные налоговые вычеты</i>          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                    |
| 3000 руб. за каждый месяц налогового периода | Лица, получившие лучевую болезнь и другие заболевания, а также ставшие инвалидами вследствие чернобыльской катастрофы, аварии на производственном объединении «Маяк» и радиационного загрязнения реки Теча; ликвидаторы последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС; лица, участвовавшие в испытаниях ядерного оружия; инвалиды Великой Отечественной войны, инвалиды из числа военнослужащих I, II и III групп вследствие ранения, контузии, увечья                                                                                                                                                                                           | Справка врачебно-трудовой комиссии, специальное удостоверение участника ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС и других аварий, удостоверение инвалида |
| 500 руб. за каждый месяц налогового периода  | Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и лица, награжденные орденом Славы трех степеней; лица вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-морского флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в военных частях, штабах, учреждениях; блокадники и узники концлагерей; участники ВОВ; инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп; родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья при защите СССР, РФ и иных обязанностей военной службы; граждане, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах | Книжка Героя СССР или РФ, орденская книжка, справка военного комиссариата, удостоверение инвалида                                                                  |

| Размер вычетов                                                                                                                                            | Лица, имеющие право на вычеты                                                                                                                                                                                                                | Основания, дающие право на вычеты                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 400 руб. за каждый месяц налогового периода                                                                                                               | Налогоплательщики, доход которых не превысил 20 000 руб. нарастающим итогом                                                                                                                                                                  | Доход по основному месту работы, декларация о полученном доходе                                                                                                                                                                                                        |
| 600 руб. за каждый месяц налогового периода                                                                                                               | На каждого ребенка у налогоплательщиков, на иждивении которых находится ребенок, при доходе до 40 000 руб. нарастающим итогом; вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере | Доход по основному месту работы, декларация о полученном доходе.<br>Вычеты производятся на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, студента или учащегося дневной формы обучения до 24 лет на основании письменных заявлений и документов, подтверждающих право на вычет |
| <b>Социальные налоговые вычеты</b>                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| В размере фактически произведенных расходов, но не более 25% дохода, полученного в налоговом периоде                                                      | Налогоплательщики, перечисляющие суммы на благотворительные цели организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и т. п.                                                                                                          | Доход, полученный в налоговый период, и документы, подтверждающие произведенные расходы                                                                                                                                                                                |
| Фактически произведенные расходы на обучение, но не более 38 000 руб. (в том числе родителями) на каждого ребенка до 24 лет                               | Налогоплательщики, перечисляющие плату за обучение в образовательных учреждениях                                                                                                                                                             | Вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии и при наличии документа, подтверждающего произведенные расходы                                                                                                                |
| Фактически произведенные расходы на лечение и медикаменты, но не выше 38 000 руб.                                                                         | Налогоплательщики, оплатившие лечение в медицинских учреждениях РФ как свое, так и супруга (супруги), своих родителей, детей до 18 лет, а также стоимость медикаментов, назначенных врачом                                                   | Вычет представляется при наличии лицензии у лечебного учреждения и документа, подтверждающего произведенные затраты                                                                                                                                                    |
| <b>Имущественные налоговые вычеты</b>                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Сумма не более 1 млн руб., полученная от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находящихся в собственности менее 3 лет | Налогоплательщики, получившие доход от продажи указанной собственности                                                                                                                                                                       | Документально подтверждены доходы и расходы, связанные с получением доходов                                                                                                                                                                                            |
| Фактически полученная сумма, если срок нахождения в собственности выше перечисленного имущества более 3 лет                                               | Налогоплательщики, получившие доход от продажи указанной собственности                                                                                                                                                                       | Документально подтверждены доходы и расходы, связанные с получением доходов                                                                                                                                                                                            |

| Размер вычетов                                                                                                                           | Лица, имеющие право на вычеты                                                                                                                                                                                                                           | Основания, дающие право на вычеты                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сумма не более 125 000 руб. от продажи иного имущества, находящегося в собственности менее 3 лет                                         | Налогоплательщики, получившие доход от продажи указанной собственности                                                                                                                                                                                  | Документально подтверждены доходы и расходы, связанные с получением доходов                                                                                                                                                                                    |
| Фактически полученные суммы от продажи иного имущества находящегося в собственности более 3 лет                                          | Налогоплательщики, получившие доход от продажи указанной собственности                                                                                                                                                                                  | Документально подтверждены доходы и расходы, связанные с получением доходов                                                                                                                                                                                    |
| Фактически произведенные расходы на новое строительство либо покупку жилья, а также погашение ипотечного кредита, но не более 1 млн руб. | Налогоплательщики, осуществляющие расходы на строительство или покупку дома, квартиры. Имущественный налоговый вычет может быть предоставлен работодателем при подтверждении налоговым органом                                                          | Заявление плательщика и документы, подтверждающие право собственности на приобретенный дом или квартиру, и платежные документы, при подаче декларации в налоговый орган. Вычет не предоставляется повторно                                                     |
| <b>Профессиональные налоговые вычеты</b>                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Фактически произведенные расходы, связанные с получением доходов                                                                         | Индивидуальные предприниматели, нотариусы и лица, занимающиеся частной практикой. Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданского характера. Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения | Документально подтвержденные расходы.<br>При отсутствии документов расходы принимаются в размере 20% от общей суммы доходов.<br>При отсутствии документов, подтверждающих произведенные расходы, применяются вычеты по установленным нормативам (ст. 27 НК РФ) |

## Приложение 5. Содержание учетной политики предприятия

| Основные элементы учетной политики                  | Альтернативные способы учета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Начисление амортизации по основным средствам     | <p><i>По бухгалтерскому учету:</i></p> <p>1 — по основным средствам, приобретенным до 01.01.1998 г.:</p> <p>а) по законодательно установленным нормативам</p> <p>б) ускоренная амортизация</p> <p>в) замедленная амортизация</p> <p>2 — по основным средствам, приобретенным после 01.01.1998 г.:</p> <p>а) линейный способ</p> <p>б) пропорционально объему продукции</p> <p>в) способ уменьшенного остатка</p> <p>г) способ суммы лет срока полезного использования</p> <p>3 — определение состава основных средств, не подлежащих амортизации</p> <p><i>По налоговому учету:</i></p> <p>а) линейный способ — будет происходить по 10 группам оборудования. Применяется норма амортизации <math>= 1/n \times 100\%</math>, где <math>n</math> — срок полезного использования амортизируемого имущества, мес.</p> <p>б) нелинейный способ: норма амортизации <math>= 2/n \times 100\%</math> (в мес.)</p> <p>Начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость амортизируемого имущества достигнет 20% от первоначальной стоимости, амортизационные отчисления производятся в следующем порядке:</p> <p>а) остаточная стоимость фиксируется</p> <p>б) сумма амортизации за 1 месяц в дальнейшем определяется как сумма оставшейся амортизации/число оставшихся месяцев</p> |
| 2. Учет нематериальных активов и амортизации по ним | <p><i>По бухгалтерскому учету:</i></p> <p>1 — определяется состав нематериальных активов, подлежащих амортизации линейным способом, и срок их полезного использования</p> <p>2 — определяется состав нематериальных активов, стоимость которых списывается пропорционально объему продукции (с 01.01.1999 г.)</p> <p>3 — определяется состав нематериальных активов, не подлежащих начислению амортизационных отчислений</p> <p><i>По налоговому учету:</i></p> <p>По аналогии с пунктом по основным средствам</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |



| Основные элементы учетной политики                                                                      | Альтернативные способы учета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. Оценка материальных ресурсов и расчет фактической себестоимости материальных ресурсов в производстве | 1 — списание материальных ресурсов по себестоимости единицы продукции (с 01.01.1999 г.)<br>2 — списание по средней себестоимости<br>3 — списание по цене первых по времени закупок (метод ФИФО)<br>4 — списание по цене последних по времени закупок (метод ЛИФО)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 4. Оценка товаров                                                                                       | 1 — по розничным продажным ценам (для розничной торговли)<br>2 — по покупной стоимости (для розничной и оптовой торговли)<br>3 — по цене возможной реализации                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 5. Расходы будущих периодов                                                                             | 1 — списание на себестоимость равномерно (согласно ПБУ-1)<br>2 — списание пропорционально объему продукции, работ, услуг                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 6. Резервы предстоящих расходов и платежей                                                              | 1 — создание резервов:<br>а) на оплату отпусков<br>б) за выслугу лет<br>в) по ремонту<br>г) по итогам работы за год<br>д) прочие<br>В гл. 25 НК в настоящее время в виде прочих обозначены резервы:<br>а) по сомнительным долгам<br>б) на ремонт<br>в) под обесценение ценных бумаг<br>г) на гарантийный ремонт и обслуживание<br>д) на возможные потери по ссудам<br>2 — без создания резерва                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 7. Учет затрат на ремонт основных средств                                                               | <i>По бухгалтерскому учету:</i><br>1 — включение затрат в себестоимость отчетного периода<br>2 — создание резерва предстоящих расходов для равномерного их включения в себестоимость в разных отчетных периодах<br>3 — предварительное накопление затрат в составе расходов будущих периодов без создания ремонтного фонда<br><i>По гл. 25 НК для целей налогообложения прибыли расходы на ремонт регулируются ст. 260, включаются в состав прочих расходов</i>                                                                                                                                                                                |
| 8. Группировка и списание затрат на производство                                                        | 1 — группировка затрат на прямые и косвенные, формирование полной себестоимости товаров путем включения в нее затрат традиционным способом<br>2 — группировка затрат на условно постоянные и условно переменные, формирование сокращенной себестоимости товаров, работ, услуг с использованием способа Direct-costing<br><i>Для целей налогового учета в ст. 318 предусмотрено, что плательщик, работающий по отгрузке, разделяет расходы на прямые и косвенные. При этом сумма косвенных расходов для целей налогообложения прибыли в полном объеме относится на уменьшение дохода от производства и реализации данного отчетного периода</i> |

| Основные элементы учетной политики                                 | Альтернативные способы учета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                    | Прямые расходы распределяются на остатки НЗП, готовую продукцию на складе и отгруженную, но не реализованную                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 9. Метод определения выручки от реализации продукции, работ, услуг | <p><i>По бухгалтерскому учету:</i><br/> 1 — по мере отгрузки (метод начисления)</p> <p><i>По налоговому учету:</i><br/> 1 — метод начисления (по отгрузке),<br/> 2 — кассовый метод (по оплате); на него имеют право перейти организации, если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета НДС и налога с продаж не превысила 1 млн руб. за каждый квартал</p> |
| 10. Учет сомнительных долгов                                       | 1 — создание резерва по сомнительным долгам (только в том случае, если выручка определяется по отгрузке)<br>2 — без создания резерва                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 11. Учет рыночной стоимости ценных бумаг                           | 1 — создание резерва под обесценение вложений в ценные бумаги<br>2 — без создания резерва                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 12. Учет инвентаризации имущества и обязательств                   | Определяются сроки инвентаризаций, их количество в отчетном году; перечень имущества и обязательств, проверенных при каждой из них, кроме случаев обязательных по законодательству РФ инвентаризаций<br>Инвентаризация обязательна: перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; при смене материально-ответственных лиц; при реорганизации или ликвидации предприятия и др.                               |
| 13. Техника ведения учета                                          | 1 — на основе установленного законом плана счетов<br>2 — на основе самостоятельного разработанного плана счетов<br>НК РФ предусматривает в ст. 313 введение с 1.01.2002 г. налогового учета для целей налогообложения прибыли, который является системой обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с НК РФ    |
| 14. Организация бухгалтерского учета                               | 1 — осуществляется самостоятельно структурным подразделением предприятия или бухгалтерией<br>2 — осуществляется специализированной профессиональной организацией на договорной основе<br>3 — осуществляется уполномоченным представителем налогоплательщика исходя из требований части I Налогового кодекса                                                                                                        |

## **Приложение 6. Перечень типовых функций инспекций ФНС России с предельной численностью от 60 до 89 единиц, установленных приказом МНС РФ от 24.02.2004 г. № БГ-3–25/140**

### **Типовые функции, предусмотренные для отделов**

#### **1. Руководство**

1.1. Общее руководство налоговым органом.

#### **2. Отдел финансового и общего обеспечения**

2.1. Общее делопроизводство.

2.2. Прием, отправка и обработка корреспонденции на бумажных носителях и в электронном виде по каналам связи.

2.3. Делопроизводство по документам для служебного пользования и иного ограниченного доступа.

2.4. Формирование и ведение архива документов инспекции.

2.5. Организация обмена корреспонденцией по электронной почте.

2.6. Планирование, координация и контроль исполнения работ.

2.7. Организация работы секретариата руководства инспекции.

2.8. Обеспечение представительских мероприятий и организация совещаний руководства инспекции.

2.9. Массовая печать и размножение документов.

2.10. Доставка документов (корреспонденции) до организаций, учреждений в черте города (поселка).

2.11. Подбор, назначение, перемещение, увольнение персонала.

2.12. Составление штатного расписания, укомплектование кадрами в соответствии с квалификационными требованиями по замещаемым государственным должностям федеральной государственной службы.

2.13. Организация и проведение работы с резервом кадров для выдвижения на руководящие должности.

2.14. Обеспечение прохождения государственной службы (подготовка трудовых договоров, организация и проведение конкурсов на замещение вакантных должностей, аттестация государственных служащих, оформление материалов к присвоению классов чин и т. д.).

2.15. Подготовка документов для оформления пенсии за выслугу лет, исчисление периодов работы (службы), включаемых в стаж государственной службы федеральных государственных служащих, дающий право на установление ежемесячной надбавки к должностному окладу за выслугу лет.

2.16. Учет и проверка сведений, содержащихся в справках о соблюдении гражданином ограничений, связанных с замещением государственной должности федеральной государственной службы.

2.17. Оформление наградных материалов на работников, представляемых к награждению государственными наградами, Почетной грамотой МНС России и ведомственными знаками отличия.

2.18. Учет военнообязанных, бронирование и оформление документов на предоставление отсрочек от военной службы.

2.19. Организация повышения квалификации и профессиональной переподготовки персонала, взаимодействие с учебными заведениями по вопросам подготовки кадров.

2.20. Ведение учета использования рабочего времени и оформление листов нетрудоспособности, оформление документов на получение страхового медицинского полиса.

2.21. Ведение и хранение личных дел работников, трудовых книжек и других документов, своевременность и правильность внесения в них изменений.

2.22. Работа с письмами, жалобами, заявлениями граждан по вопросам, входящим в компетенцию отдела.

2.23. Организация защиты государственной тайны. Ведение секретного делопроизводства.

2.24. Организация и осуществление мероприятий по гражданской обороне и мобилизационной подготовке.

2.25. Обеспечение соблюдения правил внутреннего трудового распорядка, ведомственного режима, организация обеспечения охраны.

2.26. Проведение мероприятий по обеспечению безопасности, анализ их эффективности и выработка предложений по совершенствованию системы безопасности в инспекции.

2.27. Организация взаимодействия инспекции со сторонними организациями по обмену конфиденциальной информацией.

2.28. Обеспечение информационной безопасности, защиты конфиденциальной информации от несанкционированного доступа, искажения и уничтожения при ее передаче, обработке и хранении с использованием средств вычислительной техники.

2.29. Обеспечение информационной безопасности, защиты конфиденциальной информации на бумажных носителях от несанкционированного доступа, искажения и уничтожения при ее передаче, обработке и хранении.

2.30. Организация доступа персонала и посторонних лиц в помещения, где размещены средства информатизации и коммуникации, а также хранятся носители информации.

2.31. Организация доступа пользователей в базы данных инспекции, регистрация действий пользователей автоматизированной информационной системы.

2.32. Обеспечение защиты информации от компьютерных вирусов.

2.33. Участие в следственных мероприятиях (проведение выемок документов из регистрационных, учетных и налоговых дел налогоплательщиков в инспекции).

2.34. Выполнение функций получателя средств федерального бюджета, определенных Бюджетным кодексом Российской Федерации.

2.35. Осуществление бухгалтерского учета, представление в установленном порядке бухгалтерской отчетности по единой системе данных об имущественном и

финансовом положении налогового органа и результатах его финансово-хозяйственной деятельности, а также статистической отчетности.

2.36. Учет исполнения смет доходов и расходов на содержание инспекции за счет средств федерального бюджета и внебюджетных средств в порядке, установленном действующими нормативными правовыми и инструктивными документами по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях.

2.37. Проведение инвентаризации денежных средств, расчетов и материальных ценностей, обеспечение своевременного и правильного определения результатов инвентаризации и отражения их в учете.

2.38. Проведение работы по открытию и закрытию в установленном порядке всех видов счетов и выполнению банковских операций, обеспечение взаимодействия с органами федерального казначейства и кредитными организациями.

2.39. Проведение работы по организации оплаты и материального стимулирования труда, обеспечению социальных гарантий и выплат компенсаций работникам инспекции в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

2.40. Организация работы по оформлению документов по обязательному личному страхованию работников инспекции, обеспечению гарантий и компенсаций, предусмотренных действующим законодательством.

2.41. Обеспечение услугами связи общего и специального назначения.

2.42. Материально-техническое снабжение инспекции, в том числе малоценными и быстроизнашивающимися предметами: канцелярскими товарами, хозяйственными и моющими средствами, бумагой и т. д.

2.43. Ведение учета работников инспекции, нуждающихся в улучшении жилищных условий, а также проведение мероприятий по обеспечению работников инспекции и членов их семей путевками в лечебные, санаторно-курортные, оздоровительные, детские подведомственные учреждения.

2.44. Организация и осуществление складского хранения имущества и материальных ценностей инспекции.

2.45. Обеспечение надлежащего технического состояния и эксплуатации зданий, сооружений, социально-бытовых и иных объектов инспекции как своими силами, так и с привлечением в установленном порядке сторонних организаций.

2.46. Обеспечение оснащения инспекции оргтехникой, техническое обслуживание и ремонт офисной техники собственными силами и с привлечением в установленном порядке сторонних организаций.

2.47. Организация и проведение конкурсов на закупку товаров, работ (услуг).

2.48. Обеспечение противопожарной безопасности и работы систем охранной сигнализации.

2.49. Транспортное обеспечение.

2.50. Обеспечение охраны труда.

### **3. Юридический отдел**

3.1. Правовая экспертиза документов, подготавливаемых в инспекции, и оказание правовой помощи подразделениям инспекции по вопросам применения законодательства Российской Федерации.

3.2. Рассмотрение, систематизация и анализ жалоб налогоплательщиков.

3.3. Участие в рассмотрении представленных налогоплательщиками возражений (объяснений) по актам выездных налоговых проверок.

3.4. Подготовка проектов решений по результатам налоговых проверок.

3.5. Производство, участие и юридическое сопровождение дел о налоговых и административных правонарушениях (в том числе нарушениях законодательства о применении ККТ, в области производства и оборота алкогольной и табачной продукции и др.), нарушениях законодательства о налогах и сборах с последующим представлением на утверждение руководителю.

3.6. Оформление и предъявление в суды общей юрисдикции и арбитражные суды исков по всем основаниям в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3.7. Защита государственных интересов в арбитражных судах и судах общей юрисдикции.

3.8. Направление материалов в правоохранительные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

3.9. Анализ судебной практики и подготовка разъяснений по ее применению в соответствии с законодательством Российской Федерации.

#### **4. Отдел работы с налогоплательщиками, их регистрации и учета**

4.1. Государственная регистрация юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, в том числе внесение соответствующих записей в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), либо принятие решений об отказе в государственной регистрации.

4.2. Ведение территориального раздела ЕГРЮЛ, ЕГРИП, в том числе анализ полноты и достоверности включенных в реестры сведений и ежедневное формирование массивов для передачи данных на вышестоящий уровень.

4.3. Учет налогоплательщиков, в том числе постановка на учет налогоплательщиков с применением ИНН/КПП, ИНН, снятие с учета налогоплательщиков, внесение изменений в их учетные данные, привлечение к постановке на учет налогоплательщиков, не состоящих на учете.

4.4. Ведение территориального раздела ЕГРН, в том числе анализ полноты и достоверности включенных в реестр сведений и ежедневное формирование массивов для передачи данных на вышестоящий уровень.

4.5. Подготовка и передача в юридический отдел материалов для обеспечения производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах и государственной регистрации.

4.6. Участие в производстве по делам об административных правонарушениях (составление протоколов об административных правонарушениях).

4.7. Подготовка информации о налогоплательщиках для предъявления исков в судебные органы о ликвидации юридического лица или прекращении деятельности физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в случае нарушения ими законодательства о государственной регистрации.

4.8. Предоставление сведений о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в государственные органы, государственные внебюджетные фонды.

4.9. Предоставление сведений из ЕГРЮЛ и ЕГРИП, ЕГРН и передача их на постоянное хранение в государственные архивы.

4.10. Регистрация договоров коммерческой концессии.

4.11. Работа с информацией об открытии (закрытии) банковских счетов налогоплательщиков, поступающей из банков и от налогоплательщиков.

4.12. Формирование и публикация сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, а также сведений об ИНН налогоплательщиков, сериях и номерах свидетельств, признанных недействительными.

4.13. Прием налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации, и бухгалтерской отчетности на бумажных и электронных носителях записи.

4.14. Прием сведений о доходах физических лиц по налогу на доходы физических лиц от налоговых агентов и их обработка.

4.15. Прием заявлений о регистрации копий счетов-фактур, заявлений о выдаче справок налогоплательщикам-экспортерам для представления в таможенный орган для таможенных целей и других документов, представленных экспортерами.

4.16. Прием других документов, представленных организациями и физическими лицами.

4.17. Прием от налогоплательщиков электронных носителей записи и выдача программных продуктов, предназначенных для налогоплательщиков.

4.18. Прием заявлений о проставлении отметок на счетах-фактурах, счетов-фактур и их копий, представляемых лицами, совершающими операции с нефтепродуктами.

4.19. Визуальный контроль налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации, представленных на бумажных носителях.

4.20. Входной контроль налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации, представленных на электронных носителях записи.

4.21. Регистрация представленных документов, фиксация соответствия представленных документов установленным требованиям.

4.22. Регистрация копий счетов-фактур, представляемых налогоплательщиками-экспортерами.

4.23. Сортировка принимаемых документов, формирование пачек (их регистрация) и оперативная передача их в соответствующие подразделения.

4.24. Выдача налогоплательщикам-экспортерам справок для представления в таможенный орган для таможенных целей, зарегистрированных копий счетов-фактур.

4.25. Выдача лицам, совершающим операции с нефтепродуктами, счетов-фактур с отметкой налогового органа или с отказом о проставлении отметки.



4.26. Выдача налогоплательщикам по их запросам справок и иных документов по вопросам, относящимся к компетенции налоговых органов.

4.27. Информирование налогоплательщиков о состоянии их расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

4.28. Сверка расчетов налогоплательщика с бюджетом и государственными внебюджетными фондами.

4.29. Персональное и публичное информирование по сдаче деклараций и иных документов, уплате налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации, а также другим вопросам общего характера.

4.30. Взаимодействие с отделами инспекции с целью привлечения специалистов для участия в информационно-разъяснительной работе с налогоплательщиками.

4.31. Подготовка ответов на письменные запросы налогоплательщиков.

4.32. Регулярное проведение инструктивных совещаний и тематических семинаров с налогоплательщиками по применению законодательства Российской Федерации.

4.33. Обеспечение налогоплательщиков необходимой информацией для правильного оформления платежных документов и зачисления на бюджетные счета налоговых платежей.

4.34. Взаимодействие со СМИ, общественными организациями, органами исполнительной власти в рамках проводимых информационно-разъяснительных мероприятий по утвержденным программам управления МНС России по субъекту Российской Федерации.

4.35. Организация и проведение в рамках работы, проводимой управлениями МНС России, мероприятий, способствующих формированию позитивного отношения налогоплательщиков к налоговым органам.

4.36. Регистрация, снятие с учета и другие работы по учету ККТ в денежных расчетах с населением.

## **5. Отдел информационных технологий**

5.1. Обеспечение работоспособности аппаратной части, системного и прикладного программного обеспечения общего применения.

5.2. Консультирование пользователей прикладных программных средств общего применения.

5.3. Администрирование сетевых ресурсов и обеспечение резервного копирования баз данных и программных средств.

5.4. Внедрение и сопровождение ведомственных прикладных программ.

5.5. Обучение и консультирование пользователей ведомственных прикладных программ.

5.6. Администрирование баз данных инспекции.

5.7. Внедрение и сопровождение систем телекоммуникаций для обмена открытой и конфиденциальной информацией.

5.8. Программно-техническое обеспечение технологических процессов приема-передачи информации в электронном виде при взаимодействии налоговых органов с другими ведомствами.

5.9. Тиражирование программных продуктов по формированию в электронном виде налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиками и налоговыми агентами.

## **6. Отдел ввода и обработки данных**

6.1. Обработка информационных массивов, в том числе от сторонних организаций, уполномоченных лиц.

6.2. Ввод данных по государственной регистрации юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и учету налогоплательщиков.

6.3. Ввод данных налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации, бухгалтерской отчетности, поступивших на бумажных носителях и в электронном виде (на электронных носителях записи и по телекоммуникационным каналам связи).

6.4. Ввод данных деклараций о доходах и имуществе государственных служащих, специальных деклараций об источниках и размерах средств, израсходованных на приобретение имущества.

6.5. Ввод сведений о счетах налогоплательщиков, полученных как от налогоплательщиков, так и от банков.

6.6. Ввод зарегистрированных копий счетов-фактур в базу данных.

6.7. Контроль правильности ввода информации, анализ протокола ошибок и исправление ошибок, допущенных операторами отдела ввода и обработки данных.

6.8. Предварительная проверка сводной информации, поступающей из органов Федерального казначейства.

6.9. Прием, обработка и ввод в автоматизированную систему платежных документов, поступивших из органов Федерального казначейства, финансовых органов, местных органов самоуправления и других источников, сверка электронных документов с бумажными носителями (при их наличии). Проверка состава, объема и форматов принимаемой информации.

6.10. Прием и обработка поступающей (в том числе в электронном виде) из банков информации о платежах физических лиц.

## **7. Отдел анализа, отчетности и урегулирования задолженности**

7.1. Взаимодействие с органами Федерального казначейства, финансовыми органами субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления по вопросам учета доходов бюджетов (сверка по поступлениям, направление уведомлений о необходимости внесения исправлений в отчетность органов Федерального казначейства, представление в органы Федерального казначейства информации в соответствии с установленным порядком, обработка информации о доходах бюджетов, поступившей из органов Федерального казначейства, финансовых органов субъекта Российской Федерации).

7.2. Взаимодействие с государственными внебюджетными фондами по вопросам учета платежей (ответы на запросы).

7.3. Контроль за правильностью зачисления платежей на счета по учету доходов бюджета в связи с изменениями и дополнениями, вносимыми в классификацию доходов бюджета.

7.4. Подготовка решений об открытии и закрытии карточек лицевых счетов при реорганизации и ликвидации организаций, изменении места учета налогоплательщиков.

7.5. Принятие решений о слиянии и разделении карточек лицевых счетов при внесении изменений в классификацию доходов бюджетов Российской Федерации.

7.6. Разрешение проблемных ситуаций с начислением пени.

7.7. Разрешение сложных ситуаций с невыясненными платежами.

7.8. Мониторинг полноты и своевременности уплаты текущих платежей по налогам, сборам и другим платежам в бюджетную систему Российской Федерации налогоплательщиками, которым предоставлены отсрочки, рассрочки и налоговые кредиты.

7.9. Анализ начислений, поступлений и задолженности по налогам, сборам и другим платежам в бюджетную систему Российской Федерации и выработка предложений по повышению их собираемости.

7.10. Мониторинг, анализ и прогнозирование поступлений и начислений налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации по основным налогоплательщикам.

7.11. Контроль за выполнением установленных заданий по мобилизации налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

7.12. Прогнозирование налоговых поступлений и других доходов в бюджеты различных уровней и государственные внебюджетные фонды.

7.13. Обобщение аналитических материалов, подготовленных соответствующими отделами инспекции по вопросам:

- формирования базы налогообложения и начислений по налогам, сборам и другим платежам в бюджетную систему Российской Федерации;
- правомерности пользования льготами и отсрочками (соответствие законодательства субъекта Российской Федерации положениям Закона о федеральном бюджете) и т. д.

7.14. Подготовка аналитических материалов по вопросам налогового администрирования для представления на вышестоящий уровень и руководству инспекции.

7.15. Осуществление взаимодействия с органами местного самоуправления, финансовыми органами по предмету деятельности отдела.

7.16. Осуществление мониторинга состояния, структуры, динамики и причин образования задолженности по налогам, сборам и другим платежам в бюджетную систему Российской Федерации, а также эффективности мер по ее урегулированию.

7.17. Направление требований об уплате налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

7.18. Подготовка и доведение до налогоплательщика решений об обращении взыскания на его денежные средства.

7.19. Взыскание налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщиков.

7.20. Взыскание задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам по итогам за предшествующие годы, принятой к учету налоговыми органами в соответствии с актами сверки расчетов плательщиков страховых взносов, представленными соответствующими государственными внебюджетными фондами.

7.21. Подготовка документов на возврат или зачет излишне уплаченных либо излишне взысканных сумм, а также возмещение налога на добавленную стоимость, начисленного по налоговой ставке 0%.

7.22. Приостановление операций по счетам налогоплательщиков для обеспечения взыскания налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

7.23. Подготовка предложений по предоставлению права на реструктуризацию задолженности, лишению этого права, мониторинг исполнения организациями обязательств, связанных с реструктуризацией задолженности.

7.24. Контроль за выполнением налогоплательщиком условий предоставления отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов, инвестиционных налоговых кредитов.

7.25. Подготовка и проверка материалов о состоянии расчетов с бюджетной системой Российской Федерации при реорганизации и ликвидации организаций, изменении места учета налогоплательщиков.

7.26. Подготовка и передача в юридический отдел материалов для обеспечения производства по делам о налоговых правонарушениях, нарушениях законодательства о налогах и сборах.

7.27. Участие в производстве по делам об административных правонарушениях (составление протоколов об административных правонарушениях).

7.28. Подготовка ходатайств о приостановлении или аннулировании действия лицензий на право пользования недрами при наличии задолженности по регулярным платежам за пользование недрами.

7.29. Подготовка материалов для наложения ареста на имущество налогоплательщика, взаимодействие с органами прокуратуры.

7.30. Подготовка материалов для взыскания задолженности за счет имущества налогоплательщика, взаимодействие со службами судебных приставов.

7.31. Подготовка материалов для осуществления процедуры банкротства организаций, в отношении которых применен весь комплекс мер по принудительному взысканию, взаимодействие с территориальными органами ФСФО России.

7.32. Списание задолженности, невозможной к взысканию.

7.33. Контроль за уплатой административных штрафов, налагаемых налоговыми органами.

7.34. Подготовка документов на возврат госпошлины по заявлениям налогоплательщиков.

7.35. Организация контроля за исполнением банками решений налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств и о приостановлении операций по счетам налогоплательщика.

7.36. Работа с платежами в бюджет, задержанными неплатежеспособными банками.

7.37. Контроль своевременности исполнения банками, состоящими на учете в налоговом органе, поручений налогоплательщиков на перечисление налогов и сборов.

## **8. Отдел камеральных проверок**

8.1. Мониторинг и проведение камеральных налоговых проверок налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты нало-

гов и сборов основных налогоплательщиков инспекции, с учетом анализа косвенной информации из внутренних и внешних источников.

8.2. Проведение камеральных налоговых проверок налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов прочих налогоплательщиков.

8.3. Камеральная налоговая проверка деклараций о доходах физических лиц, включая индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов, детективов, охранников и других лиц, в том числе сдающих имущество в аренду.

8.4. Проведение камеральной налоговой проверки правомерности возмещения входного НДС.

8.5. Проведение камеральной проверки обоснованности применения налогоплательщиком налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по НДС.

8.6. Осуществление мероприятий налогового контроля в рамках проведения проверки обоснованности применения налогоплательщиком налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по НДС, анализ и систематизация полученных результатов.

8.7. Проведение камерального анализа налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов.

8.8. Оформление результатов камеральной налоговой проверки.

8.9. Контроль за правильностью исчисления регулярных платежей за пользование недрами и иных обязательных платежей при пользовании природными ресурсами.

8.10. Контроль за правильностью исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

8.11. Формирование информации о проведенных мероприятиях налогового контроля по проверке обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров.

8.12. Передача отделу анализа, отчетности и урегулирования задолженности имеющейся информации о движении денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, по которым налоговым органом вынесено решение о взыскании налога за счет денежных средств либо о приостановлении операций.

8.13. Принятие мер к налогоплательщикам, не представившим налоговые декларации в установленный срок.

8.14. Приостановление операций по счетам налогоплательщиков-организаций и налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей в случае непредставления или отказа в представлении налоговых деклараций.

8.15. Принятие мер к плательщикам регулярных платежей за пользование недрами и иных обязательных платежей при пользовании природными ресурсами, не представившим расчеты в установленный срок.

8.16. Принятие мер к плательщикам страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

8.17. Передача в юридический отдел материалов камеральных налоговых проверок для обеспечения производства по делам о налоговых правонарушениях.

8.18. Подготовка и передача в юридический отдел материалов для производства дел о нарушениях законодательства о налогах и сборах.

8.19. Участие в производстве по делам об административных правонарушениях (составление протоколов об административных правонарушениях).

8.20. Подготовка налоговых уведомлений индивидуальным предпринимателям на уплату авансовых платежей по единому социальному налогу, налогу на доходы физических лиц.

8.21. Исчисление имущественных налогов с физических лиц, налога на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, земельного налога с физических лиц, транспортного налога с физических лиц, а также подготовка налоговых уведомлений и формирование платежных документов на уплату указанных налогов.

8.22. Проведение работы по проставлению отметок на счетах-фактурах, представляемых лицами, совершающими операции с нефтепродуктами.

8.23. Подготовка справок налогоплательщикам-экспортерам для представления в таможенный орган для таможенных целей.

8.24. Анализ схем ухода от налогообложения, в том числе крупнейших и основных налогоплательщиков, выработка предложений по их предотвращению.

8.25. Отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и анализ эффективности данного отбора налогоплательщиков по результатам проведенных выездных налоговых проверок.

8.26. Информирование отдела работы с налогоплательщиками, их регистрации и учета о наличии оснований для инициирования ликвидации юридических лиц и прекращения деятельности физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, а также о непредставлении или представлении недостоверных сведений при государственной регистрации.

8.27. Взаимодействие с правоохранительными органами и иными контролирующими органами по предмету деятельности отдела.

8.28. Работа с органами, уполномоченными лицами, обязанными в соответствии с законодательством о налогах и сборах представлять в налоговые органы информацию, необходимую для налогового контроля.

## **9. Отдел выездных проверок**

9.1. Планирование и предпроверочная подготовка выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

9.2. Проведение выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов в бюджетную систему Российской Федерации, налоговых агентов.

9.3. Оформление результатов выездных налоговых проверок.

9.4. Рассмотрение представленных налогоплательщиками возражений (объяснений) по актам выездных налоговых проверок.

9.5. Взаимодействие с правоохранительными органами и иными контролирующими органами по предмету деятельности отдела.

9.6. Передача в юридический отдел материалов выездных налоговых проверок для обеспечения производства по делам о налоговых правонарушениях.

9.7. Подготовка и передача в юридический отдел материалов для производства дел о нарушениях законодательства о налогах и сборах.

9.8. Участие в производстве по делам об административных правонарушениях (составление протоколов об административных правонарушениях).

9.9. Передача отделу анализа, отчетности и урегулирования задолженности имеющейся информации о движении денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, состоящих на учете в данном налоговом органе, по которым нало-

говым органом вынесено решение о взыскании налога за счет денежных средств либо о приостановлении операций.

9.10. Проведение встречных проверок по запросам налоговых органов.

9.11. Анализ схем уклонения от налогообложения, в том числе крупнейших и основных налогоплательщиков, выработка предложений по их предотвращению.

9.12. Анализ эффективности проведенных выездных налоговых проверок.

9.13. Информирование отдела работы с налогоплательщиками, их регистрации и учета о наличии оснований для инициирования ликвидации налогоплательщиков — юридических лиц.

9.14. Обеспечение контроля за исполнением законодательства о применении ККТ при осуществлении денежных расчетов с населением.

9.15. Проверка полноты учета выручки с использованием ККТ.

9.16. Обеспечение контроля за производством, оборотом нефтепродуктов.

9.17. Работа по учету и оценке имущества, перешедшего в собственность государства в порядке наследования.

9.18. Осуществление проверки правильности уплаты и исчисления государственной пошлины.

9.19. Обеспечение контроля за производством, оборотом этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции.

9.20. Обеспечение контроля за производством, оборотом табачной продукции.

9.21. Администрирование деятельности акцизных складов.

9.22. Участие в производстве по делам об административных правонарушениях (составление протоколов об административных правонарушениях).



## **Приложение 7. Типовая структура инспекций ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня численностью более 250 человек<sup>1</sup>**

- 1. Руководство.**
- 2. Отдел общего обеспечения.**
  - 2.1. Общий отдел.
  - 2.2. Финансовый отдел.
  - 2.3. Юридический отдел.
  - 2.4. Отдел по работе с персоналом.
  - 2.5. Хозяйственный отдел.
- 3. Отдел информационно-аналитической работы.**
  - 3.1. Отдел автоматизации информационных систем.
  - 3.2. Отдел системного и технического обеспечения.
  - 3.3. Отдел ввода данных.
  - 3.4. Отдел анализа и налоговой статистики.
- 4. Отдел работы с налогоплательщиками.**
  - 4.1. Отдел учета налогоплательщиков.
  - 4.2. Отдел приема налоговой отчетности.
  - 4.3. Отдел информирования налогоплательщиков.
- 5. Отдел контроля налогообложения физических лиц.**
  - 5.1. Отдел налогообложения доходов физических лиц.
  - 5.2. Отдел выездных проверок подоходного налога.
  - 5.3. Отдел единого социального налога.
  - 5.4. Отдел местных и прочих налогов с физических лиц.
- 6. Отдел налогообложения юридических лиц.**
  - 6.1. Отдел планирования выездных проверок.
  - 6.1. Отдел проверок юридических лиц.
  - 6.1. Отдел камерального контроля юридических лиц.
- 7. Отдел взыскания задолженности юридических лиц.**
- 8. Отдел контроля применения ККМ, производства и оборота алкогольной и табачной продукции.**
  - 8.1. Отдел контроля применения ККМ.
  - 8.2. Отдел контроля производства и оборота алкогольной и табачной продукции.

---

<sup>1</sup> Приказ МНС РФ от 25.10.2000 г. № БГ-3-20/312 «О типовых структурах инспекций МНС России» (с изменениями от 24.02.2004 г.).

## **Типовые функции отделов инспекций по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня с численностью более 250 человек**

### **Руководство**

- общее руководство, принятие решений налогового органа.

### **Отдел общего обеспечения**

#### **Общий отдел:**

- общее делопроизводство;
- ведение государственного архива документов;
- ведение текущего архива документов;
- планирование, координация и контроль исполнения работ;
- секретариат руководителей;
- обеспечение представительских мероприятий;
- массовая печать и размножение документов.

#### **Финансовый отдел:**

- выполнение функций получателя бюджетных средств федерального бюджета, определенных Бюджетным кодексом Российской Федерации;
- осуществление бухгалтерского учета и представление в установленном порядке бухгалтерской отчетности по единой системе данных об имущественном и финансовом положении налогового органа и результатах его финансово-хозяйственной деятельности, а также статистической отчетности.

#### **Юридический отдел:**

- представление инспекции в арбитражных судах и судах общей юрисдикции;
- правовая экспертиза документов;
- сопровождение по процессуальным вопросам производства судебных и административных дел по налоговым правонарушениям, применению ККМ, производству и обороту алкогольной и табачной продукции.

#### **Отдел по работе с персоналом:**

- прием, увольнение, перемещение персонала;
- обеспечение трудового режима;
- организация и проведение мероприятий по обеспечению безопасности деятельности инспекций;
- обеспечение прохождения государственной службы и соблюдения применения законодательства о государственной службе;
- организация и проведение мероприятий по гражданской обороне;
- организация обучения персонала.

#### **Хозяйственный отдел:**

- содержание зданий и сооружений;
- транспортное обслуживание;
- обеспечение услугами связи общего назначения;

- обеспечение коммунальными услугами;
- материальное снабжение.

**Отдел информационно-аналитической работы****Отдел автоматизации информационных систем:**

- эксплуатация регламентных задач электронной обработки данных;
- обеспечение работоспособности ведомственных прикладных программных средств;
- обучение и консультирование пользователей ведомственных прикладных программных средств.

**Отдел ввода данных:**

- ввод данных в компьютерную систему.

**Отдел системного и технического обеспечения:**

- обеспечение работоспособности аппаратной части, системного и прикладного общего применения программного обеспечения компьютерных систем;
- администрирование сетевыми ресурсами и обеспечение защиты от потерь данных в компьютерных системах;
- обучение и консультирование пользователей прикладных программных средств общего применения.

**Отдел анализа и налоговой статистики:**

- анализ и прогнозирование налоговых поступлений;
- контроль исполнения бюджетных назначений;
- формирование налоговой статистической отчетности.

**Отдел работы с налогоплательщиками****Отдел учета налогоплательщиков:**

- учет налогоплательщиков;
- ведение территориального раздела ЕГРН.

**Отдел приема налоговой отчетности:**

- прием налоговой отчетности;
- информирование налогоплательщиков по сдаче налоговой отчетности и налоговым платежам;
- сверка данных по лицевым счетам налогоплательщиков.

**Отдел информирования налогоплательщиков:**

- персональное и публичное информирование налогоплательщиков о действующем законодательстве о налогах и сборах;
- подготовка разъяснений по применению законодательства о налогах и сборах по запросам налогоплательщиков;
- взаимодействие со СМИ и связи с общественностью.

**Отдел контроля налогообложения физических лиц****Отдел налогообложения доходов физических лиц:**

- камеральные проверки физических лиц;

- обеспечение производства по делам о налоговых и административных правонарушениях налогоплательщиков;
- взыскание недоимки с налогоплательщиков и налоговых агентов;
- возврат или зачет излишне уплаченных сумм (налога, сбора, пени);
- возврат или зачет излишне взысканных сумм (налога, сбора, пени);
- обеспечение применения санкций в соответствии с законодательством о налогах и сборах к налогоплательщикам;
- представительство инспекции в судебных рассмотрениях по вопросам, относящимся к деятельности отдела.

#### **Отдел выездных проверок подоходного налога:**

- планирование выездных проверок физических лиц — предпринимателей и налоговых агентов по подоходному налогу;
- подготовка и проведение выездных проверок физических лиц — предпринимателей и налоговых агентов по подоходному налогу;
- анализ эффективности проведенных выездных проверок физических лиц — предпринимателей и налоговых агентов по подоходному налогу;
- обеспечение производства по делам о налоговых и административных правонарушениях;
- представительство инспекции в судебных рассмотрениях по вопросам, относящимся к деятельности отдела.

#### **Отдел единого социального налога:**

- проверки исполнения обязанностей по единому социальному налогу;
- представительство инспекции в судебных рассмотрениях по вопросам, относящимся к деятельности отдела.

#### **Отдел местных и прочих налогов с физических лиц:**

- проверки исполнения обязанностей по местным и иным налогам с физических лиц;
- представительство инспекции в судебных рассмотрениях по вопросам, относящимся к деятельности отдела.

#### **Отдел налогообложения юридических лиц:**

#### **Отдел планирования выездных проверок**

- планирование выездных проверок на календарные периоды;
- анализ эффективности проведенных выездных проверок.

#### **Отдел проверок юридических лиц**

- подготовка и проведение выездных проверок;
- обеспечение производства по делам о налоговых и административных правонарушениях;
- обеспечение применения санкций в соответствии с законодательством о налогах и сборах;
- представительство инспекции в судебных рассмотрениях по вопросам, относящимся к деятельности отдела.

**Отдел камерального контроля юридических лиц:**

- проведение камеральных проверок налогоплательщиков;
- проверка соблюдения законодательства о налогах и сборах вне камеральных и выездных проверок (несвоевременность представления документов и прочие нарушения);
- обеспечение производства по делам о налоговых и административных правонарушениях;
- обеспечение применения санкций в соответствии с законодательством о налогах и сборах;
- представительство инспекции в судебных рассмотрениях по вопросам, относящимся к деятельности отдела.

**Отдел взыскания задолженности юридических лиц:**

- взыскание недоимки;
- возврат или зачет излишне уплаченных сумм (налога, сбора, пени);
- возврат или зачет излишне взысканных сумм (налога, сбора, пени);
- представительство инспекции в судебных рассмотрениях по вопросам, относящимся к деятельности отдела.

**Отдел контроля применения ККМ, производства и оборота алкогольной и табачной продукции****Отдел контроля применения ККМ:**

- обеспечение контроля исполнения законодательства о применении ККМ.

**Отдел контроля производства и оборота алкогольной и табачной продукции:**

- обеспечение контроля производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;
- обеспечение контроля оборота табачной продукции;
- обеспечение применения санкций в соответствии с законодательством о налогах и сборах;
- представительство инспекции в судебных рассмотрениях по вопросам, относящимся к деятельности отдела.

## Приложение 8. Классификация налогов некоторых государств — участников СНГ

| Страна           | Общегосударственные налоги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Местные налоги и сборы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Беларусь</b>  | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Налог на добавленную стоимость</li> <li>2. Акцизы</li> <li>3. Налог на прибыль</li> <li>4. Налоги на доходы</li> <li>5. Подоходный налог с физических лиц</li> <li>6. Экологический налог</li> <li>7. Налоги с пользователей природных ресурсов</li> <li>8. Налоги на имущество</li> <li>9. Земельный налог</li> <li>10. Дорожные налоги и сборы</li> <li>11. Таможенная пошлина и таможенные сборы</li> <li>12. Гербовый сбор</li> <li>13. Оффшорный сбор</li> <li>14. Консульский сбор</li> <li>15. Государственная пошлина</li> <li>16. Регистрационные и лицензионные сборы</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Налог с розничных продаж</li> <li>2. Налог за услуги</li> <li>3. Налог на рекламу</li> <li>4. Сборы с пользователей</li> </ol>                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Казахстан</b> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Корпоративный подоходный налог</li> <li>2. Индивидуальный подоходный налог</li> <li>3. Налог на добавленную стоимость</li> <li>4. Акцизы</li> <li>5. Специальные платежи и налоги с недропользователей</li> <li>6. Социальный налог</li> <li>7. Гербовый сбор</li> <li>8. Таможенная пошлина и таможенные сборы</li> <li>9. Государственная пошлина</li> <li>10. Плата за пользование природными ресурсами</li> </ol>                                                                                                                                                                      | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Земельный налог</li> <li>2. Налог на имущество юридических и физических лиц</li> <li>3. Налог на транспортные средства</li> <li>4. Сбор за государственную регистрацию юридических и физических лиц</li> <li>5. Сбор за проезд автотранспортных средств по территории Казахстана</li> <li>6. Сбор за право занятия отдельными видами деятельности</li> <li>7. Сбор с аукционных продаж</li> <li>8. Налог на рекламу</li> </ol> |

| Страна            | Общегосударственные налоги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Местные налоги и сборы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Кыргызстан</b> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Подоходный налог с физических лиц</li> <li>2. Налог на прибыль юридических лиц</li> <li>3. Налог на добавленную стоимость</li> <li>4. Акцизный налог</li> <li>5. Земельный налог</li> <li>6. Налог за пользование автомобильными дорогами</li> <li>7. Отчисления для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций</li> <li>8. Отчисления на развитие и воспроизводство минерально-сырьевой базы</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Курортный налог</li> <li>2. Налог на рекламу</li> <li>3. Сбор с владельцев собак</li> <li>4. Гостиничный налог</li> <li>5. Сбор за право проведения аукционов и лотерей, конкурсов и выставок</li> <li>6. Сбор за парковку автотранспорта</li> <li>7. Налог на право использования местной символики</li> <li>8. Сбор со сделок, совершаемых на товарно-сырьевых биржах</li> <li>9. Сбор за вывоз мусора с территорий</li> <li>10. Налог с граждан, выращивающих цветы в тепличных условиях и реализующих их населению</li> <li>11. Налог на право охоты и рыболовства</li> <li>12. Налог с туристов, выезжающих в дальнее зарубежье</li> <li>13. Налог на видеосалоны и концертно-зрелищные мероприятия</li> <li>14. Налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж</li> <li>15. Налог на неиспользуемые производственные и торгово-бытовые площади или их части</li> <li>16. Налог с владельцев транспортных средств</li> </ol> |



# КРАТКИЙ ГЛОССАРИЙ

---

**Аренда** — договор, по которому одна сторона (арендодатель) обязуется предоставить другой стороне (арендатору) имущество во временное пользование за определенное вознаграждение — арендную плату.

**Бюджетное учреждение** — организация, созданная органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе сметы доходов и расходов и наделенных государственным и муниципальным имуществом на праве оперативного управления.

**Внебюджетные средства** — доходы, получаемые бюджетными учреждениями от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности сверх ассигнований, выделяемых из бюджета.

**Государственная пошлина** — сбор, взимаемый при совершении юридически значимых действий либо выдаче документов органами государственной власти.

**Государственное налоговое планирование** — совокупность практических действий соответствующих органов власти и управления при выработке общей структуры налоговых доходов бюджета на очередной финансовый год и перспективу.

**Доход** — денежные и материальные ресурсы, поступающие юридическим и физическим лицам за реализованную продукцию, оказанные услуги и за использование другими предприятиями ресурсов данного учреждения.

**Закрытое административно-территориальное образование (ЗАТО)** — образование, имеющее органы местного самоуправления, в пределах которых расположены промышленные предприятия по разработке, хранению, изучению, утилизации оружия массового поражения, переработке радиоактивных материалов, военные и иные объекты, для которых устанавливается особый режим безопасного функционирования и охраны государственной тайны.

**Затраты** — выраженная в денежном эквиваленте величина ресурсов, использованных на определенные цели.

**Зоны свободной торговли** — компактные территориальные образования за пределами контроля национальной таможенной территории, специализирующиеся на складировании и обработке ввезенных товаров в соответствии с условиями рынка сбыта страны.

**Исключительная экономическая зона** — морской район за пределами территории моря РФ и прилегающей к нему с особым правовым режимом исходя из международного и российского законодательств.

**Комплексные зоны** — территории, где сочетаются торговые, производственно-внедренческие и сервисные функции с определением приоритетов функций и последовательности создания определенных конкретных секторов в зонах.

**Контингент налога** — сумма взимаемого на соответствующей территории конкретного вида налога или иного платежа.

**Лицензия** — официальный документ, разрешение, выдаваемое государственными органами на ведение некоторых видов деятельности (в том числе образовательной).

**Налоговая декларация** — документ, представляемый налогоплательщиком в налоговый орган по каждому виду налогов, где отражается налогооблагаемая база и приводится расчет налога.

**Налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта** — неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования.

**Налоговый агент** — лицо, на которое в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

**Налоговый потенциал региона** — максимально возможная сумма поступлений налогов и сборов по данной территории на душу населения, которая может быть получена за определенный промежуток времени.

**Некоммерческая организация** — организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

**Основные средства бюджетных учреждений** — материальные объекты и нематериальные активы, используемые в процессе деятельности бюджетного учреждения при выполнении работ или оказании услуг независимо от стоимости со сроком полезного использования более 12 месяцев.

**Перспективное налоговое планирование** — оценка налоговых поступлений бюджета на средне- и долгосрочную перспективу при условии следования выбранной концепции налогообложения.

**Планирование налогов** — планирование на минимальном для конкретного хозяйствующего субъекта уровне сумм отдельных налогов.

**Пожертвование** — дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также государству и другим субъектам гражданского права (ст. 582 Гражданского кодекса РФ).

**Полная ставка налогообложения** — параметр, характеризующий налоговую нагрузку на фирму или тяжесть ее налогового бремени, рассчитываемый как отношение причитающихся к уплате налоговых платежей к добавленной стоимости или доходам-брутто.

**Предпринимательская деятельность** — самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке (ст. 2 Гражданского кодекса РФ).

**Промыленно-производственные зоны** — территории со специальным таможенным режимом, где предприятиям, производящим экспортно-импортную продукцию, предоставляются определенные налоговые и другие виды льгот.

**Расходы** — затраты, возникающие в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств учреждения (организации) или увеличению его долговых обязательств. Обычно это затраты, связанные с ресурсным обеспечением производства продукции или услуг, приобретением материалов, оборудования, оплатой труда работников, ремонтом оборудования и т. д.

**Сервисные зоны** — территории, специализирующиеся на услугах: деловых и информационных.

**Текущее налоговое планирование** — оценка налоговых поступлений бюджета в расчете на один год.

**Технико-внедренческие зоны** — объединение научной и производственной деятельности вокруг крупного научно-исследовательского центра или университета с целью мобилизовать все доступные ресурсы для ускорения внедрения в производство высоких технологий, диверсифицировать экономику.

**Транзитные платежи** — поступления, не приносящие налогоплательщику экономической выгоды.

**Устав** — зарегистрированный и утвержденный в установленном законом порядке свод правил, регулирующий основные виды деятельности организации, определяющий ее цели и задачи, принципы образования и деятельности, структуру, устройство, отношения с другими лицами и государственными органами, права и обязанности.

**Учредителем (учредителями) государственного (муниципального) учреждения** могут быть только органы государственной власти и органы местного самоуправления.

**Учредители** — основатели организации, физические и/или юридические лица, создающие новую организацию по собственной инициативе, привлекающие к участию в ней вкладчиков капитала.

**Юридическое лицо** — организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать или осуществлять имущественные и личные неимущественные права, исполнять обязанности, быть истцом и отвечать в суде.

## Именной указатель

Багале́й Д. 64  
Батист Сей Ж. 117  
Бэкон Ф. 15  
Гагемейстер Ю. 65  
Гоббс Т. 40  
Зонненфельс И. 40  
Кейнс Дж. 20, 41  
Кенз Ф. 40  
Кларк Д. 117  
Кольбер Ж. Б. 116  
Лаппо-Данилевский А. 65  
Лассаль Ф. 40  
Лаффер А. 21  
Лернер А. 41  
Локк Д. 40  
Маркс К. 14, 34, 40  
Маршалл А. 117  
Менделеев Д. 33  
Милль Дж. 34  
Милюков П. 65

Мирабо О. 40  
Озеров И. 28  
Панова Вера 15  
Посошков И. 34  
Рашер В. 117  
Рикардо Д. 19, 40, 117  
Робеспьер М. 40  
Сакс Э. 40  
Сей Ж. 118  
Смит А. 15, 19, 35, 40, 117  
Соколов А. 34, 35  
Толстой Д. 65  
Тривус А. 28  
Тургенев Н. 28  
Тюрго А. 40  
Хикс Дж. 46, 117  
Черник Д. Г. 23  
Шаталов С. Д. 371  
Юсти Д. 40  
Юткин Т. 23

# Предметный указатель

## А

Авансовые платежи 282  
Акцизное налогообложение 396  
Акцизный сбор 419  
Акцизы 35, 195, 387, 403, 414, 424  
Амортизация 130  
Анализ баланса финансовых ресурсов 312  
Аннуитет 142  
Аренда брокерских мест 140  
Арендная плата 420  
Аудит 26

## Б

Базовая доходность 265  
Базовые ставки 303  
Баланс финансовых ресурсов 312  
Безвозмездные перечисления 107  
Бухгалтерская прибыль 120  
Бухгалтерский учет 338  
Бюджет 106  
Бюджетная система 106  
Бюджетное значение налога 392  
Бюджетные реформы 311  
Бюджетный план 106

## В

Валовая прибыль 119, 120  
Валовой доход компании 401  
Валовые доходы 87  
Вариационная маржа 147  
Ввозные (импортные) пошлины 231  
Великая депрессия 20  
Взимание налогов 17  
Виды налогов 102  
    обязательных платежей 419  
    ответственности за налоговые правонарушения 367  
    прямых налогов 81  
    трудовых пенсий 298  
Вина 369  
    организации в совершении налогового правонарушения 369  
Вмененное налогообложение 264  
Вмененный доход 265  
Внебюджетные фонды 351  
Внереализационные доходы 126, 127  
Внереализационные расходы 128, 129  
Внутренние пошлины 71  
Вознаграждения 140  
    от страховщиков 142  
Вопросы таможенного налогообложения 229  
Вывозные (экспортные) пошлины 231  
Выездная налоговая проверка 365  
Выручки 372  
Высокие налоговые ставки 43

## Г

Гербовой сбор 418  
Государственная пошлина 247, 432  
Государственное налоговое планирование 308  
Государственные внебюджетные фонды 247, 295  
Государственные налоги 426  
Государственные служащие 17  
Государственные финансы 24, 45  
Государственные фискальные монополии 38  
Государственный бюджет 418  
Государственный налоговый контроль 344  
Государственный финансовый контроль 343  
Группа повинностей 71

## Д

Двойное налогообложение 32  
Декларанты 232  
Денежные отношения 22  
Депозит 139  
Детерминистические прогнозы 319  
Децентрализация 404  
Деятельность малого бизнеса 404  
Дивиденды 423  
Дивиденды по акциям 282  
Динамика  
    недоимки по налогам и сборам 320  
    поступления налоговых доходов 316  
    социально-экономического развития региона 316  
Долгосрочные прогнозы 309  
Доплата налога 172  
Дорожный налог 431  
Дотация 106  
Доходы 98, 126, 143  
    бюджета 106  
    в виде материальной выгоды 278  
    в денежной форме 278  
    в натуральной форме 278  
    организаций 126  
    от долевого участия в капитале организации 279  
    от капитала 394  
    от реализации 126  
    от уставной деятельности фондов 143  
    отдельных категорий иностранных граждан 279  
    профессиональных участников рынка ценных бумаг 145  
    страховой организации 142  
    федерального бюджета 404

## Е

Единая товарная номенклатура 411  
Единица (масштаб) налога 27

Единый налог на вмененный доход 265

Единый сельскохозяйственный  
налог 257, 418

Единый социальный налог 247, 299

### З

Задачи налоговой политики 51

Законодательная недоработанность правового  
статуса 254

Законодательство 351

Закрытое административно-территориальные  
образование 335

Земельные налоги 390

Земельный налог 249, 334, 389, 420, 430

### И

Игорный бизнес 424

Идеология 96

Иерархия налоговых органов 357

Изменение законодательной базы 317

Импорт золота 428

Инвентаризационная стоимость 166

Инвестирование пенсионных накоплений 144

Инвестиционный налоговый кредит 32

Институт налоговых льгот 53

Инфляция 43

Исполнительная власть 376

Исторический аспект 59

Источник

налога 27, 30

получения дохода 135

Исчисление

ввозной таможенной пошлины 237

налога 171

НДС 206

НДС по ввозимым товарам 239

### К

Камер-коллегия 69

Камеральная налоговая проверка 364

Кассовый метод 132

Категории налогоплательщиков 300

Классификация налогов 33

Количество местных налогов 418

Комиссионные сборы 140

Консолидированный бюджет 106

Контроль налоговых органов 360

Концепции

безработицы 43

совокупного дохода налогоплательщика 55

Корпоративные налоги 122

Корпоративный подоходный налог 423

Косвенное налогообложение 396

Косвенные налоги 38, 83, 360, 404

Коэффициент собираемости налога 318

### Л

Ликвидация организации 355

Линейный метод 131

Лицензионные сборы 403

Лицо-нерезидент 430

Личные налоги 38, 82

Льготы 166, 402, 424

налоговые 167

по уплате государственной пошлины 290

### М

Маржинальная прибыль 119

Марксизм 19

Масса денег 98

Масштаб (единица) налога 30

Международное налоговое планирование 332

Местные бюджеты 87

Местные налоги 426

Методика

налогового планирования 326

расчета налоговых доходов бюджета 321

Методология налогообложения 13

Методы государственного регулирования  
налогов 49

Минимальный налог 262

Мобилизация созидательного потенциала  
рынка 44

Модель «стратегии ускоренного  
развития» 48

Муниципальный подоходный налог 391

Мыт 65

### Н

Налог 21, 22, 137, 287

на добавленную стоимость

196, 198, 199, 245, 419, 428

на доходы физических лиц 321, 393

на жилье 390

на здания 389

на игорный бизнес 291

на имущество 248, 430

на имущество организаций 164

на имущество физических лиц 284

на имущество юридических лиц 415

на капитал 406

на наследство и дарения 391

на недвижимость 417

на незастроенные участки 390

на озеленение 390

на отдельные виды автотранспортных  
средств 389

на превышение предела удельной занятости  
площади 390

на прибыль 97, 136, 244, 420

на прибыль корпораций 387, 392, 393

на прибыль организаций 417

на прирост недвижимой собственности 407

на продажу зданий 390

на проживание 393

на регистрацию транспортных средств 391

на собственность 389

на транспортные средства 407

на уборку территорий 389

на экспорт 97

- по упрощенной системе 431
- с владельцев транспортных и других .  
    самоходных машин и механизмов 421
- с дарений 395
- с имущества 286
- с лотерей 407
- с наследства 395
- с оборота 35
- с продаж 403, 404
- Налоговая база 132, 149, 165, 166, 252, 301  
    для исчисления налога на  
        имущество 284
- Налоговая декларация 28, 31
- Налоговая инспекция 357
- Налоговая квота 31
- Налоговая льгота 28
- Налоговая оговорка 29, 32
- Налоговая политика 28, 31, 48, 50, 312
- Налоговая проверка 363
- Налоговая реформа 89, 99
- Налоговая санкция 371
- Налоговая система 31, 66, 416  
    Бельгии 391
- Канады 404
- России 79
- Франции 386
- Швейцарии 405
- Японии 392
- Налоговая справедливость 46
- Налоговая ставка 417
- Налоговая статистика 315
- Налоговая тайна 356
- Налоговое бремя 28, 32, 51
- Налоговое обязательство 29, 32
- Налоговое планирование 325
- Налоговое правонарушение 368
- Налоговые гавани 54
- Налоговые декларации 136
- Налоговые каникулы 29, 32
- Налоговые льготы 301
- Налоговые органы 351, 355
- Налоговые поступления 88
- Налоговые резиденты РФ 284
- Налоговые системы 411  
    стран СНГ 58
- экономически развитых зарубежных  
        стран 11
- Налоговые ставки 171
- Налоговый агент 29
- Налоговый вычет 207
- Налоговый иммунитет 28, 31
- Налоговый кадастр 28
- Налоговый кодекс 352, 363, 426
- Налоговый контроль 343, 375
- Налоговый кредит 32
- Налоговый оклад 31
- Налоговый период 28, 31, 134, 291, 301
- Налогооблагаемая база 393
- Налогооблагаемая прибыль 334
- Налогооблагаемый доход 400, 429
- Налогообложение 26, 69, 84, 268  
    двойное 29
- доходов граждан 276
- доходов физических лиц 56
- имущества организаций 165
- как элемент экономического строя 16
- некоммерческих организаций 243
- пользователей недр 425
- предприятий 97
- прибыли 120
- сельскохозяйственных  
        товаропроизводителей 257
- экспортных операций 210
- Налогоплательщик 32, 136, 147, 269
- Налогоплательщики 29, 304, 349
- Направления налоговой политики  
    государства 313
- Нарушение срока подачи заявления на учет в  
    налоговом органе 372
- Наследники имущества 286
- Наследополучатели 286
- Натурализация хозяйства 86
- Натуральное хозяйство 66
- Натуральный налог 85
- Национальные производители 50
- Начальные формы налогообложения 16
- НДС 204
- Недоимки 354
- Независимые эксперты 322
- Некоммерческие организации 243
- Неоконсерваторы 43
- Нераспределенная прибыль 120
- Нерезидент 30
- Нормальная прибыль 119
- Нормативно-правовая база 359
- Носитель налога 26, 30
- НЭП 86
- О
- Облагаемая прибыль 337
- Оборочные подати 81
- Обход налогов (tax avoidance) 326
- Общая налоговая ставка 133
- Общественный налоговый контроль 347
- Общие налоги 39
- Объект  
    государственного налогового  
        контроля 345
- налога 26, 30
- налогообложения 125, 261, 277, 284,  
        388, 428, 432
- обложения таможенными налогами 233
- хеджирования 148
- Обязанности налоговых органов 356
- Обязанность 237
- Оклад налога 27
- Оперативное планирование 310
- Операционные доходы 126
- Операционные расходы 128
- Олата услуг актуариев 145



- Определение объемов налоговых платежей  
в бюджет 314
- Определения налога 22
- Особенности  
исчисления НДС 237  
налогообложения 153
- Остаточная стоимость 131
- Отсрочка 236
- Отчисления на выплату пособий  
по безработице 403
- Отчисления на формирование имущества 144
- Оффшорная компания 333, 336
- Оценка налогового потенциала региона 323
- Оценочная стоимость собственности 404
- П**
- Парето-оптимизация 45
- Пенсии по государственному пенсионному  
обеспечению 298
- Пенсионный фонд 23, 296, 297
- Первый косвенный налог 88
- Переложение налогов 28, 31
- Перепись посадских людей 70
- Перечень налогов России 104
- Перечень обязанностей налогового агента 351
- Персональные расходы» (personal expenses)  
394
- Перспективное налоговое планирование 310
- Писцовые книги 67
- Пищальные деньги 68
- Планирование  
налогов 326  
НДС 339  
отдельных налогов 338
- Планово-административная экономика 48
- Плата за специальное использование водных  
ресурсов 421
- Платежи населения по системе кормлений 67
- Плательщики  
акцизов 429  
государственной пошлины 289  
индивидуального подоходного налога 424  
коммунального налога 421  
налога 257, 277, 286  
налога на добавленную стоимость 197  
налога на прибыль 124  
сборов 347  
таможенных налогов 232  
транспортного налога 170  
содержания государевых лошадей 71
- Подать 63
- Подворно-денежный налог 87
- Подоходно-поимущественный налог 86
- Подоходное налогообложение 275
- Подоходный налог 404  
с населения 403  
с физических лиц 276, 387, 406, 429  
с юридических лиц 415
- Поземельный налог 81
- Поимущественный налог 404
- Положения о внебюджетных фондах 296
- Понятие  
налога 16, 17  
налогового планирования 325  
налогового правонарушения 368  
налогового федерализма 314  
налоговой политики 313
- Порядок  
взимания дани и оброка 63  
исчисления и взимания НДС 211  
исчисления налога 135  
налогообложения по федеральным  
налогам 243  
налогообложения физических лиц 287  
расчета акцизов 238  
уплаты НДС 208
- Посадские люди 69
- Последовательность налогового  
планирования 310
- Посошная система 67
- Пошлины 63, 64  
на автотранспортные средства 390
- Появление косвенных налогов 68
- Право на трудовую пенсию по старости 299
- Предмет налогового контроля 345
- Предпринимательская прибыль 117
- Представление годовой налоговой  
декларации 172
- Прибыль  
корпораций 401  
максимизация 116
- Применение налоговых льгот 53
- Принципы обложения 69
- Причинение плательщику ущерба 236
- Проблемы налогообложения 10
- Провалы рынка 45
- Прогнозирование 319
- Продразверстка 85
- Промысловое обложение 81
- Промысловый налог 431
- Противоправность 369
- Профессиональный налог 390
- Проценты 423
- Процесс налогового планирования 311
- Прочие доходы 126
- Прямые налоги 16
- Р**
- Работа налоговых органов с крупными  
налогоплательщиками 362
- Развитие  
местных органов управления 67  
мировой системы налогообложения 25  
налогообложения 62  
теории экономики предложения 21  
товарно-денежных отношений 87
- Разграничение налоговых полномочий 314
- Размер  
вычета 337  
государственной пошлины 290  
штрафных санкций 370

- Разносторонние доходы 394
- Рантье 117
- Раскладочный принцип 64
- Распределительная система пенсионного обеспечения 297
- Рассрочка 236
- Расходы 245
  - банка 138, 141
  - для целей бухгалтерского учета 127
  - для целей налогообложения 128
  - негосударственных пенсионных фондов 144
  - от обычных видов деятельности 128
  - по переводу пенсий и пособий 139
  - по ремонту 139
  - страховой организации 142
  - участников рынка ценных бумаг 146
- Расчет
  - конкретных сумм налоговых поступлений 318
  - консолидированных доходов 320
- Ратная повинность 71
- Реальные налоги 38
- Реальный экспорт 210
- Региональные налоги 102
- Регистрационный налог 391
- Регрессивные ставки налога 302
- Регулятор нормы потребления 41
- Резидент 30, 33
- Ресурсные платежи 420
- Реформирование налоговых органов 364
- Родовые общины 62
- Роль налоговых поступлений 110
- Рыночный сбор 421
- С**
- Сбор
  - за проезд 421
  - на профессиональную подготовку 388
  - на строительство жилья 388
  - податей 70
  - с пользователей 418
- Свободные экономические зоны 332
- Система
  - взимания налога с оборота 90
  - законодательства о налогах и сборах 100
  - налогов 28
  - налогообложения прибыли 122
  - перечислений в бюджет 90
  - полного зачета 57
  - налогообложения 10
- Смена формы собственности 22
- Собственность, полученная в подарок наследником 395
- Совершенствования налогового законодательства 112
- Современные теории налоговых отношений 39
- Создание достоверной методики налогового планирования 318
- Соотношение налоговых поступлений 110
- Сословный уклад 18
- Состав налоговых правонарушений 371
- Соха 64
- Социальное обеспечение 295
- Социальный налог 424
- Специальные налоговые режимы 256
- Специальные платежи 425
- Специальные целевые налоги 39
- Специальный военный налог 87
- Специальный налоговый режим 422
- Специфика
  - внебюджетных фондов 294
  - муниципального налогового контроля 347
  - социального страхования 304
- Среднегодовая (средняя) стоимость имущества 166
- Ставка
  - ЕНВД 266
  - ЕСХН 258
  - налога 27, 262, 284, 420
  - налога на прибыль 122, 428
  - акцизов 429
  - государственных налогов 426
  - единого налога 422
  - подходного налога 387
- Страхование 422
- Страховые взносы 296
- Страховые выплаты 142
- Страховые премии 142
- Структура
  - доходов 109
  - налогов 16
  - таможенных платежей 229
  - управления делами 358
- Субвенция 106
- Субсидия 106
- Субъект налога 26, 30
- Сумма
  - амортизационных отчислений 131
  - вариационной маржи 148
  - выпадающих доходов бюджета 321
  - начисленного сбора 422
- Сущность налога 40
- Счет-фактура 209
- Т**
- Таксономия 33
- Тамга 229
- Таможенная пошлина 248
- Таможенные органы 364
- Таможенные платежи 229, 230
- Таможенные пошлины 406
- Таможенный брокер 232
- Тантьемы 143
- Тариф 298
- Тенденции развития налоговых систем индустриальных стран 53
- Теория
  - жертвы 19

- индивидуалистические 18
- коллективных (общественных) потребностей 19
- обмена 18
- страхования 18
- экономики общественного сектора 47
- Термин «подати» 22
- Транспортный налог 169, 249
- Трансферт 404
- у**
- Убытки по операциям купли-продажи 139
- Удовлетворение спроса 21
- Уклонение от уплаты налогов (tax avasion) 326
- Уплата НДС в бюджет 209
- Уплата таможенных налогов 236
- Управленческий учет 338
- Упрощенная система налогообложения 259
- Уровень
  - бюджетной системы РФ 110
  - налогового бремени 24
  - налогообложения 51
- Условия применения таможенных пошлин 414
- Участники рынка ценных бумаг 142
- Учет для целей налогообложения 338
- Учетная политика предприятия 337
- Ф**
- Федеральные налоги 102
- Физические лица 282, 430
- Фиксированный сельскохозяйственный налог 422
- Финансирование 298
- Финансовая система 10
- Финансовые инструменты срочных сделок 146, 150
- Финансовый год 311
- Финансовый учет 338
- Фискальная функция 25
- Фонд
  - обязательного медицинского страхования 23
  - социального страхования 23
- Формирование
  - бюджетного фонда государства 24
  - доходной части государственных бюджетов 413
- Формы налогов 63
- Функции налогов 23
- Функция регулирования 25
- Х**
- Характер
  - налогов 101
  - налогообложения прибыли 123
  - специальных налоговых режимов 256
- Ц**
- Ценные бумаги 143
- Ч**
- Чистая прибыль 119, 120
- Чрезвычайные доходы 126
- Чрезвычайные расходы 128
- Ш**
- Штраф 84
- Щ**
- Щадящий режим налогообложения 392
- Э**
- Эволюция налоговой системы России 13
- Экзотические налоговые системы 15
- Эконометрическое прогнозирование 319
- Экономика
  - общественного сектора 44
  - предложения 42
- Экономическая роль налога 195
- Экономическое содержание налогов 14
- Экспертный анализ 319
- Экспорт 428
- Элементы налога 26, 30
- Этапы
  - государственного налогового планирования 311
  - разработки налоговой политики 313
- Ю**
- Юридическое лицо 29, 33

# **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

**5-е издание**

*Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской*

|                         |                                     |
|-------------------------|-------------------------------------|
| Главный редактор        | <i>Е. Строганова</i>                |
| Заведующий редакцией    | <i>С. Жильцов</i>                   |
| Руководитель проекта    | <i>Е. Базанов</i>                   |
| Выпускающий редактор    | <i>Е. Маслова</i>                   |
| Редактор                | <i>В. Макосий</i>                   |
| Художественный редактор | <i>Е. Дьяченко</i>                  |
| Корректоры              | <i>М. Одинокова, Н. Сулейманова</i> |
| Верстка                 | <i>А. Полянский</i>                 |

Лицензия ИД № 05784 от 07.09.01.

Подписано в печать 28.10.05. Формат 70×100/16. Усл. п. л. 39,99.

Тираж 6000 экз. Заказ № 6451.

ООО «Питер Принт». 194044, Санкт-Петербург, Б. Сампсониевский пр., д. 29а.

Налоговая льгота – общероссийский классификатор продукции ОК 005-93, том 2; 953005 – литература учебная.

Отпечатано с диапозитивов в ФГУП «Печатный двор» им. А. М. Горького

Федерального агентства по печати и массовым коммуникациям.

197110, Санкт-Петербург, Чкаловский пр., 15.

